# ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

15 de Julho de 2004 *

No processo C-381/01,

**Comissão das Comunidades Europeias,** representada por E. Traversa, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**República Italiana,** representada por I. M. Braguglia, na qualidade de agente, assistido por G. de Bellis, avvocato dello Stato, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandada,

apoiada por

**República da Finlândia,** representada por T. Pynnä, na qualidade de agente, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

* Língua do processo: italiano.

e por

**Reino da Suécia,** representado por A. Kruse, na qualidade de agente,

que tem por objecto obter a declaração de que, ao não aplicar o imposto sobre o valor acrescentado ao montante das ajudas pagas ao abrigo 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 (JO L 63, p. 1), a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, C. Gulmann (relator), J.-P. Puissochet, J. N. Cunha Rodrigues e N. Colneric, juízes,

advogado-geral: L. A. Geelhoed,
secretário: L. Hewlett, administradora principal,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações das partes na audiência de 16 de Outubro de 2003, em representação da Comissão, por E. Traversa, K. Simonsson, I. Koskinen e K. Gross, na qualidade de agentes, em representação da República Italiana, por G. de Bellis, em representação da República da Finlândia, por T. Pynnä, e em representação do Reino da Suécia, por A. Kruse,

ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 27 de Novembro de 2003,

profere o presente

## Acórdão

1 Por petição que deu entrada na Secretaria do Tribunal de Justiça em 4 de Outubro de 2001, a Comissão das Comunidades Europeias intentou, ao abrigo do artigo 226.° CE, uma acção que tem por objecto obter a declaração de que, ao não aplicar o imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») ao montante das ajudas pagas ao abrigo do Regulamento (CE) n.° 603/95 do Conselho, de 21 de Fevereiro de 1995, que institui a organização comum do mercado no sector das forragens secas (JO L 63, p. 1), a República Italiana não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 11.° 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54; a seguir «Sexta Directiva»).

## Quadro jurídico

*A regulamentação comunitária em matéria de IVA*

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

3 O artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da mesma directiva dispõe:

«A matéria colectável é constituída:

a) No caso de entregas de bens e de prestações de serviços [...] 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;»

*Regulamentação comunitária em matéria de ajudas às forragens secas*

4 O artigo 3.º do Regulamento n.º 603/95 prevê a concessão de uma ajuda de 68,83 euros por tonelada para as forragens secas artificialmente ao calor e de 38,64 euros por tonelada para as forragens secas ao sol.

5 O artigo 4.º, modificado pelo Regulamento (CE) n.º 1347/95 do Conselho, de 9 de Junho de 1995 (JO L 131, p. 1), estabelece, por campanha de comercialização, uma quantidade máxima garantida de produtos em relação aos quais pode ser concedida a ajuda. Além disso, reparte essas quantidades pelos Estados-Membros.

6 O artigo 5.º estabelece:

«Sempre que, em qualquer campanha de comercialização, a quantidade de forragens secas para a qual é solicitada ajuda [...] exceder a QMG referida, respectivamente, no [...] artigo 4.º, a ajuda a pagar nessa campanha será calculada do seguinte modo:

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

— em relação a qualquer superação acima de 5%, proceder-se-á, em qualquer Estado-Membro em que a produção seja superior à QNG aumentada de 5%, a reduções suplementares, proporcionais a esta superação.

[...]»

7 O artigo 6.°, n.° 2, sujeita o pagamento de um adiantamento da ajuda à condição de as forragens secas terem deixado a empresa de transformação.

8 O artigo 8.° estabelece:

«A ajuda prevista no artigo 3.° será concedida, a pedido do interessado, às forragens secas saídas da empresa de transformação que preencham as seguintes condições:

a) A humidade máxima deve situar-se entre 11% e 14% e pode ser diferenciada conforme os modos de apresentação do produto;

b) O teor mínimo de proteína bruta total em relação à matéria seca não deve ser inferior a:

— 15%, quanto aos produtos referidos na alínea a) e na alínea b), segundo travessão, do artigo 1.°,

— 45%, quanto aos produtos referidos na alínea b), primeiro travessão, do artigo 1.°;

c) As forragens secas devem ser de qualidade sã, íntegra e comercializável.

