

**Processo C-41/09**

**Comissão Europeia**

**contra**

**Reino dos Países Baixos**

«Incumprimento de Estado – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicação de uma taxa reduzida – Animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal – Entrega, importação e aquisição de cavalos»

Sumário do acórdão

*Disposições fiscais – Harmonização das legislações – Impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado – Faculdade de os Estados-Membros aplicarem uma taxa reduzida a determinadas entregas de bens e prestações de serviços*

*(Directivas do Conselho 77/388, alterada pela Directiva 2006/18, artigo 12.º, anexo H, e 2006/112, artigos 96.º a 99.º, n.º 1, anexo III)*

Ao aplicar uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado à totalidade das entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, um Estado-Membro não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º, em conjugação com o anexo H, da Sexta Directiva 77/388, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, conforme alterada pela Directiva 2006/18, e dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o seu anexo III.

Com efeito, por um lado, o ponto 1 do anexo III só autoriza a aplicação de uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado relativamente a animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos e, por outro, que a finalidade desta disposição é facilitar a compra destes alimentos pelo consumidor final.

Ora, tendo em conta a situação particular, dentro da União, dos cavalos, que, não sendo normalmente destinados à preparação de alimentos, podem contudo, nalguns casos, ser entregues para consumo, há que considerar que, à luz do objectivo do legislador da União que pretende tornar os bens essenciais mais baratos para o consumidor final, o ponto 1 do anexo III da Directiva 2006/112 deve ser interpretado no sentido de que só a entrega de cavalos para abate com vista à sua utilização na preparação de alimentos pode ser objecto de uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado.

(cf. n.os 54, 57, 68 e disp.)

## ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

3 de Março de 2011 (\*)

«Incumprimento de Estado – Imposto sobre o valor acrescentado – Sexta Directiva IVA – Directiva 2006/112/CE – Aplicação de uma taxa reduzida – Animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal – Entrega, importação e aquisição de cavalos»

No processo C-41/09,

que tem por objecto uma acção por incumprimento nos termos do artigo 226.º CE, entrada em 29 de Janeiro de 2009,

**Comissão Europeia**, representada por D. Triantafyllou e W. Roels, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

demandante,

contra

**Reino dos Países Baixos**, representado por C. Wissels, M. Noort, M. de Grave e J. Langer, na qualidade de agentes,

demandado,

apoiado por:

**República Federal da Alemanha**, representada por M. Lumma e C. Blaschke, na qualidade de agentes, com domicílio escolhido no Luxemburgo,

**República Francesa**, representada por B. Beaupère-Manokha, na qualidade de agente,

intervenientes,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: A. Tizzano, presidente de secção, J.-J. Kasel, A. Borg Barthet, M. Safjan (relator) e M. Berger, juízes,

advogado-geral: Y. Bot,

secretário: M. Ferreira, administradora principal,

vistos os autos e após a audiência de 7 de Setembro de 2010,

ouvidas as conclusões do advogado?geral na audiência de 5 de Outubro de 2010,

profere o presente

## **Acórdão**

1 Na sua petição, a Comissão das Comunidades Europeias pede ao Tribunal de Justiça que declare que, ao aplicar uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de determinados animais vivos, designadamente cavalos, normalmente não destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º, em conjugação com o anexo H, 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), conforme alterada pela Directiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 2006 (JO L 51, p. 12, a seguir «Sexta Directiva»), e dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), em conjugação com o seu anexo III (a seguir «anexo III»).

## **Quadro jurídico**

### *Regulamentação da União*

2 A Directiva 2006/112 revogou e substituiu, a partir de 1 de Janeiro de 2007, a legislação existente na União Europeia em matéria de IVA, designadamente a Sexta Directiva.

3 Em conformidade com o primeiro e terceiro considerandos da Directiva 2006/112, a reformulação da Sexta Directiva era necessária a fim de apresentar todas as disposições aplicáveis de forma clara e racional numa estrutura e redacção adaptadas sem introduzir, em princípio, alterações substanciais na legislação existente.

4 Assim, os artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112 correspondem a diferentes disposições do artigo 12.º da Sexta Directiva e do seu anexo H.

