

Downloaded via the EU tax law app / web

Conclusions

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL

L. A. GEELHOED

apresentadas em 27 de Novembro de 2003(1)

Processos C-381/01

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República Italiana

C-495/01

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República da Finlândia

C-144/02

Comissão das Comunidades Europeias

contra

República Federal da Alemanha

e C-463/02

Comissão das Comunidades Europeias

contra

Reino da Suécia

«Incumprimento de Estado, artigo 11.º da Sexta Directiva (77/388/CEE) – Não tributação do IVA sobre as subvenções pagas nos termos do Regulamento n.º 603/95 do Conselho que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas – Conceito de ‘subvenções directamente relacionadas com o preço’»

I – Introdução

1. Nos quatro processos em apreço, que irei apreciar conjuntamente, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que a República Italiana (processo C-381/01), a República da Finlândia (processo C-495/01), a República Federal da Alemanha (processo C-144/02) e o Reino da Suécia (processo C-463/02) não cumpriram as obrigações que lhes incumbem por força do artigo 11.º da Sexta Directiva (77/388/CEE) do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (a seguir «Sexta Directiva») (2). Nos termos do Regulamento (CE) n.º 603/95 do Conselho, de 21 de Fevereiro de 1995, que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas (3), é fornecida às empresas de transformação uma ajuda de montante específico destinada às forragens secas pelo calor artificial e às forragens secas ao sol. Os quatro processos estão todos relacionados com a questão de saber se a ajuda de montante específico às forragens secas pelo calor artificial e às forragens secas ao sol deve ser sujeita ao imposto sobre o valor acrescentado.

II – Matéria de facto e tramitação processual

2. Em Novembro de 1998, a Comissão enviou uma advertência escrita à República Italiana, à República Federal da Alemanha, à República da Finlândia e ao Reino da Suécia, por entender que a não aplicação do IVA à ajuda concedida no âmbito do Regulamento n.º 603/95 contrariava o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Nesta carta, a Comissão convidava os Estados-Membros a apresentarem as suas observações no prazo de dois meses. Em resposta à Comissão, os Estados-Membros deram a conhecer as suas objecções. Em Julho, Agosto e Setembro de 1999, seguiram-se pareceres fundamentados por parte da Comissão, nos quais esta solicitava aos Estados-Membros que, no prazo de dois meses a contar da notificação, adoptassem as medidas necessárias.

3. Em 4 de Outubro de 2001, 21 de Dezembro de 2001, 17 de Abril de 2002 e 23 de Dezembro de 2002, a Comissão intentou, no Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, nos termos do segundo parágrafo do artigo 226.º CE, uma acção de incumprimento contra, sucessivamente, a República Italiana, a República da Finlândia, a República Federal da Alemanha e o Reino da Suécia. A Comissão pediu ao Tribunal de Justiça que declarasse que, ao não aplicarem o IVA ao montante das ajudas pagas nos termos do Regulamento n.º 603/95, a República Italiana, a República da Finlândia, a República Federal da Alemanha e o Reino da Suécia não cumpriram as obrigações que lhes incumbem por força do artigo 11.º da Sexta Directiva e que os condenasse nas despesas do processo. Os Estados-Membros em causa pedem ao Tribunal de Justiça que julgue improcedente a acção proposta pela Comissão e que a condene nas despesas do processo (4).

III – Enquadramento jurídico

A – Regime de concessão de ajuda ao sector das forragens secas e história da sua aplicação.

4. Em 22 de Maio de 1978, o Conselho da CE adoptou o Regulamento (CEE) n.º 1117/78 (5). Este regulamento, juntamente com o Regulamento (CEE) n.º 1417/78 (6), de 19 de Junho de 1978, e o Regulamento (CEE) n.º 1528/78, de 30 de Junho de 1978 (7), baseados naquele, previa a concessão de ajudas à produção de forragens secas cultivadas na Comunidade.

5. Conforme se depreende do preâmbulo do Regulamento n.º 1117/78, a produção de forragens secas na Comunidade era, nessa altura, nitidamente inferior às possibilidades de escoamento, designadamente para alimentação animal. A fim de favorecer a produção, previu-se a concessão de uma ajuda de montante específico aos produtores, a qual foi complementada com um regime de ajuda complementar que tinha por objectivo assegurar que os produtores pudessem, em todo o caso, escoar a sua produção a um preço de objectivo previamente estabelecido. Esta ajuda complementar correspondia a uma certa percentagem da diferença entre o preço do mercado mundial e o preço de objectivo. Tudo isto foi regulado nos artigos 3.º, 4.º e 5.º do Regulamento n.º 1117/78.

6. As ajudas ilimitadas à produção levaram a um previsível excesso de produção de forragens secas (frescas) no interior da Comunidade. Daí que a organização do mercado das forragens secas tenha sido adaptada em 1995, através do Regulamento n.º 603/95 e do Regulamento (CE) n.º 785/95 (8) . O objectivo desta organização do mercado era limitar, para o futuro, a concessão de ajudas de montante específico à produção de forragens secas à quantidade máxima definida no Regulamento n.º 603/95. A ajuda complementar foi totalmente eliminada (9) . No referido regulamento, faz-se ainda uma distinção entre forragens secas ao sol e forragens secas pelo calor artificial. Uma vez que os custos de transformação das forragens secas ao sol são inferiores aos das forragens secas pelo calor artificial, a ajuda de montante específico atribuída ao primeiro grupo de produtos é consideravelmente mais baixa do que a atribuída ao segundo grupo de produtos.

7. Para a delimitação da produção de forragens secas subvencionada, os artigos 4.º e 5.º do Regulamento n.º 603/95 prevêem um mecanismo com os seguintes traços principais:

–por campanha de comercialização, são fixadas quantidades máximas garantidas para as forragens secas ao sol e para as forragens secas pelo calor artificial (QMG);

–as QMG são repartidas entre os Estados-Membros, recebendo cada um as respectivas quantidades nacionais garantidas (QNG);

–se, em determinada campanha de comercialização, a QMG for excedida, a ajuda de montante específico a pagar será calculada do seguinte modo:

–em relação aos primeiros 5% de superação da QMG, a ajuda será reduzida em todos os Estados-Membros num montante proporcional à superação;

–em caso de superação acima de 5%, todos os Estados-Membros que excedam a sua QNG em mais de 5% sofrerão reduções suplementares, proporcionais a esta superação.

8. Estas correcções deverão levar a que as despesas totais não sejam superiores às que teriam sido realizadas se a QMG não tivesse sido excedida.