Todavia, podem ser adoptadas condições suplementares, nomeadamente no respeitante ao teor de celulose e de caroteno [...]»

9 O artigo 9.°, alínea c), estabelece:

«A ajuda prevista no artigo 3.° só será concedida às empresas de transformação [...] que:

[...]

c) Se encontrarem, pelo menos, numa das seguintes situações:

— terem celebrado contratos com produtores de forragens para secar,

— terem transformado a sua própria produção ou, no caso de agrupamentos, a dos seus membros,

— terem-se abastecido junto de pessoas singulares ou colectivas que ofereçam determinadas garantias a definir e que tenham celebrado contratos com produtores de forragens para secar; estas pessoas singulares ou colectivas

devem ser compradores aprovados pelas autoridades competentes dos Estados-Membros onde são colhidas as forragens [...]»

10 O artigo 11.º, n.º 2, esclarece:

«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.»

**O procedimento pré-contencioso e a presente acção**

11 Em 4 de Novembro de 1998, tendo concluído que a República Italiana não aplicava IVA às ajudas pagas no quadro do Regulamento n.º 603/95 e por considerar que esta situação infringia o disposto no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a Comissão enviou-lhe, em conformidade com o procedimento previsto no artigo 169.º do Tratado CE (actual artigo 226.º CE), uma notificação para cumprir, em que a convidava a apresentar as suas observações no prazo de dois meses.

12 Não tendo obtido qualquer resposta, a Comissão enviou, em 30 de Julho de 1999, à República Italiana um parecer fundamentado e convidou-a a adoptar as medidas necessárias para lhe dar cumprimento no prazo de dois meses.

13 O Governo italiano respondeu por ofício de 28 de Setembro de 1999. Contestou o fundamento das acusações da Comissão, afirmando, designadamente, que as ajudas comunitárias às empresas de transformação de forragens não estão directamente relacionadas com os preços das operações de desidratação e, portanto, não devem ser incluídas na matéria colectável do IVA, como definida no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

14 Nestas condições, a Comissão decidiu intentar a presente acção.

15 Por despacho do presidente do Tribunal de Justiça de 29 de Abril de 2003, a República da Finlândia e o Reino da Suécia foram autorizados a intervir em apoio da demandada, ao abrigo do artigo 93.°, n.° 7, do Regulamento de Processo, ou seja, apenas através de observações a apresentar na fase oral.

**Quanto ao mérito**

*Argumentos das partes*

16 A Comissão considera estarem sujeitas a IVA as operações efectuadas pelas empresas de transformação de forragens segundo duas das três modalidades possíveis de exercício das respectivas actividades, ou seja:

— a aquisição de forragens verdes aos produtores e, em seguida, a revenda do produto transformado a terceiros;

— a celebração, com os produtores, de contratos de empreitada para transformação das forragens verdes sem transferência da respectiva propriedade e, em seguida, a restituição do produto transformado aos referidos produtores.

17 No caso de empresas de transformação que adquirem as forragens a produtores para, em seguida, as revenderem a terceiros, verificava-se a celebração de contratos de compra e venda de mercadorias, operações essas que, manifestamente, deviam ser consideradas entregas de bens na acepção da Sexta Directiva e, consequentemente, eram tributáveis.

18 No caso dos contratos de empreitada para transformação, devido à restituição, pela empresa de transformação, da forragem desidratada ao produtor de forragens verdes, a operação devia ser considerada uma prestação de um serviço de secagem da forragem. Esta prestação de serviços era, portanto, enquanto tal, tributada com base na Sexta Directiva.

