CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL WALTER VAN GERVEN

apresentadas em 24 de Janeiro de 1990 *

Senhor Presidente,
Senhores Juízes,

1. O High Court of Justice submeteu ao Tribunal um certo número de questões relativas à interpretação do artigo 11.°, parte A, do título VIII «Matéria colectável» da sexta directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios [1]. As questões de interpretação respeitam em especial às duas disposições seguintes:

— alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da directiva:

«A — No território do país

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) ...

c) ...

d) ...»

— alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da directiva:

«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) ...»

Enquadramento do problema

2. As questões prejudiciais foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a Boots Company plc (de ora em diante «Boots») aos Commissioners of Customs and Excise (de ora em diante «Commissioners»).

O grupo Boots possui uma cadeia de lojas nas quais vende medicamentos, artigos de higiene e vários outros produtos. Para promover as vendas, a Boots recorre regularmente a um esquema de promoção de vendas com a utilização de cupões. O cliente que lhe entregue um desses cupões na compra do produto neste indicado obtém uma

* Língua original: neerlandês.

1 — 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).

redução do preço em dinheiro devido na medida da quantia impressa no cupão. O custo desse esquema de promoção é suportado, na totalidade ou em parte, umas vezes pelo fabricante dos produtos em questão, outras pela própria Boots. As partes concordam em que é devido imposto sobre o valor acrescentado sobre as quantias que a Boots facture aos fabricantes pela parte das reduções de preços que estes se comprometeram a financiar. O litígio tem, portanto, apenas por objecto a redução dos preços por meio dos cupões cujo custo é suportado pela Boots.

3. Os cupões aceites nas lojas Boots são distribuídos ao público de diversos modos. Um deles consiste em distribuir esses cupões por meio da imprensa ou de prospectos gratuitos. As autoridades britânicas admitem, na prática, que, quando um cupão distribuído desse modo é entregue para a compra de um produto, o imposto sobre o valor acrescentado apenas é devido sobre a quantia em dinheiro paga à Boots pelo cliente, não sendo, pois, o valor em dinheiro indicado no cupão incluído na matéria colectável, isto é, no montante sobre o qual é devido o imposto. No decurso da audiência, o representante do Governo britânico não se pronunciou sobre a questão de saber se essa prática é conforme às disposições da directiva.

Outro modo de distribuir os cupões consiste em imprimi-los ou colocá-los dentro das embalagens dos produtos distribuídos nas lojas Boots (produtos que designarei sucintamente de ora em diante «artigos com cupão»). O cliente que compra esses produtos recebe o cupão ao mesmo tempo sem pagar mais por isso. Na compra da mercadoria indicada no cupão, e pela sua entrega, a Boots reconhece que, tal como os que são distribuídos por via da imprensa ou de prospectos, o cupão dá direito a uma redução do preço no valor da quantia em dinheiro impressa no cupão.

O representante da Boots explicou na audiência que a quantia que figura no cupão corresponde a parte do preço de venda do artigo vendido posteriormente, que varia de 5 a 31 %, de acordo com a margem de lucro. Assinalou ainda no decurso da audiência que o artigo com cupão e o artigo vendido posteriormente não são necessariamente da mesma natureza, mas o fornecimento dos dois artigos está sujeito à mesma taxa do imposto sobre o valor acrescentado.

4. A Boots entende que quando o cliente compra o artigo designado no cupão e concomitantemente entrega o cupão obtido numa compra anterior, o imposto sobre o valor acrescentado apenas deve ser cobrado sobre a quantia em dinheiro efectivamente paga pelo comprador. Considera, portanto, que a matéria colectável deve ser estabelecida do mesmo modo que quando se trata da compra de um produto com a entrega de um cupão distribuído por meio da imprensa ou de prospectos. Pelo contrário, os Commissioners entendem que as situações são diferentes, devido ao facto de no primeiro caso o cliente ter previamente que comprar um produto, o que não acontece no segundo. Os Commissioners impuseram à Boots, para o ano de 1984, uma liquidação adicional no montante de 10 727, 30 UKL. Tendo o Value Added Tax Tribunal confirmado essa liquidação adicional, a Boots interpôs recurso contra essa decisão no High Court of Justice. É no âmbito deste recurso que o High Court submete ao Tribunal as seguintes questões:

«1) Deve o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da sexta directiva do Conselho

ser interpretado no sentido de que a expressão 'tudo o que constitui a contrapartida que um fornecedor ou um prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro' inclui apenas o pagamento em dinheiro pelo cliente?

