CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL WALTER VAN GERVEN

apresentadas em 16 de Março de 1994 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. Por despacho de 14 de Janeiro de 1993, o Manchester Tribunal Centre dos Value Added Tax Tribunals (a seguir «órgão jurisdicional de reenvio») submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE, uma questão relativa à interpretação da Sexta Directiva em matéria de IVA (a seguir «directiva») [1]. Esta questão foi suscitada no âmbito de dois recursos que a Empire Stores Limited (a seguir «Empire Stores») interpôs contra avisos de liquidação do IVA que os Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners») estabeleceram relativamente a períodos contabilísticos compreendidos, respectivamente, entre 1 de Fevereiro de 1987 e 12 de Novembro de 1988 e entre 13 de Novembro de 1988 e 22 de Julho de 1989. Os dois recursos são respeitantes ao IVA devido sobre bens que são oferecidos como artigos de promoção a pessoas que se apresentam elas próprias ou que apresentam outras pessoas como potenciais clientes.

Antecedentes

2. A Empire Stores possui uma empresa de venda por correspondência e vende artigos por intermédio de um catálogo que fornece às suas actuais ou futuras clientes. Como o órgão jurisdicional de reenvio refere, a clientela é composta quase exclusivamente de mulheres. Os artigos podem ser pagos a pronto ou a prestações. Na prática, um grande número de artigos é comprado a prestações. Embora a Empire Stores venda a toda e qualquer pessoa que pague a pronto, só vende a prestações a pessoas que tenha aceite como clientes. Resulta da decisão provisória que o órgão jurisdicional de reenvio proferiu neste processo em 17 de Agosto de 1992 que, durante o período a que se referem os avisos de liquidação controvertidos, a Empire Stores utilizava dois métodos para atrair clientes.

O primeiro método é conhecido como «*fórmula de apresentação pessoal*» («self-introduction scheme»). Neste contexto, a Empire Stores realizava a sua publicidade através de prospectos ou de anúncios inseridos em jornais e de prospectos enviados pelo correio. Oferecia às futuras clientes um brinde que estas podiam escolher depois de terem preenchido com os seus dados pessoais um formulário inserido no prospecto ou no anúncio e de terem enviado o mesmo. A Empire Stores examinava em seguida a sua

* Língua original: neerlandês.

1 — 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).

solvabilidade graças aos dados acima mencionados e se o resultado desse exame fosse satisfatório, enviava à futura cliente o último catálogo e outros documentos, tais como cartões de pagamento. O brinde indicado pela cliente era-lhe enviado, consoante o caso, quando a Empire Stores tivesse recebido a encomenda ou quando a cliente tivesse pago a encomenda ou efectuado um primeiro pagamento [2]. O órgão jurisdicional de reenvio refere como brindes uma chaleira automática e um telefone de teclas.

O segundo método é qualificado de «*fórmula de apresentação de uma amiga*» («introduce-a-friend-scheme»). De acordo com este método, a Empire Stores oferecia às pessoas já clientes um brinde que estas podiam escolher se recomendassem uma ou várias amigas a título de potenciais clientes. Para esse efeito, deviam, com a sua amiga, preencher os formulários em questão, mencionar o brinde da sua escolha e remeter o formulário à Empire Stores. Neste caso também, a solvabilidade da potencial cliente era previamente examinada. Se a solvabilidade fosse considerada satisfatória e quando a nova cliente tivesse efectuado o primeiro pagamento, a Empire Stores enviava o brinde à pessoa já cliente. Segundo a decisão provisória, os brindes podiam ser escolhidos entre os seguintes artigos: um saco (num primeiro prospecto, um leitor de cassetes), uma torradeira, uma chaleira, um ferro de engomar a vapor, uma máquina fotográfica de disco e um «cupão de 15 UKL». Este cupão dava direito a um desconto de 15 UKL num artigo do catálogo da Empire Stores valendo 15 UKL ou mais. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, nenhuma das partes no processo principal sustentava que o preço de custo para a Empire Stores dos artigos de promoção ultrapassava 10 UKL a unidade.

3. Independentemente do método utilizado, a Empire Stores pagava a parte de IVA incluída no preço que ela própria tinha pago pelo artigo de promoção em questão. Em contrapartida, os Commissioners consideravam que ela devia ter pago o IVA sobre o preço de custo sem imposto, acrescido de 50%, o que, segundo a sua estimativa, correspondia ao preço que a Empire Stores teria facturado por esse artigo se o mesmo figurasse no seu catálogo. Foi com base neste ponto de vista que os Commissioners emitiram os avisos de liquidação do IVA ora controvertidos.

