

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

F. G. JACOBS

apresentadas em 19 de Março de 1992 *

*Senhor Presidente,
Senhores Juizes,*

1. Neste processo, a Pretura di Milano solicita ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CEE, que se pronuncie a título prejudicial sobre a compatibilidade com o direito comunitário de cotizações facturadas pelos advogados aos seus clientes, destinadas a financiar determinadas prestações sociais a favor dos membros dessa profissão. Sustentou-se, perante o órgão jurisdicional de reenvio, que essas cotizações são incompatíveis com a Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, 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).

2. A questão colocada encontra-se redigida nos seguintes termos:

«O artigo 33.º da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, deve ser interpretado no sentido de que não se deve aplicar a regulamentação de um Estado-membro que institui, para os advogados e procuradores legais, uma contribuição integrativa a favor da Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza per gli Avvocati e Procuratori legali, cuja matéria colectável é constituída pelo montante devido pelo cliente pela prestação profissional, montante esse já sujeito ao imposto sobre valor acrescentado (IVA); contribuição inte-

grativa que deve, além disso, constar claramente de todas as facturas, conjuntamente com o IVA, para ser posta a cargo do cliente; contribuição integrativa que, por último, apenas tem eficácia a nível da previdência através de um fundo comum de solidariedade e em benefício da generalidade dos advogados e procuradores contribuintes, mas não relativamente ao contribuinte singular, não contando para efeito de pensão nem podendo ser recuperada por quem a pagou caso não venha a adquirir-se o direito à pensão?»

3. Esta questão foi colocada no âmbito de um processo instaurado por Aldo Bozzi, advogado no foro de Milão, contra a Cassa Nazionale di Previdenza ed Assistenza a favore degli Avvocati e dei Procuratori legali (a seguir «Caixa»), com o objectivo de obter o reembolso da quantia de 2 280 390 LIT, que pagou à Caixa a título de «contributo integrativo» ou «cotização complementar», nos termos do artigo 11.º da Lei n.º 576, de 20 de Setembro de 1980. A. Bozzi alega que essa disposição é incompatível com o artigo 33.º da Sexta Directiva IVA, que estabelece o seguinte:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, as disposições da presente directiva não impedem um Estado-membro de manter ou introduzir impostos sobre contratos de seguros, sobre jogos e apostas, sobre consumos específicos, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que

* Língua original: inglês.

não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.»

O processo anda à volta da questão de saber se a cotização complementar pode ser caracterizada como um imposto sobre o volume de negócios na acepção desta disposição.

4. Observo que o artigo 33.º foi recentemente modificado (v. Directiva 91/680/CEE, de 16 de Dezembro de 1991, JO L 376, p. 1). Estas alterações não têm, contudo, qualquer relevância para efeitos do presente processo.

A Caixa

5. A Caixa foi criada pela Lei n.º 6, de 8 de Janeiro de 1952 (GURI n.º 16, de 19.1.1952), para fornecer aos advogados determinadas prestações de segurança social. Todos os advogados que exerçam a sua profissão em Itália e cujos rendimentos profissionais sejam superiores a um determinado montante são obrigados a nela se inscreverem. A Lei n.º 576, de 20 de Setembro de 1980, regula as prestações pagáveis pela Caixa, entre as quais se incluem as pensões de velhice e de invalidez e as cotizações a pagar à Caixa pelos seus membros. A Caixa é financiada por dois tipos de cotizações. O primeiro é a «cotização individual», cujo montante depende do rendimento profissional do advogado sujeito a imposto sobre os rendimentos. A taxa de base é de 10 % até um certo limiar. A partir daí e relativamente aos rendimentos que o excedam, paga-se

3 %. Existe uma cotização mínima que deve ser paga por todos os advogados inscritos na Caixa. O segundo tipo é a «cotização complementar», que corresponde a 2 % dos honorários pagos pelos clientes. É a legalidade desta cotização que é posta em causa por A. Bozzi no processo principal.

