

## CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 24 de Janeiro de 2008<sup>1</sup>

1. Seja qual for a taxa de IVA que onera as operações, haverá sempre casos — salvo se a escolha de taxas e preços possíveis for limitada artificialmente — em que o montante devido incluirá uma fracção da menor unidade monetária utilizada nos pagamentos<sup>2</sup>. Nestes casos, será necessário o arredondamento. Suscitam-se, então, as questões de saber se o arredondamento deve ser por defeito ou por excesso e qual o momento em que deve ser efectuado — em relação a cada artigo, cada talão ou factura, cada declaração de IVA, etc. As diferentes respostas a estas questões podem implicar diferenças consideráveis nos montantes globais do imposto a declarar.

2. Com o presente pedido de decisão prejudicial, o Hoge Raad der Nederlanden pretende saber a) se o arredondamento está sujeito ao direito nacional ou ao direito comunitário e, b) no caso de estar sujeito ao direito comunitário, se os Estados-Membros devem autorizar o arredondamento por defeito para cada artigo, mesmo se forem incluídas várias

transacções na mesma factura ou declaração de IVA<sup>3</sup>.

### Regulamentação comunitária aplicável

3. O artigo 2.º da Primeira Directiva IVA<sup>4</sup>, em vigor à época dos factos do caso em apreço (Outubro de 2003), previa:

«O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em

3 — Foram levantadas questões semelhantes no processo Wetherspoon (C-302/07), pendente no Tribunal de Justiça, no qual também se pergunta c) se pode ser imposto o método comum de arredondamento aritmético por excesso ou por defeito, d) em que momento deve ter lugar o arredondamento e e) quais as consequências decorrentes dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade do IVA quando as autoridades fiscais permitem apenas a alguns, mas não a todos os comerciantes, o arredondamento sistemático por defeito.

4 — 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 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3). Com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, a Primeira Directiva foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), cujo artigo 1.º, n.º 2, contém as mesmas disposições, com mínimas alterações de carácter linguístico. A Directiva 2006/112 tem por objectivo apresentar todas as disposições comunitárias em matéria de IVA de forma clara e racional, numa estrutura e numa redacção reformuladas, sem, em princípio, alterações substanciais da legislação existente (v. terceiro considerando da directiva). Assim, as referências feitas mais adiante a disposições da Directiva 2006/112 não implicam necessariamente a presença de uma redacção idêntica à das disposições equivalentes das directivas revogadas.

1 — Língua original: inglês.

2 — No caso em apreço, que diz respeito a montantes em euros, a unidade mais pequena é o cêntimo, ao qual me referirei, mas o nome da unidade é irrelevante.

aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação.

Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive.»

4. A Sexta Directiva<sup>5</sup> contém disposições mais pormenorizadas. Duas dizem respeito ao arredondamento — mas de percentagens, não de montantes. O artigo 19.º<sup>6</sup> regula o cálculo do *pro rata* de dedução do imposto a montante quando os bens ou serviços adquiridos a montante são utilizados para fins de operações a jusante tributadas e de operações

a jusante isentas; nos termos do artigo 19.º, n.º 1, o *pro rata de dedução* do imposto a montante deve ser expresso numa percentagem arredondada para a unidade imediatamente *superior*. Quanto ao artigo 25.º, n.º 3<sup>7</sup>, relativo ao regime comum forfetário para produtores agrícolas, estipula que a percentagem de compensação pode ser arredondada em meio ponto *por excesso ou por defeito*.

5. Foram referidas como relevantes para as questões suscitadas no presente processo as seguintes disposições da Sexta Directiva.

6. O artigo 2.º, n.º 1<sup>8</sup>, dispõe que as entregas de bens efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao IVA. O artigo 5.º, n.º 1<sup>9</sup>, define a entrega de um bem como a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário.

7. Nos termos do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2, o facto gerador do imposto é o facto mediante o qual são preenchidas as condições legais necessárias à exigibilidade do imposto, que consiste no direito que o fisco pode fazer valer, face ao devedor, relativamente ao pagamento do imposto. Tal ocorre, em princípio, no momento em que se efectuam a entrega do bem ou a prestação de serviços<sup>10</sup>.

