ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)

29 de Maio de 2001 *

No processo C-86/99,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), pelo VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Freemans plc

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), e C, n.° 1, 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),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, V. Skouris, R. Schintgen, F. Macken e N. Colneric (relatora), juízes,

advogado-geral: J. Mischo,
secretário: D. Louterman-Hubeau, chefe de divisão,

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Freemans plc, por P. Trevett, QC, e F. Fitzpatrick, barrister, mandatados por Herbert Smith, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por R. Magrill, na qualidade de agente, assistido por K. Parker, QC,

— em representação do Governo helénico, por M. Apessos e E. Mamouna, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por E. Traversa e F. Riddy, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Freemans plc, representada por P. Trevett e F. Fitzpatrick, do Governo do Reino Unido, representado por K. Parker, do Governo helénico, representado por M. Apessos, e da Comissão, representada por R. Lyal, na qualidade de agente, na audiência de 9 de Novembro de 2000,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 11 de Janeiro de 2001,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 14 de Janeiro de 1999, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 12 de Março seguinte, o VAT and Duties Tribunal, London, submeteu, nos termos do artigo 177.° do Tratado CE (actual artigo 234.° CE), uma questão prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), e C, n.° 1, da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).

2 Esta questão suscitou-se no âmbito de um litígio que opõe a Freemans plc (a seguir «Freemans») aos Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), a autoridade competente no Reino Unido em matéria de cobrança do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA»), a propósito da fixação da matéria colectável para efeitos desse imposto relativamente a bens fornecidos no âmbito de um sistema de promoção de vendas levado a cabo pela Freemans.

A regulamentação comunitária

3 No título V («Operações tributáveis»), a Sexta Directiva dispõe, no artigo 5.°, n.° 1:

«Por 'entrega de um bem' entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário».

4 O artigo 11.°, A, n.os 1, alínea a), e 3, alínea b), da Sexta Directiva dispõe:

«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;

[...]

3. A matéria colectável não inclui:

[...]

b) Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza».

5 O artigo 11.°, C, n.° 1, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva dispõe:

«C) *Disposições diversas*

1. Em caso de anulação, rescisão, resolução, não pagamento total ou parcial ou redução do preço, depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros.»

6 O artigo 27.° da Sexta Directiva, da qual constitui o título XV, com a epígrafe «Medidas de simplificação», dispõe, no seu n.° 1:

«1. O Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar os Estados-Membros a introduzirem medidas especiais derrogatórias da

presente directiva para simplificar a cobrança do imposto ou para evitar certas fraudes ou evasões fiscais. As medidas destinadas a simplificar a cobrança do imposto não devem influir, a não ser de modo insignificante, sobre o montante do imposto devido no estádio de consumo final.»

A regulamentação nacional

7 De acordo com o artigo 27.° da Sexta Directiva, o Reino Unido instituiu regimes especiais para os retalhistas, que lhes permitiam calcular o IVA onerando as suas operações a jusante por referência ao valor global dos fornecimentos tributáveis durante um período contabilístico, com base no conceito de «receitas brutas diárias» em vez da referência a cada entrega em particular.

8 Até 28 de Fevereiro de 1997, o Reino Unido autorizou os retalhistas a calcular as suas receitas brutas diárias de acordo com método geral das receitas brutas («standart method of gross takings», a seguir «SMGT»), que se baseava nos pagamentos recebidos de um retalhista durante um período contabilístico. A partir de 1 de Março de 1997, o Reino Unido suprimiu o SMGT e exigiu que os retalhistas calculassem as suas receitas brutas de acordo com um novo regime assente no método opcional de cálculo das receitas brutas («optional method of gross takings», a seguir «OMGT»). O OMGT baseava-se no montante total facturado pelo retalhista.

