ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

23 de Fevereiro de 2006 *

No processo C-491/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Reino Unido), por decisão de 24 de Novembro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 29 de Novembro de 2004, no processo

Dollond & Aitchison Ltd

contra

Commissioners of Customs & Excise,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: C. W. A. Timmermans, presidente de secção, R. Schintgen, P. Kūris (relator), G. Arestis e J. Klučka, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: M. Poiares Maduro,

secretário: B. Fülöp, administrador,

vistos os autos e após a audiência de 10 de Novembro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

— em representação da Dollond & Aitchison Ltd, por K. Parker, QC, mandatado pelo gabinete KPMG, solicitors,

— em representação do Governo do Reino Unido, por R. Caudwell, na qualidade de agente, assistida por M. Hall, QC,

— em representação do Governo alemão, por M. Lumma e C. Schulze-Bahr, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por R. Lyal, na qualidade de agente,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

1 O pedido de decisão prejudicial tem por objecto a interpretação do artigo 29.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO L 302, p. 1, a seguir «código aduaneiro»).

2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio entre a Dollond & Aitchison Ltd (a seguir «D & A») e os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners») a respeito do valor aduaneiro de lentes de contacto entregues por via postal no Reino Unido, onde beneficiam de serviços de exame, consulta e assistência, a partir da ilha de Jersey (Ilhas Anglo-Normandas).

Quadro jurídico

3 Nos termos do artigo 2.º 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), na

versão alterada pela Directiva 92/111/CEE do Conselho, de 14 de Dezembro de 1992 (JO L 384, p. 47, a seguir «Sexta Directiva»), o âmbito de aplicação da referida directiva é definido do seguinte modo:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

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. As importações de bens.»

4 O artigo 3.º dessa directiva define o seu âmbito de aplicação territorial, prevendo, no n.º 2, que «[...] o 'território do país' corresponde ao âmbito de aplicação do Tratado que institui a Comunidade Económica Europeia, tal como é definido, relativamente a cada Estado-Membro, no artigo 227.º [que passou, após alteração, a artigo 299.º CE].»

5 O artigo 299.º, n.º 6, alínea c), CE dispõe que «As disposições do presente Tratado só são aplicáveis às Ilhas Anglo-Normandas [...] na medida em que tal seja necessário para assegurar a aplicação do regime previsto para essas ilhas no Tratado relativo à adesão de novos Estados-Membros à Comunidade Económica Europeia e à Comunidade Europeia da Energia Atómica, assinado em 22 de Janeiro de 1972.»

6 O artigo 1.º, n.º 1, do Protocolo n.º 3 anexo aos Actos relativos à adesão às Comunidades Europeias do Reino da Dinamarca, da Irlanda e do Reino Unido da

Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte e às adaptações dos Tratados (JO 1972, L 73, p. 14) dispõe que «[a] regulamentação comunitária em matéria aduaneira e em matéria de restrições quantitativas, designadamente a do Acto de Adesão, [se aplica] às Ilhas Anglo-Normandas [...] nas mesmas condições que ao Reino Unido [...]».

7 Nos termos do artigo 11.°, B, n.° 1, da Sexta Directiva, a base tributável é constituída «pelo valor definido como o valor aduaneiro pelas disposições comunitárias em vigor».

8 O referido valor aduaneiro é determinado em conformidade com o disposto no artigo 29.° do código aduaneiro, que dispõe:

«1. O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transaccional, isto é, o preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efectuado nos termos dos artigos 32.° e 33.° [...].

[...]

3. a) O preço efectivamente pago ou a pagar é o pagamento total efectuado ou a efectuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, pelas mercadorias importadas e compreende todos os pagamentos efectuados ou a efectuar, como condição da venda das mercadorias importadas, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a uma terceira pessoa para satisfazer uma obrigação do vendedor. [...]».