5 — 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, alterada por diversas vezes). A Sexta Directiva também foi revogada e substituída pela Directiva 2006/112, mas, por uma questão de facilidade de leitura, referir-me-ei às suas disposições no presente. A substância — e em grande medida a redacção — destas disposições mantém-se em vigor nas disposições equivalentes da Directiva 2006/112.

6 — Artigo 175.º da Directiva 2006/112.

7 — Artigos 295.º a 305.º da Directiva 2006/112, e especialmente artigo 298.º

8 — Artigo 2.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 2006/112.

9 — Artigo 14.º, n.º 1, da Directiva 2006/112.

10 — Artigos 62.º, 63.º e 66.º da Directiva 2006/112.

8. O artigo 11.º<sup>11</sup> estabelece a regra geral de que a matéria colectável é, no essencial, constituída pela contrapartida global que o fornecedor ou o prestador recebeu do adquirente ou de qualquer outra fonte, em relação às entregas de bens ou às prestações de serviços.

9. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), exige que os Estados-Membros fixem uma taxa normal do IVA e autoriza taxas reduzidas em relação a determinadas categorias de bens e serviços<sup>12</sup>.

10. O artigo 17.º, n.ºs 1 e 2<sup>13</sup>, atribui aos sujeitos passivos o direito de deduzir do imposto a jusante que devem declarar o montante de IVA que tenham pago relativamente a bens e serviços utilizados para os fins das suas próprias operações tributáveis a jusante.

11. O artigo 22.º, n.º 3, alínea a)<sup>14</sup>, exige que os sujeitos passivos emitam uma factura para as entregas de bens ou as prestações de serviços que efectuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos (assim, implicitamente, este requisito não se aplica às entregas de bens ou prestações de serviços a consumidores finais que sejam pessoas singulares<sup>15</sup>),

e o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), exige que esta factura inclua, entre outras informações, o preço líquido de imposto e o imposto correspondente a cada taxa diferente e, se for o caso, a isenção<sup>16</sup>. O artigo 22.º, n.º 5<sup>17</sup>, exige que os sujeitos passivos paguem o montante líquido do IVA (ou seja, o imposto a jusante menos o imposto a montante) no momento da apresentação da declaração periódica<sup>18</sup>.

12. A Comissão também chama a atenção para determinadas disposições da Directiva 98/6/CE<sup>19</sup>. Em especial, o artigo 2.º, alínea a), desta directiva define «preço de venda», no comércio a retalho, como o preço final para uma unidade do produto ou uma determinada quantidade do produto, isto é, incluindo o IVA e todos os outros impostos; e o artigo 3.º, n.º 1, exige que o preço de venda seja indicado para todos os produtos em causa.

11 — Artigo 73.º da Directiva 2006/112.

12 — Artigos 96.º a 99.º da Directiva 2006/112.

13 — Artigos 167.º e 168.º da Directiva 2006/112.

14 — O texto aplicável do artigo 22.º encontrava-se, à época dos factos, no artigo 28.º<sup>H</sup> da Sexta Directiva, como uma das «disposições transitórias»; a disposição equivalente ao artigo 22.º, n.º 3, alínea a), consta agora do artigo 220.º da Directiva 2006/112.

15 — Pelo menos no comércio nacional — o requisito abrange todas as vendas à distância tributadas no Estado-Membro de chegada e os fornecimentos de bens intracomunitários, independentemente do tipo de cliente.