4. A Empire Stores interpôs recursos desses avisos de liquidação do IVA perante o órgão jurisdicional de reenvio. Este submeteu ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«Para efeitos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 77/388/CEE, JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54), quando um operador fornece bens que lhe foram encomendados por correspondência e por catálogo ('artigos do catálogo') e utiliza métodos descritos por-

2 — O órgão jurisdicional de reenvio esclarece na decisão provisória que i) até 8 de Agosto de 1988, o brinde era enviado à cliente desde que ela tivesse pago a encomenda ou tivesse efectuado o primeiro pagamento; que ii) de 8 de Agosto de 1988 a 22 de Fevereiro de 1989, o brinde era enviado quando a Empire Stores tivesse recebido a encomenda; e que iii) depois de 23 de Fevereiro de 1989, o brinde era entregue à cliente depois de ela ter efectuado o primeiro pagamento.

menorizadamente na decisão anexa, e que podem ser assim resumidos:

i) quando uma potencial cliente lhe presta informações satisfatórias sobre a sua própria situação (em particular, sobre a sua solvabilidade), o fornecedor compromete-se a entregar-lhe, sem despesas suplementares, um artigo escolhido por ela entre uma gama de artigos que lhe são propostos e que figuram ou não no catálogo, se e quando esta cliente tiver a sua aprovação e, ou encomenda artigos do catálogo, ou, eventualmente, encomenda artigos do catálogo e faz devidamente o pagamento correspondente;

ii) quando uma pessoa já cliente encontra e apresenta ao fornecedor uma potencial nova cliente que presta informações satisfatórias sobre a sua própria situação (em particular, sobre a sua solvabilidade), o fornecedor compromete-se a entregar, sem despesas suplementares, a esta pessoa já cliente um artigo escolhido por ela entre uma gama de artigos que lhe são propostos e que figuram ou não no catálogo, se e quando esta cliente tiver a sua aprovação e, ou encomenda artigos do catálogo, ou, eventualmente, encomenda artigos do catálogo e faz devidamente o pagamento correspondente,

e quando o fornecedor só entrega estes artigos que não figuram no catálogo ('artigos extracatálogo') nas condições atrás referidas e quando não se encontra fixado qualquer preço de venda normal para estes artigos, no que diz respeito a cada um dos métodos atrás evocados:

1) A contrapartida obtida pelo fornecedor pela entrega dos artigos extracatálogo é distinta da soma que lhe é pagável pela entrega dos artigos do catálogo que lhe foram encomendados?

2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão, como se determina a matéria colectável? Esta corresponde

i) ao preço pago pelo fornecedor para a aquisição destes artigos, ou

ii) ao preço a que o fornecedor venderia estes artigos se os mesmos constassem do catálogo (preço calculado em conformidade com o método de fixação habitual), ou

iii) a qualquer outro montante e, em caso afirmativo, qual?»

A admissibilidade das questões

5. A Comissão tem dúvidas quanto à admissibilidade das questões. O artigo 177.°, segundo parágrafo, do Tratado CE só permite a um órgão jurisdicional nacional submeter uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça relativa à interpretação ou à validade de uma disposição de direito comunitário se ele considerar que é necessária uma decisão quanto a esse aspecto para proferir o seu julgamento. A este respeito, a Comissão observa que, na sua decisão de 17 de Agosto de 1992, o órgão jurisdicional de reenvio deu provimento aos dois recursos da Empire Stores e anulou os avisos de liquidação. Essa decisão menciona que transita em julgado se, no prazo de dois meses, nenhuma das partes tiver solicitado que se submeta uma questão prejudicial ao Tribunal de Justiça. Consequentemente, a Comissão considera que é duvidoso que uma resposta do Tribunal de Justiça seja verdadeiramente necessária para decidir no processo principal. Apesar disso, não suscita formalmente uma questão prévia de inadmissibilidade.