5 O artigo 96.º da Directiva 2006/112 dispõe:

«Os Estados?Membros aplicam uma taxa normal de IVA fixada por cada Estado?Membro numa percentagem do valor tributável que é idêntica para a entrega de bens e para a prestação de serviços.»

6 O artigo 97.º desta directiva prevê:

«1. A partir de 1 de Janeiro de 2006 e até 31 de Dezembro de 2010, a taxa normal não pode ser inferior a 15%.

2. O Conselho decide, em conformidade com o artigo 93.º do Tratado [CE], o nível da taxa normal aplicável após 31 de Dezembro de 2010.»

7 O artigo 98.º desta mesma directiva tem a seguinte redacção:

«1. Os Estados?Membros podem aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

2. As taxas reduzidas aplicam?se apenas às entregas de bens e às prestações de serviços das categorias constantes do anexo III.

[...]

3. Ao aplicarem as taxas reduzidas previstas no n.º 1 às categorias relativas a bens, os Estados?Membros podem utilizar a Nomenclatura Combinada para delimitar com exactidão cada categoria.»

8 O artigo 99.º, n.º 1, da referida directiva enuncia:

«As taxas reduzidas são fixadas numa percentagem do valor tributável que não pode ser inferior a 5%.»

9 O anexo III, sob a epígrafe «Lista das entregas de bens e das prestações de serviços a que se podem aplicar as taxas reduzidas previstas no artigo 98.º», menciona no seu ponto 1:

«Produtos alimentares (incluindo bebidas, com excepção das bebidas alcoólicas) destinados ao consumo humano e animal, animais vivos, sementes, plantas e ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos, bem como produtos normalmente destinados a servir de complemento ou de substituto de produtos alimentares».

10 Esta disposição corresponde ao ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva.

11 O ponto 11 do anexo III, que corresponde ao ponto 10 do anexo H da Sexta Directiva, tem a seguinte redacção:

«Entrega de bens e prestação de serviços do tipo utilizado normalmente na produção agrícola, com exclusão dos bens de equipamento, tais como as máquinas ou as construções».

#### *Legislação nacional*

12 O artigo 9.º da Lei relativa ao imposto sobre o volume de negócios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de Junho de 1968 (*Staatsblad* 1968, n.º 329, a seguir «lei do imposto sobre o volume de negócios»), prevê:

«1. O imposto ascende a 19%.

2. Em derrogação do n.º 1, o imposto ascende a:

a) 6%, para as entregas de bens e prestações de serviços que constam do quadro I anexo à presente lei;

[...]»

13 Os pontos a. 1 e a. 4 do referido quadro I têm a seguinte redacção:

«a.

1. produtos alimentares, nomeadamente:

- a) alimentos e bebidas normalmente destinados ao consumo humano;
- b) produtos manifestamente destinados à preparação dos alimentos e bebidas referidos na alínea a) e que estão total ou parcialmente neles incluídos;
- c) produtos destinados a servir de complemento ou de substituição dos alimentos e bebidas referidos na alínea a), tendo em conta que as bebidas alcoólicas não são consideradas produtos alimentares;

[...]

4.

- a) animais das espécies bovina, ovina, caprina, suína e equídea;
- b) outros animais não referidos na alínea a), manifestamente destinados ao fabrico ou à produção dos produtos alimentares referidos no n.º 1, *supra*, e animais manifestamente destinados à criação desses animais;
- c) miudezas dos animais referidos nas alíneas a) e b);
- d) produtos manifestamente destinados à reprodução dos animais referidos nas alíneas a) e b)».

#### **Procedimento pré-contencioso e processo no Tribunal de Justiça**

14 Considerando que, ao aplicar uma taxa reduzida de IVA às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de determinados animais vivos, designadamente cavalos, normalmente não destinados à preparação de alimentos para consumo humano ou animal, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º da Sexta Directiva, em conjugação com o seu anexo H, a Comissão decidiu iniciar o procedimento previsto no artigo 226.º CE. Por ofício de 10 de Abril de 2006, a Comissão notificou esse Estado-Membro de apresentar as suas observações a este respeito.

