CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL CLAUS GULMANN

apresentadas em 26 de Janeiro de 1993 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O Supremo Tribunal Administrativo português submeteu ao Tribunal de Justiça cinco questões relativas à interpretação de disposições do Tratado CEE para poder tomar posição sobre a legalidade de uma imposição parafiscal face ao direito comunitário.

2. Em 1972 foi criado em Portugal, por decreto-lei, o Instituto dos Produtos Florestais. Este instituto era um organismo de coordenação económica dotado de personalidade jurídica.

A actividade do instituto era financiada por taxas que incidiam sobre os diversos produtos de exploração florestal abrangidos pelo âmbito das atribuições do instituto. Em 1986, em ligação com a adesão de Portugal às Comunidades Europeias, foram introduzidas alterações às formas de financiamento com o objectivo de torná-las compatíveis com as exigências do direito comunitário. A taxa que está em causa no presente processo — uma taxa sobre as «pastas químicas» — deixou desta forma de ser uma taxa específica passando a ser uma taxa *ad valorem*. É incontestado que esta taxa é, em qualquer caso, formalmente uma imposição interna genérica, que incide tanto sobre produtos nacionais como importados, segundo os mesmos critérios.

3. Nos processos relativos a imposições parafiscais, o Tribunal de Justiça já anteriormente decidiu, no que se refere à aplicação de uma imposição que tem como base uma situação como a que é colocada nas questões, que tal imposição está em conformidade com o direito comunitário. Assim, o tribunal de reenvio refere que as receitas das taxas

«se destinam a alimentar o exercício das atribuições do IPF, que visa, essencialmente, a 'defesa da produção e os superiores interesses da economia nacional' (v. artigo 2.°, alínea b) do Decreto-Lei n.° 428/72 de 31 de Outubro de 1972. No seu acórdão de 18 de Junho de 1975, IGAV/ENCC (94/74, Colect. 1975, p. 241), o Tribunal de Justiça decidiu-se pela afirmativa quando a 'contribuição é exclusivamente destinada a financiar actividades que interessem especificamente ao produto nacional...', o que, se não é o caso do destino das receitas do IPF (estas são diversificadas de tal modo que abrangem até a regulamentação da própria importação... e a colaboração na negociação de acordos internacionais...), dele algo se aproxima na medida em que o fim predominante do instituto será a defesa do interesse do produto nacional».

O Governo português chama a atenção nas suas observações para a actividade do instituto. O Governo português alegou que as atribuições do instituto foram sendo alteradas à luz da evolução da situação em Portugal e alegou ainda que, na altura a que se

* Língua original: dinamarquês.

refere o processo principal, ou seja 1987, eram-lhe conferidas essencialmente duas atribuições: a primeira consistia na realização de estudos técnicos e económicos, de inquéritos estatísticos, bem como a investigação laboratorial no domínio dos produtos florestais, e a segunda consistia no controlo da observância das normas vigentes respeitantes à produção e transformação dos produtos do sector.

4. Aliás, segundo informações recebidas, o instituto foi extinto em 1988, passando as suas atribuições para o Ministério da Agricultura, e as diversas imposições sobre produtos florestais deixaram de ser cobradas.

5. O Tribunal de Justiça tomou recentemente posição, em três acórdãos de 16 de Dezembro de 1992, sobre a interpretação das disposições do Tratado, que estão em causa no presente processo. Esses acórdãos foram proferidos em processos que incidem sobre a cobrança de imposições parafiscais na Bélgica, no sector agrícola. Trata-se do processo Lornoy (C-17/91, Colect., p. I-6523), dos processos apensos Gilbert en Zonen (C-144/91 e 145/91, Colect., p. I-6613) e do processo Claeys (C-114/911, Colect., p. I--6559). Estes acórdãos contêm em ampla medida resposta às questões submetidas pelo Supremo Tribunal Administrativo. Em consequência, remeto para o acórdão proferido no processo C-17/91, Lornoy, já referido.