6. Em minha opinião, as dúvidas da Comissão assentam numa leitura errada da decisão de 17 de Agosto de 1992. O órgão jurisdicional de reenvio precisou expressamente nessa decisão que se tratava apenas de uma decisão *provisória*. Embora tenha considerado que a Empire Stores tinha pago o IVA correctamente e que deste modo «the appeals *ought* to be allowed and the assessments discharged» (sublinhado nosso), decidiu conceder às partes, durante dois meses, a faculdade de apresentarem um pedido destinado a submeter ao Tribunal de Justiça uma ou várias questões prejudiciais. A Empire Stores apresentou esse pedido em 14 de Outubro de 1992 e, após uma audiência ocorrida em 14 de Janeiro de 1993, o órgão jurisdicional de reenvio decidiu o reenvio prejudicial. Na sua decisão de reenvio proferida nesse mesmo dia, o juiz considera expressamente que «as questões anexas são questões que o tribunal considera dever serem resolvidas para que possa decidir no caso *sub judice*». Uma vez que a decisão *final* do órgão jurisdicional de reenvio depende da resposta do Tribunal de Justiça e que, segundo uma jurisprudência constante, compete apenas aos órgãos jurisdicionais nacionais apreciar a necessidade de uma decisão prejudicial para estar em condições de proferir o seu julgamento [3], não vejo qualquer motivo para declarar o pedido inadmissível.

Existe uma contrapartida na acepção da directiva?

Disposições da directiva

7. Nos termos do artigo 2.°, n.° 1, estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

«as entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

3 — V. designadamente o acórdão de 18 de Outubro de 1990, Dzodzi (C-297/88 e C-197/89, Colect., p. 3763, n.° 34).

O artigo 5.° da directiva refere as transacções que devem ser consideradas entregas de bens e, assim, como *operações tributáveis* na acepção da directiva. A este respeito o artigo 5.°, n.° 6, dispõe:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa».

Por último, o artigo 11.° da directiva define a *matéria colectável*. As seguintes disposições do artigo 11.°, parte A, que se refere aos bens e serviços prestados no território do país, são pertinentes no caso em apreço:

«1. A matéria colectável é constituída:

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

b) no caso de operações referidas nos n.^{os} 6 e 7 do artigo 5.°, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam;

c) ...

d) ...

2. ...

3. A matéria colectável não inclui:

a) ...

b) os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no

momento em que a operação se realiza;

c) ...»

Posições defendidas perante o Tribunal de Justiça pelas partes intervenientes

8. Cada uma das partes intervenientes perante o Tribunal de Justiça desenvolve um raciocínio diferente.

A *Empire Stores* propõe, a título principal, que se responda de forma negativa à primeira questão e, deste modo, que não se responda à segunda questão. Sustenta que, independentemente do método utilizado, a quantia em dinheiro paga pela nova cliente constitui a «contrapartida», na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da directiva, simultaneamente da entrega da primeira encomenda de artigos e da entrega do brinde. Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça e em especial dos acórdãos Hong-Kong Trade Development Council [4] e Apple and Pear Development Council [5] que para que haja uma operação tributável, deve existir um nexo directo entre os artigos entregues e a contrapartida recebida. Ora, esse nexo directo existe efectivamente entre a entrega do brinde e o pagamento em dinheiro, dado que o brinde só é entregue uma vez efectuado o pagamento.

Em seguida, segundo a Empire Stores, resulta do acórdão Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [6] que a contrapartida consiste em tudo aquilo que é recebido em troca da entrega de bens ou da prestação de serviços. Ora, no caso em apreço, tanto o fornecimento do brinde como a entrega dos primeiros artigos do catálogo encomendados são efectuados em troca de uma única e mesma contrapartida, isto é, o pagamento em dinheiro. Além deste pagamento, não é fornecida qualquer contrapartida distinta ou suplementar em troca do brinde. Em especial, não existe nexo directo entre a entrega do brinde e as informações pessoais que a nova cliente fornece sobre si própria ou a apresentação de uma nova cliente por uma cliente já existente. O direito a esse brinde só surge quando a nova cliente efectuou a sua primeira encomenda e o pagamento a ela referente. Por esta razão, a Empire Stores considera igualmente que o presente processo deve ser distinguido do processo Naturally Yours Cosmetics [7].

9. Segundo o *Governo do Reino Unido*, a questão de saber se a contrapartida obtida pelo vendedor relativamente ao brinde é distinta do preço pago pelos artigos encomendados é uma questão de facto que compete ao órgão jurisdicional nacional apreciar. Todavia, na medida em que o Tribunal de Justiça deseje responder a esta questão, esta resposta deve ser afirmativa. Com efeito, cada um dos dois métodos dá origem a duas transacções tendo cada uma a sua própria contrapartida: por um lado, há a entrega do brinde cuja contrapartida consiste numa prestação de serviços, isto é, a apresentação de uma nova cliente susceptível de ser aprovada (ela própria ou qualquer outra pessoa) bem como a comunicação de informações

4 — Acórdão de 1 de Abril de 1982 (89/81, Recueil, p. 1277).

5 — Acórdão de 8 de Março de 1988 (102/86, Colect., p. 1443).