16 — Na época dos factos, esta versão do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), tinha efectivamente sido revogada e substituída por força da Directiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de Dezembro de 2001, que altera a Directiva 77/388/CEE tendo em vista simplificar, modernizar e harmonizar as condições aplicáveis à facturação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado (JO 2002, L 15, p. 24), que estabeleceu uma lista de requisitos mais pormenorizada. A Directiva 2001/115 entrou em vigor em 6 de Fevereiro de 2002, mas a data-limite para a sua transposição pelos Estados-Membros era 1 de Janeiro de 2004. Aparentemente, a transposição efectuada pelos Países Baixos entrou em vigor nessa data (Lei de 18 de Dezembro de 2003, *Staatsblad* n.º 530, de 29 de Dezembro de 2003, p. 1). O Hoge Raad refere «o décimo travessão do artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva (na versão aplicável até 1 de Janeiro de 2004)», mas, de facto, o décimo travessão que exige que a factura inclua o montante do IVA a pagar só consta da versão alterada pela Directiva 2001/115. No entanto, uma vez que o que está em causa é o facto de uma factura relativa ao IVA dever indicar o montante do IVA que onera a transacção, a confusão não é relevante. As disposições equivalentes constam agora do artigo 226.º da Directiva 2006/112.

17 — Artigo 206.º da Directiva 2006/112.

18 — Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, alínea a), o período fiscal é fixado pelos Estados-Membros em um, dois ou três meses ou qualquer período diferente, desde que não exceda um ano, e a declaração normal deve ser entregue num prazo, que é novamente fixado pelo Estado-Membro, que não pode exceder em mais de dois meses o termo de cada período fiscal (v., agora, o artigo 252.º da Directiva 2006/112).

19 — Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Fevereiro de 1998, relativa à defesa dos consumidores em matéria de indicações dos preços dos produtos oferecidos aos consumidores (JO L 80, p. 27).

**Legislação neerlandesa aplicável**

13. Nos Países Baixos, o IVA é regido pela *Wet op de omzetbelasting* (Lei do imposto sobre o volume de negócios) de 1968 e pelo *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* (Regulamento de execução relativo ao imposto sobre o volume de negócios) de 1968. A taxa normal do IVA é de 19%, existindo também uma taxa reduzida de 6%.

14. À época dos factos do presente processo, nenhuma disposição regulava o arredondamento dos montantes devidos. Com efeitos a partir de 1 de Julho de 2004, foi adicionado ao *Uitvoeringsbesluit omzetbelasting* um novo artigo 5.ºa:

«No cálculo do imposto sobre o volume de negócios sobre o preço dos bens ou sobre o seu valor aduaneiro [...] o montante do imposto devido é aritmeticamente arredondado para unidades de cêntimo. Em montantes em que o terceiro decimal seja igual ou superior a 5 este arredondamento aritmético para unidades de cêntimo é aplicado por excesso e se o terceiro decimal for inferior a 5 é aplicado por defeito.»

15. A exposição de motivos relativa a esta alteração referia que a problemática dos arredondamentos tinha sido recentemente

discutida no comité consultivo do IVA<sup>20</sup> e que a Comissão adoptara a posição de que, não prevendo a directiva quaisquer disposições nesta matéria, cabia aos Estados-Membros, com base no princípio da subsidiariedade, regular essa questão a nível nacional.

16. A exposição de motivos também referia que o método prescrito se limitava ao requisito do arredondamento aritmético para unidades de cêntimo, mas que subsistia a faculdade de proceder ao cálculo e ao arredondamento do imposto por cada bem entregue ou por cada serviço prestado, ou de proceder ao arredondamento do montante total de um conjunto de fornecimentos.

17. O artigo 38.º da *Wet op de omzetbelasting* exige que os comerciantes ofereçam os bens ou serviços a preços com IVA incluído, excepto quando o cliente seja um sujeito passivo ou um organismo público.

**Antecedentes do litígio e tramitação processual**

18. A sociedade *Koninklijke Ahold NV* (a seguir «Ahold») explora supermercados nos Países Baixos. Enquanto retalhista, está

20 — Nos termos do artigo 29.º da Sexta Directiva (artigo 398.º da Directiva 2006/112), foi instituído um fórum no âmbito do qual representantes dos Estados-Membros e da Comissão discutem questões relativas à aplicação do IVA.

obrigada a oferecer artigos para venda a preços com IVA incluído.