19 Em conformidade com o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), desse diploma, as operações tributáveis deviam dar lugar à aplicação de IVA sobre as ajudas pagas no quadro do Regulamento n.° 603/95.

20 A Comissão sublinha que, nos termos do artigo 9.° do Regulamento n.° 603/95, «[a] ajuda prevista no artigo 3.° só será concedida às empresas de transformação dos produtos [...]». Por conseguinte, estas empresas eram os destinatários das ajudas, na acepção jurídica do termo, que o legislador comunitário pretendia designar ao referir-se, no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, à «contrapartida que o fornecedor ou o prestador [...] deve receber». O Regulamento n.° 603/95 não referia

outro beneficiário, na acepção jurídica do termo, da ajuda à comercialização das ferragens secas.

21 A Comissão aceita que uma subvenção concedida a uma categoria de empresas determinada pode ter efeitos económicos benéficos para os operadores situados, no ciclo de produção, tanto a montante das empresas subvencionadas (no caso em apreço, os produtores de forragens verdes) como a jusante destas (no caso em apreço, os criadores de gado). Observa que, no caso dos contratos de empreitada para transformação, o próprio legislador comunitário exige, no artigo 11.°, n.° 2, do Regulamento n.° 603/95, que a empresa de transformação pague aos produtores a ajuda obtida do organismo de intervenção.

22 Todavia, a possibilidade de uma subvenção beneficiar outros operadores, ou a obrigação de pagar a totalidade ou parte de uma subvenção a outros operadores em nada modifica os dados jurídicos do problema. Com efeito, o destinatário da ajuda na acepção jurídica do termo, ou seja, a empresa de transformação, não se pode confundir com o beneficiário indirecto da subvenção, na acepção económica do termo.

23 A Comissão alega que, ao utilizar, no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, o conceito de «subvenções directamente relacionadas com o preço», o legislador comunitário pretendeu incluir na matéria colectável do IVA todas as ajudas que influem directamente no montante da contrapartida obtida pelo fornecedor ou pelo prestador. Estas subvenções devem apresentar um nexo directo, ou mesmo um nexo de causalidade, com o fornecimento de bens ou serviços exactamente quantificados ou quantificáveis: a ajuda é paga na medida em que esses bens ou serviços são efectivamente vendidos no mercado. Ora, é o que, no caso em apreço, se verifica.

24 O Governo italiano sublinha, no que respeita aos contratos de empreitada para transformação, que a ajuda beneficia não a empresa de transformação mas o produtor, em conformidade com artigo 11.°, n.° 2, do Regulamento n.° 603/95, por força do qual os contratos de transformação devem incluir uma cláusula que preveja a obrigação de as empresas de transformação pagarem aos produtores a ajuda que tiverem recebido, referida no artigo 3.° deste regulamento. Nestas condições, a ajuda paga escapava à aplicação do IVA.

25 No que respeita à hipótese de a empresa de transformação adquirir a forragem verde ao produtor, para, em seguida, após transformação, a ceder a terceiros, a aplicação do IVA à ajuda depende da prova de que os adquirentes de forragens secas beneficiam dessa ajuda. Ora, tal prova não foi feita.

26 Durante a fase oral, os Governos finlandês e sueco apoiaram a tese defendida pelo Governo italiano.

*Apreciação do Tribunal*

27 Ao prever que a base de incidência do IVA inclui, nos casos que estabelece, as subvenções pagas aos sujeitos passivos, o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva tem por objectivo submeter ao IVA a totalidade do valor dos bens ou das prestações de serviços e, deste modo, evitar que o pagamento de uma subvenção dê origem a uma menor receita desse imposto.

28 De acordo com a sua letra, essa disposição aplica-se quando a subvenção está directamente relacionada com o preço da operação em causa.