15 Na sua resposta de 27 de Junho de 2006, o Reino dos Países Baixos reconheceu que a aplicação de uma taxa reduzida de IVA à entrega de determinados animais vivos, como prevista na legislação nacional, era mais lata do que a autorizada na Sexta Directiva. Indicou que seria elaborado um projecto de lei a ser submetido ao Parlamento neerlandês com o objectivo de dar cumprimento a esta directiva e que a modificação legislativa entraria provavelmente em vigor em 1 de Janeiro de 2007.

16 Não tendo entretanto o Reino dos Países Baixos adoptado esse projecto de lei, a Comissão enviou-lhe, em 23 de Outubro de 2007, um parecer fundamentado instando-o a tomar as medidas necessárias para dar cumprimento a esse parecer no prazo de dois meses após a respectiva notificação.

17 Em 26 de Novembro de 2007, o Reino dos Países Baixos respondeu ao parecer fundamentado alegando que o anunciado projecto de lei estava em discussão na Comissão Permanente de Finanças da Segunda Câmara do Parlamento. Todavia, em 31 de Março de 2008, esse Estado-Membro informou a Comissão de que não considerava oportuno adoptar actualmente o dito projecto de lei.

18 Foi nestas condições que a Comissão intentou a presente acção.

19 Por despachos do presidente do Tribunal de Justiça de 18 de Setembro e 20 de Novembro de 2009, a República Federal da Alemanha e a República Francesa foram, respectivamente, admitidas a intervir em apoio dos pedidos do Reino dos Países Baixos.

## **Quanto à acção**

### *Argumentos das partes*

20 A Comissão salienta que os artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, em conjugação com o anexo III, são aplicáveis às entregas e, *mutatis mutandis*, às importações e aquisições intracomunitárias.

21 Em consonância com a redacção do ponto 1 do anexo III, os animais vivos, bem como as sementes, as plantas e outros ingredientes, só podem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA se são normalmente destinados à preparação de alimentos, o que não é o caso dos cavalos.

22 Além disso, resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o referido ponto 1, como qualquer outra disposição que institua uma taxa reduzida de IVA, deve ser objecto de interpretação estrita.

23 Por conseguinte, a lei do imposto sobre o volume de negócios, ao prever uma taxa reduzida de IVA para a entrega de determinados animais vivos, designadamente cavalos, mesmo quando estes não se destinam ao fabrico ou à produção de produtos alimentares, não é conforme com as disposições da Directiva 2006/112.

24 Na réplica, a Comissão refere ainda que as versões em língua francesa, italiana e inglesa do ponto 1 do anexo III confirmam que só os produtos que de alguma forma entram na preparação de alimentos para consumo humano e animal podem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA.

25 Por outro lado, a Comissão salienta que os animais não são alimentos. Com a utilização da expressão «animais vivos» no ponto 1 do anexo III, o legislador da União teria assim pretendido tomar em consideração toda uma vertente da produção de alimentos. Com efeito, se esta precisão não fosse feita, as entregas de animais vivos estariam sujeitas à taxa normal de IVA, de modo que os produtos transformados finais que integram a categoria de alimentos seriam mais caros.

26 Além disso, segundo a Comissão, o dito ponto 1 não deve ser interpretado no sentido de que todas as entregas de cavalos estão sujeitas a uma taxa normal de IVA. Com efeito, esta disposição prevê a aplicação de uma taxa reduzida de IVA em função do cavalo e da operação em causa. A este respeito, elementos como o preço e a raça do animal constituem indicações que permitem conhecer a utilização prevista.

27 Por último, a Comissão observa que nem todos os cavalos são utilizados para fins agrícolas.

28 O Reino dos Países Baixos sustenta, antes de mais, que, na fase pré-contenciosa e na petição inicial, a Comissão, de entre as espécies mencionadas no ponto a. 4, alínea a), do quadro I da lei do imposto sobre o volume de negócios, apenas se referiu aos equídeos. Por conseguinte, a acção devia ser considerada inadmissível no que se refere à aplicação de uma taxa reduzida de IVA a determinados animais vivos que não sejam os cavalos.