19. Em Outubro de 2003, calculou e declarou o IVA a jusante, em relação às vendas efectuadas em todos os seus supermercados, com base no montante total por talão ou «cesto de compras». Separou o montante total com IVA incluído que constava dos talões em três subtotaís relativos aos artigos a) sujeitos à taxa normal, b) sujeitos à taxa reduzida e c) não sujeitos à declaração de IVA, que foi pago previamente nos termos de um regime especial. Os dois primeiros subtotaís foram multiplicados, respectivamente, por 19/119 e 6/106, para obter o montante do IVA incluído no preço<sup>21</sup>. Cada um destes montantes foi, em seguida, aritmeticamente arredondado (por defeito ou por excesso) para unidades de cêntimo. Os totais assim determinados foram declarados como imposto a jusante e utilizados para calcular o montante do IVA devido (imposto a jusante menos imposto a montante).

20. Contudo, em dois supermercados, efectuou ainda, para fins próprios, um cálculo diferente, segundo o qual a) o montante do IVA era determinado não em relação a cada talão, mas em relação a cada artigo vendido e b) qualquer arredondamento necessário se fazia sempre para a unidade de cêntimo imediatamente *inferior*. A Ahold calculou, assim, em relação aos dois estabelecimentos

21 — É importante recordar que, no caso dos preços de venda a retalho, o IVA deve ser calculado indutivamente, a partir de um determinado preço com IVA, e não dedutivamente, a partir de um preço teórico sem IVA. Um preço de venda a retalho com IVA a 19% traduz-se em 119% do preço líquido de imposto. Assim, o montante do IVA não será de 19/100 (19%), mas de 19/119 do preço de venda a retalho. O mesmo cálculo se aplica, *mutatis mutandis*, a qualquer outra taxa de IVA.

e ao período em questão, que devia ter declarado menos 1 414 euros do que efectivamente declarara e pagara.

21. A reclamação apresentada pela Ahold contra o indeferimento do pedido de reembolso deste montante chegou agora ao Hoge Raad. Alega que qualquer método de arredondamento que leva a que o montante de imposto devido seja superior, ainda que por uma pequena margem, em relação ao montante atingido pela aplicação estrita da taxa de IVA adequada é incompatível com o direito comunitário.

22. O Hoge Raad apresentou um pedido de decisão prejudicial relativo às seguintes questões:

«1) O arredondamento dos montantes de IVA está exclusivamente sujeito ao direito nacional ou constitui matéria — tendo especialmente em conta [os artigos 11.ºA e 22.º, n.ºs 3, alínea b), e 5, da Sexta Directiva] — do âmbito do direito comunitário?

2) No caso de se tratar de matéria de direito comunitário: resulta das disposições da directiva citadas que os Estados-Membros podem autorizar o arredondamento [por defeito e para cada artigo], mesmo se forem incluídas várias transacções numa única factura e/ou numa declaração de IVA?»

23. Foram apresentadas observações escritas pela Ahold, pelos Governos grego, neerlandês, polaco e do Reino Unido e pela Comissão, os quais estiveram representados na audiência, com excepção do Governo polaco.

### Apreciação

#### *Quanto à primeira questão — direito aplicável*

24. É manifesto que nenhuma disposição em qualquer das directivas comunitárias sobre o IVA regula expressamente o arredondamento dos montantes de IVA. Embora os artigos 11.ºA e 22.º, n.º 3, alínea b), referidos pelo Hoge Raad, sejam relevantes para o cálculo dos montantes de IVA, estão muito longe do grau de precisão necessário para se tirar qualquer conclusão específica quanto ao arredondamento destes montantes. Assim sendo, uma vez que a questão do arredondamento não pode ser obviada, a necessária regulamentação detalhada deve ser determinada pelo direito nacional<sup>22</sup>.

25. Além disso e conforme salientaram vários Estados-Membros, esta conclusão é confortada pelas disposições do Tratado relativas à harmonização dos impostos sobre o volume de negócios (artigo 93.º CE) e às directivas (artigo 249.º CE, terceiro parágrafo).

26. No entanto, é também manifesto que, nos domínios abrangidos por uma directiva de harmonização, os Estados-Membros não podem adoptar medidas que sejam contrárias às regras ou princípios estabelecidos por esta directiva, ou a quaisquer regras ou princípios superiores aplicáveis em direito comunitário, ou que com estes sejam incompatíveis<sup>23</sup>.