2) O retalhista recebe uma contrapartida, no sentido do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da sexta directiva do Conselho, quando aceita do cliente um cupão que permite a este um desconto numa compra dos artigos indicados no mesmo, cupão esse que foi dado pelo retalhista ao comprador aquando de uma compra de outros bens feita ao preço normal?

3) A expressão 'descontos e abatimentos concedidos ao aquirente no momento em que a operação se realiza', empregada no artigo 11.°, parte A, n.° 3, alínea b), da sexta directiva do Conselho, deve ser interpretada de forma a abarcar a diferença entre o preço de retalho normal dos produtos vendidos e a quantia efectivamente recebida pelo retalhista por esses produtos, no caso de um cupão, emitido nos termos acima descritos, ser entregue ao mesmo tempo?

4) No caso de um retalhista fornecer artigos com bónus a um cliente por uma quantia que é menor do que o preço a retalho normal desses artigos, porque, na altura da compra, o cliente entrega um bónus obtido aquando da compra de outros bens ao mesmo retalhista:

a) a matéria colectável, nos termos do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da sexta directiva do Conselho, é a quantia em dinheiro recebida pelo retalhista pelos artigos com bónus; ou é

b) a quantia em dinheiro recebida pelo retalhista pelos artigos com bónus acrescida do valor do cupão; e nesse caso, como é que deve ser determinado o valor do cupão?

c) Se nenhuma destas hipóteses se aplica, qual é a matéria colectável nessas circunstâncias?

5) Se a noção de 'contrapartida' incluir não apenas o pagamento em dinheiro mas também a entrega do cupão ao vendedor dos artigos em causa, proíbem as disposições do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), um Estado-membro de calcular a matéria colectável por referência ao preço que o comprador teria de pagar para obter os bens caso a contrapartida fosse integralmente realizada em dinheiro?

6) Uma disposição da lei nacional, em vigor em 1 de Janeiro de 1978, estabelecendo que 'se o produto fornecido não tiver uma contrapartida, ou se a contrapartida não for, no todo ou em parte, paga em dinheiro, será considerado como valor do fornecimento o seu valor de mercado', constitui uma derrogação ao estabelecido no artigo 11.° da sexta directiva do Conselho que, nos termos do seu artigo 27.°, tinha de ser notifi-

cada à Comissão das Comunidades Europeias até 1 de Janeiro de 1978?»

5. Para mais detalhada exposição da matéria de facto, da tramitação processual e das observações apresentadas ao Tribunal, remeto para o relatório para audiência. Esses elementos dos autos apenas serão retomados nas conclusões que se seguirão na medida em que tal se mostre necessário para a argumentação dispendida.

Quanto à primeira questão

6. Pela primeira questão que submeteu, o High Court pretende que o Tribunal declare se os pagamentos efectuados em dinheiro constituem a única contrapartida a que se refere a alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva. Todas as partes estão de acordo em afirmar que essa questão merece resposta negativa. Sou igualmente dessa opinião pelas razões seguintes.

A alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva diz claramente que *tudo* o que constitui a contrapartida que o fornecedor recebeu ou deve receber da parte do adquirente deve ser tido em consideração. Como o Tribunal afirmou no acórdão que proferiu em 23 de Novembro de 1988 no processo Naturally Yours Cosmetics [2], a regra da sexta directiva em questão pode ser interpretada tendo em conta as correspondentes disposições da segunda directiva do Conselho de 11 de Abril de 1967 [3]. Ora, na parte do anexo A consagrado à alínea a) do artigo 8.° da segunda directiva, declara-se expressamente e sem ambiguidades que se deve entender por «contravalor», «o valor dos bens recebidos em troca». Isso mostra claramente que a alínea a) o n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva visa também outras prestações para além do pagamento em dinheiro.