29 Em seguida, o Reino dos Países Baixos observa, a título principal, que nem a versão em língua neerlandesa nem nenhuma outra versão linguística do ponto 1 do anexo III confirmam que a expressão «normalmente destinados à preparação de alimentos» se aplica aos animais vivos, sementes e plantas. Pelo contrário, decorreria da versão em língua alemã da mesma disposição que esta expressão só visa os ingredientes. Esta interpretação é a única possível, uma vez que, por exemplo, as sementes normalmente não são destinadas à preparação de alimentos. Por conseguinte, os cavalos, enquanto animais vivos, independentemente de serem ou não normalmente destinados à preparação de alimentos, são visados pelo referido ponto 1.

30 A título subsidiário, o Reino dos Países Baixos sublinha que a Comissão não forneceu nenhum elemento de facto do qual resulte que os cavalos não são normalmente destinados à preparação de alimentos. Ora, a Comissão, quando pede ao Tribunal de Justiça que declare o incumprimento de um Estado-Membro, não se pode basear numa qualquer presunção.

31 A título ainda mais subsidiário, o Reino dos Países Baixos defende que os cavalos são normalmente destinados à preparação de alimentos. A este respeito, resulta da utilização do advérbio «normalmente», no ponto 1 do anexo III, que o que importa não é examinar individualmente cada animal, mas se uma categoria determinada de animais se destina à preparação de alimentos. Ora, qualquer cavalo pode ser levado para o matadouro para abate como animal para carne, mesmo que o seu destino possa ser alterado temporariamente, por exemplo, para uma utilização como cavalo de corrida. O Reino dos Países Baixos invoca, neste sentido, o despacho de 1 de Junho de 2006, V.O.F. Dressuurstal Jaspers (C-233/05), e o artigo 20.º do Regulamento (CE) n.º 504/2008 da Comissão, de 6 de Junho de 2008, que aplica as Directivas 90/426/CEE e 90/427/CEE do Conselho no que respeita a métodos para identificação de equídeos (JO L 149, p. 3), donde decorre que um equídeo, em princípio, se destina a abate para consumo humano.

32 Além disso, a abordagem da Comissão seria impraticável uma vez que implica o controlo, sempre que se entrega um cavalo, do seu destino, ao que acresce que a intenção do comprador pode ser diferente da do vendedor.

33 A título completamente subsidiário, o Reino dos Países Baixos considera que os cavalos são bens do tipo dos que normalmente se destinam a ser utilizados na produção agrícola. Assim, as entregas de cavalos podem beneficiar de uma taxa reduzida de IVA, ao abrigo do ponto 11 do anexo III.

34 Na tréplica, o Reino dos Países Baixos acrescentou que o resultado pretendido pela Comissão, a saber, a aplicação de uma taxa reduzida de IVA a todas as matérias-primas e produtos intermédios, pode também ser atingido se se considerar que o ponto 1 do anexo III se refere a todos os animais vivos. Além disso, o produto final não se tornaria mais caro devido a um efeito de recuperação.

35 Por último, a interpretação proposta pela Comissão colide com o princípio da segurança jurídica. Com efeito, o sujeito passivo deveria sempre examinar se a entrega de um cavalo devia ficar sujeita à taxa normal ou à taxa reduzida de IVA, quando o destino do animal só podia ser determinado *a posteriori*.

36 A República Federal da Alemanha salienta que, embora nenhuma das versões linguísticas citadas pela Comissão permita determinar inequivocamente o âmbito de aplicação do ponto 1 do anexo III, resulta da versão em língua alemã desta disposição que a expressão «normalmente destinados à preparação de alimentos» se refere unicamente aos ingredientes. Por outro lado, subordinar a taxa aplicável do IVA à utilização do cavalo pelo comprador constitui uma infracção ao princípio da neutralidade deste imposto.

37 A República Francesa entende que o referido ponto 1 permite a aplicação de uma taxa reduzida do IVA ao conjunto da entrega de animais vivos, independentemente do seu destino. Com efeito, como as plantas e as sementes, os animais vivos distinguem-se dos ingredientes normalmente destinados à preparação de alimentos. Em todo o caso, os cavalos fazem parte dos animais vivos normalmente destinados à alimentação.