27. Por outras palavras, a questão do arredondamento não deve ficar sujeita unicamente ao direito nacional ou ao direito comunitário, mas deve ser regulada de forma detalhada pelo direito nacional dentro dos limites impostos pelo direito comunitário.

#### *Quanto à segunda questão — arredondamento por defeito para cada artigo*

28. Nesta perspectiva, a segunda questão consiste essencialmente em saber se uma norma nacional, que permite aos comerciantes arredondar o IVA para a unidade de

22 — Para um exemplo análogo, v. acórdão de 15 de Março de 2007, Reemtsma (C-35/05, Colect., p. I-2425, n.º 38 e jurisprudência aí referida).

23 — Entendimento este já muitas vezes expresso pelo Tribunal de Justiça em matéria fiscal: v., mais recentemente, acórdão de 11 de Outubro de 2007, Hollmann (C-443/06, Colect., p. I-8491, n.º 33 e jurisprudência aí referida).

cêntimo imediatamente inferior, para cada artigo vendido, é exigida pelo direito comunitário em matéria de IVA, em especial a Sexta Directiva, ou se é compatível ou incompatível com este direito.

29. Em meu entender, tal regra é incompatível com os princípios que regem o IVA, pelos motivos adiante indicados. Embora a questão tenha duas facetas — arredondamento por defeito e arredondamento para cada artigo —, as duas estão estreitamente ligadas e considerá-las-ei conjuntamente.

30. A título preliminar, refira-se que a questão suscitada no Hoge Raad se situa no contexto de fornecimentos a consumidores finais, a preços de venda a retalho com IVA incluído. Por agora, limitarei a minha análise a este contexto — que, do ponto de vista do arredondamento, difere ligeiramente da situação dos fornecimentos a outros sujeitos passivos e dos fornecimentos a preços líquidos aos quais foi adicionado o IVA<sup>24</sup>.

31. Dois requisitos são, na minha opinião, da maior importância: o de que o IVA deve ser exactamente proporcional ao preço e o de que o IVA deve ser neutro em relação aos comerciantes.

32. O primeiro destes requisitos está expressamente previsto no artigo 2.º da Primeira Directiva. Significa que o montante do IVA incluído num preço de venda a retalho deve

representar, em relação a uma qualquer taxa do IVA, a proporção exacta do preço que decorre da aplicação dessa taxa. Quando a taxa é de 19%, a proporção exacta do imposto no preço de venda a retalho é de 19/119 desse preço. Tal continua a ser uma proporção exacta, independentemente de poder ou não ser expressa em unidades de cêntimo.

33. O segundo requisito decorre desse artigo e do regime de dedução previsto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, da Sexta Directiva. O IVA só deve onerar o consumidor final e não os diferentes comerciantes e prestadores de serviços que contribuíram para o produto final ou que foram intermediários<sup>25</sup>. Em contrapartida, estes operadores devem declarar à Administração Fiscal todos os montantes de IVA pagos pelo consumidor final e não podem reter qualquer destes montantes em seu próprio benefício.

34. Em relação ao consumidor final, que suporta o encargo do IVA, mas que não o paga separadamente nem o deduz numa fase posterior, não é necessário fixar o montante do imposto incluído no preço de venda a retalho em unidades de cêntimo. O consumidor final poderá, legitimamente, desejar ser informado deste montante, bem como da percentagem, mas, para esse efeito, será suficiente a aproximação à unidade de cêntimo mais próxima. Tal indicação, num talão e não numa factura relativa ao IVA emitida em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva, não precisa de vincular em nenhum aspecto o retalhista ou a Administração Fiscal.

24 — Para uma análise destas últimas situações, v., *infra*, n.ºs 55 e segs.

25 — V., por exemplo, acórdão de 8 de Fevereiro de 2007, Invertrand (C-435/05, Colect., p. I-1315, n.º 22 e jurisprudência aí referida).

35. Em contrapartida, é importante, em termos práticos, tanto para os retalhistas como para a Administração Fiscal, que sejam utilizados números exactos nos cálculos que determinam os montantes devidos.