Sobre a interpretação dos artigos 9.° e 12.°, do artigo 95.° e do artigo 30.° do Tratado CEE

6. A primeira, segunda e quinta perguntas do Supremo Tribunal Administrativo estão redigidas da seguinte forma:

«1) O conceito de encargos de efeito equivalente a direitos aduaneiros de importação dos artigos 9.°, 12.° e seguintes do Tratado de Roma abrange ou não uma taxa cobrada por um instituto público, incidente sobre a venda de pastas químicas sem distinção entre nacionais e importadas e cujo produto financia actividades daquela entidade (concretamente o IPF, cujos fins constam do capítulo I do Decreto-Lei n.° 428/72, de 31 de Outubro de 1972)?

2) Em que medida o destino legal dado à receita de uma taxa exigida tanto a produtos nacionais como importados condiciona a aplicação do artigo 95.° e pode justificar a sua qualificação como encargo de efeito equivalente?

5) A cobrança de uma taxa que incida percentualmente sobre o valor total das vendas do produto nacional e do importado e que se destina a financiar as actividades de um instituto público que desenvolve as acções referidas no diploma, pode ou não constituir uma violação do artigo 30.° do Tratado de Roma?»

Em minha opinião, estas três perguntas podem ser respondidas em conformidade com a resposta dada pelo Tribunal de Justiça à questão prejudicial no processo Lornoy. A

resposta do Tribunal de Justiça, que vem fundamentada nos n.os 14 a 26, diz o seguinte:

«Uma contribuição obrigatória que constitua uma imposição parafiscal, aplicada nas mesmas condições de cobrança aos produtos nacionais e aos produtos importados, cujas receitas são afectadas em benefício apenas dos produtos nacionais de forma que as vantagens daí decorrentes compensam integralmente o encargo que onera esses produtos, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelo artigo 12.° do Tratado. Se essas vantagens apenas compensarem uma parte do encargo suportado pelos produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição discriminatória proibida pelo artigo 95.° do Tratado.

Dado que tal imposição parafiscal é regulada pelos artigos 12.° e seguintes ou 95.° do Tratado, está fora do âmbito de aplicação do artigo 30.° do mesmo.»

7. A terceira pergunta do Supremo Tribunal Administrativo está redigida da seguinte forma:

«3) Em caso de resposta afirmativa às duas primeiras questões, até que ponto o requisito da 'compensação integral dos encargos que oneram o produto nacional', estabelecido em jurisprudência comunitária, se refere a uma equivalência pecuniária entre o montante da taxa exigido aos operadores económicos nacionais e as vantagens de que beneficiam, ou poderá antes ser entendido como uma exigência relativa à natureza, à importância e à indispensabilidade dos serviços prestados à produção nacional, financiados pelas receitas arrecadadas em resultado da cobrança da taxa, de acordo com o referido diploma (como o são todas as actividades do mesmo organismo)?»

8. Resulta do despacho de reenvio que o tribunal *a quo* está ao corrente da jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à legalidade das imposições parafiscais. É desta forma evidente que, através da terceira questão, o tribunal *a quo* pretende saber em pormenor quais os critérios que, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, são pertinentes no que se refere à aplicação das normas do Tratado relativas a imposições parafiscais.

Apesar de resultar do n.° 22 do acórdão Lornoy que compete ao tribunal nacional determinar «se o encargo que incide sobre o produto nacional é integral ou parcialmente compensado pela utilização das receitas da imposição em causa», é possível, em minha opinião, precisar a interpretação das disposições pertinentes do Tratado sobre estas questões.

Esta precisão deve tomar como ponto de partida o âmago da argumentação do Tribunal de Justiça de que a finalidade da aplicação de uma imposição pode significar que uma imposição que formalmente se apresenta como não discriminatória pode ser abrangida tanto pelo artigo 12.° como pelo artigo 95.° do Tratado. O Tribunal de Justiça salienta no n.° 18 do acórdão Lornoy:

«Com efeito, quando esse encargo pecuniário ou contribuição se destine exclusivamente a financiar actividades que beneficiem especificamente os produtos nacionais tributados, pode daí decorrer que a contribuição geral cobrada, com base nos mesmos critérios, tanto sobre o produto importado como sobre o produto nacional, constitua para um, no entanto, um encargo pecuniário suplementar sem compensação, *enquanto para o outro representa efectivamente a contrapartida de benefícios ou auxílios recebidos*» (sublinhado meu).

