CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL JEAN MISCHO

apresentadas em 11 de Janeiro de 2001 [1]

1. O VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido) é chamado a pronunciar-se sobre um litígio entre a administração fiscal do Reino Unido, isto é, os Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners») e uma empresa de venda por correspondência, a Freemans plc (a seguir «Freemans»), a propósito do modo de determinação da matéria colectável a partir da qual é calculado o montante de imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») de que é devedora, quanto a uma parte das suas vendas.

2. O sistema de venda praticado pela Freemans assenta no recurso a agentes, mais de 900 000, aos quais envia o seu catálogo.

3. Estes agentes encomendam os produtos do catálogo, para terceiros ou para si próprios. As compras são pagas pelos agentes, no âmbito de um sistema de crédito autofinanciado posto em prática pela Freemans, por prestações, escalonadas por diversas semanas.

4. Para incentivar os seus agentes, a Freemans credita, na conta de cada um deles, um montante correspondente a 10% de cada pagamento efectuado.

5. Este montante creditado constitui uma comissão no caso de uma compra efectuada para um terceiro, e um abatimento no caso de uma compra efectuada pelo agente para si próprio.

6. O agente pode, a todo o momento, dispor dos montantes creditados na sua conta, tanto por cheque, transferência postal ou sob a forma de cautelas da Lotaria Nacional, como para compensar o seu saldo devedor em relação à Freemans.

7. Sempre que um agente utiliza um montante que lhe tenha sido creditado para pagar a compra de um artigo do catálogo da Freemans, este pagamento, por sua vez, gera um abatimento de 10% do seu valor, creditado na conta do agente.

1 — Língua original: francês.

8. Fazendo uso de uma possibilidade criada pelo artigo 27.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 [2] (a seguir «Sexta Directiva»), o Reino Unido instaurou regimes especiais para os retalhistas, que lhes permitem calcular o IVA de que são devedores relativamente ao valor global das suas operações durante um período contabilístico, com base no conceito de «receitas brutas diárias», e não por referência ao valor da cada fornecimento.

9. Até 28 de Fevereiro de 1997, as autoridades fiscais do Reino Unido autorizaram os retalhistas a calcular as suas receitas brutas diárias segundo o método normal das receitas brutas (standard method of gross takings, a seguir «SMGT»), que se baseava nos pagamentos recebidos durante um período contabilístico.

10. A partir de 1 de Março de 1997, as referidas autoridades tornaram obrigatório um novo método, o método opcional de cálculo das receitas brutas (optional method of gross takings, a seguir «OMGT»), que se baseia no montante total facturado pelo retalhista.

11. O litígio que opõe a Freemans aos Commissioners é apenas respeitante aos montantes creditados pela Freemans aos seus agentes, quando efectuam compras por sua própria conta.

12. Enquanto era aplicado o SMGT, estes montantes, que, por comodidade, qualificaremos a seguir como «abatimentos compras próprias», podiam ser imediatamente deduzidos pela Freemans das suas receitas brutas diárias.

13. Desde a introdução do OMGT, esta, segundo os Commissioners, deveria ter modificado a sua prática e calcular as suas receitas brutas diárias sem efectuar a dedução dos abatimentos compras próprias, a menos que, e até que, sejam retirados pelo agente em dinheiro ou sejam utilizadas em dedução do preço de compra de produtos à Freemans.

14. É pacífico que não o fez, o que levou os Commissioners a adoptar, em relação a ela, uma decisão de recuperação fiscal, decisão contestada pela Freemans perante o órgão jurisdicional de reenvio.

15. Perante este órgão jurisdicional, opõem-se duas teses. Para a Freemans, a matéria colectável dos bens fornecidos a um agente para seu próprio uso é o preço de catálogo desses bens, deduzido o abati-

2 — JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54.

mento compras próprias do agente, uma vez que a Freemans nunca se encontra na posição contratual de ter direito a receber do agente a integralidade do preço de catálogo.

16. Segundo os Commissioners, se se interpretar correctamente o acordo celebrado entre a Freemans e o seu agente, a contrapartida, na acepção do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, é o preço integral dos bens, tal como consta do catálogo, que o agente está contratualmente obrigado a pagar à Freemans.

17. Para poder pronunciar-se sobre estas duas teses, o órgão jurisdicional de reenvio submeteu ao Tribunal de Justiça a seguinte questão:

«O que, numa correcta interpretação do artigo 11.°, A e 11.°, 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 contas 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;

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

3) pela 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) por qualquer outro montante e, se assim for, qual?»