29 Para que isso se verifique, a subvenção deve, antes de mais, ser especificamente paga ao operador subvencionado para que este entregue um bem ou efectue um serviço determinado. Só neste caso é que se pode considerar que a subvenção constitui a contrapartida da entrega de um bem ou da prestação de um serviço e que, portanto, é tributável. Deve observar-se, designadamente, que o direito de receber a subvenção é reconhecido ao beneficiário desde que este último efectue uma operação tributável (acórdão de 22 de Novembro de 2001, Office des produits wallons, C-184/00, Colect., p. I-9115, n.$^{os}$ 12 e 13).

30 Por outro lado, deve verificar-se 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. Deverá assim verificar-se se, objectivamente, o facto de uma subvenção ser paga ao vendedor ou ao prestador permite a este vender o bem ou fornecer o serviço a um preço inferior ao que exigiria na falta dessa subvenção (acórdão Office des produits wallons, já referido, n.º 14).

31 A contrapartida representada pela subvenção deve, pelo menos, ser determinável. Não é necessário que o montante da subvenção corresponda rigorosamente à diminuição do preço do bem entregue ou do serviço fornecido, bastando que a relação entre esta e a referida subvenção, que pode ser fixa, seja significativa (acórdão Office des produits wallons, já referido, n.º 17).

32 Em definitivo, o conceito de «subvenções directamente relacionadas com o preço», na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, abrange unicamente as subvenções que constituem a contrapartida total ou parcial de uma operação de entrega de bens ou de prestação de serviços e que são pagas por um terceiro ao vendedor ou ao prestador de serviços (acórdão Office des produits wallons, já referido, n.° 18).

33 Importa concluir que, no caso em apreço, as condições para a sujeição das ajudas controvertidas ao IVA não estão preenchidas relativamente a nenhuma das duas categorias de operações a que se refere a Comissão, ou seja, por um lado, a venda por uma empresa de transformação, após secagem, de forragens adquiridas a produtores de forragens verdes e, por outro, o contrato de empreitada para transformação celebrado por uma empresa de transformação com um produtor de forragens verdes.

Venda após secagem de forragens adquiridas a produtores

34 Como a Comissão sustenta, a venda de forragens secas por uma empresa de transformação, após aquisição da matéria-prima a produtores de forragens verdes, constitui uma entrega de bens na acepção da Sexta Directiva.

35 A ajuda é paga à empresa de transformação, que dela pode dispor.

36 Todavia, não está directamente relacionada com o preço da operação tributável, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

37 Com efeito, não é paga com o fim específico de a empresa de transformação fornecer forragem seca a um comprador.

38 No caso em apreço, as partes estão de acordo em reconhecer que não existe penúria de forragens secas no mercado mundial. Também é dado assente que o objectivo do regime de ajuda é, por um lado, um incentivo à produção no interior da Comunidade, apesar de os custos de produção serem superiores aos do mercado mundial, a fim de garantir uma fonte de abastecimento interno, e, por outro, a produção de forragens secas de qualidade. A esse respeito, o décimo primeiro considerando do Regulamento n.º 603/95 sublinha o objectivo de «favorecer o abastecimento regular de forragens frescas às empresas de transformação e permitir que os produtores beneficiem do regime de ajuda» e o décimo considerando refere a necessidade de se determinarem os critérios relativos à qualidade mínima das forragens que podem beneficiar da ajuda, critérios esses fixados no artigo 8.º do referido regulamento.

39 Neste contexto, o regime de ajuda não constitui um regime de promoção do consumo. Não visa incitar terceiros a comprar forragem seca em razão de preços que, graças à ajuda, eram inferiores à cotação do mercado mundial, situação em que uma matéria colectável do IVA limitada ao preço pago não corresponderia à totalidade do valor do bem entregue. Destina-se, sim, a permitir que esses terceiros se abasteçam na Comunidade a um preço comparável à cotação do mercado mundial, cotação essa a que se poderiam sempre abastecer fora da Comunidade se, na inexistência da ajuda, a oferta comunitária não existisse ou fosse insuficiente. O IVA aplicado a esse preço abrange, portanto, a totalidade do valor do bem no mercado.