9 Quando o valor aduaneiro não pode ser determinado nos termos do artigo 29.° do código aduaneiro, há que recorrer ao disposto no artigo 30.°, n.° 2, do mesmo código, nos termos do qual:

«Os valores aduaneiros determinados por aplicação do presente artigo são os seguintes:

a) Valor transaccional de mercadorias idênticas vendidas para exportação com destino à Comunidade e exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo;

b) Valor transaccional de mercadorias similares, vendidas para exportação com destino à Comunidade exportadas no mesmo momento que as mercadorias a avaliar ou em momento muito próximo;

c) Valor baseado no preço unitário correspondente às vendas na Comunidade das mercadorias importadas ou de mercadorias idênticas ou similares importadas totalizando a quantidade mais elevada, feitas a pessoas não coligadas com os vendedores;

d) Valor calculado, igual à soma:

— do custo ou do valor das matérias e das operações de fabrico ou outras, utilizadas ou efectuadas para produzir as mercadorias importadas,

— de um montante representativo dos lucros e das despesas gerais igual ao que é geralmente contabilizado nas vendas de mercadorias da mesma natureza ou da mesma espécie que as mercadorias a avaliar, efectuadas por produtores do país de exportação para a exportação com destino à Comunidade,

— do custo ou do valor dos elementos especificados no n.º 1, alínea e), do artigo 32.º [...]»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

10 A D & A é uma óptica que tem sucursais em todo o Reino Unido. Até 1998, a D & A geria um sistema em que os clientes obtinham as suas lentes de contacto descartáveis numa sucursal local de três em três meses. Tinham direito a determinados serviços profissionais e deviam submeter-se a um controlo ocular anual. As autoridades fiscais consideraram que esse sistema compreendia dois elementos distintos, concretamente, um fornecimento de mercadorias tributável à taxa normal do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») e uma prestação de serviços isenta desse imposto.

11 No ano de 1998, o sistema evoluiu, passando uma sociedade não ligada à recorrente no processo principal a expedir da Escócia as lentes, as soluções e os estojos porta-líquidos de suspensão das lentes. A D & A não alterou o seu modo de cálculo do IVA, apesar de as autoridades fiscais terem considerado que, em consequência de uma mudança de orientação da jurisprudência no processo Leightons Ltd contra CEC, os fornecimentos de lentes de contacto constituem fornecimentos mistos de bens e serviços que abrangem todos os aspectos do serviço profissional, incluindo as medidas e a colocação das lentes.

12 A partir de Julho de 1999, a sociedade transferiu as suas operações de manutenção para Jersey para beneficiar de serviços postais a menores custos.

13 A Dollond & Aitchison Lenses Direct Ltd (a seguir «DALD»), sociedade do mesmo grupo, constituído segundo o direito da ilha de Jersey, distribuiu, a partir de Jersey e com destino ao Reino Unido, por correspondência e sob a forma de assinatura, entre 1 de Julho de 1999 e 30 de Junho de 2001, lentes de contacto descartáveis. Os assinantes pagavam um montante fixo mensal em troca do qual recebiam periodicamente lentes descartáveis, soluções e estojos porta-líquidos de suspensão das lentes necessários à respectiva manutenção. Além disso, o preço incluía uma consulta ou um exame inicial de contactologia, um controlo das referidas lentes pelo menos uma vez por ano e qualquer outro acompanhamento relativo à respectiva utilização.

14 Os Commissioners consideraram, por decisão de 18 de Outubro de 1999, que, ao distribuir lentes de contactos a partir de Jersey e com destino aos clientes do Reino Unido, a DALD efectuava simples fornecimentos de bens e não fornecimentos de bens e serviços. Através de uma segunda decisão de 6 de Setembro de 2001, consideraram que o valor real de uma expedição incluía todas as somas devidas como condição da venda, isto é, a totalidade do preço.

15 A D & A interpôs recurso destas duas decisões.

16 Nestas condições, o VAT and Duties Tribunal, Manchester, decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Deve a parte do pagamento efectuado por um cliente à [DALD] correspondente à prestação dos serviços especificados por parte da [D & A] ou pelos seus

franchisados ser incluída no valor do pagamento total devido pelas mercadorias especificadas, como parte do preço efectivamente pago ou a pagar pelas mercadorias especificadas, na acepção do artigo 29.º do [código aduaneiro], se o cliente for um consumidor privado e um importador por conta do qual a [DALD] deve pagar o IVA devido na importação?

As mercadorias especificadas são:

i) lentes de contacto;

ii) soluções para limpeza das lentes;

iii) estojos porta-líquidos de suspensão das lentes.

Os serviços especificados são:

iv) um exame de contactologia;

v) uma consulta de contactologia;

vi) a assistência posterior de que um paciente necessite.

2) Se a resposta à primeira questão for negativa, deve o montante a pagar pelas mercadorias especificadas ser calculado nos termos do artigo 29.º ou do artigo 30.º do referido [código aduaneiro]?