O litígio nos autos principais e a questão prejudicial

9 A Freemans vende os seus produtos por correspondência a clientes por meio de catálogos que a sociedade envia a particulares a fim de estes lhe servirem de agentes. A Freemans tem cerca de 900 000 agentes activos que encomendam

mercadorias para si próprios (a seguir «compras próprias»), ou para outros clientes. As compras são pagas no âmbito de um sistema de crédito autofinanciado posto em prática pela Freemans, pagando os agentes a mercadoria ao preço constante do catálogo (a seguir «preço de catálogo»), por mensalidades, geralmente escalonadas por um período de 50 semanas. A Freemans introduziu nos seus livros uma conta corrente separada para os agentes, na qual é automaticamente creditada em benefício do agente uma quantia igual a 10% de cada pagamento por ele feito à Freemans, correspondente, mais precisamente, a um abatimento de 10% nas compras próprias (a seguir «abatimento compras próprias») e a uma comissão de 10% pelas compras feitas para outros clientes (a seguir «comissão»).

10 O agente pode a todo o momento levantar da sua conta o montante creditado, por cheque, transferência postal ou sob a forma de cautelas da Lotaria Nacional; pode também utilizar esse montante para compensar saldos devedores seus ou de um cliente, ou em novas compras que lhe darão direito a um novo abatimento de 10%. Contudo, os agentes não podem pagar de início o preço de catálogo deduzido do abatimento compras próprias.

11 Se um agente não cumprir uma obrigação vencida, o saldo total a pagar pela sua conta torna-se de imediato exigível. Em tal caso, em princípio, o abatimento compras próprias ou a comissão não poderão ser pagos antes de a situação da conta estar regularizada.

12 Quando o montante creditado na conta dos agentes não é reclamado durante determinado período, é eliminado dos livros da Freemans. Contudo, na prática, mesmo que os agentes façam valer tardiamente o seu direito à obtenção do abatimento compras próprias e que este estivesse tecnicamente prescrito, não estão privados do benefício desse direito. Contudo, uma parte significativa desses abatimentos de compras próprias, na realidade, não é reclamada e continua atribuído à Freemans.

13 Nos termos do SMGT, a Freemans podia desde logo deduzir o abatimento compras próprias das suas receitas brutas diárias. Desde 1 de Março de 1997, data em que se passou a aplicar o OMGT, a Freemans tem que calcular as suas receitas brutas diárias sem efectuar a dedução dos abatimentos de compras próprias, a menos que e até que sejam retirados pelo agente em dinheiro ou sejam utilizadas na dedução do preço de compra de produtos.

14 Apesar da supressão do SMGT, a Freemans continuou a apresentar as suas declarações de IVA relativas aos períodos de Abril e Julho de 1997 nessa base, isto é, deduzindo o abatimento compras próprias ao preço de catálogo. Os Commissioners, contudo, tributaram as operações efectuadas pela Freemans segundo o novo método OMGT. A Freemans recorreu dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, London.

15 Nesse órgão jurisdicional, a Freemans alega que a matéria colectável dos bens fornecidos a um agente para seu próprio uso é o preço de catálogo desses bens deduzido o abatimento compras próprias do agente, uma vez que a Freemans nunca se encontra numa posição contratual em que tenha direito a receber de um agente a integralidade do preço do catálogo.

16 Em contrapartida, os Commissioners alegam que, interpretando-se correctamente o acordo celebrado entre a Freemans e o agente, a contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, é o preço integral dos bens no catálogo que o agente está contratualmente obrigado a pagar à Freemans.

17 O órgão jurisdicional nacional refere que os Commissioners não exigem à Freemans o IVA sobre um montante superior ao efectivamente pago pelo

consumidor final. Acrescenta que o momento em que se efectua a entrega de bens que leva ao abatimento compras próprias é anterior ao pagamento desses bens, o qual está na origem desse abatimento. De acordo com o órgão jurisdicional nacional, tais circunstâncias militam a favor da improcedência do recurso da Freemans.

