CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL GIUSEPPE TESAURO

apresentadas em 25 de Junho de 1992 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

Os presentes processos suscitam, uma vez mais, a questão da compatibilidade dos regimes nacionais de imposições parafiscais com o direito comunitário. Resumidamente, as circunstâncias do presente caso têm as seguintes características:

— as imposições em causa oneram tanto os produtos nacionais como os importados e, pelo menos formalmente, não apresentam qualquer carácter discriminatório, uma vez que são cobradas à mesma taxa, sobre a mesma matéria colectável e de acordo com as mesmas normas de cobrança;

— a receita destas imposições destina-se (por intermédio de um organismo para esse efeito competente) a financiar actividades a favor dos produtos nacionais.

O regime jurídico, de direito comunitário, ao qual estão sujeitos as imposições parafiscais com as características acima indicadas tem sido progressivamente definido pela prática administrativa e pela jurisprudência.

Na maior parte dos casos examinados pelo Tribunal de Justiça, a legalidade dessas imposições foi essencialmente apreciada em função das disposições fiscais do Tratado CEE, ou seja, dos artigos 9.° e 12.°, por um lado, e do artigo 95.°, por outro.

No entanto, coexistem com esta jurisprudência outros acórdãos, segundo os quais as imposições parafiscais em questão — pela própria razão de se destinarem especificamente a financiar intervenções a favor de empresas determinadas — estão *igualmente* sujeitas às disposições (substantivas e adjectivas) que regulam os auxílios estatais. Em particular, resulta claramente da prática da Comissão em matéria de auxílios que, em determinadas circunstâncias, o financiamento de auxílios por meio de imposições parafiscais deve ser considerado incompatível com o artigo 92.° do Tratado.

A luz destes pressupostos, nas presentes observações, esforçar-nos-emos por precisar os critérios em função dos quais as citadas disposições do Tratado devem ser aplicadas às imposições parafiscais em causa. Examinaremos depois certas particularidades dos litígios nos processos principais, a fim de dar respostas tão circunstanciadas quanto possível às questões submetidas pelos juízes *a quo*.

* Língua original: italiano.

a) *Aplicação dos artigos 9.° e 12.° e do artigo 95.° às imposições parafiscais*

A este propósito, deve recordar-se, antes de mais, que as disposições do Tratado quanto aos encargos de efeito equivalente (artigos 9.° e 12.°) e a disposição relativa às imposições internas discriminatórias (artigo 95.°) não se aplicam cumulativamente (v. o recente acórdão de 9 de Junho de 1992, Simba e o., C-228/90 a C-234/90, C-339/90 e C-353/90, Colect., p. I-3713). Em matéria de imposições parafiscais, o carácter alternativo destes dois grupos de disposições foi afirmado pelo Tribunal de Justiça em termos claros e precisos (v. o acórdão de 18 de Junho de 1975, IGAV, 94/74, Recueil, p. 699, e, por último, os acórdãos de 11 de Março de 1992, Compagnie Commerciale de l'Ouest e o., C-78/90 a C-83/90, Colect., p. I-1847, e de 11 de Junho de 1992, Sanders, C-149/91 e C-150/91, Colect., p. I-3899).

Além disso, o Tribunal precisou que a qualificação e a apreciação jurídica das imposições parafiscais que respondem às características acima mencionadas exigem que se tenha em conta o *destino* da receita fiscal. A consideração deste aspecto é essencial na medida em que permite revelar, para além dos aspectos puramente formais, que certas imposições, embora onerando nos mesmos termos tanto o produto nacional como o produto importado, podem, a seguir, precisamente devido ao seu destino, ter, na realidade, uma incidência diferente sobre os dois produtos, a ponto de constituírem, em função dos casos, quer encargos de efeito equivalente quer imposições internas incompatíveis com o artigo 95.° Com efeito, nos termos de jurisprudência constante, mesmo os encargos fiscais não discriminatórios no plano formal, se se destinarem a financiar actividades que beneficiam especificamente os produtos nacionais tributados, traduzem-se, para o produto nacional, num encargo pecuniário que é de facto compensado pelos benefícios recebidos, enquanto que, para o produto importado, representam um encargo financeiro líquido sem qualquer compensação sob a forma de atribuição de outros benefícios ou subvenções (além dos acórdãos IGAV e Compagnie Commerciale de l'Ouest e o., já referidos, v. os acórdãos de 19 de Junho de 1973, Capolongo, 77/72, Recueil, p. 611; de 22 de Março de 1977, Steinike & Weinlig, 78/76, Recueil, p. 595; de 25 de Maio de 1977, Cucchi, 77/76, Recueil, p. 987; de 25 de Maio de 1977, Interzuccheri, 105/76, Recueil, p. 1029; de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália, 73/79, Recueil, p. 1533, e de 28 de Janeiro de 1981, Kortmann, 32/80, Recueil, p. 251).