9. De acordo com o artigo 9.º do Regulamento n.º 603/95, a ajuda de montante específico é atribuída a empresas de transformação que desenvolvam uma das seguintes actividades:

a)empresas que tenham celebrado contratos com produtores de forragens para secar;

b)empresas que tenham transformado a sua própria produção ou, no caso de agrupamentos, a dos seus membros;

c)empresas que se tenham abastecido junto de pessoas singulares ou colectivas que ofereçam determinadas garantias a definir e que tenham celebrado contratos com produtores de forragens para secar.

10. Decorre do décimo primeiro considerando do Regulamento n.º 603/95 que a ajuda só é concedida quando os produtores e as empresas de transformação tenham, em certos casos, celebrado contratos (10) . Pretende-se com esta medida favorecer o abastecimento regular das empresas de transformação com forragens frescas e permitir aos produtores beneficiarem da concessão de ajudas.

11. No caso de desenvolver a actividade referida em a), a empresa de transformação é obrigada a pagar ao produtor o montante da ajuda que tiver recebido pelas quantidades transformadas ao abrigo dos contratos (11) . O Regulamento n.º 603/95 não especifica de que modo a ajuda deve ser transferida para os produtores. No caso da actividade referida em b), a empresa de transformação e o produtor são a mesma entidade; não é possível dissociá-los. Se a empresa de transformação desenvolver a actividade referida em c), a subvenção é concedida à própria empresa de transformação.

12. Antes de se proceder à atribuição da subvenção, a forragem seca terá de ter saído da empresa (artigo 8.º do Regulamento n.º 603/95). O artigo 3.º, n.º 1, do Regulamento n.º 785/95 especifica em que circunstâncias se considera ter havido saída de forragens da empresa (12) . O artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento n.º 785/95 refere ainda que as forragens secas saídas de uma empresa de transformação não podem ser readmitidas no recinto da mesma ou de qualquer outra empresa nem em nenhum local de armazenagem.

B – Conteúdo da Sexta Directiva, em particular do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, e história do seu surgimento

13. O princípio em que se baseia o IVA está consagrado no artigo 2.º da Primeira Directiva (13) nos seguintes termos:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.»

14. O regime das deduções tem como objectivo assegurar a neutralidade fiscal – elemento central do IVA –, na medida em que conduz a que o imposto a pagar pelo consumidor final se mantenha sempre o mesmo, independentemente do número de elos da cadeia de produção do produto em causa.

15. Nos termos do artigo 2.º da Sexta Directiva (14), estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade. Nos termos do artigo 4.º, n.º 1, o sujeito passivo é qualquer pessoa que exerça uma actividade económica, independentemente do fim ou do resultado dessa actividade.

16. O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva define a matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado no território do país do seguinte modo:

«No caso de entregas de bens e de prestações de serviços que não sejam as referidas nas alíneas b), c) e d), por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações; [...]

17. Conforme resulta da história da aplicação da Sexta Directiva, a concretização do conceito «subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações» tem causado dificuldades ao legislador comunitário.

18. O primeiro relatório sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, apresentado pela Comissão em 14 de Setembro de 1983, refere (15) :

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

19. No segundo relatório da Comissão sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (16), a Comissão defendeu que a expressão subvenções «directamente relacionadas com o preço» só pode ser interpretada de forma estrita e literal e que, por conseguinte, a subvenção apenas poderá ser incluída na matéria colectável se satisfizer as três condições seguintes:

a) a subvenção terá de representar a contrapartida ou um elemento da contrapartida;

- b) a subvenção terá de ser paga ao fornecedor ou ao prestador de serviços;
- c) a subvenção terá de ser paga por um terceiro.

20. Concluindo, na interpretação das disposições da Sexta Directiva, conforme resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça, há que ter em conta os seguintes pressupostos. Em primeiro lugar, os conceitos que se referem ao âmbito de aplicação da tributação do IVA devem ser interpretados em sentido amplo. Ao invés, as isenções devem ser interpretadas restritivamente. Em segundo lugar, as disposições devem ser interpretadas de forma estrita, a fim de promover a igualdade de tratamento fiscal. Assim se combatem as distorções de concorrência. Em terceiro lugar, há que ter presente o princípio da neutralidade fiscal. Com este princípio, o legislador comunitário deseja garantir uma tributação absolutamente neutra de todas as actividades económicas, independentemente do seu fim ou resultado, desde que essas actividades estejam em si mesmas sujeitas à tributação do IVA. De resto, os dois princípios, da igualdade de tratamento fiscal e da neutralidade fiscal, são conceitos equivalentes utilizados em contextos diferentes. O primeiro conceito é utilizado num contexto interestadual e o segundo conceito refere-se a uma situação interna.

IV – Observações das partes

A – Acusações da Comissão

21. Na opinião da Comissão, uma das principais características da ajuda concedida às empresas de transformação é o facto de se basear na quantidade de forragens secas produzida.

22. A Comissão refere, em seguida, as diferentes formas de as empresas de transformação desenvolverem a sua actividade (v. n.º 9).

23. Segundo a Comissão, as empresas que transformam a sua própria produção ou, no caso de agrupamentos, a produção dos seus membros sem contrapartida não realizam operações tributáveis na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva. A Comissão conclui, assim, que as operações não são abrangidas pelo âmbito de aplicação do IVA e que não devem ser tributadas.

24. No entanto, a Comissão defende que a compra de forragens aos produtores e a sua venda a terceiros após transformação deve ser considerada fornecimento de bens na acepção da Sexta Directiva. A transformação do produto que é devolvido aos produtores sob a forma do produto transformado, sem que se verifique uma transferência de bens, deve ser encarada como prestação de um serviço. Visto que as empresas de transformação desenvolvem uma actividade económica, são sujeitos passivos e as operações a) e c) devem, enquanto tal, ser sujeitas a IVA.

25. A questão essencial que a seguir se coloca é a de saber se a ajuda que é concedida ao abrigo do Regulamento n.º 603/95 também deve ser sujeita a IVA.

26. A Comissão entende que, para uma subvenção ser tributável, deverão reunir-se três condições:

- a) a subvenção terá de ser paga a quem fornece esses bens ou serviços;
- b) terá de ser paga por um terceiro, por uma pessoa diferente da que fornece os bens ou serviços;
- c) terá de estar directamente relacionada com o preço do bem ou do serviço.

As três condições estão, segundo a Comissão, preenchidas.

27. Desde logo, a condição de que a subvenção terá de ser paga por aquele que fornece os bens ou serviços. A empresa de transformação é quem fornece os bens ou serviços e é a beneficiária da subvenção. Tal pode deduzir-se, segundo a Comissão, do artigo 9.º, n.º 1, do Regulamento n.º 603/95: «a ajuda prevista no artigo 3.º só será concedida às empresas de transformação [...]».