18 Contudo, considerando que para a decisão da causa que lhe está submetida é necessária uma interpretação do artigo 11.° da Sexta Directiva, o VAT and Duties Tribunal, London, suspendeu a instância e submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«O que, numa correcta interpretação do artigo 11.°, A e C, da Sexta Directiva, constitui a matéria colectável relativamente a bens, constantes de um catálogo, fornecidos por encomenda postal a um cliente para seu próprio uso quando o fornecedor, aplicando condições de crédito autofinanciado, concede ao cliente um abatimento sobre o preço de catálogo ('abatimento compras próprias'), sendo esse abatimento creditado ao cliente no momento em que as prestações são pagas ao fornecedor (ou quando utiliza o abatimento compras próprias para reduzir ou liquidar prestações), mas podendo o abatimento compras próprias que resulta dos pagamentos feitos ser imediatamente levantado ou utilizado pelo cliente mesmo que este ainda venha a dever prestações futuras?

A matéria colectável é constituída:

1) pela totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente, deduzido o abatimento compras próprias sobre esse preço ou

2) a totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente com a redução se e quando o abatimento compras próprias for creditado ao cliente ou

3) a totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente com a redução se e quando o abatimento compras próprias for levantado ou utilizado pelo cliente ou

4) qualquer outro montante e, se assim for, qual?»

Quanto à questão prejudicial

19 A título preliminar, há que lembrar que cada vez que nos encontramos, como no processo principal, perante a questão da qualificação de um elemento do preço que possa constituir a matéria colectável ou que, inversamente, dela possa ser expressamente excluído, cabe analisar primeiro se esse elemento entra numa das categorias referidas no artigo 11.°, A, n.os 2 e 3, da Sexta Directiva e só em caso de resposta negativa cabe remeter para a noção geral de matéria colectável referida no artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da referida directiva (v. acórdão de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.° 16).

20 Sobre esse ponto, a Comissão alega que a redacção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, nomeadamente na versão francesa dessa disposição, sugere que os descontos e abatimentos são concedidos, na acepção da mesma, no momento em que o adquirente adquire o direito legal de beneficiar deles. Dado que o agente, no caso dos autos principais, tem direito ao abatimento compras próprias no momento em que compra o bem, a referida disposição seria aplicável, de forma que a matéria colectável é desde o início o preço de catálogo menos o abatimento.

21 Os Governos do Reino Unido e helénico contestam que a existência de tal direito a um abatimento seja suficiente para que o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva seja aplicável. Alegam que, no momento em que se efectua a entrega dos bens adquiridos, a contrapartida é o preço integral de catálogo uma vez que é este que o agente tem que pagar à Freemans.

22 Há que lembrar que, de acordo com a redacção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva, os abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza não são de incluir na matéria colectável. Quanto à entrega de bens, o momento em que se realiza a operação na acepção da referida disposição é, de acordo com o artigo 5.°, n.° 1, da Sexta Directiva, aquele em que o poder de dispor do bem comprado é transferido, isto é, no processo principal, o momento em que os produtos ficam a cargo do agente.

23 Se, no momento dessa transferência, os compradores pagassem um preço reduzido, beneficiariam de um desconto; se o vendedor lhes devolvesse uma parte do preço já pago, os compradores beneficiariam de um abatimento na acepção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva (v., neste sentido, acórdão Boots Company, já referido, n.° 18).

24 Contudo, não é esse o caso nos autos principais. Com efeito, no referido momento, os agentes devem pagar o preço de catálogo na íntegra por mensalidades, apesar de a Freemans estar obrigada a creditar numa conta separada um valor igual a 10% por cada pagamento que os referidos agentes efectuem. Os montantes que devem desse modo ser creditados à medida dos pagamentos não constituem ainda abatimentos na acepção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva.

25 Com efeito, ao contrário do que a Comissão alega, para que o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), seja aplicável, não basta que o comprador adquira no momento da compra, como no caso dos autos principais, um abatimento que possa ser juridicamente exigido.