Quanto às segunda e terceira questões

7. Tanto a segunda como a terceira questões versam o problema de saber se, quando o bem é comprado com a entrega do cupão obtido numa compra anterior, a quantia impressa nesse cupão deve ser incluída na matéria colectável. Na segunda questão, trata-se mais especificamente de saber se essa quantia *faz parte* da matéria colectável, por se dever considerar a entrega do cupão como contrapartida, na acepção da alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva. Pelo contrário, a terceira questão versa o problema de saber se essa quantia *não faz parte* da matéria colectável, por o cupão materializar um desconto ou abatimento concedido ao comprador, na acepção da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da directiva.

Creio que é necessário analisar a terceira questão em primeiro lugar. Com efeito, caso constatemos que o cupão materializa um direito a que seja concedido um desconto e, por essa razão, que a quantia impressa no cupão não faz parte da matéria colectável, deixará de ser necessário analisar a segunda questão.

8. Observemos, antes de mais, que os termos «descontos» e «abatimentos», de que fala a alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da directiva, constam de uma disposição de direito comunitário que define o seu conteúdo e alcance sem remissão para o

2 — Acórdão de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, décimo considerando).

3 — 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 valor de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO, p. 1303; EE 09 F1 p. 6).

direito interno dos Estados-membros. A interpretação desses termos não pode, portanto, ser deixada à apreciação de cada Estado-membro [4].

9. A alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, enuncia duas condições que devem ser cumulativamente satisfeitas: em primeiro lugar, deve-se tratar de um desconto ou abatimento concedido ao adquirente do bem ou ao destinatário do serviço; em segundo, o desconto ou abatimento deve ser concedido ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a compra ou a prestação de serviço se realiza.

A segunda condição não apresenta qualquer dificuldade especial no caso que nos ocupa, desde que se admita que a primeira condição está preenchida. O cliente recebe então, por hipótese, um «desconto» ou «abatimento» no momento da compra do artigo indicado no cupão: ao entregar o cupão, deve apenas pagar a quantia que corresponde ao preço de venda do artigo diminuído da quantia impressa no cupão.

Pelo contrário, a questão de saber se a primeira condição está preenchida é controvertida. A Boots e a Comissão são da opinião que se trata aqui efectivamente de um desconto ou abatimento. Pelo contrário, o Governo britânico entende que para se tratar de um desconto ou abatimento é necessário que o preço de venda tenha sido efectivamente diminuído; uma redução de preço dependente da entrega de um cupão não cairá no âmbito da disposição em questão. Ainda que possa conceber a possibilidade de se conceder um desconto ou abatimento por meio de um cupão, o Governo britânico entende que tal não será o caso quando, para poder beneficiar do desconto, o cliente tenha previamente que comprar um artigo com cupão.

10. Os argumentos apresentados pelo Governo britânico não me convencem. Partilho da opinião da Boots e da Comissão e como elas penso que, nas circunstâncias do presente caso, se trata de um desconto ou abatimento, na acepção da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da directiva. Para o demonstrar, definirei, antes de mais, ambos os termos (n.os 11 e 12), bem como o que se deva entender por «cupão» (n.° 13). Analisarei, seguidamente, a possibilidade de conceder um desconto ou abatimento contra a entrega de um cupão (n.° 14). Finalmente, procurarei descobrir que importância dar ao facto do cliente apenas receber o cupão mediante a compra de outro produto (n.° 15).

11. Os termos «desconto» e «abatimento» não têm, ao que creio, um significado bem preciso. De resto, uma distinção entre esses dois termos não parece ser de qualquer importância para o processo que hoje nos ocupa. Contudo, pode-se deduzir do facto de se utilizarem simultaneamente dois termos diferentes não ser necessário atribuir a qualquer deles um significado restritivo e que, por exemplo, a disposição visa quer a hipótese em que parte do preço indicado não é paga quer a hipótese em que parte do preço pago é devolvido ao cliente no momento em que se completa a compra [5]. Os dois termos referem-se, pois, conjuntamente, às reduções do preço, na mais lata acepção do termo [à excepção das «reduções de preço resultantes de desconto por pagamento antecipado», que são expressamente referidas na alínea a) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A].