3) Como as [Ilhas Anglo-Normandas] fazem parte do território aduaneiro da Comunidade, mas não do território no qual se aplica o IVA nos termos da Sexta Directiva [...], são algumas das orientações enunciadas no acórdão [do Tribunal de Justiça de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96, Colect., p. I-973)] aplicáveis com vista a determinar que parte ou partes das operações que consistem na prestação dos serviços especificados e no fornecimento das mercadorias especificadas devem ser avaliadas para efeitos da aplicação da pauta aduaneira comum [das Comunidades Europeias]?»

Quanto às questões prejudiciais

17 A título preliminar, há que recordar que a ilha de Jersey é parte integrante do território aduaneiro comunitário, embora constitua um território terceiro em relação às regras definidas na Sexta Directiva. Assim sendo, a entrega de um bem por uma sociedade com sede em Jersey a um cliente residente no Reino Unido constitui uma importação na acepção do artigo 2.º, n.º 2, da Sexta Directiva. A matéria colectável encontra-se, então, definida no artigo 11.º, B, n.º 1, da referida directiva como «valor definido como o valor aduaneiro», em conformidade com o artigo 29.º do código aduaneiro.

18 Seguidamente, há que responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio examinando-as apenas sob o ângulo desta última disposição.

19 Há que examinar as questões começando pela terceira, que é uma questão prévia ao exame da primeira.

Quanto à terceira questão

20 Com a terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se os princípios enunciados no acórdão CPP, já referido, são pertinentes para determinar os elementos da transacção a levar em conta para efeitos da aplicação do artigo 29.º do código aduaneiro.

21 Há que esclarecer que, pelas razões expostas no n.º 17 do presente acórdão, e como alegam tanto a Comissão das Comunidades Europeias como o Governo do Reino Unido, esse acórdão, designadamente o seu n.º 27, relativo ao alcance de uma operação sujeita a IVA no interior de um Estado-Membro, não pode ser interpretado no sentido de fornecer indicações susceptíveis de serem utilizadas, no estado em que se apresentam, para aplicar as disposições do artigo 29.º do código aduaneiro.

22 Consequentemente, há que responder à terceira questão que os princípios enunciados no acórdão CPP, já referido, não são susceptíveis de ser utilizados, no estado em que se apresentam, para determinar os elementos da transacção a levar em conta para efeitos da aplicação do artigo 29.º do código aduaneiro.

Quanto à primeira questão

23 Com esta questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o pagamento efectuado por um cliente, correspondente à prestação de serviços especificados, como um exame, uma consulta ou um pedido de assistência relativos às lentes de contacto, deve somar-se ao valor total do pagamento das mercadorias especificadas, que incluem as lentes de contacto, as soluções de limpeza e estojos porta-líquidos de suspensão das lentes, para constituírem, em conjunto, o valor transaccional na acepção do artigo 29.º do código aduaneiro.

24 A D & A sustenta que a parte do pagamento efectuado por um cliente correspondente à prestação dos serviços especificados não deve ser incluída no valor total do pagamento devido pelas mercadorias especificadas de modo a ser parte integrante do valor transaccional na acepção do artigo 29.º do código aduaneiro. Daí deduz, todavia, que o montante do pagamento correspondente às mercadorias especificadas pode ser calculado nos termos do referido artigo 29.º, sem que seja útil recorrer ao artigo 30.º do referido código.

25 Por sua vez, os Governos alemão e do Reino Unido e a Comissão consideram que o valor aduaneiro das mercadorias especificadas deve ser calculado contabilizando também o valor atribuído aos serviços especificados.

26 A fim de responder à primeira questão assim formulada, há que recordar que o Tribunal de Justiça já declarou que, para definir o conceito de «valor transaccional», o cálculo deve tomar como ponto de partida as condições em que a venda individual é efectuada (v. acórdão de 4 de Fevereiro de 1986, Van Houten, 65/85, Colect., p. 447, n.º 13).

27 O Tribunal de Justiça também considerou que, apesar de o *software* não ser uma mercadoria mas um bem económico incorpóreo não submetido à pauta aduaneira comunitária, os custos inerentes à sua aquisição devem ser considerados parte integrante do preço pago ou a pagar pelas mercadorias, uma vez que é incorporado nestas (v. acórdão de 18 de Abril de 1991, Brown Boveri, C-79/89, Colect., p. I-1853, n.º 21).