O Tribunal de Justiça sublinhou com a mesma finalidade no n.º 20:

«Assim, quando a receita de tal imposição se destinar a financiar actividades que beneficiem especialmente os produtos nacionais tributados, pode daí resultar que a contribuição cobrada de acordo com critérios idênticos constitua, apesar disso, uma imposição discriminatória, na medida em que *o encargo fiscal sobre os produtos nacionais é neutralizado pelos benefícios para cujo financiamento serve,* enquanto que o que incide sobre os produtos importados representa um encargo sem compensação» (sublinhado meu).

Enfim, o raciocínio é simples. O grupo de produtos sobre que incide a imposição é formalmente tratado em pé de igualdade, mas a aplicação das receitas da imposição implica todavia que, na realidade, se gera uma discriminação entre produtos nacionais e importados. A discriminação real é uma consequência do facto de os produtos nacionais, através da aplicação das receitas da imposição, obterem total ou parcialmente a compensação da mesma.

9. A primeira precisão a estabelecer sob este aspecto foi formulada nos seguintes termos pelo advogado-geral G. Tesauro nas suas conclusões de 25 de Junho de 1992 no processo Lornoy:

«Em primeiro lugar, conforme o Tribunal de Justiça declarou expressamente nos acórdãos Cucchi e Interzuccheri, a aplicação dos artigos 9.º e 12.º ou do artigo 95º às imposições parafiscais pressupõe a *identidade* do produto tributado e do produto nacional favorecido. Com efeito, para que se possa verificar se houve compensação da carga fiscal suportada, é evidentemente preciso que a receita fiscal beneficie, pelo menos parcialmente, o produto nacional tributado, e não exclusivamente outros produtos que não o tributado. Assim, é óbvio que de forma alguma se põe a questão de uma compensação eventual, se uma imposição parafiscal, cobrada, por exemplo, sobre a comercialização de suínos (nacionais e importados), for ulteriormente utilizada para financiar ajudas em proveito exclusivo de outros sectores, por exemplo, a criação de bovinos ou de aves de capoeira.»

Este mesmo raciocínio foi expresso pelo Tribunal de Justiça no n.º 17 do acórdão acima referido no processo Cucchi, no qual o Tribunal de Justiça salientou que deveria aí existir

«uma correspondência claramente estabelecida entre, por um lado, a cobrança de uma imposição fiscal cobrada indistintamente sobre os produtos em causa, nacionais ou importados e, por outro, a vantagem conferida, através de recursos provenientes da mesma imposição fiscal, apenas aos produtos nacionais».

10. A segunda precisão a estabelecer também se encontra claramente expressa na jurisprudência do Tribunal de Justiça. Foi sublinhado pelo Tribunal que uma imposição parafiscal só é ilegal se a receita dela proveniente for utilizada para «financiar actividades que *especificamente* revertem em benefício do produto nacional tributado» (sublinhado meu). Assim, não há que falar em compensação proibida quando a receita da imposição é utilizada não apenas em benefício dos produtos nacionais tributados, mas também em benefício de todos os produtos importados. Este pode ser o caso, por exemplo, quando a receita for usada para a informação geral dos consumidores com vista a promover a venda do produto em questão, quer o mesmo seja nacional ou importado.