4 — Ver acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve ardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, p. 445, nono considerando).

5 — O n.° 1 do artigo 11.°, parte C da directiva trata das reduções de preços concedidas *após* o momento em que se efectua a operação e cujo montante também não faz parte da matéria colectável.

A natureza das reduções de preço a que se refere a alínea b) pode ser precisada com o auxílio das características do sistema do imposto sobre o valor acrescentado, seguidamente indicadas.

12. O imposto sobre o valor acrescentado é um imposto geral sobre o consumo, que tem por objecto tributar as despesas ao nível do consumidor final [6]. A esse respeito, o artigo 2.° da sexta directiva precisa quais as prestações que estão sujeitas a imposto:

«1) As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas *a título oneroso*, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

2) ...» (sublinhado nosso).

O Tribunal deduziu da expressão «a título oneroso», bem com da definição da matéria colectável que citei anteriormente (no n.° 1), que o que entra em linha de conta para a determinação da matéria colectável é a *contrapartida realmente recebida* pelo fornecedor do bem ou o prestador do serviço, devendo designadamente essa contrapartida poder ser expressa numa quantia em dinheiro [7]. O Tribunal precisou ainda não fazerem parte da matéria colectável as prestações fornecidas sem *contrapartida directa*, isto é, sem uma contrapartida que apresente um nexo directo com o bem entregue ou o serviço prestado [8].

6 — Ver primeiro parágrafo do artigo 2.° da primeira Directiva 67/227/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 (JO, p. 1301; EE 09 F1 p. 3).

7 — Ver processo, 154/80 (já citado na nota 4), décimo terceiro considerndo. Ver igualmente processo 230/87 (já citado na nota 2), décimo sexto considerando.

8 — Ver processo 154/80 (já citado na nota 4), décimo segundo considerando; e processo 230/80 (já citado na nota 2), décimo segundo considerando; ver igualmente acórdão de 1 de Abril de 1982, Hong-Kong Trade (processo 89/81, Recueil, p. 1277, décimo considerando).

Os elementos que acabo de expor mostram a razão pela qual a alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, exclui as reduções de preço da matéria colectável: é porque a redução, embora concedida por razões comerciais pelo fornecedor do bem ou o prestador do serviço (ou seja, para aumentar o seu volume de negócios), não corresponde a qualquer contrapartida (pelo menos, distinta) que possa ser expressa numa quantia em dinheiro da parte do adquirente do bem ou do destinatário do serviço.

13. Como situar os «cupões» neste âmbito? Do ponto de vista jurídico, os cupões aceites pelas lojas Boots podem ser descritos da seguinte forma: são títulos (cedíveis) que materializam o direito do portador a uma redução do preço, na medida da quantia impressa no cupão, na compra em determinado retalhista dos produtos nele indicados. Para o retalhista que distribui ele próprio os cupões (ou seja, o caso que nos ocupa), esses cupões representam a obrigação de conceder uma redução do preço contra a sua entrega na compra posterior dos produtos nele indicados.

Face à jurisprudência do Tribunal, referida no ponto precedente, há, contudo, que admitir que o cupão deixará de materializar o direito a uma redução do preço sempre que e na medida em que quem emita esse cupão receba, em contrapartida da obrigação que aceitou com a sua emissão, uma contraprestação que possa ser expressa numa quantia em dinheiro (e já não apenas uma mera perspectiva do crescimento do seu volume de negócios). Permitam-me que passe a qualificar as situações de facto que nos foram apresentadas por meio da definição que acabo de avançar.