#### *Apreciação do Tribunal*

38 A título preliminar, há que observar que, na audiência, a Comissão esclareceu que, de entre os animais referidos no ponto a. 4, alínea a), da lei do imposto sobre o volume de negócios, a acção diz apenas respeito aos cavalos, na medida em que os bovinos, os ovinos, os caprinos e os suínos são maioritariamente criados para consumo humano ou animal.

39 Por conseguinte, a presente acção deve ser entendida no sentido de que a Comissão acusa o Reino dos Países Baixos de aplicar uma taxa reduzida do IVA unicamente às entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos.

40 As partes estão em desacordo, antes de mais, quanto à interpretação do ponto 1 do anexo III, invocando cada uma diferentes versões linguísticas desta disposição para sustentar a respectiva argumentação.

41 A este respeito, há que notar que o dito ponto 1 não tem o mesmo sentido nas diferentes línguas oficiais da União.

42 Com efeito, por um lado, resulta das versões do ponto 1 do anexo III em língua alemã [«Nahrungs- und Futtermittel (einschließlich Getränke alkoholische Getränke jedoch ausgenommen), lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen und üblicherweise für die Zubereitung von Nahrungs- und Futtermitteln verwendete Zutaten sowie üblicherweise als Zusatz oder als Ersatz für Nahrungs- und Futtermittel verwendete Erzeugnisse»] e em língua neerlandesa [«Levensmiddelen (met inbegrip van dranken, maar met uitsluiting van alcoholhoudende dranken) voor menselijke en dierlijke consumptie, levende dieren, zaaigoed, planten en ingrediënten die gewoonlijk bestemd zijn voor gebruik bij de bereiding van levensmiddelen, alsmede producten die gewoonlijk bestemd zijn ter aanvulling of vervanging van levensmiddelen»], nas quais se baseia o Reino dos Países Baixos, que a expressão «normalmente destinados à preparação de alimentos» apenas se aplica aos ingredientes, o que significa que o conjunto das entregas de animais vivos, independentemente do respectivo destino, pode ser objecto de uma taxa reduzida do IVA.

43 Por outro lado, as versões do mesmo ponto 1 em língua inglesa [«Foodstuffs (including beverages but excluding alcoholic beverages) for human and animal consumption; live animals, seeds, plants and ingredients normally intended for use in the preparation of foodstuffs; products

normally used to supplement foodstuffs or as a substitute for foodstuffs», em língua francesa [«Les denrées alimentaires (y compris les boissons, à l'exclusion, toutefois, des boissons alcooliques) destinées à la consommation humaine et animale, les animaux vivants, les graines, les plantes et les ingrédients normalement destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires; les produits normalement utilisés pour compléter ou remplacer des denrées alimentaires»] e em língua italiana [«Prodotti alimentari (incluse o bevande, ad esclusione tuttavia delle bevande alcoliche) destinati al consumo umano e animal, animali vivi, sementi, piante e ingredienti normalmente destinati ad essere utilizzati nella preparazione di prodotti alimentari, prodotti normalmente utilizzati per integrare o sostituire prodotti alimentari»], a que se refere a Comissão, podem ser interpretadas, em graus diferentes, no sentido de que a expressão «normalmente destinados à preparação de alimentos» não diz respeito unicamente aos ingredientes, mas abrange igualmente os animais vivos, as sementes e as plantas.

44 Segundo jurisprudência assente, a formulação utilizada numa das versões linguísticas de uma disposição do direito da União não pode servir de base única para a interpretação dessa disposição, nem ser-lhe atribuído carácter prioritário em relação a outras versões linguísticas. Tal abordagem seria incompatível com a exigência de aplicação uniforme do direito da União. Em caso de divergência entre as versões linguísticas, a disposição em questão deve ser interpretada em função da economia geral e da finalidade da regulamentação de que constitui um elemento (v. acórdãos de 27 de Março de 1990, *Cricket St Thomas*, C-372/88, Colect., p. I-1345, n.os 18 e 19; de 12 de Novembro de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Colect., p. I-7053, n.º 16; e de 25 de Março de 2010, *Helmut Müller*, C-451/08, Colect., p. I-0000, n.º 38).