28. Em resposta às observações dos Estados-Membros de que os produtores também beneficiam da ajuda, a Comissão alude ainda à distinção que considera fundamental entre um beneficiário em termos jurídicos e o significado económico que a ajuda pode ter. A subvenção concedida pode provocar efeitos económicos complementares dentro do ciclo de produção, quer junto dos produtores quer junto dos clientes de forragens secas. No caso de as empresas de transformação terem celebrado contratos de empreitada para a transformação de forragens fornecidas pelos produtores, o legislador comunitário exige que a empresa de transformação transfira a ajuda recebida para os produtores. A possibilidade de uma subvenção também

beneficiar outras empresas ou a obrigação de a empresa de transformação transferir para outras pessoas a ajuda recebida não altera, segundo a Comissão, a circunstância de a empresa de transformação ser a beneficiária da ajuda. Em termos económicos, o círculo de beneficiários é efectivamente mais amplo, mas em termos jurídicos são apenas as empresas de transformação, na qualidade de fornecedores de bens (e ou de prestadores de serviços), os beneficiários da subvenção.

29. Antes de se proceder ao pagamento da subvenção, tem de ser cumprida a obrigação da saída dos produtos da empresa de transformação (artigo 8.º do Regulamento n.º 603/95). A propósito das observações dos Estados-Membros, a Comissão afirma que o conceito «saída da empresa de transformação» não é idêntico ao de fornecimento de um bem na acepção do artigo 2.º da Sexta Directiva. Contudo, na prática, os dois conceitos coincidem. A subvenção pode, assim, ser considerada a contrapartida de um fornecimento de bens ou de uma prestação de serviços e é, por conseguinte, tributável.

30. Em resposta à observação do Governo alemão de que, nos termos do artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento n.º 785/95, o local de armazenagem de forragens secas pode situar-se fora do recinto da empresa de transformação, razão pela qual a «saída da empresa» e o fornecimento de um bem não podem ser equiparados, a Comissão observa ainda que, para que a subvenção de forragens secas seja tributável, é essencial que estes produtos acabem por ser vendidos. O armazenamento é, por conseguinte, apenas uma etapa que antecede a venda das forragens secas.

31. A segunda condição é a de que a subvenção seja paga por um terceiro, ou seja, por pessoa diferente da que fornece esses bens ou serviços. Na opinião da Comissão, esta condição foi igualmente preenchida. A autoridade competente que atribui a subvenção é diferente daquela que fornece os bens ou serviços.

32. A terceira condição prescreve que, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a ajuda integre a matéria colectável caso haja uma relação directa entre a subvenção e o preço de um bem ou serviço. Esta relação deve ser quantificada ou determinável de forma precisa: a ajuda é concedida se e na medida em que o bem ou serviço seja vendido no mercado. Trata-se, pois, de uma subvenção directamente relacionada com o preço.

33. Na audiência no Tribunal de Justiça, a Comissão explicou que, no caso em apreço, a subvenção permite às empresas de transformação comercializarem as forragens secas a preços do mercado mundial. Sem a ajuda, o preço seria mais elevado, tendo em conta os elevados custos de produção das empresas de transformação. O montante da ajuda é, assim, um elemento constitutivo do preço. Tal corresponde ao objectivo fixado pelo artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, de que a subvenção seja tributável enquanto elemento da contrapartida recebida pela venda do bem ou pela prestação do serviço.

34. A Comissão afirma que, mesmo no caso de não ser possível, em relação a cada venda separadamente, determinar o montante da contrapartida que corresponde à subvenção, a matéria colectável resulta da contrapartida obtida e do total de ajuda recebida pelo fornecimento de forragens secas ou pela secagem de forragens frescas.

35. A Comissão observa ainda que, no seu entender, não é importante que o montante da ajuda pelo fornecimento de forragens secas seja idêntico ao montante da ajuda pela secagem de forragens frescas. Com efeito, em ambos os casos se prossegue o mesmo objectivo económico: a produção suficiente de forragens secas no interior da Comunidade, a um preço aceitável para os compradores destas forragens. É, por conseguinte, lógico, que a ajuda atinja, em ambos os casos, o mesmo montante e que este seja tributado.

36. O regime de correcção do montante da ajuda no caso de ser excedida a QMG também não infirma a existência de uma relação directa entre a ajuda e o preço (17). A ajuda tem como objectivo apoiar a produção de forragens secas. A circunstância de a influência exercida ser limitada, pelo facto de se ter em conta o volume previsto, não exclui o efeito directo da ajuda no preço.

37. Também não é relevante o facto de o pagamento da subvenção não fazer parte de um

contrato de venda de forragens secas celebrado entre uma empresa de transformação e um comprador. As subvenções do Estado são concedidas por um órgão competente a um beneficiário, num contexto de direito público. Devido à sua natureza especial, não integram as condições de venda entre as partes, que são reguladas pelo direito privado.

38. A análise *supra* confirma, assim, o entendimento da Comissão de que existe uma relação directa entre a subvenção e o preço. A subvenção deve, por conseguinte, ser incluída na matéria colectável. A Comissão entende que esta interpretação é confirmada no acórdão *Office des produits wallons* (18).

B – Observações dos Estados-Membros

39. Os Estados-Membros contestam o entendimento da Comissão de que a empresa de transformação deve ser considerada o único beneficiário da ajuda. Decorre do artigo 11.º, n.º 2, do Regulamento n.º 603/95 que, no caso dos contratos de empreitada para a transformação de forragens fornecidas pelos produtores, a empresa de transformação é obrigada a pagar ao produtor o montante da ajuda que tiver recebido pelas quantidades transformadas ao abrigo dos contratos. Nesta disposição, os produtores são igualmente considerados beneficiários da ajuda a conceder. Ao contrário do que a Comissão afirma, a empresa de transformação não é o único beneficiário em termos jurídicos.

40. O artigo 9.º do Regulamento n.º 603/95 prescreve, efectivamente, que a referida ajuda só será concedida às empresas que transformam as forragens. Contudo, esta norma tem apenas como objectivo a simplificação dos actos administrativos. A empresa de transformação serve de intermediário; não tem direito a conservar a ajuda no caso de transformar forragens para os produtores.

41. Segundo os Estados-Membros, é importante identificar os beneficiários da ajuda, uma vez que tal é relevante para saber se existe uma relação directa entre a subvenção e o preço do bem (19).

42. Na opinião dos Estados-Membros, o Regulamento n.º 603/95 não faz qualquer alusão ao facto de a concessão de ajuda dever beneficiar o comprador das forragens secas por meio de um preço mais baixo (20). Assim, a ajuda não tem impacto no preço das forragens secas, produzindo efeito numa fase anterior, junto dos produtores de forragens frescas, que podem pedir um preço mais elevado pelas suas forragens. No caso dos contratos de empreitada para a transformação de forragens fornecidas pelos produtores, são os próprios produtores que beneficiam directamente da ajuda. Neste caso, as empresas de transformação não podem repercutir no preço da secagem das forragens frescas a ajuda recebida (e de novo transferida). A subvenção visa, assim, reduzir os custos de produção.

