ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção)
2 de Junho de 1994 *

No processo C-33/93,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, pelos Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre (Reino Unido), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

Empire Stores Ltd

e

Commissioners of Customs and Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), 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),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Sexta Secção),

composto por: G. F. Mancini, presidente de secção, C. N. Kakouris, F. A. Schockweiler (relator), P. J. G. Kapteyn e J. L. Murray, juízes,

* Língua do processo: inglês.

advogado-geral: W. Van Gerven
secretário: L. Hewlett, administradora

vistas as observações escritas apresentadas:

— em representação da Empire Stores Ltd, por Rosamond J. Marshall Smith e David Milne, QC,

— em representação do Governo do Reino Unido, por John D. Colahan, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Stephen Richards, barrister,

— em representação do Governo português, por Luís Fernandes, director do Serviço Jurídico da Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, Ângelo Cortesão Seiça Neves, jurista na Direcção-Geral das Comunidades Europeias do Ministério dos Negócios Estrangeiros, Arlindo Correia, subdirector geral do Serviço Administrativo do IVA, e Maria Teresa Lemos, jurista do Serviço Administrativo do IVA, na qualidade de agentes,

— em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Thomas F. Cusack, consultor jurídico, e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da Empire Stores Ltd, do Governo do Reino Unido, representado por John D. Colahan, assistido por Sarah Lee, barrister, e da Comissão, na audiência de 3 de Fevereiro de 1994,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Março de 1994,

profere o presente

Acórdão

1 Por despacho de 14 de Janeiro de 1993, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 4 de Fevereiro seguinte, os Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre colocaram, nos termos do artigo 177.° do Tratado CEE, duas questões prejudiciais sobre a interpretação do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), 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 Estas questões foram suscitadas no âmbito de dois litígios que opõem a Empire Stores Ltd (a seguir «Empire Stores») aos Commissioners of Customs and Excise (a seguir «Commissioners»), a respeito de dois avisos de liquidação que fixam o IVA devido pela Empire Stores sobre bens que ela tinha oferecido a pessoas que se apresentavam elas próprias ou que lhe apresentavam outras pessoas como potenciais novas clientes.

3 A Empire Stores é uma sociedade de venda por correspondência e por catálogo. A sua clientela é essencialmente feminina. Resulta do despacho de reenvio que, durante os períodos a que se reportam os avisos de liquidação, a Empire Stores utilizava dois métodos para atrair novas clientes.

4 De acordo com o primeiro método, denominado «self-introduction scheme», a Empire Stores oferecia às potenciais clientes um artigo que elas podiam escolher numa lista de vários artigos e que lhes era entregue sem despesas suplementares depois de terem preenchido, a fim de provarem a sua solvabilidade, um formulário solicitando-lhes informações relativas à sua situação pessoal, depois de terem sido aprovadas pela Empire Stores e de terem encomendado artigos figurando no seu catálogo de venda ou efectuado, pelo menos, um primeiro pagamento relativo a essa encomenda. De acordo com o segundo método, denominado «introduce-a-friend scheme», a Empire Stores oferecia às pessoas já clientes, que lhe apresentassem uma das suas amigas a título de potencial cliente, esse artigo, que lhes era

entregue depois de esta ter preenchido o formulário, de ter sido aprovada pela Empire Stores e de ter efectuado um primeiro pagamento relativo a uma encomenda que tivesse feito.

5 Independentemente do processo utilizado, a Empire Stores contabilizava o IVA devido sobre os artigos entregues com base no seu preço de custo. Os Commissioners consideraram que o IVA devia ter sido calculado com base no preço de custo sem imposto, acrescido de 50%, o que, segundo a sua estimativa, correspondia aos preços que a Empire Stores teria facturado pelos artigos em questão se os mesmos tivessem sido propostos no seu catálogo de venda e emitiram os avisos de liquidação correspondentes.

6 A Empire Stores interpôs recursos contra estes avisos de liquidação nos Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, que, por decisão de 17 de Agosto de 1992, deram provimento aos recursos e anularam os avisos de liquidação em causa, acrescentando o seguinte: «No entanto, nesta fase da instância, uma ou ambas as partes podem pretender ver submetidas ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias uma ou várias das questões abordadas na presente decisão. Em consequência, esta decisão tem carácter provisório. Se, no prazo de dois meses a contar da sua prolação, uma das partes apresentar um pedido no sentido de uma ou mais questões serem submetidas ao Tribunal de Justiça, fica desde já decidido que o pedido será apreciado exclusivamente por um presidente decidindo como juiz singular e o processo principal fica suspenso até à prolação de uma decisão posterior, tendo as partes a faculdade de pedir o seu reinício. Se as partes não solicitarem a apresentação de um pedido prejudicial no referido prazo, a nossa decisão transitará em julgado, no termo desse prazo...».

7 Tendo a Empire Stores apresentado esse pedido em 14 de Outubro de 1992, e tendo o juiz competente considerado que as questões apresentadas constituíam

questões que «o tribunal considera deverem ser resolvidas a fim de poder decidir no caso em apreço», os Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre colocaram ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«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 pormenorizadamente 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?»

8 A título preliminar, há que salientar que a Comissão põe em causa a admissibilidade das questões prejudiciais. Considera que uma resposta do Tribunal de Justiça não é «necessária» na acepção do artigo 177.°, segundo parágrafo, do Tratado, tendo o órgão jurisdicional nacional declarado expressamente, na sua decisão de 17 de Agosto de 1992, que há que dar provimento aos recursos interpostos pela Empire Stores e anular os avisos de liquidação em causa.