45 No que toca à economia geral do ponto 1 do anexo III, há que observar, numa primeira fase, que o texto inicial, que serviu de referência para a elaboração deste anexo III, figura no ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva, anexo que foi aditado a esta pelo artigo 1.º, n.º 5, da Directiva 92/77/CEE do Conselho, de 19 de Outubro de 1992, que completa o sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado e que altera a Directiva 77/388 (JO L 316, p. 1).

46 Este ponto 1 foi ligeiramente alterado quando da substituição da Sexta Directiva pela Directiva 2006/112. Com efeito, como realçou muito justamente a Comissão na audiência, a expressão «[p]rodutos alimentares [...] destinados ao consumo humano ou animal» é seguida de um ponto e vírgula, designadamente nas versões em língua dinamarquesa, francesa, italiana, neerlandesa e inglesa do ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva. Ora, relativamente a estas versões, uma simples vírgula substituiu este ponto e vírgula nas versões em língua dinamarquesa, francesa, italiana e neerlandesa do referido ponto 1.

47 No entanto, de acordo com o terceiro considerando da Directiva 2006/112, a reformulação da estrutura e da redacção da Sexta Directiva visa assegurar que as disposições sejam apresentadas de forma clara e racional, sem provocar, em princípio, alterações substanciais na legislação existente, ainda que um pequeno número de alterações substanciais deva, eventualmente, ser feita na medida em que é inerente a esse exercício de reformulação.

48 Não existindo alterações substanciais no ponto 1 do anexo III, a economia geral desta disposição deve ser apreciada à luz da redacção do ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva, que exprime as intenções do legislador da União quando estabeleceu a lista dos bens e serviços que podiam ser objecto de uma taxa reduzida do IVA.

49 A este respeito, de um ponto de vista semântico, a utilização de um ponto e vírgula após a expressão «[p]rodutos alimentares [...] destinados ao consumo humano ou animal» significa claramente que o ponto 1 do anexo H da Sexta Directiva compreende três membros de frase bem distintos. Assim, há que concluir que, não tendo mudado as intenções do legislador, o ponto 1 do anexo III é constituído pelos mesmos três membros de frase.

50 Como realçou o advogado-geral no n.º 54 das suas conclusões, cada um destes três membros de frase está consagrado aos produtos alimentares destinados ao consumo humano ou animal. Com efeito, o primeiro menciona os produtos alimentares propriamente ditos. O terceiro membro de frase reporta-se aos produtos utilizados para complementar ou substituir produtos alimentares. O segundo membro de frase refere-se aos animais vivos, sementes, plantas e ingredientes, que não são, em si mesmos, produtos alimentares. Logicamente, este segundo membro de frase, enquadrado pelos outros dois, deve entender-se como visando unicamente esses elementos na medida em que normalmente são destinados à preparação de alimentos. Esta apreciação é corroborada pelo facto de que, contrariamente ao que afirma o Reino dos Países Baixos, determinadas sementes e plantas podem ser normalmente destinadas à preparação de alimentos. O emprego da expressão «animais vivos», nesta lista, significa que a taxa reduzida do IVA se aplica às entregas efectuadas em fase anterior à do abate dos animais.

51 Por conseguinte, a economia geral do ponto 1 do anexo III leva a acolher a interpretação segundo a qual as entregas de animais vivos só podem ser objecto de uma taxa reduzida do IVA quando esses animais sejam normalmente destinados à preparação de alimentos.

52 No respeitante à finalidade do ponto 1 do anexo III, importa realçar que, em resposta a uma questão que o Tribunal colocou por escrito, a Comissão indicou, sem ser contestada neste ponto pelas outras partes no litígio, que o legislador da União, ao elaborar o anexo H da Sexta Directiva, pretendia que os bens essenciais e os bens e serviços que correspondam a objectivos sociais ou culturais, desde que não apresentem ou apresentem poucos riscos de distorção da concorrência, pudessem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA.