43. Os Estados-Membros alegam ainda outros motivos pelos quais entendem que não existe uma relação entre a subvenção e o preço de venda de forragens secas.

—O direito à ajuda é obtido com a saída das forragens da empresa de transformação e o cumprimento de uma série de requisitos de qualidade. A concessão da ajuda não depende do facto de se realizar uma operação tributável (o fornecimento das forragens secas a um comprador).

—A Comunidade pretende, através da subvenção, garantir às empresas de transformação um fornecimento regular e salvaguardar os rendimentos dos produtores, não que as forragens secas sejam fornecidas aos seus compradores a um preço aceitável.

—A ajuda é calculada com base na quantidade de forragens secas saídas da empresa. O preço que a empresa de transformação recebe pelas forragens secas flutua com o preço do mercado, mas a ajuda mantém-se inalterada.

—O montante da ajuda pelo fornecimento de forragens secas é idêntico ao montante da ajuda pela transformação de forragens frescas, ao passo que os custos de ambas as actividades diferem.

—O Regulamento n.º 603/95 estabelece um limite máximo para a subvenção a receber. Segundo os Estados-Membros, este limite máximo significa que não existe uma relação directa entre a subvenção e o preço, porque a quantidade definitiva de ajuda a conceder não é determinável no momento em que tem lugar o facto tributável (21).

44. Na audiência, o Governo finlandês expôs o motivo pelo qual entende que não existe uma relação directa entre a subvenção e o preço. Tal como a Comissão, refere o facto de a subvenção permitir às empresas de transformação colocarem no mercado as forragens secas a preços do mercado mundial. Se, por falta de subvenção, as empresas de transformação finlandesas aplicassem um preço mais elevado, devido aos custos de produção mais elevados, os compradores de forragens abastecer-se-iam junto da concorrência que aplicasse o preço do mercado mundial. Não podem, assim, pedir um preço mais elevado. Uma vez que as empresas de transformação escoam as suas forragens ao mesmo preço, independentemente da subvenção, só pode existir uma relação indirecta entre o preço do bem e a subvenção. A subvenção não exerce qualquer influência efectiva no preço do mercado, apenas compensa os elevados custos de produção.

V – Apreciação

A – Generalidades

45. Entendo que o ponto de partida é o seguinte: a tributação das subvenções, tendo em conta nomeadamente o historial legislativo, é uma excepção.

46. Só as subvenções «directamente relacionadas com o preço de tais operações» é que são abrangidas pela matéria colectável do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Nenhuma das outras subvenções integra a matéria colectável, pelo que não são tributáveis nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Se assim não fosse, outros tipos de subvenções, como as subvenções ao investimento ou as subvenções ao funcionamento, estariam sujeitas ao IVA, contrariando o sistema.

47. Conforme resulta do que exporei a seguir, não se pode afirmar, no caso em apreço, que o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva conduz à cobrança de IVA sobre a subvenção que é concedida ao sector das forragens. A subvenção não é tributável por dois motivos. Em primeiro lugar, porque a tributação da presente subvenção poria em causa a neutralidade do regime do IVA. Em segundo lugar, porque não existe a necessária relação entre a subvenção e o preço de venda.

48. De resto, a justificação funcional da tributação de uma subvenção é em si mesma frágil. Com efeito, é uma forma de o Estado tirar com uma mão uma percentagem do que deu com a outra (22). Isto só se justifica se a não tributação do IVA produzir um resultado insatisfatório. Tal resultado insatisfatório pode consistir no facto de uma subvenção não tributada que se reflecta directa e integralmente no preço mais baixo das operações provocar uma diminuição das receitas fiscais. A redução do preço de um bem decorrente de uma subvenção que manifestamente influencia o preço das operações pode ser compensada mediante a tributação da subvenção. Ao tributar-se com IVA a subvenção concedida, as receitas fiscais mantêm-se no nível em que se encontrariam caso não fosse paga qualquer subvenção.

B – Observação prévia

49. Em geral, não é lógico cobrar IVA sobre uma subvenção se o consumidor final e o beneficiário da subvenção não forem a mesma pessoa. Uma vez que através do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado foi criado um imposto sobre o consumo, o sujeito passivo deve cobrar e pagar imposto sobre o valor do bem que fornece ou do serviço que presta. Este valor é um valor subjectivo, pois a base de tributação dos bens ou serviços é a contrapartida efectivamente recebida e não um valor calculado segundo critérios objectivos. O Tribunal de Justiça declarou-o no acórdão *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (23).

50. Caso o sujeito passivo receba uma subvenção directamente relacionada com o preço das operações, deverá, nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, pagar imposto sobre essa subvenção. No n.º 14, expliquei que o princípio do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado consiste no facto de, na realidade, o imposto apenas onerar o consumidor final, no fim da cadeia. Por conseguinte, o sujeito passivo, que pagou imposto sobre a subvenção por ele recebida, deverá poder repercuti-lo no consumidor final.

51. Numa série de decisões, a começar pelo acórdão *Rompelman* (24), o Tribunal de Justiça declarou que o regime das deduções visa libertar inteiramente o empresário do ónus do IVA

devido ou pago no âmbito de todas as suas actividades económicas. Uma vez que a subvenção é recebida e que o IVA sobre esta é devido e pago no âmbito de actividades económicas, o mesmo deverá poder ser repercutido no consumidor final. Só assim se respeita o princípio da neutralidade absoluta do imposto sobre o valor acrescentado.

52. Contudo, no caso de ser cobrado IVA sobre uma subvenção recebida, a aplicação deste princípio leva a que o consumidor final pague o imposto sobre o valor concreto subjectivo da contrapartida efectivamente recebida, ou seja, sobre o valor concreto determinado, designadamente, pelo efeito depreciativo da subvenção, acrescido do imposto pago sobre a subvenção. Assim se consegue que o imposto que a autoridade fiscal perde, pelo facto de o valor concreto subjectivo da contrapartida recebida ser negativamente influenciado pela subvenção, seja compensado através do imposto sobre o valor da subvenção. No entanto, há um afastamento do princípio formulado no acórdão *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats* (25) de que a base de tributação do IVA é determinada pela contrapartida efectivamente recebida no caso concreto.

53. Nesta perspectiva, a disposição do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser considerada uma excepção aos princípios gerais do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado. Esta excepção deve ser interpretada e aplicada de forma restritiva e estrita.