6 — Acórdão de 5 de Fevereiro de 1981 (154/80, Recueil, p. 445).

7 — Acórdão de 23 de Novembro de 1988 (230/87, Colect., p. 6365).

pessoais relativas a esta cliente; por outro lado, há a entrega dos artigos do catálogo encomendados, cuja contrapartida consiste num pagamento em dinheiro. Resulta do acórdão Naturally Yours Cosmetics que a contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços se existir um nexo directo entre os serviços prestados e os bens entregues e se o valor desses serviços for susceptível de ser expresso em termos monetários. Segundo o Governo do Reino Unido, no caso em apreço encontram-se reunidas estas duas condições.

10. A *Comissão* considera que para determinar a matéria colectável de um artigo suplementar oferecido por um comerciante no caso da compra de um artigo principal, é necessário distinguir a hipótese em que o artigo suplementar tem a mesma natureza que o artigo principal daquela em que o artigo suplementar tem uma natureza diferente do artigo principal. Se o artigo principal tiver a mesma natureza, a contrapartida na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da directiva consiste na quantia paga pelo consumidor pelo conjunto dos artigos. Se o artigo suplementar não tiver a mesma natureza, trata-se de dois artigos distintos, relativamente aos quais é necessário determinar separadamente a matéria colectável segundo as modalidades previstas pela directiva.

Segundo a Comissão, é esse o caso. Há que tomar como matéria colectável a totalidade da quantia paga pelo consumidor. Todavia, a entrega de um brinde deve ser considerada uma transacção distinta que releva do artigo 5.°, n.° 6, da directiva, isto é, «a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa... ou a disposição de bens a título gratuito». Assim, em princípio, nos termos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea b), da directiva, há que tomar como matéria colectável o preço de compra dos bens em causa ou, na falta de preço de compra, o preço de custo, determinado no momento da entrega.

Todavia, segundo a Comissão, trata-se no caso em apreço de «ofertas de pequeno valor» na acepção do artigo 5.°, n.° 6, *in fine*, de modo que a entrega dessas ofertas não constitui uma operação tributável e, deste modo, não há matéria colectável. No caso de o órgão jurisdicional de reenvio considerar que o artigo suplementar não é de pequeno valor, a matéria colectável é o preço de compra pago pelo fornecedor do bem ou, noutros termos, a matéria colectável referida pelo órgão jurisdicional de reenvio no ponto i) da sua segunda questão.

11. Por último, o *Governo português* faz a distinção consoante o método utilizado pela Empire Stores.

Tratando-se da «fórmula de apresentação pessoal», alega que o brinde não constitui um «desconto» na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da directiva, dado que um desconto é normalmente uma redução de preço e não uma entrega de bens. Segundo esse método, a Empire Stores não recebe um serviço da sua cliente, que é retribuído pelo brinde em questão, de modo que o seu valor não deve ser considerado uma contrapartida

na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a). Com efeito, o benefício promocional obtido pela Empire Stores devido ao brinde é demasiado indefinido para constituir a contrapartida directa da entrega do bem. Por outro lado, o brinde tem um nexo directo com a compra de bens e não com a apresentação da cliente que deu origem à compra. Assim, segundo este método, o brinde deve ser considerado uma entrega a título gratuito que, nos termos do artigo 5.°, n.° 6, da directiva, deve ser equiparada a uma entrega efectuada a título oneroso.

Em contrapartida, segundo o Governo português, tratando-se da «fórmula de apresentação de uma amiga», existe um nexo directo e sinalagmático entre a procura e a angariação de uma nova cliente e a entrega do brinde. Trata-se, neste caso, de um serviço de um intermediário que é retribuído através de um brinde, de modo que estamos perante uma operação que tem uma contrapartida que é tributável de acordo com o disposto no artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Naturally Yours Cosmetics.

A minha opinião

12. Nenhum dos pontos de vista acima mencionados consegue convencer-me totalmente. Examinarei em primeiro lugar a questão de saber se, no âmbito dos métodos em causa, a nova cliente ou a cliente já existente fornecem uma *contrapartida*, na acepção da directiva, em troca do artigo que lhes é atribuído. Noutros termos, a questão central consiste em saber se a entrega do artigo constitui uma *operação tributável* na acepção da directiva. Se a resposta for afirmativa, coloca-se a questão de saber como deve ser determinada a *matéria colectável* exacta do IVA.