11. Em minha opinião, também é possível estabelecer uma precisão mais aprofundada no que se refere à terceira questão do Supremo Tribunal Administrativo. Essa questão, pelo que se me afigura, contém na realidade duas perguntas parciais. A primeira consiste em saber se existe fundamento para aplicação de uma ou das duas disposições proibitivas alternativas do Tratado, pelo facto de o benefício que a aplicação da receita confere aos produtos nacionais ser economicamente quantificável, entendido de forma a que será possível determinar com maior exactidão o valor do benefício económico que da aplicação da imposição reverte para os produtos nacionais. A segunda consiste em saber se as vantagens económicas de que beneficiam os produtos nacionais, consideradas apenas de forma genérica, beneficiam a produção nacional, ou é necessário, para que tal se possa revelar, que o produtor nacional individualizado tenha obtido uma compensação aproximadamente determinada pela imposição que pagou.

12. A primeira parte da pergunta, na minha opinião, de acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça deve ser respondida no sentido de que o benefício à produção nacional deve ser quantificável do ponto de vista económico. Deverá ser possível, com base em informações disponíveis, determinar a importância percentual da aplicação das receitas da imposição em relação à produção nacional. Se a compensação for total, ou seja 100% ou mais, é proibida nos termos do artigo 12.°; se, pelo contrário, a compensação for inferior a 100%, será aplicável o artigo 95.° A conformidade legal desta conclusão resulta já, em minha opinião, da circunstância de a proibição do artigo 95.° só poder ser aplicável quando desta forma puder ser determinada a extensão da compensação parcial da imposição.

13. A segunda parte da questão, em minha opinião, já foi respondida com toda a razão pelo advogado-geral G. Tesauro nas suas conclusões no processo Lornoy da seguinte forma:

«... que se deve efectuar *uma avaliação global,* ou seja, comparar, com base num período de tempo significativo, o montante total da imposição suportada pela produção nacional considerada e o montante total dos benefícios económicos obtidos por essa mesma produção (dados que normalmente devem ser fornecidos pela contabilidade e pelas estatísticas de gestão dos organismos que recolhem a receita da imposição parafiscal e atribuem as subvenções ou outros benefícios à indústria nacional em questão» (sublinhado meu).

O resultado oposto, ou seja, de que se deveria demonstrar em concreto o que é que cada produtor nacional individualizado tinha concretamente obtido, em benefício economicamente quantificável, da aplicação da receita da imposição, conferiria às duas disposições pertinentes do Tratado um âmbito de aplicação demasiado restrito à luz da interpretação dada pelo Tribunal de Justiça a tais disposições. Tal conclusão significaria que a aplicação da proibição seria limitada ao caso em que a receita da imposição fosse directamente aplicada no pagamento do auxílio ao produtor individual. Além disso, em tal caso, tornar-se-ia difícil manter a proibição do artigo 95.° se o auxílio concedido ao produtor individual não fosse o mesmo.

14. O advogado-geral G. Tesauro, nas suas conclusões no processo Lernoy, tal como outros advogados-gerais em anteriores processos semelhantes, sublinhou:

«Não se deve emitir no entanto o facto de que provar este elemento pode não ser sempre fácil em sede jurisdicional e não é certamente de excluir que, se diversos tribunais vierem a conhecer da mesma imposição, as suas orientações e apreciações venham a revelar-se bastante diferentes.»

Em minha opinião, há toda a razão para salientar esta questão. Não suscita dificuldades aplicar a jurisprudência do Tribunal de Justiça nos casos em que uma grande parte da receita da imposição é proveniente dos bens importados, e quando com base nas normas nacionais vigentes e na jurisprudência administrativa é simples constatar que a receita proveniente da imposição é aplicada essencialmente em benefício dos produtos nacionais por ela onerados. Em contrapartida, a aplicação da jurisprudência do Tribunal de Justiça pode suscitar significativas dificuldades nos casos em que não seja evidente que a receita proveniente da imposição, que essencialmente provém de produtos nacionais, é aplicada exclusivamente em benefício dos produtos nacionais e em que é, portanto, inadequado falar em compensação integral da obrigação fiscal que incide sobre os produtos nacionais. Poderá mesmo haver razões para dizer que a aplicação da proibição do artigo 95.°, em tais casos, pode ser bastante problemática. A aplicação do artigo 95.° apenas pode implicar que a obrigação fiscal que incide sobre os produtos importados seja reduzida, de forma a corresponder à taxa, que seria paga pelos produtos nacionais, se se tomasse em consideração a compensação da imposição que a aplicação da receita a esses bens significa. Também não se pode abstrair do facto de existirem situações em que de um ano para o outro tenham lugar alterações quanto à aplicação da receita da imposição, que possam, nomeadamente, ser significativas para a aplicação da proibição prevista no artigo 95.°