54. Uma interpretação restritiva implica que a disposição em causa só se pode aplicar a subvenções que sejam directamente repercutidas no preço da operação. O Tribunal de Justiça forneceu algumas indicações acerca desta matéria no acórdão *Office des produits wallons* (26), as quais serão analisadas de forma mais desenvolvida nos n.os 71 a 76.

55. Uma interpretação estrita implica que as referidas subvenções apenas podem ser tributadas *na medida em que* sejam repercutidas no preço da operação. Com efeito, se uma subvenção conducente a uma redução dos preços for integralmente tributada, apesar de só em parte se repercutir no preço da operação pago pelo consumidor final, a autoridade fiscal em causa acaba por receber mais IVA do que aquele que perdeu através da subvenção. Tal compensação excessiva é contrária à finalidade da norma de excepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, que não visa mais do que uma compensação pelo imposto efectivamente perdido em virtude da subvenção.

56. Além disso, numa situação destas, o contribuinte é excessivamente onerado, já que tem de pagar IVA sobre uma contrapartida mais elevada – na sequência da repercussão parcial da subvenção no preço final – e sobre a subvenção integralmente tributada. O contribuinte deve mais IVA nesta hipótese do que no caso de ausência total de subvenção.

57. Por conseguinte, o respeito do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, incluindo a excepção limitada a este prevista no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), exige que, na aplicação do IVA a subvenções, se verifique rigorosamente se estas são repercutidas no preço na fase do consumo final e, em caso afirmativo, em que medida isso se verifica. Por outras palavras, as autoridades fiscais em causa deverão conseguir demonstrar que sofreram uma perda de receitas fiscais devido à subvenção e, se for caso disso, a extensão das receitas perdidas.

C – Neutralidade do regime do IVA

58. A produção de forragens secas beneficia de uma subvenção de montante específico que, segundo o artigo 9.º do Regulamento n.º 603/95, está ligada à transformação das forragens frescas em forragens secas. Conforme se aludiu no n.º 9 das presentes conclusões, a subvenção pode ser atribuída em três tipos de situações:

- no caso de uma produção integrada, em que o transformador transforma a sua própria produção ou a dos seus membros;
- no caso de o transformador intervir como «subcontratado» e transformar (secar) por conta do produtor as suas forragens frescas, devolvendo-lhe posteriormente as mesmas;
- no caso de o transformador adquirir forragens frescas aos produtores, transformá-las por sua própria conta e, posteriormente, voltar a vendê-las.

59. A Comissão parte do princípio de que, na primeira destas três situações, não pode aplicar-se IVA, dado que a transformação das forragens frescas não constitui aqui uma actividade

económica autónoma. Dentro de uma entidade produtora integrada, não se verificam quaisquer fornecimentos de bens ou serviços susceptíveis de serem sujeitos a IVA. Por conseguinte, nesta situação, o IVA não pode ser cobrado com base na transformação de forragens frescas em forragens secas. Os demandados subscrevem esta análise. Eu também a compartilho. Uma vez que não são fornecidos bens nem realizados serviços, não pode haver cobrança de IVA.

60. Relativamente à segunda situação, os entendimentos divergem. Segundo a Comissão, a subvenção é concedida à empresa de transformação pela prestação de serviços ao produtor. A empresa de transformação é, no seu entender, o beneficiário em termos jurídicos da subvenção e o facto de o Regulamento n.º 603/95 prescrever a transferência da subvenção para o produtor apenas reflecte os efeitos económicos que uma subvenção pode ter dentro de uma cadeia de produção. Trata-se, assim, da prestação de um serviço a favor do produtor, pelo que a subvenção concedida para esse efeito deve ser tributada.

61. Contudo, o que a Comissão faz aqui é criar a ficção jurídica de que a subvenção é concedida à empresa de transformação para incentivar a prestação de um serviço, a saber, a transformação. De facto, isso não acontece.

62. A subvenção é atribuída às forragens secas saídas das empresas de transformação e que cumpram determinados requisitos de qualidade (27). O legislador comunitário prescreve igualmente, no artigo 11.º, n.º 2, do regulamento, a obrigação de a empresa de transformação pagar ao produtor o montante da subvenção que tiver recebido pelas quantidades transformadas ao abrigo dos contratos. Uma vez que o próprio regulamento prevê expressamente que os produtores são os beneficiários da ajuda, a empresa de transformação não pode ser a beneficiária. A empresa de transformação serve apenas de intermediária, transferindo a subvenção para o produtor. A disposição segundo a qual as forragens têm de ter saído da empresa de transformação para beneficiarem de ajuda confirma este entendimento. Além disso, nenhuma disposição do regulamento prevê que a subvenção seja concedida para a prestação do serviço de transformação das forragens frescas. Com efeito, conforme resulta do que foi anteriormente referido, a subvenção é concedida a favor do produtor com vista à redução dos seus custos de produção. A ficção jurídica em que a Comissão se baseia não encontra, pois, qualquer correspondência no Regulamento n.º 603/95. Por conseguinte, é inadmissível.

63. Acresce que a própria Comissão sublinhou, no seu segundo relatório sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (28), que a subvenção só pode ser incluída na matéria colectável se, nomeadamente, for cumprida a condição de a mesma ser paga ao fornecedor ou prestador de serviços. No presente caso, tal como estipulado pelo Regulamento n.º 603/95, a subvenção recai sobre o produtor inicial e não sobre a empresa de transformação. De resto, a subvenção não é paga ao produtor subvencionado para fornecer um bem determinado ou prestar um serviço determinado, mas é concedida a favor do produtor subvencionado, após a prestação de um serviço, a fim de reduzir os seus custos de produção.

64. O legislador comunitário poderia ter optado por conceder a subvenção à empresa de transformação pela transformação de forragens. Nesse caso, a subvenção teria de beneficiar apenas a empresa de transformação. Contudo, resulta do preâmbulo do antigo Regulamento n.º 1117/78 que o legislador comunitário optou expressamente por conceder a subvenção aos produtores, a fim de favorecer a produção de forragens frescas.

65. A Comissão não pode, assim, sustentar que a subvenção é concedida à empresa de transformação para incentivar a transformação de forragens. Pelos mesmos motivos, a sua tese de que a subvenção podia ser tributada na empresa de transformação é insustentável.

66. Por último, na terceira situação, a subvenção podia ser tributável nos termos do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva. Neste caso, a empresa de transformação transforma as forragens frescas que adquiriu aos produtores primários e, posteriormente, vende-as como forragens secas a terceiros, mediante o pagamento de um preço. Além disso, a empresa de transformação recebe uma subvenção que poderá, eventualmente, reflectir-se num preço de venda mais baixo no momento da comercialização.