36. Em conformidade com o artigo 22.º, n.ºs 4 e 5, da Sexta Directiva, o montante do imposto a jusante deve ser declarado pelo sujeito passivo na sua declaração periódica, onde esse montante é utilizado como um dos elementos de apuramento do imposto líquido a pagar no momento da apresentação da declaração.

37. Qualquer aumento no montante declarado (em consequência do arredondamento por excesso) significa um aumento do imposto líquido a pagar à Administração Fiscal e qualquer redução (em consequência do arredondamento por defeito) significa uma redução desse imposto líquido<sup>26</sup>.

38. Assim, embora a proporção exacta do imposto incluída em cada preço de venda a retalho e pago pelo consumidor (19/119 desse preço, no nosso exemplo) não varie, o arredondamento do montante para a unidade de cêntimo superior, na declaração periódica, obrigaria o retalhista a pagar do seu próprio lucro uma fracção de cêntimo acima do efectivamente devido e o arredondamento por defeito permitir-lhe-ia reter uma fracção de cêntimo como lucro adicional.

39. Poder-se-ia objectar que uma fracção de cêntimo é um montante mínimo que não pode comprometer seriamente a integridade do sistema do IVA. No entanto, se a fracção de cêntimo for multiplicada pelo número de artigos vendidos num determinado período fiscal, o impacto poderá ser considerável.

40. O cálculo da Ahold indica que, relativamente a dois dos seus estabelecimentos e no período de um mês, a diferença terá sido de cerca de 1 400 euros. Conforme resulta dos seus sítios na Internet, só nos Países Baixos, a Ahold explora mais de 2 000 estabelecimentos de venda a retalho de diferentes dimensões. Assim sendo, parece plausível a estimativa aproximada do Governo do Reino Unido de que, «se as quatro maiores cadeias de supermercados que fornecem bens no Reino Unido pudessem efectuar arredondamentos por defeito para cada artigo, sem alterar os preços pagos pelos clientes, isso levaria a um arredondamento por defeito do IVA declarado e pago por estas cadeias de supermercados superior a 70 milhões de GBP por ano (100 milhões de euros)»<sup>27</sup>.

41. Não há razão para supor que o arredondamento por excesso leve a menor distorção do que o arredondamento por defeito, mas a distorção poderá ser superior nos Estados-Membros onde a menor unidade monetária utilizada for maior que o cêntimo.

26 — Ou, se o imposto a montante for excepcionalmente superior ao imposto a jusante no período fiscal em questão, respectivamente, uma redução ou um aumento do montante líquido a reembolsar pela autoridade fiscal.

27 — Na audiência, o mandatário do Reino Unido referiu números ainda mais elevados, entre 200 e 800 milhões de GBP.

42. O arredondamento sistemático por defeito ou por excesso do montante do IVA devido sobre cada artigo vendido conduziria, pois, a uma considerável divergência global relativamente a um resultado totalmente coerente com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade exactas do IVA<sup>28</sup>. Com o arredondamento por defeito, em termos globais, quantias consideráveis do IVA seriam pagas pelos clientes e retidas pelos retalhistas em vez de serem entregues, conforme devido, à Administração Fiscal; com o arredondamento por excesso, montantes semelhantes seriam cobrados pela Administração Fiscal aos retalhistas, embora não fossem devidos nem tenham sido pagos pelos clientes.

43. Consequentemente, o direito comunitário em matéria de IVA não pode permitir — nem, por maioria de razão, exigir —, para efeitos da declaração de imposto, o arredondamento sistemático por defeito (ou por excesso) do IVA sobre cada artigo vendido pelos retalhistas.

44. Esta conclusão responde à segunda questão do Hoge Raad.

45. No entanto, pode ser útil examinar os tipos de solução aceitáveis, tendo em conta que a situação com interesse imediato diz respeito à venda a retalho ao consumidor final, a preços com IVA incluído.

28 — O arredondamento sistemático ao nível do talão ou do «cesto de compras» também deve ter um efeito considerável, embora menor, atendendo à imensa quantidade de talões deste tipo que são diariamente emitidos em qualquer Estado-Membro.