6. As regras relativas à cotização complementar constam do artigo 11.º da Lei n.º 576/1980. Por força dessa disposição, todos os advogados inscritos na respectiva ordem, incluindo os que não estão inscritos na Caixa e os estagiários que nela estão inscritos, têm de pagar à Caixa uma determinada percentagem, actualmente 2 %, de todos os rendimentos profissionais que fazem parte do seu volume de negócios anual para efeitos do IVA. O montante em questão, embora seja pagável à Caixa pelo advogado, quer o cliente o pague ou não, pode ser — e geralmente é — repercutido no cliente. A cotização complementar não está sujeita ao imposto sobre os rendimentos nem ao IVA e não é tomada em consideração para efeitos do cálculo dos rendimentos profissionais do advogado.

7. Em conformidade com o artigo 17.º da Lei n.º 576/1980, todos os advogados inscritos na respectiva ordem, incluindo os estagiários que estão inscritos na Caixa, têm de a informar todos os anos do montante do seu volume de negócios para efeitos do IVA. A Caixa também pode obter dos serviços fiscais respectivos informações sobre os rendimentos e sobre o volume de negócios dos advogados. Nos termos do artigo 21.º da lei, os advogados que saiam da Caixa, antes de terem adquirido o direito a uma pensão, podem obter o reembolso das suas cotizações individuais, mas não das suas co-

tizações complementares. Verifica-se que as cotizações complementares não se destinam a um fim específico, antes fazendo simplesmente parte das receitas da Caixa.

Conceito de impostos sobre o volume de negócios

«... o artigo 33.º da sexta directiva, que dá liberdade aos Estados-membros para manterem ou introduzirem determinados impostos indirectos, desde que não se trate de impostos 'que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios', tem por objecto impedir que o funcionamento do sistema comum de IVA seja comprometido por medidas fiscais de um Estado, que onerem a circulação dos bens e dos serviços e tribuam as transacções comerciais de modo comparável ao que caracteriza o IVA.

8. O sentido da expressão «impostos sobre o volume de negócios» no artigo 33.º da Sexta Directiva foi analisado pelo Tribunal de Justiça em diversas ocasiões. Face aos objectivos da directiva, teria sido possível interpretar esta expressão de uma forma ampla, de modo a excluir todos os tipos de impostos sobre o volume de negócios que não os previstos no sistema harmonizado do IVA estabelecido pela legislação comunitária. Contudo, a jurisprudência do Tribunal de Justiça, recentemente analisada pormenorizadamente pelo advogado-geral G. Tesauero no processo C-200/90, Dansk Denka-vit e o., tem constantemente dado a essa expressão uma interpretação mais restrita. Do meu ponto de vista, não seria sensato, tendo em vista a particular exigência de segurança jurídica no âmbito da fiscalidade, que o Tribunal de Justiça se afastasse agora da linha geral definida nas suas decisões anteriores.

9. No acórdão de 3 de Março de 1988, Bergandi, n.º 13 (252/86, Colect., p. 1343), o Tribunal de Justiça esclareceu que o conceito de imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º se reveste de um carácter comunitário. No acórdão de 13 de Julho de 1989, Wisselink, n.os 17 e 18 (93/88 e 94/88, Colect., p. 2671), o Tribunal de Justiça, de acordo com a sua jurisprudência anterior, forneceu uma explicação circunstanciada do alcance desse conceito. Afirmou:

... o princípio do sistema comum de IVA consiste, por força do artigo 2.º da primeira directiva, em aplicar aos bens e serviços, até ao estádio do comércio a retalho, 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. Todavia, em caso de transacção, o imposto sobre o valor acrescentado só é exigível com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço; o mecanismo das deduções é regulado pelo n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva de modo que permite aos sujeitos passivos deduzir do IVA de que são devedores os montantes deste imposto que já incidiram sobre os bens, a montante».