Nesta hipótese, conforme afirmou o Tribunal de Justiça nos acórdãos Compagnie Commerciale de l'Ouest e o. e Sanders, deve verificar-se, pois, em que medida a imposição que onera o produto nacional é compensada pelos benefícios recebidos. Se a compensação for integral, dever-se-á concluir que se trata de um encargo que, na realidade, apenas incide sobre o produto importado e que constitui, por conseguinte, um encargo de efeito equivalente; se a compensação for parcial, dever-se-á reconhecer que o produto nacional suporta, ainda assim, um encargo inferior ao que incide sobre o produto importado e que, portanto, nos encontramos na presença de uma imposição discriminatória, na acepção do artigo 95.°

Em relação a este princípio, há, no entanto, que formular três precisões. Em primeiro lugar, conforme o Tribunal de Justiça declarou expressamente nos acórdãos Cucchi e Interzuccheri, a aplicação dos artigos 9.° e 12.° ou do artigo 95.° 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.

Em segundo lugar, deve salientar-se que o Tribunal nunca precisou os critérios com base nos quais se deveria verificar se, e em que medida, essa compensação se realizou. No entanto, uma vez que a *ratio decidendi* da jurisprudência citada consiste em determinar se os produtos nacionais obtiveram benefícios susceptíveis de neutralizar, total ou parcialmente, o encargo que sobre eles incidiu, reiteramos, tal como já sustentámos no processo Compagnie Commerciale de l'Ouest e o., 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). Na hipótese de os benefícios compensarem integralmente (ou se porventura excederem) o ónus que incide sobre a produção nacional, o encargo cobrado sobre o produto importado deve ser considerado, conforme indicámos, totalmente ilegal e, caso tenha sido já pago, é possível exigir o seu reembolso integral; em contrapartida, se os benefícios compensarem parcialmente o ónus que incide sobre a produção nacional, o encargo cobrado sobre o produto importado deve ser proporcionalmente reduzido (e eventualmente restituído).

Em terceiro lugar, falta determinar a quem incumbe o ónus da prova. Em nosso entender, o sujeito passivo que se opõe à cobrança do encargo deve apenas provar que a receita do encargo se destina a financiar auxílios a favor do produto nacional importado: isto equivale a demonstrar que o produto nacional está, na realidade, sujeito a um regime mais favorável do que o produto importado (na medida em que o primeiro beneficia de uma compensação que o segundo não recebe), o que permite, pois, considerar que o encargo tem carácter discriminatório e é, por esse facto, incompatível com o artigo 95.° Feita esta prova, parece-nos que cabe depois ao Estado-membro em causa demonstrar que a discriminação resultante dos auxílios atribuídos ao produto nacional tributado tem uma importância limitada, provando exactamente em que *medida* esses auxílios compensam a carga fiscal que onera o produto nacional.

Pensamos que esta solução respeita os princípios elaborados pela jurisprudência do Tribunal em matéria de aplicação do artigo 95.°, segundo a qual, desde que seja provado que uma imposição é aplicada em condições diferentes ao produto nacional e ao produto importado, incumbe ao Estado-membro demonstrar que essa disparidade de regimes de forma alguma se traduz numa discriminação fiscal (v. o acórdão de 26 de Junho de 1991, Comissão/Luxemburgo, C-152/89, Colect., p. I-3141). Ora, se,

existindo uma disparidade de regimes, compete ao Estado-membro demonstrar que esta disparidade não constitui uma discriminação, lógico é pensar que, num caso como o aqui em apreço, em que é certo a disparidade dos regimes comportar uma discriminação fiscal, é ao Estado-membro que incumbe o ónus de provar a *importância quantitativa* da discriminação realizada.

Não se deve omitir 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.

b) *Aplicação dos artigos 92.° e seguintes às imposições parafiscais*

Tal como indicámos, na jurisprudência e na prática da Comissão, a apreciação das imposições parafiscais efectua-se não só com base nas disposições fiscais do Tratado mas *também* com base nas disposições que regulam os auxílios estatais. Isto deve-se ao facto de o encargo ser um mero elemento, uma condição, do auxílio, isto é, o seu *modo de financiamento*. Enquanto tal, influencia o impacto que o auxílio tem na concorrência e nas trocas comerciais, devendo, pois, ser analisado para determinar se, e em que medida, será de considerar compatível com o mercado comum, na acepção do artigo 92.°

No acórdão de 25 de Junho de 1970, França/Comissão (47/69, Recueil, p. 487), o Tribunal de Justiça conheceu de um recurso de uma decisão adoptada pela Comissão com base no artigo 93.°, n.° 2, do Tratado. Esta decisão, que dizia respeito a um auxílio financiado através de uma imposição parafiscal, propunha, como alternativas, a supressão do auxílio em questão ou a sua autorização, desde que o encargo que o financiava deixasse de incidir sobre os produtos importados.