13. Nos termos do artigo 2.° da directiva, já referido (no ponto 7), a qualidade de operação tributável exige que o sujeito passivo entregue o bem *a título oneroso*. Para apreciar se tal é o caso no âmbito dos sistemas de brindes em questão no caso em apreço, posso fazer referência em primeiro lugar ao acórdão Hong-Kong Trade Development Council, que foi ainda proferido sob o regime da Segunda Directiva IVA [8] [9]. Nesse acórdão o Tribunal de Justiça considerou que

«as prestações gratuitas diferenciam-se, por natureza, de operações tributáveis que pres-

8 — Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

9 — Isto nada retira ao valor de precedente desse acórdão relativamente ao presente processo: como o Tribunal de Justiça o afirmou nos acórdãos Apple and Pear Development Council (já referido, no n.° 10) e Naturally Yours Cosmetics (já referido, no n.° 10), a fim de interpretar a Sexta Directiva, há que, tendo em conta a finalidade comum da Sexta Directiva em matéria de IVA e da Segunda Directiva, tomar em consideração a jurisprudência relativa a esta última directiva.

supõem, no âmbito do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, a estipulação de um preço ou de um contravalor» [10].

Nesse mesmo acórdão, o Tribunal de Justiça considerou igualmente que as prestações gratuitas não são abrangidas pelo sistema do IVA porque não podem, nos termos do artigo 8.° da Segunda Directiva em matéria de IVA, constituir matéria colectável [11]. Esta disposição, que é a antecessora do artigo 11.° da directiva, define na alínea a) a matéria colectável das entregas e prestações de serviços como sendo «tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços...». Noutros termos, se nenhum contravalor ou — segundo a terminologia do artigo 11.° da directiva — nenhuma contrapartida for obtida em troca de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços, não existe operação a título oneroso e, deste modo, também não existe operação tributável.

14. Assim, tudo depende das características exactas dos sistemas de brindes em questão no caso em apreço, tais como as refere o órgão jurisdicional de reenvio [12]. Se examinarmos mais detalhadamente os dois métodos, em primeiro lugar, não fico convencido com a argumentação desenvolvida pela Empire Stores, segundo a qual a contrapartida da entrega do brinde gratuito consiste no pagamento efectuado pela cliente pelos artigos que *encomendou*. Como o órgão jurisdicional de reenvio observa, acertadamente, na sua decisão provisória de 17 de Agosto de 1992, esse pagamento não constitui de modo algum a contrapartida do artigo que a Empire Stores atribui como brinde.

O órgão jurisdicional de reenvio salienta, acertadamente, que os dois métodos têm um *fundamento contratual*. Através de anúncios, de catálogos e/ou de folhetos, a Empire Stores faz às clientes potenciais ou às pessoas já clientes uma proposta que, quando estas respondem à mesma, faz surgir uma convenção entre as duas partes. Segundo essa convenção, a Empire Stores compromete-se, em troca da *apresentação* de uma potencial cliente e do *fornecimento de informações* a respeito dessa cliente potencial — e desde que esta seja considerada solvível e encomende um artigo do catálogo e/ou efectue um pagamento — a entregar um artigo à escolha da pessoa que efectua a apresentação. Esse artigo atribuído é manifestamente concebido enquanto *contrapartida* de um benefício fornecido à Empire Stores pela pessoa que responde à proposta desta última, embora este benefício seja diferente consoante o método utilizado.

10 — Acórdão Hong-Kong Trade Development Council, já referido, n.° 10. V. igualmente o acórdão Tolsma, proferido recentemente (acórdão de 3 de Março de 1994, C-16/93, Colect., p. I-743), no qual, tratando-se de prestações de serviços, o Tribunal de Justiça precisou que as mesmas só são efectuadas a título oneroso «se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário» (n.° 14).

11 — Acórdão Hong-Kong Trade Development Council, n.° 11.

12 — Para responder a questões como a colocada no caso em apreço, o Tribunal de Justiça deve necessariamente partir das verificações de facto efectuadas pelo órgão jurisdicional nacional relativamente às transacções em causa: v. designadamente os acórdãos de 27 de Março de 1990, Boots Company (C-126/88, Colect., p. I-1235, n.° 11), e de 25 de Maio de 1993, Bally (C-18/92, Colect., p. I-2871, n.° 8).