10. Assim, apenas as imposições cobradas de uma forma muito semelhante à do IVA devem ser consideradas impostos sobre o volume de negócios para estes efeitos. Este critério foi aplicado pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 19 de Março de 1991, Giant (C-109/90, Colect., p. I-1385), em que declarou que um imposto que não constitui um imposto geral, que apenas é cobrado numa única fase do processo de pro-

dução e de distribuição e que não incide sobre o valor acrescentado desde a transacção anterior, mas sobre o montante bruto de todas as receitas anuais de um contribuinte, não constitui um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

11. Contudo, de acordo com a jurisprudência, o fim a que se destina o imposto em questão não é decisivo. Assim, o facto de a cotização complementar, tal como a Caixa sugere, poder ter mais em comum com uma cotização de segurança social do que com um imposto, não a exclui necessariamente do âmbito de aplicação do artigo 33.º Tal como o advogado-geral F. Mancini esclareceu em circunstâncias algo semelhantes no processo que deu origem ao acórdão de 27 de Novembro de 1985, Rousseau Wilmot (295/84, Recueil, pp. 3759, 3761), «é evidente que... a finalidade social ou fiscal a que são afectados esses encargos não constitui um critério seguro e suficiente para determinar se estão ou não dentro do âmbito de aplicação da regra». Este ponto de vista foi acolhido pelo Tribunal de Justiça que, no n.º 16 do seu acórdão, declarou que o artigo 33.º da Sexta Directiva não pode ter por fim «proibir aos Estados-membros a manutenção ou a introdução de direitos e taxas que não têm natureza fiscal, mas que são criados especificamente para alimentar fundos sociais e que assentam na actividade de empresas, ou de determinadas categorias de empresas, e que são calculados com base no volume de negócios anual total, sem afectar directamente o preço dos bens e serviços» (o sublinhado é meu). É, portanto, claro que este encargo só foi considerado como não entrando no âmbito de aplicação da proibição estabelecida no artigo 33.º porque possuía ambas as características referidas. Por conseguinte, o propósito para que

foi criada a cotização complementar não pode, por si só, ser decisivo.

Estatuto da cotização complementar

12. Resulta do acórdão de 13 de Julho de 1989, Wisselink, que, com o objectivo de determinar se um encargo como a cotização complementar constitui um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva, é necessário analisar se ele incide sobre a prestação de serviços de uma forma comparável ao IVA e se, portanto, compromete o funcionamento do sistema comum do IVA.

13. Tal como A. Bozzi e a Comissão afirmam, a cotização complementar e o IVA têm indubitavelmente algumas características comuns. Assim, a cotização é, geralmente, calculada a partir da mesma base que o IVA, é exactamente proporcional ao preço do serviço prestado pelo advogado, tem um impacto directo no preço do serviço e, na prática, é quase sempre repercutida no cliente. Neste caso, tal como o IVA, aparece discriminada na factura do advogado.

14. Todavia, em meu entender, a cotização complementar possui um certo número de características que provam que a sua incidência sobre as transacções comerciais não é comparável à do IVA. Em primeiro lugar, contrariamente ao alegado pela Comissão, a cotização complementar não tem carácter geral. É verdade que da jurisprudência do Tribunal de Justiça não resulta claramente o que se deve entender por «geral» neste con-

texto. Pode considerar-se que quer dizer que é de aplicação geral a todos os bens ou serviços, sem prejuízo de determinadas excepções, como ocorre com o próprio IVA, ou, em alternativa, pode ter o sentido mais estrito de aplicação geral a todos os bens ou serviços de determinada categoria. Mas, mesmo nesta perspectiva mais restrita, a cotização complementar não pode, em minha opinião, ser considerada de aplicação geral, pois a Lei n.º 576/1980 apenas se aplica a advogados. Embora seja verdade que um certo número de outras profissões liberais estão sujeitas a uma legislação semelhante, nem todas o estão e não se afirma que outras pessoas que prestam serviços numa base comercial sejam obrigadas a pagar contribuições desta natureza. Em segundo lugar, diferentemente do IVA, a cotização complementar é um encargo cobrado num único estádio: é exigido apenas quando o advogado apresenta a factura ao cliente. Ademais, o advogado não pode deduzir da cotização o imposto que pagou pelos fornecimentos que lhe foram feitos, e o seu cliente não pode deduzir a cotização de um imposto de que venha, ulteriormente, a ser devedor em virtude de fornecimentos por si efectuados.