14. No caso, que é o mais simples, em que o fornecedor distribui os seus cupões gratuitamente por meio de prospectos, é claro que não recebe qualquer contrapartida pelos cupões postos em circulação. Trata-se, portanto, efectivamente, de uma redução do preço. Com efeito, não vejo qualquer razão para que uma redução de preço, que, em vez de ser concedida directamente, é concedida contra a entrega de um cupão, desse modo posto em circulação, deixe de cair no disposto da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A: nada no teor do artigo ou no objectivo que visa se opõe a tal solução. De resto, do facto de ser distribuído gratuitamente por via de prospectos, pode o cupão ser considerado como título de desconto nos termos da prática seguida pelas autoridades britânicas que, para o caso da compra de produtos contra a entrega de um cupão assim distribuído, não incluem a quantia que este indica na matéria colectável. Entendem, pois, ser essa prática conforme com o direito comunitário.

15. Resta a questão de saber se um cupão distribuído aquando de uma compra anterior pode também ser considerado como título de desconto. O Governo britânico observa que, nessa hipótese, o cliente deve realmente efectuar uma despesa com a aquisição do cupão e o fornecedor que o emite recebe uma contrapartida na forma de um aumento do seu volume de negócios. Nessas circunstâncias, segundo o Governo britânico, não se pode tratar de um desconto ou abatimento, na acepção da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.° parte A.

É exacto que, nessa hipótese, o cliente efectua uma despesa e o fornecedor recebe um certo preço pela venda do produto com cupão. Contudo, a totalidade do preço apresenta, para retomar os próprios termos utilizados pelo Tribunal (ver n.° 12 anterior), um nexo directo com o produto vendido nesse momento e deve, nesse momento, ser inteiramente incluído na matéria colectável. O cupão recebido pelo comprador nessa ocasião é-lhe entregue pelo fornecedor com vista a uma eventual utilização numa compra posterior e dá-lhe, aquando dessa compra posterior, direito a uma redução do preço, exactamente como no caso dos cupões distribuídos gratuitamente por via de prospectos. O preço reduzido efectivamente cobrado pelo fornecedor na compra posterior contra a entrega do cupão constitui, do mesmo modo, a matéria colectável dessa transacção. O cupão que representa uma *obrigação* do fornecedor nas circunstâncias indicadas — e porque a representa — não pode ser considerado com contrapartida, isto é, como uma *vantagem* em benefício do fornecedor que possa ser expresssa numa quantia em dinheiro. Deve, portanto, ser considerado como um desconto ou abatimento, na acepção da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da directiva.

Quanto às outras questões

16. A resposta que acabo de propor seja dada pelo Tribunal à terceira questão permite-me tomar brevemente posição sobre as outras questões.

Como já referi anteriormente (no n.° 7), é inútil responder à segunda questão, tendo em conta a resposta que acabo de propor para a terceira. Resulta das disposições conjugadas da alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, e da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, que a matéria colectável para a entrega de bens ou a prestação de serviços é constituída pelas contrapartidas efectivamente obtidas ou a obter pelo fornecedor, *com a exclusão do desconto*

concedido. A partir do momento em que o cupão entregue ao cliente é considerado como sendo um título de desconto, é claro que não constitui uma contrapartida para os efeitos da aplicação desse artigo 11.°, parte A.

17. Resulta igualmente da resposta que acabo de propor seja dada à terceira questão que, de entre as três posibilidades de resposta enunciadas na quarta questão, é a que figura na alínea a) que deve ser acolhida.

18. Não creio dever abordar a quinta questão, dado se fundar na hipótese de uma resposta às questões precedentes que eu não preconizo.

19. Finalmente, creio também não dever analisar a sexta questão. A disposição de direito nacional que refere não me parece ser aplicável, com efeito, ao caso da entrega de bens com a aplicação de um desconto.

Conclusão

20. Em resumo, proponho ao Tribunal que responda às questões prejudiciais da seguinte forma:

«1) A matéria colectável a que se refere a alínea a) do n.° 1 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva, relativa ao imposto sobre o valor acrescentado, não visa exclusivamente o pagamento pelo cliente de uma quantia em dinheiro.

2) O retalhista que, contra a entrega de um cupão oferecido na compra anterior de um bem, concede ao seu cliente uma redução do preço na posterior compra de outro bem, indicado no cupão, concede-lhe um desconto ou abatimento, na acepção da alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, parte A, da sexta directiva. Apenas o preço efectivamente recebido pelo retalhista pelo segundo bem constitui a matéria colectável dessa última transacção.»