O Tribunal julgou o recurso improcedente e salientou que o artigo 92.° do Tratado «ao tomar em consideração a relação que pode existir entre o auxílio concedido por um Estado-membro e o seu modo de financiamento», não permite, pois, «isolar o auxílio propriamente dito do seu modo de financiamento e ignorar este último se, associado ao auxílio propriamente dito, tornar o conjunto incompatível com o mercado comum». Nesta base, o Tribunal parece admitir que as disposições relativas aos auxílios e as disposições fiscais do Tratado, em particular o artigo 95.°, podem ser aplicadas cumulativamente à imposição parafiscal destinada a financiar um auxílio estatal. Tal como se salienta no acórdão:

«A circunstância de uma medida nacional satisfazer as exigências do artigo 95.° não implica que seja legítima nos termos de outras disposições, tais como as dos artigos 92.° e 93.°

Quando um auxílio for financiado por um imposto que incida sobre certas empresas ou certas produções, a Comissão é obrigada a examinar não somente se o seu *modo de financiamento* é conforme ao artigo 95.° do Tratado mas ainda se, conjugado com o auxílio que financia, é compatível com as exigências dos artigos 92.° e 93.°» (o sublinhado é nosso).

Em nosso entender, é nesta mesma perspectiva que se situam, embora em termos menos explícitos, o acórdão de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália, já referido, e, mais recentemente, o acórdão Compagnie Commerciale de l'Ouest e o., no qual o Tribunal de Justiça afirmou o seguinte:

«uma imposição parafiscal, como a que está em causa no presente processo, pode constituir, em função do destino dado à respectiva receita, um auxílio estatal incompatível com o mercado comum, se estiverem reunidas as condições de aplicação do artigo 92.° do Tratado, sendo certo que a verificação desse concurso de circunstâncias deve ser efectuada através do procedimento previsto para o efeito no artigo 93.° do Tratado».

Além disso, a possibilidade de, estando preenchidas as condições, o juiz nacional aplicar o artigo 93.°, n.° 3 — que é uma disposição de efeito directo —, aos actos internos de execução de imposições parafiscais destinadas a financiar auxílios, é uma eventualidade que, para além de ser em princípio admitida na citada passagem do acórdão França/Comissão, é confirmada de modo particularmente significativo no recente e bem conhecido acórdão de 21 de Novembro de 1991, Fédération nationale du commerce extérieur (C-354/90, Colect., p. I-5505). Com efeito, este acórdão tem por objecto um pedido de decisão prejudicial submetido pelo Conseil d'État francês a propósito de um decreto nacional que tinha dado aplicação a um regime de imposições parafiscais destinadas a financiar um auxílio. Tendo o decreto entrado em vigor com violação das obrigações estabelecidas pelo artigo 93.°, n.° 3, o órgão jurisdicional de reenvio interrogou o Tribunal quanto às consequências dessa violação para a validade do acto. No seu acórdão, o Tribunal declarou, como se sabe, que o desrespeito pelo artigo 93.°, n.° 3, implica, no plano interno, a invalidade dos actos pelos quais se procedeu à execução de medidas de auxílio, tendo o Tribunal esclarecido que a irregularidade desses actos não pode ser considerada sanada mesmo através da posterior intervenção de uma decisão da Comissão declarando as medidas em questão compatíveis com o mercado comum. Daqui decorre que há que considerar ilegal, por violação das obrigações estabelecidas no artigo 93.°, n.° 3, o decreto de execução de um regime de imposições parafiscais destinadas a financiar, por intermédio de um «Fundo» especial, intervenções a favor de uma indústria nacional determinada; esta ilegalidade deve ser declarada pelo órgão jurisdicional nacional e não pode ser considerada sanada mesmo através de uma decisão posterior da Comissão afirmando a sua compatibilidade. Esta ilegalidade também nos parece ser confirmada no acórdão Sanders, já referido, que decidiu que o artigo 93.°, n.° 3, é aplicável no âmbito de uma acção de repetição do indevido em matéria fiscal, proposta pelo sujeito passivo de uma imposição parafiscal.

Esclarecido este ponto, há que recordar igualmente que a prática da Comissão em matéria de auxílios estatais tendeu sempre a considerar «incompatível com o mercado comum o financiamento de auxílios nacionais pelos Estados-membros através da receita de imposições parafiscais que incidem não só sobre os produtos nacionais como também sobre os produtos importados de outros Estados-membros» (já no *Segundo Relatório sobre a Política de Concorrência*, v. o n.° 108). Conforme resulta das próprias decisões da Comissão a propósito dos regimes objecto dos litígios nos processos principais, esta orientação baseia-se em diversas considerações.