18. O órgão jurisdicional de reenvio considera adequadamente que a solução do litígio que lhe foi submetido deve ser procurada no artigo 11.° da Sexta Directiva, inteiramente consagrado à determinação da matéria colectável.

19. Comecemos, portanto, por recordar as disposições deste artigo a propósito das quais se defrontam a Freemans e os Commissioners.

O artigo 11.° 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;

[...]

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.

[...]»

20. A primeira e a terceira das três respostas que o órgão jurisdicional nacional

solicita correspondem, respectivamente, à posição da Freemans e à dos Commissioners, enquanto a segunda, que nenhuma das partes defende, mas que a Freemans pretende ver adoptada no caso de a primeira ser excluída pelo Tribunal de Justiça, parece ser a preferida pelo órgão jurisdicional nacional.

21. O órgão jurisdicional nacional também admite que nenhuma das três respostas seja correcta face às exigências do artigo 11.° da Sexta Directiva, e que o Tribunal, em vez de escolher entre as soluções concretas propostas, deva encontrar outra.

22. Porém, só adoptaremos essa via se, depois de ter analisado as três diferentes modalidades de determinação da matéria colectável previstas pelo órgão jurisdicional nacional, chegar à conclusão de que nenhuma delas é compatível com o disposto no artigo 11.°

23. A nossa análise deve, pois, incidir prioritariamente sobre as três soluções propostas pelo órgão jurisdicional nacional. Mas, antes de proceder a esse exame, cremos dever recordar que o Tribunal de Justiça já se debruçou sobre o problema da determinação da matéria colectável em caso de fornecimento de bens. Deduziu, tanto da lógica subjacente ao regime comunitário de IVA como do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, os princípios a que deve obedecer, em quaisquer circunstâncias, a determinação da matéria colectável.

24. É assim que resulta do acórdão de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs [3], que «a matéria colectável do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contrapartida efectivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai sobre esse consumidor», e que «segundo jurisprudência constante, esta contrapartida constitui o valor 'subjectivo', ou seja, efectivamente cobrado em cada caso concreto, e não um valor calculado segundo critérios objectivos (acórdãos de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics, 230/87, Colect., p. 6365, n.° 16, e de 27 de Março de 1990, Boots Company, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.° 19)».

25. Estes princípios não foram criticados em momento algum nas observações escritas e orais apresentadas ao Tribunal, existindo divergências apenas quanto à questão de saber como devem ser aplicados no caso em apreço.

26. A *Freemans* considera que o artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), pode facultar, por si só, a resposta à questão do órgão jurisdicional nacional, na medida em que a

3 — C-317/94, Colect., p. I-5339, n.°s 19 e 27.

contrapartida que obtém, quando fornece uma mercadoria a um agente para uso próprio deste, é igual ao preço de catálogo deduzido o abatimento compras próprias de que faz beneficiar o agente.

27. Sublinha que não se pode confundir contrapartida e montante pago pelo comprador, reportando-se ao acórdão de 5 de Maio de 1994, Glawe [4], no qual o Tribunal de Justiça reconheceu que «a matéria colectável para as *slot-machines* não compreende a quota-parte, obrigatoriamente fixada pela lei, do total das importâncias apostadas que corresponde aos prémios pagos aos jogadores».

28. Do mesmo modo que a matéria colectável do explorador de *slot-machines* não compreende a integralidade das quantias que o jogador introduziu na máquina, a matéria colectável das vendas da Freemans não deve incluir o montante dos pagamentos efectuados pelos seus agentes que ela lhes credita à medida que efectuam os seus pagamentos.

29. A contrapartida da entrega de uma mercadoria a um agente só pode ser o montante que ela juridicamente tem o direito de conservar, tendo em conta o seu compromisso de atribuir um abatimento compras próprias igual a 10% do preço de catálogo.

30. Apesar de interessante, não me parece que este seja o raciocínio a adoptar no caso em apreço.

31. Com efeito, no seu acórdão Boots Company, já referido [5], o Tribunal de Justiça declarou que, «sempre que nos encontremos perante a questão da qualificação de um elemento concreto, é necessário analisar, antes de mais, se este recai numa das categorias a que se referem os n.os 2 e 3, e apenas quando a resposta seja negativa, há que remeter para a noção geral a que se refere a alínea a) do n.º 1» (n.º 16).