46. Existem pelo menos dois tipos de abordagem que poderão ser adequados para reduzir ou minimizar, senão eliminar completamente, a distorção que antes salientei. Podem ser aplicados de forma autónoma ou conjugada.

47. Em primeiro lugar, como referiram todos os governos dos Estados-Membros que apresentaram observações, o método comum de arredondamento aritmético, em que qualquer fracção de cêntimo inferior a 0,5 é arredondada por defeito e qualquer fracção de cêntimo superior ou igual a 0,5 é arredondada por excesso, em ambos os casos para a unidade de cêntimo mais próxima, pode reduzir a distorção em questão, na medida em que as quantias arredondadas por defeito tenderão a cancelar as quantias arredondadas por excesso<sup>29</sup>.

48. Esta abordagem não afecta necessariamente o montante do IVA incluído no preço pago por cada consumidor em relação a cada artigo que, à taxa de 19%, continua a

29 — Na audiência, o Reino Unido referiu um caso em que o arredondamento aritmético para cada artigo terá levado a uma discrepância fiscal de mais de 17 000 GBP, num período de seis meses, em relação a um único comerciante. Também é verdade que o método aritmético contém uma ligeira tendência no sentido do arredondamento por excesso, pelo facto de 0,5 de um cêntimo ser sempre arredondado por excesso, embora se situe exactamente à mesma distância das duas unidades de cêntimo. Este problema podia ser minimizado pelo «arredondamento do banqueiro» ou «arredondamento para os números pares», em que, por exemplo, no arredondamento para unidades, qualquer número que termine *exactamente* em «,5», sem ser seguido de outros algarismos, é arredondado para o número inteiro par mais próximo. Assim, «3,5» é arredondado para «4», como anteriormente, mas «2,5» é arredondado para «2».

ser de 19/119 do preço de venda a retalho<sup>30</sup>. Trata-se, antes, de um meio prático de obter uma aproximação ao total destes montantes individuais que cada retalhista deve declarar à Administração Fiscal na sua declaração periódica. Poderá ser obtido um grau de precisão provavelmente superior, calculando o montante do IVA sobre o preço de cada artigo até ao oitavo ou décimo algarismo decimal e somando todos os montantes assim calculados antes de arredondar para o cêntimo mais próximo, mas este refinamento parece ser desnecessariamente elaborado (e pesado para o pequeno comerciante).

49. Em segundo lugar, partindo desta última consideração, não é necessário proceder a qualquer arredondamento enquanto não tiver de ser realizado um *pagamento* efectivo de IVA, independentemente de qualquer indicação de preços com IVA incluído. Esta fase só é atingida no momento do apuramento do montante devido com cada declaração periódica, em conformidade com o artigo 22.º, n.º 5, da Sexta Directiva. Até lá, a contabilidade dos retalhistas só tem de referir os preços com IVA incluído relativamente a cada taxa de imposto aplicável; o montante do imposto incluído nesses preços pode ser simplesmente registado como sendo 19/119, ou 6/106 ou a fracção aplicável seja ela qual for (a «proporção exacta» exigida pelo artigo 2.º da Primeira Directiva). Se o arredondamento se limitar à fase final,

o resultado será mais exacto e o ónus do cálculo será, além disso, reduzido.

50. Se o efeito do arredondamento for, assim, limitado a uma fracção de cêntimo em relação a cada retalhista e a cada taxa do imposto em cada declaração periódica, não haverá uma distorção séria do montante total do imposto cobrado, relativamente ao montante total pago pelos consumidores e a distorção da neutralidade não poderá exceder alguns cêntimos por cada retalhista.

51. Além disso, se o arredondamento for deferido para a última fase possível, o arredondamento sistemático por defeito só afectará a integridade do sistema de uma forma muito insignificante. O Tribunal de Justiça especificou no acórdão Elida Gibbs que, em última análise, o montante a receber pela Administração Fiscal não poderá ser superior ao imposto pago pelo consumidor final<sup>31</sup>. Se esta jurisprudência for estritamente seguida, o arredondamento sistemático por defeito na fase da declaração periódica será, em princípio, a solução que melhor respeitará as regras e princípios a observar.