15. O advogado-geral G. Tesauro referiu, nas suas conclusões no processo Lornoy, que deviam ser estabelecidos determinados princípios quanto à repartição do ónus da prova em processos com as características do presente. Assim, propôs que deva incumbir ao sujeito passivo da obrigação fiscal, que contesta a legalidade do imposto, a prova de que a receita fiscal é aplicada para financiar incentivos em benefício dos produtos nacio-

nais sujeitos à imposição, ao passo que deve incumbir às autoridades nacionais, no caso do sujeito passivo da obrigação fiscal ter feito a prova que lhe competia, provar que a compensação da imposição não é integral.

Embora tenha grande apreço por essas conclusões, tenho dúvidas sobre a medida em que o presente problema deva ser resolvido com base nestas regras sobre o ónus da prova. Deve — tendo em conta o artigo 5.° do Tratado CEE — ser da incumbência das autoridades nacionais competentes para apreciar o direito interno, todos os esclarecimentos pertinentes sobre a receita proveniente da taxa e a sua aplicação. Nesta base, deve incumbir ao tribunal nacional decidir se se encontram preenchidas as condições acima referidas para que a imposição parafiscal seja abrangida, quer pelo artigo 12.°, quer pelo artigo 95.° do Tratado. Em minha opinião, não é de excluir que os esclarecimentos em questão não permitem ao tribunal nacional determinar, com suficiente segurança, se a imposição controvertida viola ou não os artigos 12.° e 95.° do Tratado. Em tal situação, o tribunal nacional deve absolver a autoridade nacional em causa.

Neste contexto, não se deve deixar de reconhecer que uma aplicação de proibição prevista nos artigos 12.° e 95.° é, não obstante, apenas uma alternativa àquilo que em qualquer caso, segundo determinados pontos de vista, pode ser apresentado como a maneira natural de, nos termos do Tratado, se sobrepor às regulamentações nacionais relativas a incentivos, que são financiados com o auxílio de imposições parafiscais, ou seja, uma aplicação das normas do Tratado relativas aos auxílios estatais. Como é sabido, o Tribunal de Justiça estabeleceu, neste domínio, que a Comissão tem a responsabilidade pela administração prática destas normas, uma vez que tal matéria pressupõe uma tomada de posição sobre complexos condicionalismos económicos, que podem de um momento para o outro ser alteradas; v. o acórdão Steinike (78/76, Recueil 1977, p. 595, n.° 9).

Penso que foi também com base em tais considerações que o advogado-geral H. Mayras, nas suas conclusões no processo ICAP (222/78, Recueil 1979, p. 1163) afirmou que a constatação da ilegalidade de uma imposição parafiscal com base na aplicação das suas receitas

«deverá ser efectuada muito mais pela Comissão, agindo com base nos artigos 93.° ao 169.° do Tratado, do que pelo tribunal nacional, ao qual não se poderá incumbir o encargo de efectuar trabalhosas averiguações recheadas de comparações por vezes incertas».

O Tribunal de Justiça, como resulta do que precede, não seguiu o advogado-geral H. Mayras neste ponto. É ponto assente que o tribunal nacional pode determinar que as imposições parafiscais, tendo em vista a sua aplicação, violam quer o artigo 12.° quer o artigo 95.° do Tratado. Mas, em minha opinião, existe sempre razão para estar atento ao facto de poderem existir situações em que a tomada de posição é tão difícil e se baseia em

comparações tão incertas que o tribunal nacional pode, a justo título, incumbir a Comissão de tomar a iniciativa com vista a um esclarecimento final da legalidade das imposições parafiscais nos termos do direito comunitário.