15. Em meu entender, da jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta claramente que estas características conduzem a excluir a cotização complementar do âmbito da proibição estabelecida no artigo 33.º

16. Que esta é a consequência da jurisprudência do Tribunal de Justiça pode ser comprovado comparando a cotização complementar com o imposto de consumo extraordinário sobre as viaturas de turismo, conhecido sob a designação de BVB, que foi ob-

jecto da decisão do Tribunal de Justiça no processo *Wisselink*. Nesse acórdão, o Tribunal de Justiça declarou, no n.º 20:

«... embora seja um imposto sobre o consumo cuja base de tributação é proporcional ao preço dos veículos automóveis ligeiros de passageiros, o BVB não constitui, no entanto, um imposto geral, uma vez que só incide sobre duas categorias de produtos bem determinados, ou seja, os veículos automóveis ligeiros de passageiros e os motociclos. Por outro lado, não incide sobre a circulação dos bens e dos serviços e não onera as transacções comerciais de modo comparável ao IVA, uma vez que só é aplicado uma única vez, na entrega pelo fabricante ou na importação, e é, em seguida, integralmente repercutido na fase de comercialização seguinte, sem que haja uma nova imposição. Além disso, uma vez que o BVB pago não é deduzível a montante, faz parte integrante do preço de custo do veículo... Por outro lado, o BVB não compromete o funcionamento do sistema comum de IVA, uma vez que é cobrado paralelamente e não em sua substituição total ou parcial. Por último, a base de tributação do BVB é o preço de catálogo do veículo sem IVA, e, quando devido, o IVA é calculado com base na contrapartida realmente obtida pelo fornecedor, incluindo o BVB».

O Tribunal de Justiça concluiu que um imposto como o BVB não constituía um imposto sobre o volume de negócios na acepção do artigo 33.º da Sexta Directiva.

17. A cotização complementar difere do BVB, tal como descrito pelo Tribunal de Justiça na passagem que acabo de citar, em

dois aspectos. Primeiro, incide sobre a totalidade do volume de negócios dos advogados, enquanto o BVB incide apenas sobre produtos específicos. A cotização complementar pode, por conseguinte, ser considerada como um «imposto sobre o volume de negócios» em sentido amplo. Todavia, tal como o advogado-geral J. Mischo recordou no processo *Wisselink* (Colect. 1989, p. 2696), o Tribunal de Justiça atribuiu claramente a esta expressão, tal como usada no artigo 33.º da Sexta Directiva, um alcance mais restrito.

18. Em segundo lugar, a cotização complementar não é incluída na contrapartida financeira obtida pelo advogado e que serve de base para a cobrança do IVA. A Comissão alega que a exclusão da cotização complementar da matéria colectável do IVA é incompatível com o artigo 11.º, A), n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva, que estabelece que a matéria colectável inclui «os impostos, direitos aduaneiros, taxas e demais encargos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado». De acordo com a Comissão, a cotização complementar compromete, assim, o funcionamento do sistema do IVA e deve, portanto, ser considerada como um imposto sobre o volume de negócios para efeitos do artigo 33.º

19. É muito possível que a tese da Comissão, segundo a qual a exclusão da cotização complementar da matéria colectável do IVA é incompatível com o artigo 11.º da Sexta Directiva, esteja correcta. Contudo, parece-me que a resposta à questão de saber se uma imposição entra no âmbito da proibição estabelecida no artigo 33.º depende das características da própria imposição. A questão de saber se a cotização complementar deve fazer parte da matéria colectável do IVA é, em meu entender, uma questão diferente. Embora o Tribunal de Justiça tenha referido no acórdão *Wisselink* que o BVB dela fazia parte, não penso que com isso pretendia sugerir que esse factor podia por si só conduzir a que um imposto, direito ou taxa se transformasse em imposto sobre o volume de negócios para efeitos do artigo 33.º

20. A luz da jurisprudência do Tribunal de Justiça, não consigo encontrar qualquer diferença relevante entre a cotização complementar e o BVB, cuja legalidade foi confirmada pelo Tribunal de Justiça no acórdão *Wisselink*.

Conclusão

21. Sou, portanto, da opinião de que a questão submetida ao Tribunal de Justiça pela Pretura di Milano deve ser respondida da seguinte forma:

«O artigo 33.º da Sexta Directiva IVA não obsta a que um Estado-membro imponha aos advogados a obrigação de pagarem para uma caixa de previdência uma cotização complementar como o contributo integrativo.»