32. Noutros termos, há que analisar se a *lex specialis* é aplicável, antes de nos voltarmos para a *lex generalis*.

33. Ora, os montantes em discussão no presente processo são qualificados pelo órgão jurisdicional nacional como abatimentos compras próprias. Cumpre, pois, contrariamente ao que sugere a Freemans, mas como propõe a Comissão, começar por examinar se estes abatimentos devem ser considerados como abatimentos que o artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), exclui expressamente da matéria colectável ou, eventualmente, como reduções de preços depois de efectuada a operação, na acepção do artigo 11.º, C, n.º 1, que apenas autoriza uma redução da matéria colectável até ao montante devido, nas condições fixadas

4 — C-38/93, Colect., p. I-1679, n.º 13.

5 — V. n.º 24, *supra*.

pelos Estados-Membros, isto é, quanto às disposições adoptadas pelo Reino Unido, *ex post*, no momento em que o abatimento compras próprias é transferido para o agente ou utilizado por ele.

34. O mecanismo de abatimento compras próprias praticado pela Freemans recai no âmbito do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), ou do artigo 11.°, C, n.° 1? O segundo deve, desde logo, ser excluído, face ao acórdão Elida Gibbs, já referido.

35. Com efeito, neste acórdão, o Tribunal de Justiça declarou que esta disposição só é aplicável quando o preço é modificado «depois de efectuada a operação» (n.° 30).

36. Ora, no sistema de venda da Freemans, apesar de o abatimento compras próprias só ser creditado ao agente à medida que ele efectua os seus pagamentos, a atribuição do referido abatimento é acordada desde o momento da entrega. Faz parte das condições de venda propostas pela Freemans e aceites pelo agente no momento em que se inicia a relação contratual.

37. Trata-se então de um abatimento adquirido no momento em que se efectua a operação, de modo que o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), é aplicável?

38. Para o *Governo do Reino Unido* e para o *Governo helénico* não é assim porque o abatimento compras próprias só é creditado ao agente à medida que este efectua os pagamentos que se comprometeu a efectuar e que o preço de venda, no momento em que esta é efectuada, é o preço de catálogo.

39. Em apoio desta tese, é invocado o acórdão Boots Company, já referido, no qual o Tribunal declarou que:

«[...] os descontos e abatimentos, que, segundo a alínea b) do n.° 3 do artigo 11.°, A, da Sexta Directiva, não se incluem na matéria colectável, constituem uma redução do preço a que um artigo é licitamente oferecido ao cliente, dado que 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» (n.° 18).

40. No sistema de vendas da Freemans, explicam estes governos, não existe, de maneira alguma, renúncia a receber uma parte do preço de venda, visto que são precisamente os pagamentos que condicionam a atribuição do abatimento compras próprias.

41. Se o agente, para diminuir os seus pagamentos posteriores, não utiliza ime-

diatamente os créditos que a Freemans inscreve na sua conta à medida que se efectuam os seus pagamentos, a Freemans receberá efectivamente a totalidade do preço de catálogo.

42. É certo que o agente disporá, nos livros da Freemans, de um crédito igual a 10% do que pagou, mas só beneficiará concreta e efectivamente do abatimento quando a Freemans lho pagar, segundo uma das modalidades acima recordadas, ou quando o utilizar para pagar uma nova compra. Mas este pagamento ou esta utilização conserva um carácter incerto, visto não se contestar que um número não negligenciável de agentes renuncia a reclamar o abatimento a que os seus pagamentos lhe deram direito.

43. Enquanto o abatimento não tiver sido creditado e efectivamente pago ao agente ou utilizado por este, não pode, segundo estes governos, tratar-se de um abatimento concedido. Ora, mesmo que o agente actue com diligência, o momento em que poderá dispor do abatimento será, em quaisquer circunstâncias, posterior ao momento em que foi definitivamente iniciada a relação contratual entre o vendedor e o comprador.

44. Do ponto de vista da *Comissão*, o abatimento compras próprias é, indiscutivelmente, face aos elementos de informação prestados pela decisão de reenvio, um abatimento concedido na acepção do artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b).

45. Com efeito, cumpre interpretar o termo «concedido» na acepção de «juridicamente concedido». Um abatimento é de considerar como concedido a partir do momento em que aquele a quem é concedido tem um direito legal de o obter.