53 Mencionados no início do anexo III, antes mesmo do «abastecimento de água» e dos «produtos farmacêuticos», os produtos alimentares estão ligados a bens essenciais. Ao permitir a aplicação de uma taxa reduzida do IVA aos produtos alimentares, em vez de uma taxa normal, o legislador da União procurou tornar estes produtos mais baratos, e portanto mais acessíveis, para o consumidor final, que é quem, em definitivo, suporta o IVA (v., designadamente, acórdãos de 3 de Outubro de 2006, Banca popolare di Cremona, C-475/03, Colect., p. I-9373, n.º 22, e de 11 de Outubro de 2007, KÖGÁZ e o., C-283/06 e C-312/06, Colect., p. I-8463, n.º 30). Com o objectivo de alcançar efectivamente essa finalidade, o dito legislador, logicamente, alargou a aplicação desta taxa reduzida do IVA a elementos que, não sendo em si mesmos produtos alimentares, são normalmente destinados à sua preparação.

54 Resulta do exposto, por um lado, que o ponto 1 do anexo III só autoriza a aplicação de uma taxa reduzida do IVA relativamente a animais vivos normalmente destinados à preparação de alimentos e, por outro, que a finalidade desta disposição é facilitar a compra destes alimentos pelo consumidor final.

55 Ao utilizar o advérbio «normalmente» no segundo membro de frase do dito ponto 1, o legislador da União visava os animais que, habitualmente e de modo geral, se destinam a entrar na cadeia alimentar humana ou animal. É o caso, designadamente, das espécies bovina, ovina, caprina e suína, mencionadas no ponto a. 4, alínea a), da lei do imposto sobre o volume de negócios. Todas as entregas de animais pertencentes a estas espécies podem, assim, ser objecto de uma taxa reduzida do IVA, sem necessidade de se examinar a situação particular

deste ou daquele animal.

56 Ao invés, é manifesto que, na União, a espécie equídea se encontra numa situação diferente da das espécies referidas no número anterior. Com efeito, como realçou o advogado-geral no n.º 65 das suas conclusões, os cavalos não são, habitualmente e de um modo geral, destinados à preparação de alimentos, embora alguns sirvam efectivamente para consumo humano ou animal.

57 Tendo em conta esta situação particular dos cavalos, que, não sendo normalmente destinados à preparação de alimentos, podem contudo, nalguns casos, ser entregues para consumo, há que considerar que, à luz do objectivo do legislador da União que pretende tornar os bens essenciais mais baratos para o consumidor final, o ponto 1 do anexo III deve ser interpretado no sentido de que só a entrega de cavalos para abate com vista à sua utilização na preparação de alimentos pode ser objecto de uma taxa reduzida do IVA.

58 Importa acrescentar que, de acordo com jurisprudência assente, as disposições que derrogam um princípio são de interpretação estrita (v., designadamente, acórdãos de 12 de Dezembro de 1995, Oude Luttikhuis e o., C-399/93, Colect., p. I-4515, n.º 23, e de 17 de Junho de 2010, Comissão/França, C-492/08, Colect., p. I-0000, n.º 35). Ora, permitir a aplicação de uma taxa reduzida do IVA relativamente a qualquer entrega de cavalos implica acolher uma interpretação lata do ponto 1 do anexo III.

59 O referido ponto 1 não permite, portanto, a um Estado-Membro aplicar uma taxa reduzida do IVA ao conjunto das entregas de cavalos vivos, independentemente do seu destino.

60 Nenhum dos outros argumentos invocados pelo Reino dos Países Baixos e pelos dois Estados-Membros que intervieram em apoio dos pedidos daquele é susceptível de pôr em causa esta conclusão.

61 Com efeito, em primeiro lugar, no que se refere ao Regulamento n.º 504/2008, relativo os métodos de identificação dos equídeos, é verdade que, nos termos do artigo 20.º, n.º 1, deste regulamento, um equídeo «se destina a abate para consumo humano, excepto em caso de declaração irreversível do contrário» no documento de identificação do animal. O n.º 2 do mesmo artigo esclarece que, antes de qualquer tratamento previsto, o veterinário responsável indica que o equídeo se destina a abate para consumo humano «como é habitual» ou que o animal não se destina a abate para consumo humano.