15. Em que é que consiste esse benefício para a Empire Stores, e assim a contrapartida que obteve?

No âmbito da *fórmula de apresentação pessoal,* esse benefício consiste em dois elementos: i) a obtenção de dados pessoais (e em parte confidenciais) sobre a cliente que se apresenta ela própria e a autorização, pelo menos implícita, de utilizar esses dados para examinar a solvabilidade (um elemento essencial para as vendas a prestações), dados que o órgão jurisdicional de reenvio salienta, aliás, terem um valor económico, tendo em conta o facto de que a Empire Stores podia vender e vendia a terceiros as suas listas de clientes regulares por 65 UKL por mil nomes e endereços, e ii) a possibilidade séria de a cliente que se apresenta, atraída pelo artigo oferecido, encomendar à Empire Stores artigos do catálogo, o que permite a esta última alargar a sua clientela.

No âmbito da *fórmula de apresentação de uma amiga,* a Empire Stores obtém os mesmos benefícios, sendo certo que os dados transmitidos e a possibilidade de encomendar artigos de catálogo se referem à pessoa apresentada ao passo que não é esta última mas efectivamente a cliente existente que recebe o artigo atribuído, devido à sua intervenção na qualidade de «intermediário».

O facto de a entrega do artigo atribuído depender, no âmbito dos dois métodos, de condições suplementares, ou seja, a solvabilidade da pessoa apresentada e a encomenda e o pagamento dos artigos de catálogos por esta última, não lhe retira, em minha opinião, a sua natureza de retribuição.

16. Nas duas fórmulas há, portanto, uma contrapartida. Coloca-se todavia a questão de saber se se trata no caso concreto de uma contrapartida na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, da directiva. A este respeito, nos acórdãos Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Apple and Pear Development Council e Naturally Yours Cosmetics, já referidos, o Tribunal de Justiça teceu os seguintes critérios:

— deve existir um *nexo directo* entre a entrega de um bem e a contrapartida recebida [13];

— o contravalor deve poder ser expresso *em dinheiro* [14]; e

— esse contravalor deve ter um *valor subjectivo,* uma vez que a matéria colectável é a contrapartida realmente recebida e não

13 — Acórdão Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, já referido, n.° 12; acórdão Apple and Pear Development Council, já referido, n.° 11; acórdão Naturally Yours Cosmetics, já referido, n.os 11 e 12. Este último acórdão aplica a jurisprudência acima mencionada, que se referia às prestações de serviços, à entrega de bens. O Tribunal de Justiça acaba precisamente de confirmar essa jurisprudência no acórdão Tolsma, já referido, no n.° 13.

14 — Acórdão Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, já referido, n.° 12; acórdão Naturally Yours Cosmetics, já referido, n.° 16.

um valor calculado segundo critérios objectivos [15].

17. Se aplicarmos estes critérios ao presente processo, tal conduz às seguintes considerações. Tratando-se da condição relativa a um *nexo directo*, em minha opinião, resulta dos elementos de que o Tribunal de Justiça dispõe que esse nexo existe efectivamente no caso em apreço. Com efeito, nas duas fórmulas, a apresentação com fornecimento de informações constitui uma *condição sine qua non* do artigo atribuído. O órgão jurisdicional de reenvio também chegou a essa conclusão no final da sua decisão provisória: «Em nossa opinião, no âmbito dos dois sistemas em causa, a entrega do artigo só tinha um nexo directo com a prestação realizada» [16].

Além disso, não se pode de modo algum pretender que o valor do artigo atribuído seja independente do valor económico que a apresentação constitui para a Empire Stores. Sobre este aspecto, o presente processo distingue-se claramente dos elementos de facto dos processos Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats [17] e Apple and Pear Development Council [18], nos quais os factos provavam claramente a ausência de nexo directo e aproxima-se mais da situação existente no processo Naturally Yours Cosmetics.

Este último processo dizia rspeito a uma sociedade de venda por grosso de produtos de beleza (Naturally Yours Cosmetics) que revendia os seus produtos através de «consultoras de beleza» que recorriam a amigas e conhecidas («anfitriãs») para a organização, em casa delas, de reuniões no decurso das quais os produtos em causa eram vendidos. No decorrer dessas reuniões, as consultoras de beleza vendiam os produtos, enquanto a anfitriã recebia como recompensa pela organização da reunião um boião de creme da gama Naturally Yours Cosmetics. Quando o boião de creme era utilizado para esse efeito, a Naturally Yours Cosmetics só cobrava por esse boião, às consultoras de beleza, 1,50 UKL em vez do preço por grosso corrente de 10,14 UKL. Interrogado sobre a questão de saber qual devia ser a matéria colectável exacta tendo em conta o artigo 11.°, parte A, n.° 1, da directiva, o Tri-

15 — *Ibidem.*

16 — Na p. 58 da decisão provisória (versão inglesa).