Por um lado, uma decisão adoptada pela Comissão nos termos do artigo 93.°, n.° 2, não pode declarar compatível com o mercado comum um encargo destinado ao financiamento de um auxílio, se, por sua vez, esse encargo se revelar contrário às disposições de efeito directo do Tratado, tais como as dos artigos 9.° e 12.° e do artigo 95.° (neste sentido, v. também o acórdão de 21 de Maio de 1980, Comissão/Itália, já referido).

Por outro lado, ainda que não estejam preenchidas as condições de aplicação desses artigos do Tratado, nada impede que as imposições parafiscais *destinadas ao financiamento de um auxílio* possam, apesar de tudo, ser consideradas incompatíveis com o mercado comum, por contrárias às exigências específicas do regime dos auxílios estatais e, em particular, aos critérios fundamentais da *compensatory justification* e da *transparência* do auxílio.

Assim, nas decisões da Comissão ao abrigo do artigo 93.°, n.° 2, indica-se por norma — de resto, em conformidade com o que foi afirmado pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 25 de Junho de 1970, França/Comissão, já referido — que o financiamento de um auxílio por meio de uma imposição parafiscal que onere *também* o produto importado não é necessário para prosseguir os objectivos do auxílio propriamente dito e agrava, numa medida totalmente injustificada, os efeitos proteccionistas inerentes a qualquer intervenção pública a favor de empresas nacionais.

Além disso, o financiamento do auxílio através de imposições parafiscais é uma fórmula que pode revelar-se pouco transparente, na medida em que faz depender o montante dos auxílios concedidos apenas do montante da receita fiscal, o que tem por consequência ser dificilmente previsível a *importância* dos auxílios que em concreto serão concedidos.

Independentemente, pois, da circunstância de ser abrangida pelas disposições fiscais do Tratado, uma imposição parafiscal pode ser apreciada com base no disposto nos artigos 92.° e seguintes, se constituir, bem entendido, a modalidade de financiamento de um auxílio estatal.

Por último, há que sublinhar que resulta da jurisprudência e sobretudo da prática da Comissão que os artigos 92.° e 93.° se aplicam, nesta hipótese, ao *encargo* que financia o auxílio e não ao auxílio propriamente dito (ou seja, à intervenção financiada por meio do encargo). Em si mesma, esta intervenção pode até ser compatível com o mercado comum; no entanto, isso não impede a Comissão de, por decisão sua, declarar que o elemento específico do auxílio, ou a condição, que constitui o seu *modo de financiamento* é incompatível com o artigo 92.°, e impor que o Estado em causa altere a referida modalidade de financiamento (independentemente do auxílio propriamente dito), de modo a torná-la conforme às regras comunitárias da concorrência (as decisões relativas aos encargos objecto dos litígios nos processos principais, à semelhança da decisão impugnada no processo França/Comissão, constituem exemplos bem claros de casos em que a Comissão reconheceu expressamente a compatibilidade do auxílio propriamente dito com o mercado comum e se limitou a censurar, com base no artigo 92.°, apenas o regime de imposições parafiscais instituído para o financiamento desse auxílio).

Podem deduzir-se duas consequências das considerações precedentes. Em primeiro lugar, não tendo o artigo 92.° efeito directo, compete exclusivamente à Comissão determinar e declarar, no âmbito de uma decisão adoptada nos termos do artigo 93.°, n.° 2, a *compatibilidade* com o mercado comum de uma imposição parafiscal destinada a financiar um auxílio estatal (v. o acórdão Compagnie Commerciale de l'Ouest e o.).

Em segundo lugar, os sujeitos passivos do encargo podem opor-se à sua cobrança ou exigir o seu reembolso, nos órgãos jurisdicionais nacionais, quer com base numa decisão da Comissão ao abrigo do artigo 93.°, n.° 2, que declare a sua incompatibilidade com o mercado comum (como se sabe, essas decisões têm efeito directo, em conformidade com a jurisprudência Steinike & Weinlig), quer com base no artigo 93.°, n.° 3, se o encargo destinado a financiar o auxílio foi aplicado pelas autoridades nacionais sem esperar pela autorização prévia das autoridades comunitárias (v. o acórdão Fédération nationale du commerce extérieur, que, conforme observámos, é particularmente importante, na medida em que, na resposta à questão precisa do Conseil d'État francês, o Tribunal de Justiça declarou, na essência, que um decreto ministerial de execução de um regime de imposições parafiscais destinadas a financiar um auxílio deve ser considerado ilegal no plano interno, precisamente por ter entrado em vigor com violação do artigo 93.°, n.° 3; v., igualmente, o acórdão Sanders, relativamente à acção de repetição do indevido proposta pelo sujeito passivo do encargo).

Dito isto, há todavia que salientar que as disposições do Tratado que regulam os auxílios são igualmente susceptíveis de uma leitura diferente da que foi até aqui exposta: uma leitura mais restritiva, que limita em definitivo a protecção de que podem usufruir os particulares por força dos artigos 92.° e seguintes do Tratado.