67. Antes de mais, refira-se que é muito improvável que a subvenção venha a reflectir-se num

preço mais baixo no momento da comercialização das forragens frescas. Na prática, a subvenção deverá reflectir-se, sobretudo, num preço de compra de forragens frescas ao produtor primário mais elevado. Com efeito, se o transformador não repercutisse de forma perceptível a subvenção por ele recebida nos produtores primários, através de um preço mais elevado, estes poderiam optar por subcontratarem a secagem dos seus produtos, para deste modo beneficiarem directamente da subvenção. De resto, este resultado decorre da finalidade e do sistema do Regulamento n.º 603/95, que visa a promoção da produção de forragens secas, independentemente da organização da cadeia de produção.

68. Por conseguinte, se o raciocínio da Comissão for analisado à luz do sistema do Regulamento n.º 603/95, chega-se ao resultado inaceitável de, consoante a organização da cadeia de produção, as subvenções não serem tributadas numa das situações e serem-no nas outras duas, quando elas visam em todas as situações o mesmo resultado, a saber o incentivo da produção de forragens mediante a atribuição de apoio financeiro ao processo de produção. Acresce que, como se demonstrou anteriormente, o IVA não pode ser tributado na segunda situação, tendo em conta a posição de facto e de direito em que se encontra o transformador. Apenas na terceira situação se pode admitir que a subvenção seja tributada. Contudo, nesse caso, a subvenção teria de repercutir-se no preço de venda. Já referi que tal consequência é extremamente improvável e não tem de todo em conta o facto de a subvenção concedida ao transformador não visar facilitar a comercialização do produto transformado, mediante um preço de venda mais baixo, mas, pelo contrário, se destinar a permitir ao transformador pagar um preço de compra mais elevado ao produtor primário.

69. Analisados à luz do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, os argumentos da Comissão não conduzem a um resultado mais aceitável. O facto de, segundo o raciocínio da Comissão, a ajuda concedida à produção de forragens secas ser tributada de forma diversa consoante o lugar que a transformação ocupa na organização da cadeia de produção configura uma violação do princípio da neutralidade, enquanto princípio nuclear deste regime, o qual implica que o IVA total a pagar na fase do consumo final seja o mesmo, independentemente do número de elos da cadeia da produção. Este motivo já é suficiente para que o pedido da Comissão deva ser julgado improcedente.

D – Relação necessária entre uma subvenção e o preço de venda de um bem

70. Decorre do segundo relatório sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (29) que a subvenção deve constituir a contrapartida ou um elemento da contrapartida. Contudo, no acórdão Office des produits wallons (30), o Tribunal de Justiça fez uma interpretação mais extensiva do conceito «subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».

71. Este acórdão referia-se à questão de saber se a subvenção paga pela Região da Valónia ao Office des produits wallons ASBL pela promoção e venda de produtos da Valónia deve ser sujeita ao IVA. Mais especificamente, tratava-se de saber se as subvenções ao funcionamento que não são directamente pagas pelo fornecimento de bens ou serviços, mas que podem permitir que os bens e serviços sejam fornecidos a preços mais baixos, estão sujeitas ao IVA. Em resposta a esta questão, o Tribunal de Justiça forneceu uma série de indicações.

72. Em primeiro lugar, é necessário que a subvenção seja especificamente paga ao organismo subvencionado para que este forneça um bem ou preste um serviço determinado. Apenas neste caso é que uma subvenção pode ser considerada a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e é, portanto, tributável (31).

73. Em segundo lugar, importa referir que o preço do bem ou do serviço deve ser determinado, quanto ao seu princípio, o mais tardar, no momento em que ocorre o facto gerador.

74. Em terceiro lugar, deve concluir-se que o compromisso de pagar a subvenção assumido por aquele que a concede tem como corolário o direito de a receber reconhecido ao beneficiário quando a operação tributável tenha sido por este realizada. A relação entre a subvenção e o preço deve resultar de forma inequívoca de uma análise das circunstâncias concretas que estão na origem do pagamento desta contrapartida. Ao invés, não é necessário que o preço do bem ou

do serviço – ou uma parte do preço – esteja determinado. Basta que seja determinável.

75. A interpretação mais extensiva do Tribunal de Justiça fica a dever-se ao entendimento de que a subvenção deve ter um efeito de redução do preço. O Tribunal de Justiça concluiu o seguinte: «[c]om efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos». (32)

76. Conforme se depreende da minha observação prévia, entendo que o alcance do conceito «subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações» deve ser interpretado no sentido de que as subvenções concedidas apenas podem ser tributadas *na medida em que* sejam repercutidas no preço da operação. A excepção limitada prevista no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), exige que, na aplicação do IVA a subvenções, se verifique rigorosamente se estas são repercutidas no preço na fase do consumo final e, em caso afirmativo, em que medida isso se verifica.

77. Pode-se concluir dos regulamentos descritos nos n.os 4 a 12 que a ajuda de montante específico é atribuída para favorecer a produção de forragens frescas. Esta subvenção concedida ao sector das forragens pode ser qualificada de subvenção à produção. Ao contrário das subvenções aos preços, as subvenções à produção não têm por objectivo influenciar directamente o preço de comercialização (33). A subvenção é concedida com base na quantidade de forragens transformadas e não como uma participação no preço da prestação. Embora a subvenção esteja limitada a determinada quantidade de produção, tal não altera a sua finalidade, que consiste em favorecer continuamente a produção de forragens na Comunidade, mediante a redução dos custos de produção dos produtores.

78. Conforme resulta do sistema legal de ajuda à produção de forragens secas, reproduzido nos n.os 4 a 12 das presentes conclusões, a produção destas forragens na Comunidade era insuficiente face à procura, pois os custos de produção na Comunidade eram demasiado elevados para aquelas poderem ser oferecidas aos preços vigentes no mercado.

79. A redução dos custos de produção provocada pela subvenção de montante específico permitiu aos produtores da Comunidade levarem a cabo uma produção rentável a preços do mercado (mundial). Isto é aliás corroborado pelo rápido crescimento da quota de mercado da produção comunitária de forragens frescas no mercado comum. Este desenvolvimento obrigou mesmo o legislador comunitário a limitar a quantidade de produção subvencionada, a fim de evitar um excesso de produção.

80. Decorre do exposto que a subvenção teve, de facto, consequências para a quantidade produzida na Comunidade, mas que não se repercutiu directamente nos preços do mercado. Isto também está relacionado com a natureza do mercado (mundial) das forragens que, à semelhança de muitos outros mercados de produtos agrícolas, se caracteriza pela existência de um grande número de pequenos fornecedores. Estes não dispõem de capacidade suficiente para influenciarem o mercado dos produtos em causa através do seu comportamento individual no mercado. Os produtores individuais que recebem uma subvenção de montante específico não poderão repercuti-la nos clientes finais. O preço do mercado em vigor é para eles um dado. São obrigados a vender a este preço, quer sejam ou não subvencionados.