17 — Este processo dizia respeito a uma cooperativa agrícola que armazenava as batatas dos seus membros e que, durante dois anos, tinha decidido não facturar qualquer taxa de armazenagem em remuneração desse serviço. Na opinião do serviço neerlandês dos impostos, a cooperativa tinha, apesar disso, facturado uma contrapartida por esses serviços, resultante da baixa do valor das partes dos seus membros na sequência da não cobrança da taxa de armazenagem. O Tribunal de Justiça considerou que não existia qualquer nexo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida, dado que uma baixa — não determinada — do valor das partes não podia ser considerada uma retribuição cobrada pela cooperativa prestadora de serviços: acórdão Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, já referido, n.° 12.

18 — Tratava-se de um organismo de direito público (o Apple and Pear Development Council) que tinha sido instituído a pedido dos produtores de fruta e cuja missão consistia principalmente na publicidade, promoção e melhoria da qualidade de maçãs e peras produzidas em Inglaterra e no País de Gales. O Tribunal de Justiça respondeu negativamente à questão de saber se essa organização prestava serviços a título oneroso na acepção da Segunda Directiva em matéria de IVA, dado que impunha aos seus membros uma quotização anual que dependia da dimensão dos seus pomares de macieiras ou de pereiras: os produtores individuais de maçãs e de peras só beneficiavam das vantagens das actividades da organização na medida em que as retiravam «indirectamente das que cabem de modo geral ao conjunto do sector» e, além disso, não existia uma relação entre o nível das vantagens relativamente aos produtores individuais e o montante da quotização devida: acórdão Apple and Pear Development Council, já referido, n.° 15.

bunal de Justiça teceu as seguintes considerações:

«A este respeito, resulta da decisão de reenvio que o método de venda da Naturally Yours Cosmetics se caracteriza pela intervenção de consultoras de beleza no âmbito de reuniões privadas que organizam por intermédio de anfitriãs. É essa a razão por que a Naturally Yours aceita vender o boião de creme destinado a servir de bónus a um preço muito baixo. Além disso, provou-se na audiência no Tribunal de Justiça que, quando a consultora não presta o serviço previsto, ou seja, não encontra uma anfitriã que organize uma reunião, o boião de creme deve ser devolvido ou pago ao preço corrente de venda por grosso. Se assim é — o que compete ao juiz nacional verificar — deve considerar-se que existe um *vínculo directo* entre a entrega do boião a preço muito baixo e o serviço prestado pela consultora de beleza» [19].

18. No caso em apreço, os benefícios obtidos pela Empire Stores devido à cliente potencial ou existente são sem dúvida *avaliáveis em dinheiro*, mesmo que, como verifica o órgão jurisdicional de reenvio, se deva admitir que a cliente só conhecia aproximativamente o valor do artigo atribuído e não conhecia de modo algum o valor do benefício que a Empire Stores obtinha em troca desse artigo. O que é importante é que os benefícios obtidos pela Empire Stores tinham para ela um valor económico. É por esta razão que a opinião defendida pela Empire Stores a título subsidiário, segundo a qual a contrapartida não podia ser expressa em termos monetários e segundo a qual subjectivamente não teria qualquer valor para ela, não me convence: como observou o órgão jurisdicional de reenvio na sua decisão provisória, o valor da apresentação de uma nova cliente constitui efectivamente para ela um *valor subjectivo*, dado que em troca estava disposta a dar um artigo de que tinha pago o preço de custo.

19. Deste modo concluo que, nas duas fórmulas, a entrega do brinde pela Empire Stores constitui uma entrega de bem a título oneroso na acepção da directiva e que, deste modo, existe uma operação tributável. Contrariamente ao que pretende a Comissão, não se trata no caso em apreço de um bem de que o sujeito passivo «dispõe a título gratuito ou, em geral, afecta a fins estranhos à empresa» na acepção do artigo 5.°, n.° 6, primeiro período, da directiva: esta disposição abrange as mercadorias que um sujeito passivo retire da sua empresa dispondo das mesmas a título gratuito para fins estranhos à empresa, o que não é o caso dos autos [20]. Essas entregas são aliás equiparadas a uma entrega a título oneroso. Também não se trata no caso em

19 — Acórdão Naturally Yours Cosmetics, já referido, n.° 14 (sublinhado nosso).