É naturalmente pacífico que as disposições que regulam os auxílios impõem que se verifique se um encargo que financia um auxílio é ou não compatível com o mercado comum, na acepção dos artigos 92.° e seguintes. Contudo, de acordo com essa outra interpretação, se as normas que regulam os auxílios levarem a considerar que o encargo é incompatível com o mercado comum (ou que foi irregularmente posto em execução), essa incompatibilidade (ou irregularidade) tem unicamente por consequência impedir a concessão do *auxílio* financiado pelo encargo. Em contrapartida, a referida incompatibilidade (ou irregularidade) de forma alguma se repercute na legalidade do encargo enquanto tal.

Na prática, isto significa que os sujeitos passivos do encargo, e em particular os importadores, não poderão invocar as normas relativas aos auxílios para impedir a cobrança do encargo; apenas poderão interpor recurso, por assim dizer, a *jusante*, ou seja, um recurso destinado a evitar que as intervenções públicas financiadas pela receita do encargo sejam efectuadas. Em contrapartida, só é possível obstar à cobrança do encargo se e nos limites em que forem aplicáveis as disposições fiscais do Tratado.

Se pensarmos bem, e estando assente que é sempre necessário determinar se o encargo viola ou não as disposições que regulam os auxílios, a questão que se coloca diz, pois, respeito à identificação (do conteúdo) dos direitos que podem decorrer dessa violação: por outras palavras, trata-se unicamente do direito de se opor à concessão do auxílio ou também do direito de se opor à cobrança do encargo?

A interpretação restritiva, que apenas admite o primeiro termo da alternativa e que nós próprios sugerimos num anterior processo (v. as conclusões no processo Compagnie Commerciale de l'Ouest e o.), parece-nos, após maior reflexão, que necessita de ser repensada. Antes de mais, não nos parece que esteja de acordo com a jurisprudência anteriormente citada e, acima de tudo, parece ter sido desmentida pelos recentes acórdãos Fédération nationale du commerce extérieur e Sanders.

Além disso, não está de acordo com a lógica subjacente à orientação constantemente observada pela Comissão na matéria e confirmada pelo acórdão de 25 de Junho de 1970, França/Comissão, já referido. Com efeito, resulta dessa orientação que o que é considerado verdadeiramente incompatível com o mercado comum não é o auxílio propriamente dito (o qual é mesmo tido por conforme ao interesse da Comunidade), mas sim o seu modo de financiamento, ou seja, a imposição parafiscal (pelo menos) na medida em que incide sobre o produto importado. Entenda-se, nesta hipótese, não é o auxílio que se quer evitar, mas sim o facto de este ser financiado de um determinado modo. Nesta lógica, parece, pois, perfeitamente coerente considerar que os artigos 92.° e seguintes podem ser invocados com o objectivo preciso de obstar à *cobrança do encargo* (único elemento incompatível com o mercado comum) e não para obstar apenas à *concessão do auxílio* financiado pelo encargo (auxílio que, em si mesmo, não tem aspectos de incompatibilidade). Pelo contrário, a leitura restritiva anteriormente exposta leva, como se viu, ao resultado inverso: permite ao sujeito passivo (e em particular ao importador) opor-se à concessão do auxílio, mas não à cobrança do encargo.

Deve acrescentar-se uma consideração suplementar. Parece-nos que, na hipótese em causa, as disposições que regulam os auxílios oferecem aos sujeitos passivos do encargo uma tutela mais completa e mais simples do que a que decorre das disposições fiscais do Tratado. Com efeito, os artigos 9.° e 12.°, bem como o artigo 95.°, só são aplicáveis se existir uma *identidade* entre o produto tributado e o produto beneficiário do auxílio, impondo essas disposições, além disso, que se verifique (o que nem sempre é fácil) em que medida o auxílio concedido ao produto nacional pôde compensar o ónus por ele suportado com a cobrança do encargo.

Pelo contrário, estes elementos não entram em linha de conta na avaliação do encargo enquanto modo de financiamento de um auxílio. Em particular, à luz das disposições que regulam os auxílios, o encargo que incide sobre o produto importado é, em princípio, incompatível com o mercado comum, independentemente da identidade entre o produto nacional beneficiado e o produto importado e independentemente da importância da compensação resultante do auxílio.

Ora, se esta é a avaliação que, de qualquer modo, se impõe atendendo às disposições que regulam os auxílios, não se vê por que razão este resultado não poderá ser alcançado *directamente*, ou seja, reconhecendo-se aos importadores o direito de invocarem disposições comunitárias em matéria de auxílios para se oporem às imposições parafiscais (destinadas a financiar auxílios), cuja incompatibilidade com o mercado comum, ou aplicação irregular, tenha sido declarada. Esta solução vem na linha dos precedentes jurisprudenciais, corresponde à *ratio legis* do regime dos auxílios, oferece uma tutela mais ampla e imediata aos interessados e a sua aplicação pelos órgãos jurisdicionais nacionais é mais simples.