81. A subvenção tem, quando muito, um efeito indirecto nos preços de venda. Se a quantidade total de forragens produzidas com subvenção se tornasse tão volumosa que levasse a uma alteração significativa das relações entre a oferta e a procura no mercado mundial, o preço em vigor no mercado poderia baixar. A verificação de tal efeito parece-me altamente improvável e de modo algum decisiva para a apreciação do pedido da Comissão. Com efeito, a subvenção nunca será *integralmente* repercutida no preço de venda. Além disso, ao limitar-se a subvenção a determinada quantidade máxima, procurou-se precisamente evitar esse efeito, que, de resto, teria tornado a relação entre os custos de produção e os preços de venda ainda mais desfavorável para os produtores comunitários.

82. Tudo isto é ainda confirmado pela concretização do mecanismo de limitação no

Regulamento n.º 603/95. Daí resulta que os produtores recebem um adiantamento durante a campanha de comercialização, mas que o acerto de contas definitivo só é feito após o fim da campanha de comercialização. A incerteza que isto cria torna *a priori* improvável que os produtores repercutam directamente nos preços de comercialização essa subvenção à produção, mesmo que o pudessem fazer.

83. A Comissão alegou ainda, nas suas observações, que o preço de venda das forragens secas revela ser uma consequência causal directa da ajuda concedida, já que a subvenção permite às empresas de transformação colocar no mercado as forragens secas ao preço mundial. No entender da Comissão, o preço seria mais elevado sem a ajuda, tendo em conta os elevados custos de produção das empresas de transformação.

84. Decorre do exposto que esta posição da Comissão é insustentável. O mecanismo do Regulamento n.º 603/95 não tem como objectivo influenciar o preço das forragens, mas sim os custos de produção suportado pelos produtores, para que estes possam produzir ao preço do mercado. A consequência da subvenção foi o aumento da quantidade produzida na Comunidade que pode ser comercializada ao preço em vigor. Por conseguinte, a inexistência da subvenção não se traduziria em preços de mercado mais elevados, mas numa redução da quantidade de forragens produzida na Comunidade. O eventual défice poderia ser suprido, tal como acontecia antes de 1978, por produtores de países terceiros que conseguissem produzir aos preços em vigor no mercado mundial.

85. A conclusão a que se chega é a de que a Comissão não conseguiu minimamente demonstrar a existência de uma relação causal directa entre a subvenção à produção e os preços da comercialização final de forragens secas. A Comissão não tem sequer em conta o requisito, desenvolvido nos n.os 55 a 57, de que para a aplicação do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva se terá de demonstrar em que medida a subvenção influencia o preço junto do consumidor final.

86. Também com base nestes fundamentos, deve o pedido da Comissão ser declarado improcedente.

VI – Conclusão

87. Com base no exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que:

a) julgue improcedentes as acções instauradas pela Comissão contra a República Italiana (processo C-381/91), a República da Finlândia (processo C-495/01), a República Federal da Alemanha (processo C-144/02) e o Reino da Suécia (processo C-463/02);

b) condene a Comissão nas despesas, nos termos do artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo;

c) determine que, por força do artigo 69.º, n.º 4, do Regulamento de Processo, a República da Finlândia, o Reino da Suécia e a República Federal da Alemanha devem suportar as despesas em que incorreram na qualidade de intervenientes.

1 – Língua original: neerlandês.

2 – JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

3 – JO L 63, p. 1.

4 – A República Italiana é apoiada pelo Reino da Suécia e pela República da Finlândia. A República da Finlândia é apoiada pela República Federal da Alemanha e pelo Reino da Suécia. A República Federal da Alemanha é apoiada pelo Reino da Suécia e pela República da Finlândia. O Reino da Suécia é apoiado pela República da Finlândia.

5 – Regulamento (CEE) n.º 1117/78 do Conselho, de 22 de Maio de 1978, que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas (JO L 142, p. 1; EE 03 F14 p. 57), alterado pelo Regulamento n.º 3496/93 (JO L 319, p. 17).

6 – Regulamento (CEE) n.º 1417/78 do Conselho, de 19 de Junho de 1978, relativo ao regime de ajuda para as forragens secas (JO L 171, p. 1; EE 03 F14 p. 152), alterado pelo Regulamento (CEE) n.º 1110/89 (JO L 18, p. 1).

7 – Regulamento (CEE) n.º 1528/78 da Comissão, de 30 de Junho de 1978, que estabelece regras de aplicação do regime de ajuda para as forragens secas (JO L 179, p. 10; EE 03 F14 p.

171).

8 – Regulamento (CE) n.º 785/95 da Comissão, de 6 de Abril de 1995, que estabelece normas de execução do Regulamento (CE) n.º 603/95 do Conselho que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas (JO L 79, p. 5).

9 – O artigo 4.º do Regulamento n.º 603/95 define as quantidades máximas de forragens secas que podem beneficiar de ajuda. Este artigo foi alterado pelo Regulamento (CE) n.º 1347/95 do Conselho, de 9 de Junho de 1995, que altera o Regulamento (CE) n.º 603/95 que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas (JO L 131, p. 1). Tem a seguinte redacção: «É estabelecida uma quantidade máxima garantida (QMG) de 4 412 400 toneladas de forragens desidratadas por campanha de comercialização, em relação à qual pode ser concedida a ajuda [...]» (n.º 1). «É estabelecida uma quantidade máxima garantia (QMG) de 443 500 toneladas de forragens secas ao sol por campanha de comercialização, em relação à qual pode ser concedida a ajuda [...]» (n.º 3).

10 – Para poderem beneficiar de ajuda, as empresas de transformação têm de se ter abastecido junto de produtores, agrupamentos de produtores ou compradores aprovados pelas autoridades competentes dos Estados-Membros.

11 – O artigo 11.º, n.º 2, do Regulamento n.º 603/95 enuncia: «No caso de os contratos referidos na alínea c), primeiro travessão, do artigo 9.º serem contratos de empreitada para a transformação de forragens fornecidas pelos produtores, terão de especificar, pelo menos, a superfície cuja colheita se destina a ser entregue e incluir uma cláusula que preveja a obrigação de a empresa de transformação pagar ao produtor o montante da ajuda prevista no artigo 3.º que tiver recebido pelas quantidades transformadas ao abrigo dos contratos.»