26 É certo que a versão francesa da referida disposição poderia sugerir uma interpretação do termo «acquis» no sentido de «juridicamente adquirido». Contudo, a versão alemã da mesma disposição («erhält») sugere antes que o abatimento deve ser efectivamente concedido no momento em que a operação se realiza. De qualquer forma, não se pode deixar de verificar que nenhuma das versões linguísticas do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), inclui as expressões «juridicamente adquirido» ou «efectivamente adquirido», que teriam sido claras e sem ambiguidade. Cabe, pois, interpretar o texto à luz dos objectivos do artigo 11.° da Sexta Directiva.

27 A este respeito, importa lembrar que o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), da Sexta Directiva é apenas uma aplicação da norma do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da mesma directiva, como interpretada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça (v. acórdão Boots Company, já referido, n.° 19). Segundo esta disposição, a matéria colectável é constituída, na entrega de um bem, por tudo o que constitui a contrapartida recebida ou a receber pelo fornecedor da parte do adquirente. De acordo com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, a matéria colectável definitiva na entrega de um produto é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. (v. acórdãos de 5 de Maio de 1994, Glawe, C-38/93, Colect., p. I-1679, n.° 8, e de 24 de Outubro de 1996, Argos Distributors, C-288/94, Colect., p. I-5311, n.° 16). O artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), assegura assim a neutralidade fiscal, princípio inerente ao sistema comum de IVA, no respeito do qual as disposições da Sexta Directiva devem ser interpretadas (v., neste sentido, acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Colect., p. I-5339, n.^{os} 26 a 31).

28 Ora, no processo principal, ao calcular o IVA, desde o início, sobre o preço de catálogo deduzidos os montantes a creditar pela Freemans, esta obteria, quando os clientes não dispõem de seguida dos montantes creditados, uma quantia

correspondente a uma parte do preço de venda que constitui a contrapartida dos bens entregues que, porém, não faria parte da matéria colectável. Tal forma de cálculo do IVA violaria, assim, o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, interpretado em conformidade com o princípio da neutralidade fiscal.

29 Portanto, um contribuinte que utiliza um sistema de promoção de vendas como o dos autos principais não tem razão ao alegar que, desde o início, a contrapartida na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva é constituída pelo preço integral menos o abatimento compras próprias.

30 É certo que, como acertadamente lembra a Freemans, o Tribunal de Justiça considerou, a respeito das máquinas automáticas de jogo a dinheiro com possibilidade de prémios (*slot-machines*), que a contrapartida é constituída pelo total das importâncias apostadas menos a parte que corresponde aos prémios pagos aos jogadores (acórdão Glawe, já referido, n.° 13). Contudo, há que lembrar, desde logo, que as operações de jogos de fortuna e azar se prestam mal para a aplicação do IVA, tal como a Comissão expôs na sua proposta de Sexta Directiva (v. *Boletim das Comunidades Europeias*, Suplemento 11/73, p. 16). Não se afigura de todo oportuno extrair conclusões gerais da tributação dessas operações para as aplicar à tributação de fornecimentos normais de bens. Em seguida, importa ter em conta o facto de no processo que deu origem ao acórdão Glawe, já referido, a parte dos montantes apostados que não foi incluída na matéria colectável era efectivamente entregue aos jogadores que ganhavam. O acórdão Glawe, já referido, verificou-se, pois, em circunstâncias essencialmente diferentes das dos autos principais, em que se trata de um elemento do preço pago pelo consumidor final que, se este não dispuser dela, continua atribuído ao contribuinte.

31 Por último, há que verificar que o artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável constituída pelo preço integral deve ser reduzida, no âmbito de um sistema de promoções como o dos

autos principais, quando este levanta ou de outra forma utiliza o montante creditado na sua conta separada.