20 — Pode-se recordar aqui o objectivo dessa disposição, tal como foi precisado pelo Tribunal de Justiça no acórdão de 6 de Maio de 1992, De Jong (C-20/91, Colect., p. I-2847), no n.° 15, isto é, «garantir uma igualdade de tratamento entre o sujeito passivo que afecta um bem da sua empresa a uso privado e o consumidor normal que adquire um bem do mesmo tipo. Com vista à realização deste objectivo, esta disposição impede que um sujeito passivo que deduziu o IVA na aquisição de um bem afecto à sua empresa se subtraia ao pagamento do IVA quando afecta esse bem ao seu uso privado, beneficiando assim de vantagens indevidas ao consumidor normal que adquire o bem pagando o IVA».

apreço de «afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa» na acepção do artigo 5.°, n.° 6, *in fine:* em minha opinião, esta disposição abrange as ofertas enquanto ofertas de negócios e que se destinam a cultivar a imagem geral ou a fama sem que haja, em troca, uma contrapartida directa, contrariamente à situação que se apresenta no caso em apreço.

A fortiori, os brindes não constituem «descontos e abatimentos» na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da directiva: resulta dos elementos precedentes que não se trata de modo algum de «uma redução do preço a que um artigo é licitamente oferecido ao cliente» no âmbito da qual, mesmo que não receba qualquer contrapartida do comprador, o vendedor «aceita privar-se de receber a quantia que o abatimento representa, justamente com a finalidade de incitar o cliente a comprar esse artigo» [21].

A matéria colectável

20. Em seguida, coloca-se a questão da determinação exacta da matéria colectável. Também quanto a este aspecto as opiniões defendidas pelas partes intervenientes perante o Tribunal de Justiça divergem. Segundo os Governos do Reino Unido e português (no que diz respeito a este último, unicamente quanto à fórmula de apresentação de uma amiga), é o *preço de venda a retalho* que deve valer como matéria colectável, quer dizer, o preço que seria facturado pelos artigos em causa se os mesmos fizessem parte do catálogo da Empire Stores. Na audiência, o Governo do Reino Unido sustentou que os dois sistemas de brindes se caracterizavam pelo facto de darem à cliente a ilusão de receber gratuitamente uma coisa pela qual, noutras circunstâncias, teria de pagar o preço de catálogo. O valor subjectivo consistiria, deste modo, no preço que a cliente teria de pagar para obter os artigos em causa no comércio retalhista.

Em contrapartida, a título subsidiário, a Empire Stores sustenta que, dado que no caso em apreço as partes não chegaram a acordo quanto ao valor dos brindes, o valor subjectivo é o preço que a Empire Stores pagou pelos artigos em causa, dado que esse é o preço que ela estava disposta a pagar a fim de obter as informações. O órgão jurisdicional de reenvio adoptou igualmente este ponto de vista na sua decisão provisória.

21. O artigo 11.°, parte A, n.° 1, da directiva, está redigido em termos particularmente latos: a matéria colectável é constituída por *tudo* o que constitui a contrapartida obtida ou (ainda) a obter pelo fornecedor ou pelo prestador em relação a essas operações [22]. Como mencionei (no ponto 16), segundo o Tribunal de Justiça, é a contrapartida *real-*

21 — Acórdão Boots Company, já referido, n.° 18; v. igualmente as minhas conclusões nesse processo (Colect., p. I-1256 e I-1257, pontos 11 e 12).

22 — V. acórdão Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, n.° 12, no qual o Tribunal de Justiça considerou que a matéria colectável é constituída por tudo o que é recebido em contrapartida do serviço.

mente recebida que constitui a matéria colectável. Noutros termos, o que é determinante é o valor subjectivo que as partes convencionaram atribuir ao fornecedor ou ao prestador e não um valor objectivo independente da transacção concreta.

Qual é o valor subjectivo no caso em apreço? É o preço que a Empire Stores estava disposta a pagar realmente à cliente potencial ou existente enquanto contrapartida do benefício trazido por esta última. Ora, esta contrapartida consiste no *objecto* que a cliente escolheu e que desejava receber como brinde; não consiste numa soma em *dinheiro* acordada entre as partes. Daqui concluo que é o preço de compra para a Empire Stores do objecto atribuído e não o preço facturado a terceiros pela Empire Stores que constitui a matéria colectável.

Conclusão

22. Proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio do seguinte modo:

« 1) No âmbito das duas fórmulas descritas pelo órgão jurisdicional de reenvio, a entrega, pelo fornecedor, de um artigo suplementar como brinde equivale a uma entrega de bem a título oneroso na acepção da Sexta Directiva em matéria de IVA, relativamente à qual é fornecida uma contrapartida directa e suficiente.

2) O preço de compra para o fornecedor dos artigos entregues como brinde constitui a matéria colectável.»