28 Por outro lado, depois de ter referido que as análises efectuadas posteriormente à importação constituíam uma operação necessária para que a entrega da mercadoria se verificasse de acordo com as estipulações do contrato, o Tribunal de Justiça declarou que as despesas das referidas análises que o importador factura ao comprador para além do preço das mercadorias devem ser consideradas como parte integrante do «valor transaccional» destas últimas (v. acórdão de 19 de Outubro de 2000, Sommer, C-15/99, Colect., p. I-8989, n.os 24 e 27).

29 Por último, no seu acórdão de 5 de Dezembro de 2002, Overland Footwear (C-379/00, Colect., p. I-11133, n.º 17), o Tribunal de Justiça declarou que os artigos 29.º, 32.º e 33.º do código aduaneiro devem ser interpretados no sentido de que uma comissão de compra, integrada no valor aduaneiro declarado e que, na declaração de importação, não é distinguida do preço de venda das mercadorias, faz parte do valor transaccional na acepção do artigo 29.º do mesmo código e é, portanto, tributável.

30 No caso em apreço, há que examinar se os serviços prestados no Reino Unido são parte integrante do preço das mercadorias expedidas da ilha de Jersey de modo a que possa considerar-se que os dois elementos juntos constituem o valor transaccional na acepção do artigo 29.º do código aduaneiro.

31 A este respeito, a circunstância de um dos dois elementos se realizar no território aduaneiro da Comunidade e o outro fora deste mesmo território é irrelevante na determinação do valor transaccional (v., neste sentido, acórdão de 7 de Março de 1991, C-116/89, BayWa, Colect., p. I-1095, n.º 15).

32 Por um lado, resulta dos elementos dos autos que a oferta comercial denominada «Contact Lenses by Post» (a seguir «CLBP») compreende, para além da entrega de lentes descartáveis e soluções, a partir da ilha de Jersey e directamente no domicílio dos clientes, serviços especificados entre os quais uma consulta inicial de contactologia, serviços de distribuição, de colocação e serviço de assistência profissional a pedido ocasional dos clientes. Todos os serviços são prestados pela D & A ou pelos seus franchisados. Por outro lado, há que esclarecer que os clientes efectuam a favor da DALD um pagamento antecipado mensal por transferência automática que não distingue as consultas e outros serviços das mercadorias, que o contrato não prevê opções suplementares e que, segundo o Governo do Reino Unido, a prestação dos serviços em causa no processo principal é uma obrigação nos termos da legislação nacional, constituindo assim uma condição da venda.

33 Deve observar-se que, segundo a D & A, se o cliente não aderir à oferta CLBP acima descrita, as prestações de serviços são facturadas separadamente.

34 Consequentemente, há que concluir que a oferta é global por um preço pago único. Assim, deve considerar-se que as prestações de serviços fazem parte dos «pagamentos efectuados ou a efectuar, como condição da venda das mercadorias importadas, pelo comprador ao vendedor [...] para satisfazer uma obrigação do

vendedor» na acepção do artigo 29.° do código aduaneiro e, portanto, são parte integrante do valor aduaneiro.

35 Por conseguinte, há que responder à questão colocada que, em circunstâncias como as do processo principal, o pagamento da prestação de serviços especificados, como o exame, a consulta ou o pedido de assistência relativos às lentes de contacto, e das mercadorias especificadas, que consistem nas referidas lentes, soluções de limpeza e estojos porta-líquidos de suspensão das lentes, constitui, em conjunto, o «valor transaccional» na acepção do artigo 29.° do código aduaneiro e é, assim, tributável.

Quanto à segunda questão

36 Tendo em conta a resposta dada à primeira questão, não há que responder à segunda.

Quanto às despesas

37 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Segunda Secção) declara:

1) **O artigo 29.º do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de Outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário, deve ser interpretado no sentido de que, em circunstâncias como as do processo principal, o pagamento da prestação de serviços especificados, como o exame, a consulta ou o pedido de assistência relativos às lentes de contacto, e das mercadorias especificadas, que consistem nas referidas lentes, soluções de limpeza e estojos porta-líquidos de suspensão das lentes, constitui, em conjunto, o «valor transaccional» na acepção do referido artigo 29.º e é, assim, tributável.**

2) **Os princípios enunciados no acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP (C-349/96), não são susceptíveis de ser utilizados, no estado em que se apresentam, para determinar os elementos da transacção a levar em conta para efeitos da aplicação do mesmo artigo 29.º**

Assinaturas