40 Por estas razões apenas, e sem que seja necessário examinar se as outras condições de integração da ajuda na matéria colectável do IVA se encontram preenchidas, deve declarar-se que a acusação formulada pela Comissão, no que respeita à venda após secagem de forragens adquiridas aos produtores, é improcedente.

Contrato de empreitada para transformação

41 Como a Comissão referiu, o contrato de empreitada para transformação tem por objecto uma prestação de secagem, ou seja, uma prestação de serviços, efectuada pela empresa de transformação por conta do produtor de forragens verdes.

42 Todavia, o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva obriga a que, para ser tributável, a subvenção seja paga em benefício do fornecedor do bem ou do prestador do serviço, por forma a que este possa dispor dela.

43 Ora, no caso dos contratos de empreitada para transformação, a ajuda recebida pela empresa de transformação não é paga em seu benefício.

44 É verdade que o artigo 9.º do Regulamento n.º 603/95 enuncia que «[a] ajuda [...] só será concedida às empresas de transformação [...]».

45 Todavia, o décimo quinto considerando do Regulamento n.º 603/95 prevê, no que respeita aos contratos de empreitada para transformação, a repercussão da ajuda a favor do produtor e o artigo 11.º, n.º 2, do referido regulamento enuncia a obrigação de as empresas de transformação pagarem aos produtores a ajuda que recebem relativamente às quantidades transformadas no quadro dos contratos celebrados.

46 Assim, a empresa de transformação não pode dispor da ajuda recebida. Apenas assume o papel de intermediário entre o organismo pagador da ajuda e o produtor de forragens. A este respeito, não se pode acolher o critério proposto pela Comissão, baseado no conceito de «destinatário jurídico» de uma subvenção, independentemente do benefício económico desta.

47 Nestas condições, a ajuda não pode ser considerada a contrapartida, para a empresa de transformação, da sua prestação de serviço e não lhe permite fornecer esse serviço a um preço inferior.

48 O preço do serviço de secagem deve, portanto, ter em conta os custos normais da transformação, pelo que o IVA aplicado a esse preço cobre a totalidade do valor da prestação.

49 A ajuda repercutida a favor do produtor reduz o custo, para este último, da forragem seca. Todavia, essa redução do custo não se verifica no momento do pagamento do preço da operação tributável. Verifica-se *a posteriori*, após pagamento de um preço correspondente ao valor total da prestação.

50 Integrar igualmente na matéria colectável a ajuda paga em definitivo ao produtor de forragens verdes conduziria a uma sobretributação da operação de secagem, contrariamente ao objectivo do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva.

51 Por estas razões apenas, e sem que seja necessário examinar se as outras condições de integração da ajuda na matéria colectável se encontram preenchidas, cabe declarar que a acusação formulada pela Comissão, no que respeita aos contratos de empreitada para transformação, é improcedente.

52 Em conclusão, como nenhuma das duas acusações aduzidas pela Comissão é fundada, a acção improcede.

## Quanto às despesas

53 Nos termos do artigo 69.°, n.° 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Embora a Comissão tenha sido vencida, a República Italiana suportará as suas próprias despesas, pois não pediu a condenação da demandante nas despesas.

54 A República da Finlândia e o Reino da Suécia, que intervieram em apoio da República Italiana, suportarão as suas próprias despesas, em conformidade com o artigo 69.°, n.° 4, do Regulamento de Processo.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

decide:

**1) A acção é improcedente.**

**2) A República Italiana suportará as suas próprias despesas.**

**3) A República da Finlândia e o Reino da Suécia suportarão as suas próprias despesas.**

Timmermans Gulmann Puissochet

Cunha Rodrigues Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 15 de Julho de 2004.

O secretário

R. Grass

O presidente da Segunda Secção

C. W. A. Timmermans