Por último, em nossa opinião, não há qualquer razão para se entender que, em relação às imposições parafiscais destinadas a financiar auxílios, os sujeitos passivos não possam invocar disposições (naturalmente dotadas de efeito directo) que regulem os auxílios. Isto significa que:

— *após* a decisão da Comissão, nos termos do artigo 93.°, n.° 2, os sujeitos passivos podem impugnar, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, as imposições parafiscais destinadas ao financiamento de auxílios, se a Comissão, na sua decisão, declarou a sua incompatibilidade com o mercado comum;

— *antes* da decisão da Comissão, nos termos do artigo 93.°, n.° 2, os sujeitos passivos podem impugnar, perante os órgãos jurisdicionais nacionais, as imposições parafiscais destinadas ao financiamento de auxílios (tal como se verificou nos processos Fédération nationale du commerce extérieur e Sanders), na medida em que as imposições sejam aplicadas com violação das obrigações contidas no artigo 93.°, n.° 3.

Naturalmente, nesta última hipótese, as consequências são particularmente rigorosas para o Estado inadimplente, que verá invalidados, por violação do artigo 93.°, n.° 3, os seus actos de aplicação prematuramente adoptados. Não deixa de ser um resultado plenamente justificado tanto no plano da lógica jurídica como no da oportunidade. Com efeito, por um lado, esse resultado não é mais do que o corolário do efeito directo do artigo 93.°, n.° 3, tantas vezes reconhecido pelo Tribunal de Justiça; por outro, corresponde perfeitamente à importância essencial ligada ao respeito desta disposição para garantir a eficácia do regime dos auxílios e o próprio equilíbrio do mercado comum (neste sentido, v., por último, o acórdão de 21 de Março de 1990, Bélgica/Comissão, C-142/87, Colect., p. I-959). Está, pois, plenamente justificado que o Estado que não cumpriu as obrigações que decorrem do artigo 93.°, n.° 3, suporte as consequências dessa omissão: com efeito, ao pôr unilateralmente em execução auxílios financeiros, através de imposições parafiscais, sem os submeter previamente ao controlo das autoridades comunitárias, esse Estado impediu a Comissão de apreciar dois elementos de distorção da concorrência, o auxílio propriamente dito e o seu modo de financiamento.

c) *Os litígios nos processos principais*

Nos processos C-17/91 e C-144/91 e C-145/91, as questões suscitadas pelos órgãos jurisdicionais nacionais dizem respeito a imposições parafiscais (cotizações obrigatórias) cobradas para financiar as actividades de um Fundo especial (Fonds de la santé et de la production des animaux) criado pela lei belga de 24 de Março de 1987.

As imposições parafiscais em questão são reguladas pelo decreto real de 11 de Dezembro de 1987, que dá execução à referida lei de Março de 1987. O artigo 2.° desse decreto real estabelece uma cotização obrigatória, num montante fixo, por animal abatido (bovino ou suíno). O artigo 3.° institui uma cotização obrigatória no mesmo montante para os animais exportados vivos. Estas cotizações são repercutidas a montante, eventualmente até ao criador.

O Fundo utiliza as cotizações para financiar indemnizações, subsídios e outras prestações aos criadores nacionais de gado [1].

Os juízes nacionais perguntam, na essência, ao Tribunal de Justiça se as disposições do Tratado que regulam os auxílios estatais, os encargos de efeito equivalente e as imposições internas discriminatórias obstam à instituição das imposições parafiscais anteriormente descritas e se atribuem direitos aos particulares que estes podem invocar nos tribunais nacionais [2].

No que diz respeito ao efeito directo das disposições em causa, tivemos já ocasião de indicar que este foi afirmado repetidas vezes na jurisprudência anteriormente citada, pelo que remetemos para ela.

No que diz respeito às cotizações relativas à exportação, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. o acórdão de 10 de Março de 1981, Irish Creamery Milk Suppliers Association, 36/80 e 71/80, Recueil, p. 735) que os encargos deste tipo não são abrangidos pela proibição dos encargos de efeito equivalente se o seu montante for idêntico ao da imposição que incide sobre o mesmo produto destinado ao mercado interno. Com efeito, de acordo com o Tribunal, uma imposição apenas será um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro de exportação se for provado que a imposição interna onera em medida mais importante as exportações do que as vendas no próprio país. Em contrapartida, tal não sucede quando se trate de uma imposição que, de modo sistemático e de acordo com os mesmos critérios, abrange os «animais... quer para exportação quer para abate».

Evidentemente, os encargos sobre as exportações em causa também não são abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 95.°, uma vez que este apenas proíbe as discriminações fiscais em prejuízo do produto importado. Além disso, deve salientar-se que, na decisão que adoptou com base no artigo 93.°, n.° 2, a propósito do auxílio financiado pelo regime fiscal controvertido (decisão de 7 de Maio de 1991), a Comissão não declarou que esse modo de financiamento do auxílio era incompatível com o mercado comum. Isto não significa, de resto, que tenha sido sanada a ilegalidade, por violação do artigo 93.°, n.° 3, durante o período que precedeu a referida decisão.