46. Ora, o agente, a partir do momento em que contrata com a Freemans a compra de um produto, é detentor de um direito a ter creditados na sua conta junto do seu fornecedor 10% de cada quantia que pagar. O abatimento compras próprias é creditado quando são efectuados os pagamentos, mas o direito de o obter preexiste relativamente aos pagamentos. Estes implicam a inscrição do abatimento na conta do agente, mas não fazem nascer o direito ao abatimento. Os pagamentos fraccionados do agente e a inscrição fraccionada do abatimento na sua conta inscrevem-se na execução de um contrato de venda tal como foi celebrado na ocasião do fornecimento, não se verificando qualquer modificação ulterior do contrato.

47. Para a Comissão, esta equiparação do «abatimento que legalmente pode ser exigido» ao «abatimento concedido», que a versão em língua francesa da Sexta Directiva sugere, em nada é contrariada pelas outras versões linguísticas, incluindo a versão em língua inglesa, que utiliza o termo «accounted for».

48. Esta argumentação da Comissão convence-nos e adoptamo-la, tanto mais que

outros elementos a vêm reforçar. É, em primeiro lugar, o facto de, no sistema de venda da Freemans aos seus agentes, ser bem possível que, de facto, o preço de catálogo nunca seja integralmente recebido pela Freemans.

49. Com efeito, foi-nos explicado que, uma vez que, em consequência do primeiro pagamento, é creditado ao agente um montante igual a 10% desse pagamento, este pode utilizar esse crédito para reduzir o pagamento seguinte.

50. Não se pode, pois, considerar que o acórdão Boots Company, já referido, venha contrariar a tese da Comissão. A Freemans, ao comprometer-se a dar ao seu agente o abatimento compras próprias, renuncia a receber o preço de catálogo na sua totalidade. De qualquer modo, o acórdão Glawe, já referido, estabeleceu claramente a distinção entre o que é cobrado pelo vendedor e aquilo que este efectivamente recebe e que constitui a matéria colectável.

51. É, em segundo lugar, o facto de o pagamento efectivo do abatimento ao agente ou a sua utilização por este não serem juridicamente pertinentes dado que, incontestavelmente, o abatimento inscrito na sua conta nos livros da Freemans está efectivamente à disposição do agente, como estaria um montante inscrito na sua conta bancária. E o uso que dele faz é inteiramente discricionário.

52. Ora, não se pode admitir que a determinação da matéria colectável possa depender da decisão puramente discricionária do agente, quanto à utilização que pretende fazer do abatimento que lhe é definitivamente atribuído.

53. Em terceiro e último lugar, há que observar que o resultado a que chegámos ao aplicar o artigo 11.°, A, n.° 3, alínea b), aos abatimentos compras próprias está em perfeita harmonia com a interpretação que o Tribunal de Justiça fez do artigo 11.°, A, n.° 1, alínea a), e que impõe que se considere como contrapartida de uma venda, isto é, como matéria colectável, o valor subjectivo obtido pelo vendedor, e não um valor objectivo, no caso o indicado no catálogo da Freemans.

54. Tendo assim concluído que a primeira resposta para que tendia o órgão jurisdicional nacional corresponde ao que exige a correcta interpretação do artigo 11.° da Sexta Directiva, não cremos que seja necessário prosseguir com a presente reflexão. A justeza dessa resposta exclui efectivamente a de qualquer outra.

Conclusão

55. Concluído o nosso raciocínio, propomos que o Tribunal de Justiça responda à questão prejudicial que lhe foi apresentada pelo VAT and Duties Tribunal, London, da seguinte forma:

«O artigo 11.°, A, e o artigo 11.°, C, 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, devem ser interpretados no sentido de que a matéria colectável relativamente a bens fornecidos por correspondência com base num catálogo a um cliente para seu uso próprio, quando o fornecedor, aplicando condições de crédito autofinanciado, concede ao cliente um abatimento sobre os preços de catálogo (abatimento 'compras próprias'), creditando a favor deste o montante desse abatimento no momento do pagamento das mensalidades ao fornecedor (ou utilizando-o para reduzir ou pagar uma mensalidade), podendo o abatimento 'compras próprias' que deriva dos pagamentos efectuados ser imediatamente retirado ou utilizado pelo cliente, mesmo que deva mensalidades futuras, é a totalidade do preço de catálogo dos bens vendidos ao cliente, após dedução do abatimento compras próprias a esse preço.»