93.° do Tratado CEE, bem como nas situações em que uma decisão da Comissão, nos termos do n.° 2 do artigo 93.° do Tratado CEE, declare a incompatibilidade da cobrança da imposição com o mercado comum, enquanto modo de financiamento de um auxílio de Estado.»

Sobre a interpretação do artigo 92.° do Tratado

A quarta questão do Supremo Tribunal Administrativo está redigida da seguinte forma:

Em minha opinião, o Tribunal de Justiça pode responder à questão do Supremo Tribunal Administrativo da mesma forma e tendo em conta a fundamentação desta resposta que vem consignada nos n.os 27 a 32 do acórdão.

«4) A aplicação da receita de uma taxa, exigida aos produtos nacionais e importados, nas actividades a que se dedica o mesmo organismo pode configurar um auxílio de Estado para o efeito do artigo 92.°?»

O Tribunal de Justiça, no acórdão Lornoy, respondeu a uma pergunta semelhante da seguinte forma:

«Uma imposição parafiscal, como a que está em causa no processo principal, pode constituir, tendo em conta a utilização da sua receita, um auxílio de Estado incompatível com o mercado comum, se estiverem reunidas as condições de aplicação do artigo 92.° do Tratado CEE, sendo ponto assente que esta apreciação é da competência da Comissão, nos termos do procedimento previsto no artigo 93.° do Tratado CEE. A este propósito, devem ter-se igualmente em consideração as competências do juiz nacional, em caso de violação pelo Estado-membro em causa, com a instauração da imposição, das obrigações decorrentes do n.° 3 do artigo

16. Já acima se referiu que as normas fundamentais da regulamentação portuguesa controvertida foram estabelecidas em 1972, isto é, antes da adesão de Portugal à Comunidade Europeia, e que em 1986, quando foram publicadas as normas controvertidas no presente processo, só tiveram lugar alterações com vista a afastar anteriores incompatibilidades com o direito comunitário. Pode talvez, com este fundamento, haver ocasião para o Tribunal de Justiça declarar que o dever de submeter à Comissão os projectos relativos aos auxílios estatais, nos termos do artigo 93.°, n.° 3, se mantém em vigor relativamente aos «novos» projectos, ou seja, disposições que foram instituídas após a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, ou disposições que, do ponto de vista pertinente foram alteradas após a adesão de Portugal.

17. Tendo em vista o que antecede, proponho que o Tribunal de Justiça responda da forma seguinte às questões apresentadas:

«1) Uma contribuição obrigatória que constitua uma imposição parafiscal, aplicada nas mesmas condições de cobrança aos produtos nacionais e aos produtos importados, cujas receitas são afectadas em benefício apenas dos produtos nacionais de forma que as vantagens daí decorrentes compensam integralmente o encargo que onera esses produtos, constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro proibido pelo artigo 12.° do Tratado. Se essas vantagens apenas compensarem uma parte do encargo suportado pelos produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição discriminatória proibida pelo artigo 95.° do Tratado.

2) Dado que tal imposição parafiscal é regulada pelos artigos 12.° e seguintes ou 95.° do Tratado, está fora do âmbito de aplicação do artigo 30.° do mesmo.

3) Tal imposição parafiscal pode independentemente, em função da afectação do seu produto, constituir um auxílio estatal, incompatível com o mercado comum, se as condições de aplicação do artigo 92.° do Tratado se mostrarem preenchidas, entendendo-se que tal apreciação é da competência da Comissão, segundo o processo previsto para este efeito no artigo 93.° do Tratado. A este propósito, convém igualmente ter em conta as competências do tribunal nacional em caso de inobservância, pelo Estado-membro em causa, quando da instituição da taxa, das obrigações que decorrem do artigo 93.°, n.° 3, do Tratado, assim como, no caso em que uma decisão da Comissão, nos termos do artigo 93.°, n.° 2, do Tratado, declarou a incompatibilidade com o mercado comum da cobrança da imposição, enquanto forma de financiamento de um auxílio estatal.»