Por último, no que diz respeito às imposições parafiscais cobradas quando do abate de animais provenientes de produção nacional ou importados, estas foram objecto da decisão da Comissão, já referida. Nesta decisão, salienta-se essencialmente o seguinte:

— os auxílios financiados por esses encargos foram aplicados com violação do artigo 93.°, n.° 3;

1 — Nos termos de uma comunicação ministerial, as cotizações devem contribuir para o financiamento de programas destinados a melhorar a posição concorrencial da criação de animais belga.

2 — Na verdade, a questão submetida nos processos C-144/91 e C-145/91 apenas menciona expressamente os artigos 92.° e 95.° do Tratado. No entanto, não deixa de ser evidente que a questão apresentada pelo juiz diz respeito, em geral, ao problema da legalidade, em direito comunitário, das imposições parafiscais destinadas a financiar auxílios públicos; por conseguinte, esta questão diz respeito não só ao artigo 95.° como também às disposições relativas aos encargos de efeito equivalente dos artigos 9.° e 12.° do Tratado.
Inversamente, há que observar que a questão colocada no processo C-17/91 também se refere ao artigo 30.° do Tratado. Não obstante, parece-nos supérfluo responder no que diz respeito a esta disposição, atendendo ao carácter subsidiário que tem em relação a disposições específicas, como são precisamente os artigos 9.° e 12.°, 95.° e 92.° do Tratado; esse carácter subsidiário foi confirmado, em último lugar, pelo acórdão Compagnie Commerciale de l'Ouest e o.

— os auxílios propriamente ditos, ou seja, as intervenções do Fundo em causa, beneficiam os produtores nacionais;

— os citados auxílios devem ser considerados compatíveis com o mercado comum, por força da derrogação referida no artigo 92.°, n.° 3, alínea c);

— no entanto, o facto de a imposição parafiscal destinada ao financiamento do auxílio incidir também sobre os produtos importados «tem um efeito proteccionista que vai além do auxílio propriamente dito».

A Comissão concluiu, por conseguinte, que o auxílio devia ser considerado incompatível com o mercado comum, na medida em que «estabelece encargos que incidem sobre os animais importados (de outros Estados-membros) na fase do abate», e impôs ao governo destinatário que lhe comunicasse, no prazo de dois meses, as medidas adoptadas para dar cumprimento à sua decisão.

Daqui decorre, pois, que a cobrança das imposições parafiscais controvertidas deve ser sempre considerada ilegal: antes da decisão, por violação do artigo 93.°, n.° 3, e, após a adopção da decisão, por não conformidade com o conteúdo desta.

Além disso, conforme se declara na própria decisão, as imposições parafiscais em questão destinam-se a financiar auxílios que beneficiam, pelo menos parcialmente, o produto nacional tributado. Em particular, a Comissão entende, no presente caso, que as cotizações obrigatórias em causa violam o artigo 95.°

Em nosso entender, dado que estes encargos são incompatíveis com as disposições comunitárias que regulam os auxílios, é supérfluo examinar se, e em que medida, as disposições fiscais do Tratado são aplicáveis. Em todo o caso, já indicámos os critérios com base nos quais estas disposições devem ser aplicadas.

Por seu lado, o processo C-114/91 tem por objecto a imposição parafiscal cobrada no abate de suínos, por força da lei belga de 11 de Abril de 1983 (que altera a lei de 27 de Dezembro de 1938). O montante do encargo é determinado pelo decreto real de 23 de Abril de 1986 (que altera o decreto real de 31 de Janeiro de 1985). Esta imposição destina-se a um organismo (Office national des débouchés agricoles et horticoles) que tem por actividade promover os produtos da agricultura, da horticultura e da pesca.

O juiz nacional submete uma questão relativa à compatibilidade dessa imposição com o direito comunitário[3]. A este respeito, deve salientar-se, antes de mais, que a Comissão adoptou, em 17 de Maio de 1989, uma decisão ao abrigo do artigo 93.°, n.° 2, na qual, embora censurando diversos aspectos do regime fiscal instituído pelos decretos reais de 23 de Abril de 1986 e de 31 de Janeiro de 1985, não suscitou qualquer objecção quanto à imposição parafiscal cobrada na fase do abate dos suínos, objecto do litígio no processo principal. Este aspecto preciso do auxílio deve ser, por esse facto, considerado um elemento autorizado e abran-

3 — A formulação da questão refere unicamente os artigos 9.° e 12.° No entanto, para dar ao juiz uma resposta útil à questão que submeteu ao Tribunal e evitar incoerências evidentes, é necessário reportarmo-nos às diversas disposições anteriormente examinadas.

gido, portanto, pelo regime dos *auxílios existentes*. Este aspecto escapa, assim, a qualquer censura do ponto de vista do regime de auxílios, enquanto a Comissão não adoptar uma decisão *final* pela qual declare a incompatibilidade com o mercado comum [4], decisão que — como se sabe — não tem carácter retroactivo e não pode, em caso algum, pôr em causa imposições anteriormente cobradas.