9 A este respeito, basta sublinhar que resulta dos n.^{os} 6 e 7 do presente acórdão que o próprio órgão jurisdicional nacional qualificou de «provisória» a decisão de 17 de Agosto de 1992 e declarou, no seu despacho de reenvio de 14 de Janeiro de 1993, que as questões submetidas deviam ser resolvidas a fim de poder decidir no caso em apreço.

10 Através da sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável do artigo que um fornecedor entrega sem despesas suplementares nas condições descritas na questão prejudicial a uma pessoa que se apresenta ela própria ou apresenta uma outra pessoa a título de potencial nova cliente é distinta da matéria colectável dos bens comprados ao mesmo fornecedor pela nova cliente; através da segunda questão, pergunta como se deve determinar, em caso de resposta afirmativa à primeira questão, a matéria colectável dos artigos entregues sem despesas suplementares.

11 O artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva dispõe:

«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;

...»

12 Resulta do acórdão de 23 de Novembro de 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Colect., p. 6365, n.^{os} 11,12 e 16), que a contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços e constituir a sua matéria colectável na acepção do artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva, se existir um vínculo directo entre a entrega de bens e a prestação de serviços e se o valor desta última puder ser expresso em dinheiro.

13 A este respeito, resulta da descrição dos métodos utilizados pela Empire Stores para atrair novas clientes, tal como é feita no despacho de reenvio e resumida nas questões prejudiciais, que, em condições como as do processo principal, a entrega do artigo fornecido sem despesas suplementares é feita em contrapartida da apresentação de uma potencial cliente e não em troca da compra, por essa cliente, dos artigos propostos no catálogo de venda da Empire Stores.

14 Esta asserção é corroborada pelo facto de que esse artigo não é fornecido por cada encomenda e de que, no método denominado «introduce-a-friend scheme», o mesmo não é fornecido à cliente que fez uma encomenda e efectuou o pagamento correspondente, mas à pessoa que apresentou a cliente à Empire Stores.

15 Esta asserção não é infirmada pela consideração de que a entrega do artigo depende da aprovação da nova cliente pela Empire Stores, da encomenda e do pagamento correspondente por ela efectuados. Com efeito, como o advogado-geral o sublinha no ponto 15 da suas conclusões, o facto de a entrega do artigo estar sujeita a condições suplementares não lhe retira o seu carácter de retribuição dos serviços recebidos pela Empire Stores. Por outro lado, no método denominado «introduce-a-friend scheme», estas condições suplementares devem estar preenchidas na esfera da nova cliente e não na esfera da pessoa cujo serviço é retribuído através da entrega do artigo.

16 O vínculo existente entre a entrega do artigo fornecido sem despesas suplementares e a apresentação de uma potencial cliente deve ser qualificado de directo, porque se este serviço não for efectuado, não é devido nem fornecido qualquer artigo sem despesas suplementares pela Empire Stores.

17 Além disso, sendo os serviços prestados à Empire Stores remunerados pela entrega de um bem, é inegável que o seu valor pode ser expresso em dinheiro.

18 Quanto à determinação desse valor, que é objecto da segunda questão, há que recordar que, no acórdão Naturally Yours Cosmetics, já referido (n.° 16), o Tribunal de Justiça precisou que a contrapartida que serve de matéria colectável em relação a uma entrega de bens é um valor subjectivo, uma vez que a matéria colectável é a contrapartida efectivamente recebida e não um valor estimado segundo critérios objectivos.

19 Não consistindo numa soma em dinheiro acordada entre as partes, esse valor, para ser subjectivo, deve ser o que o beneficiário da prestação de serviços, que constitui a contrapartida da entrega de bens, atribui aos serviços que pretende obter e corresponder à soma que está disposto a gastar para esse fim. Tratando-se, como no caso em apreço no processo principal, da entrega de um bem, esse valor só pode ser o preço de compra que o fornecedor pagou para a aquisição do artigo que fornece sem despesas suplementares como contrapartida dos serviços em questão.

20 Assim, há que responder às questões colocadas pelo órgão jurisdicional nacional que o artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que a matéria colectável do artigo que um fornecedor entrega sem despesas suplementares a uma pessoa que se apresenta ela própria ou apresenta uma outra pessoa a título de potencial nova cliente é distinta da matéria colectável dos bens comprados ao mesmo fornecedor pela nova cliente e corresponde ao preço de compra pago pelo fornecedor para a aquisição do referido artigo.

Quanto às despesas

21 As despesas efectuadas pelos Governos do Reino Unido e de Portugal e pela Comissão das Comunidades Europeias, 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 as questões submetidas pelos Value Added Tax Tribunals, Manchester Tribunal Centre, por despacho de 14 de Janeiro de 1993, declara:

O artigo 11.°, parte A, n.° 1, alínea a), 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 do artigo que um fornecedor entrega sem despesas suplementares a uma pessoa que se apresenta ela própria ou apresenta uma outra pessoa a título de potencial nova cliente é distinta da matéria colectável dos bens comprados ao mesmo fornecedor pela nova cliente e corresponde ao preço de compra pago pelo fornecedor para a aquisição do referido artigo.

Mancini Kakouris Schockweiler

Kapteyn Murray

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 2 de Junho de 1994.

O secretário

R. Grass

O presidente da Sexta Secção

G. F. Mancini