62 No entanto, importa salientar que o objecto do Regulamento n.º 504/2008 é muito diferente do do ponto 1 do anexo III. Com efeito, este regulamento tem em consideração o facto de os cavalos poderem ser consumidos no quadro da alimentação humana e prevê, em consequência, um regime que visa permitir que os cavalos que entram na cadeia alimentar humana não sejam impróprios para consumo. Neste sentido, e com o objectivo de melhor controlar a administração de medicamentos veterinários, este regulamento enuncia que os equídeos, em princípio, se destinam a abate para consumo humano.

63 Contudo, o Regulamento n.º 504/2008 não permite determinar quais os cavalos que, em definitivo, terão tal destino. Além disso, o seu artigo 20.º enuncia também que os cavalos podem não se destinar ao consumo humano.

64 Nestas condições, não se pode deduzir do artigo 20.º do Regulamento n.º 504/2008 que, segundo o legislador da União, os cavalos são normalmente destinados à preparação de alimentos.

65 Em segundo lugar, no que se refere ao argumento segundo o qual todas as entregas de cavalos devem ficar sujeitas a uma taxa reduzida de IVA, a título do ponto 11 do anexo III, importa observar que, nos Estados-Membros, os cavalos não são utilizados habitualmente e de modo geral na produção agrícola. Assim, deve aplicar-se um raciocínio idêntico ao seguido no quadro do ponto 1 do mesmo anexo, a saber, que só as entregas de cavalos com vista à sua utilização na produção agrícola podem ser objecto de uma taxa reduzida de IVA. Por conseguinte, o referido ponto 11, tal como o referido ponto 1, também não permite aplicar uma taxa reduzida do IVA ao conjunto das entregas de cavalos.

66 Em terceiro lugar, relativamente ao argumento baseado no princípio da neutralidade do IVA, que obstará à determinação da taxa aplicável em função do destino dos cavalos, há que lembrar que, de acordo com jurisprudência assente, o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA opõe-se a que mercadorias ou prestações de serviços semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, sejam tratadas de maneira diferente do ponto de vista do IVA, de modo que os referidos produtos ou prestações devem ser submetidos a uma taxa uniforme (v., designadamente, acórdãos de 11 de Outubro de 2001, Adam, C-267/99, Colect., p. I-7467, n.º 36, e de 6 de Maio de 2010, Comissão/França, C-94/09, Colect., p. I-0000, n.º 40). No entanto, tendo em conta as suas respectivas utilizações, os cavalos para carne não são semelhantes aos cavalos de competição ou aos cavalos de lazer quando vendidos como tal. Por conseguinte, como observou o advogado-geral no n.º 78 das suas conclusões, estas categorias de cavalos não estão em concorrência, de modo que podem ser submetidas a taxas diferentes do IVA.

67 Por conseguinte, a acção intentada pela Comissão deve ser julgada procedente.

68 Assim, importa concluir que, ao aplicar uma taxa reduzida do IVA à totalidade das entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º, em conjugação com o anexo H, da Sexta Directiva e dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112, em conjugação com o anexo III.

### **Quanto às despesas**

69 Por força do disposto no artigo 69.º, n.º 2, do Regulamento de Processo, a parte vencida é condenada nas despesas se a parte vencedora o tiver requerido. Tendo a Comissão pedido a condenação do Reino dos Países Baixos e tendo este sido vencido, há que condená-lo nas despesas.

70 Em conformidade com o disposto no n.º 4, primeiro parágrafo, do mesmo artigo, a República Federal da Alemanha e a República Francesa, que intervieram no processo, devem suportar as suas próprias despesas.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) decide:

- 1) **Ao aplicar uma taxa reduzida do imposto sobre o valor acrescentado à totalidade das entregas, importações e aquisições intracomunitárias de cavalos, o Reino dos Países Baixos não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do artigo 12.º, em conjugação com o anexo H, 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, conforme alterada pela Directiva 2006/18/CE do Conselho, de 14 de Fevereiro de 2006, e dos artigos 96.º a 99.º, n.º 1, da Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, em conjugação com o seu anexo III.**
- 2) **O Reino dos Países Baixos é condenado nas despesas.**
- 3) **A República Federal da Alemanha e a República Francesa suportarão as suas próprias despesas.**

Assinaturas

\* Língua do processo: neerlandês.