32 É certo que a Freemans e a Comissão alegam que o artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva tem em vista os casos em que a redução da contrapartida resulta de uma alteração contratual verificada depois do momento em que se realiza a operação. Essa disposição não seria, pois, aplicável quando, como no caso dos autos principais, as relações contratuais que dão origem à entrega prevêem, desde o início, a concessão de um abatimento, mesmo que este só seja realmente recebido mais tarde. Neste quadro, invocam o n.° 31 do acórdão Elida Gibbs, já referido, no qual o Tribunal de Justiça considerou que esta disposição se refere ao caso habitual das relações contratuais directamente estabelecidas entre duas partes contratantes, e que sofrem uma alteração posterior.

33 A esse respeito, basta ver que a redacção do artigo 11.°, C, n.° 1, primeiro parágrafo, da Sexta Directiva não pressupõe uma tal alteração das relações contratuais para que essa disposição seja aplicável. Com efeito, esta obriga os Estados-Membros a proceder à redução da matéria colectável sempre que o sujeito passivo não receba, depois de efectuada uma operação, uma parte ou a totalidade da contrapartida (v. acórdão de 3 de Julho de 1997, Goldsmiths, C-330/95, Colect., p. I-3801, n.os 16 a 18). Além disso, nada indica que o Tribunal de Justiça, no acórdão Elida Gibbs já referido, tenha querido limitar o âmbito de aplicação da referida disposição. Pelo contrário, resulta dos factos que estão na origem do acórdão Elida Gibbs que não se verificou qualquer alteração das relações contratuais. Não obstante, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva era aplicável.

34 Subsidiariamente, a Freemans alega que o artigo 11.°, C, n.° 1, deve ser interpretado no sentido de que, no âmbito do sistema de promoção em causa nos autos principais, a matéria colectável deve ser reduzida no momento em que o montante pago como abatimento compras próprias é levado a crédito na conta do agente.

35 Contudo, no momento em que credita esse montante a favor do agente na conta criada nos seus livros, a Freemans ainda não lhe pagou realmente o abatimento compras próprias. Com efeito, quando o agente não utiliza esse montante, a Freemans dispõe dele acrescentando-o à sua conta de resultados. Só quando o cliente utiliza o abatimento compras próprias é que este lhe é efectivamente pago, de forma que, como dispõe o artigo 11.°, C, n.° 1, da Sexta Directiva, a matéria colectável da compra correspondente deve ser reduzida em conformidade nas condições fixadas pelos Estados-Membros.

36 Cabe, pois, responder à questão prejudicial que o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea c), e C, n.° 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável relativamente a bens fornecidos por correspondência por meio de catálogo a um cliente para seu uso próprio, quando o fornecedor concede ao cliente um abatimento sobre o preço de catálogo, creditando a favor deste numa conta separada o montante desse abatimento no momento do pagamento das mensalidades ao fornecedor — abatimento esse que pode então ser imediatamente levantado ou utilizado de outra forma pelo cliente —, é a totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente, reduzido em conformidade com o montante desse abatimento no momento em que este é levantado ou utilizado de outra forma pelo cliente.

Quanto às despesas

37 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e helénico e pela Comissão, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

pronunciando-se sobre a questão submetida pelo VAT and Duties Tribunal, London, por decisão de 14 de Janeiro de 1999, declara:

O artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), e C, n.° 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável relativamente a bens fornecidos por correspondência por meio de catálogo a um cliente para seu uso próprio, quando o fornecedor concede ao cliente um abatimento sobre o preço de catálogo, creditando a favor deste numa conta separada o montante desse abatimento no momento do pagamento das mensalidades ao fornecedor — abatimento esse que pode então ser imediatamente levantado ou utilizado de outra forma pelo cliente —, é a totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente, reduzido em conformidade com o montante desse abatimento no momento em que este é levantado ou utilizado de outra forma pelo cliente.

Gulmann Skouris Schintgen

Macken Colneric

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 29 de Maio de 2001.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

C. Gulmann