No entanto, não deixa de ser possível examinar esse encargos com base nas disposições fiscais do Tratado e de acordo com os critérios expostos na primeira parte das presentes conclusões.

Conclusões

Processos C-17/91 e C-144/91 e C-145/91

1. Os sujeitos passivos das imposições parafiscais destinadas a financiar auxílios estatais podem obstar à cobrança desses encargos e, eventualmente, exigir o seu reembolso se

— a Comissão, no âmbito de uma decisão adoptada com base no artigo 93.°, n.° 2, do Tratado CEE, declarou que esse modo de financiamento de um auxílio estatal era incompatível com o mercado comum;

— as autoridades nacionais aplicaram os referidos encargos, com violação das obrigações impostas no artigo 93.°, n.° 3, do Tratado CEE, em matéria de notificação e de não execução de auxílios estatais.

2. No caso de uma imposição parafiscal que incida, de acordo com as mesmas modalidades, sobre produtos nacionais e produtos importados, compete ao juiz nacional, para apreciar a compatibilidade desse encargo com as disposições que regulam os encargos de efeito equivalente ou as imposições internas discriminatórias, tomar em consideração a afectação da receita do próprio encargo. Se a referida receita se destinar a financiar actividades que beneficiem especificamente os produtos nacionais tributados, compensando integralmente o ónus que sobre eles incide em razão da cobrança do encargo, este deverá ser qualificado de «encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro» na acepção dos artigos 9.° e 12.° do Tratado CEE. Se a referida receita se destinar a financiar actividades que beneficiem especificamente os produtos nacionais tributados, mas que apenas compensem

4 — No que diz respeito ao encargo objecto do litígio no processo principal, a Comissão iniciou o procedimento previsto no artigo 93.°, n.° 2 (JO 1990, C 22, p. 4). Contudo, até à conclusão desse procedimento, todos os aspectos do auxílio que devem ser considerados autorizados, ainda que implicitamente, pela referida decisão de 17 de Maio de 1989, podem legalmente ser aplicados.

parcialmente o ónus que sobre eles incide em razão da cobrança do encargo, este deverá ser qualificado de imposição interna discriminatória, na acepção do artigo 95.° do Tratado CEE. Os artigos 9.° e 12.°, por um lado, e o artigo 95.°, por outro, conferem direitos aos particulares, que podem ser invocados perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

3. As cotizações obrigatórias sobre a exportação, como as que são objecto dos litígios nos processos principais, não são abrangidas pela proibição de encargos de efeito equivalente estabelecida nos artigos 9.° e 12.° do Tratado CEE, desde que o montante do encargo que incide sobre o produto destinado à exportação seja idêntico ao montante do encargo que incide sobre o produto destinado ao mercado interno.

Processo C-114/91

1. Os sujeitos passivos das imposições parafiscais destinadas a financiar auxílios estatais podem obstar à cobrança desses encargos e, eventualmente, exigir o seu reembolso se

— a Comissão, no âmbito de uma decisão adoptada com base no artigo 93.°, n.° 2, do Tratado CEE, declarou que esse modo de financiamento de um auxílio estatal era incompatível com o mercado comum;

— as autoridades nacionais aplicaram os referidos encargos, com violação das obrigações impostas no artigo 93.°, n.° 3, do Tratado CEE, em matéria de notificação e de não execução de auxílios estatais.

2. No caso de uma imposição parafiscal que incida, de acordo com as mesmas modalidades, sobre produtos nacionais e produtos importados, compete ao juiz nacional, para apreciar a compatibilidade desse encargo com as disposições que regulam os encargos de efeito equivalente ou as imposições internas discriminatórias, tomar em consideração a afectação da receita do próprio encargo. Se a referida receita se destinar a financiar actividades que beneficiem especificamente os produtos nacionais tributados, compensando integralmente o ónus que sobre eles incide em razão da cobrança do encargo, este deverá ser qualificado de «encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro», na acepção dos artigos 9.° e 12.° do Tratado CEE. Se a referida receita se destinar a financiar actividades que beneficiem especificamente os produtos nacionais tributados, mas que apenas compensem parcialmente o ónus que sobre eles incide em razão da cobrança do encargo, este deverá ser qualificado de imposição interna discriminatória, na acepção do artigo 95.° do Tratado CEE. Os artigos 9.° e 12.°, por um lado, e o artigo 95.°, por outro, conferem direitos aos particulares, que podem ser invocados perante os órgãos jurisdicionais nacionais.