12 – «Para efeitos do presente regulamento, consideram-se saídos da empresa de transformação, para obtenção do direito à ajuda referida no artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 603/95, os produtos referidos no n.º 1 do artigo 2.º que: a) Saíam no seu estado inalterado – do recinto da empresa de transformação, – no caso de as forragens secas não poderem ser armazenadas nesse recinto, de qualquer local de armazenagem exterior que ofereça garantias suficientes para efeitos do controlo das forragens armazenadas e tenha sido previamente aprovado pela autoridade competente, – no caso de um aparelho de desidratação móvel, da aparelhagem que efectua a desidratação e, se as forragens desidratadas forem armazenadas pela pessoa que tiver efectuado a desidratação, de qualquer local de armazenagem que satisfaça as condições referidas no segundo travessão, ou b) Saíam em mistura, sempre que esta tenha sido efectuada na empresa de transformação com vista ao fabrico de alimentos compostos para animais, com matérias-primas que não as referidas no artigo 1.º do Regulamento (CE) n.º 603/95 nem as utilizadas como ligantes, do recinto ou de qualquer local de armazenagem referido na alínea a), e que, à saída da empresa de transformação, apresentem uma qualidade 'sã, íntegra e comercializável' que satisfaça as exigências da comercialização destinada à alimentação animal, bem como as seguintes características: [...]»

13 – 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 L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3; a seguir «Primeira Directiva»).

14 – Salvo indicação em contrário, as disposições a seguir referidas pertencem à Sexta Directiva.

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

16 – Segundo relatório da Comissão sobre o funcionamento do sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, apresentado em conformidade com o disposto no artigo 34.º da Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977, COM(88) 799 final, 20 de Dezembro de 1988, p. 26.

17 – Conforme se depreende do terceiro considerando do Regulamento n.º 603/95, o objectivo do regime é limitar a produção comunitária de forragens secas.

18 – Acórdão do Tribunal de Justiça de 22 de Novembro de 2001, Office des produits wallons

(C-184/00, Colect., p. I-9115).

19 – V. também o acórdão *Office des produits wallons* (já referido na nota 18, n.º 14). «[P]ara se provar a existência de um nexo directo entre a subvenção e o bem ou o serviço em causa, é necessário que se verifique,] numa primeira fase, [se] os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção concedida ao beneficiário desta. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos.»

20 – V. também o décimo primeiro e o décimo segundo considerandos do Regulamento n.º 603/95, onde se refere: «considerando que, para favorecer o abastecimento regular de forragens frescas às empresas de transformação e permitir que os produtores beneficiem do regime de ajuda, convém, em certos casos, subordinar a concessão desta à celebração de contratos entre produtores e empresas de transformação; considerando que, por um lado, os contratos devem favorecer o abastecimento regular das empresas de transformação e, por outro, permitir que os produtores beneficiem da ajuda; que, para esse efeito, é necessário prever que os contratos incluam determinadas informações».

21 – Os Estados-Membros entendem que esta interpretação é confirmada no acórdão *Office des produits wallons* (já referido na nota 18, n.º 13).

22 – V. também as conclusões do advogado-geral F. G. Jacobs de 25 de Setembro de 1997, apresentadas no processo *Landboden-Agrardienste* (acórdão do Tribunal de Justiça de 18 de Dezembro de 1997, C-384/95, Colect., p. I-7387, n.os 12 e 13).

23 – Acórdão de 5 de Fevereiro de 1981 (154/80, Recueil, p. 445). Este acórdão dizia respeito a membros de uma cooperativa que explorava um armazém de batatas mediante a cobrança aos membros de uma taxa de armazenagem anual. Em determinado ano, a associação decidiu não cobrar a taxa de armazenagem, dado que a cooperativa, na sequência de uma proveitosa transacção imobiliária, dispunha de meios financeiros suficientes. Como não foi calculada qualquer taxa de armazenagem, as participações sociais da cooperativa desvalorizaram-se, o que alterou a situação patrimonial dos membros detentores de participações sociais. Colocava-se então a questão de saber se a desvalorização das participações sociais dos membros da cooperativa podia ser considerada uma compensação pelo serviço (a armazenagem das batatas), constituindo assim uma contrapartida na acepção do artigo 8.º da Segunda Directiva. O Tribunal de Justiça considerou que não, uma vez que por esse serviço de armazenagem não houve qualquer quantia em dinheiro ou contrapartida efectivamente recebida.

24 – V., nomeadamente, os acórdãos de 14 de Fevereiro de 1985, *Rompelmann* (268/83, Recueil, p. 655, n.º 19); de 15 de Janeiro de 1998, *Ghent Coal Terminal* (C-37/95, Colect., p. I-1, n.º 15); de 21 de Março de 2000, *Gabalfrija e o.* (C-110/98 e C-147/98, Colect., p. I-1577, n.º 44); e de 8 de Junho de 2000, *Midland Bank* (C-98/98, Colect., p. I-4177, n.º 19).

25 – Já referido na nota 23.

26 – Já referido na nota 18.

27 – Artigo 8.º do Regulamento n.º 603/95.

28 – Já referido na nota 16.

29 – Já referido na nota 16.

30 – Já referido na nota 18.

31 – Refira-se, a propósito, que as operações mencionadas no artigo 11.º, A, da Sexta Directiva não são operações que tenham como destinatário a própria autoridade que concede a subvenção. Com efeito, o artigo 11.º, A, da Sexta Directiva refere-se a situações em que estão envolvidas três partes, a saber, o organismo do Estado que atribui a subvenção, o órgão a quem esta é atribuída e o comprador do bem ou o beneficiário do serviço prestado ou realizado pela entidade subvencionada.

32 – «Assim, compete ao órgão jurisdicional de reenvio provar a existência de um nexo directo entre a subvenção e o bem ou o serviço em causa. Tal exige que se verifique, numa primeira fase, que os compradores do bem ou os destinatários do serviço beneficiam da subvenção

concedida ao beneficiário desta. Com efeito, é necessário que o preço a pagar pelo comprador ou pelo destinatário seja fixado de modo que diminua na proporção da subvenção concedida ao vendedor do bem ou ao prestador do serviço, que constitui então um elemento de determinação do preço exigido por estes últimos. O órgão jurisdicional deverá apreciar se, objectivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador permite a este vender o bem ou fornecer um serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção.»

33 – Podem ainda distinguir-se várias outras formas de subvenção, tais como subvenções ao funcionamento, subvenções ao rendimento e subvenções ao investimento. Um exemplo de subvenções ao rendimento emerge do antigo Regulamento n.º 1117/78. Este regulamento previa ainda uma ajuda complementar para compensar os custos de produção e a capacidade concorrencial face aos países terceiros. Essa ajuda desapareceu com os novos Regulamentos n.º 603/95 e n.º 785/95. Consistia numa percentagem da diferença entre o preço do mercado mundial das forragens secas e o preço de objectivo a estabelecer para esse efeito. Todas estas subvenções têm como denominador comum o facto de não estarem directamente relacionadas com o preço de um bem.