52. Gostaria de acrescentar uma última observação. Os retalhistas devem, por força da Directiva 98/6, indicar os preços de venda com IVA incluído. Como referido na

30 — Para informação do cliente, este montante pode ser indicado de forma arredondada, como sugeri no n.º 34 *supra*. Contudo, poderão surgir problemas se o montante arredondado for considerado o montante *efectivo* de IVA incluído no preço. Por exemplo, um artigo vendido a 0,28 euros com IVA a 19% inclui 0,0447 euros de IVA (19/119 de 0,28 euros). Se este montante for arredondado para 0,04 euros, o preço sem IVA será de 0,24 euros. Mas 19% de 0,24 euros são 0,0456 euros, montante que deve ser arredondado para 0,05 euros, de forma que o preço com IVA deveria ter sido de 0,29 euros.

31 — Acórdão de 24 de Outubro de 1996 (C-317/94, Colect., p. I-5339, n.ºs 18 a 24, em especial o n.º 24). Embora a língua do processo fosse o inglês, parece-me que a formulação da versão inglesa — «the tax authorities may not in any circumstances charge an montante exceeding the tax paid by the final consumer» — não reflecte com exactidão a redacção do acórdão no seu original em francês — «l'administration fiscale ne saurait en définitive percevoir un montant supérieur à celui payé par le consommateur final» (o sublinhado é meu). *NT*: Na versão portuguesa, «a Administração Fiscal não pode, em definitivo, cobrar um montante superior ao que foi pago pelo consumidor final».

audiência, os retalhistas fixam estes preços em resposta a considerações de mercado: a respectiva margem de lucro desejada, o preço que o cliente está disposto a pagar e o preço cobrado pelos concorrentes. É claro que o arredondamento dos montantes de IVA pode afectar estas considerações, em especial sempre que estejam em causa artigos de preço reduzido e com grande escoamento. No entanto, o IVA pretende ser neutro em relação aos comerciantes e os cálculos do montante do IVA não devem ser susceptíveis de influenciar as decisões comerciais deste tipo. Neste contexto, é importante ter em conta, em especial, que as grandes cadeias de supermercados têm uma capacidade de elaboração destes cálculos muito superior à dos pequenos comerciantes, pelo que qualquer possibilidade de arredondamento do IVA sobre artigos individuais poderá distorcer a concorrência a favor dos primeiros e em detrimento dos últimos.

53. Em síntese: i) sempre que os montantes tenham de ser totalizados, o arredondamento aritmético levará a menor distorção do que o arredondamento sistemático por defeito ou por excesso (e o arredondamento para números pares reduzirá ainda mais a distorção); ii) a distorção pode ser minimizada de forma mais eficaz, calculando os montantes devidos só depois de somar os montantes individuais com IVA em relação a cada período fiscal; iii) nesta fase, para evitar qualquer pagamento em excesso à Administração Fiscal, é aceitável arredondar o montante devido, em todos os casos, para a unidade de pagamento imediatamente inferior.

54. Saliente que as abordagens descritas não devem ser vistas necessariamente como as únicas possibilidades abertas aos Estados-Membros. Qualquer solução que

respeite as regras e princípios relevantes — e, em especial, que não envolva a retenção ou o pagamento pelo retalhista de qualquer diferença entre a proporção exacta do IVA sobre o preço de venda a retalho e o montante declarado à Administração Fiscal — é aceitável.

*Preços sem IVA e fornecimentos a sujeitos passivos*

55. O processo pendente no Hoge Raad refere-se a vendas a retalho a preços com IVA incluído. As considerações antes tecidas dizem respeito a este contexto específico e partem do pressuposto de que as vendas são efectuadas ao consumidor final. Tais consumidores, como antes indiquei, têm o direito de conhecer a proporção do IVA incluído no preço que pagaram e de ser informados do respectivo montante, arredondado para o cêntimo mais próximo. Esta informação consta normalmente dos recibos entregues pelos retalhistas, mas não é necessário que seja vinculativa entre o comerciante e a Administração Fiscal.

56. Porém, quando as vendas são efectuadas a sujeitos passivos que utilizam os bens em questão para os fins das suas próprias operações tributáveis a jusante, é necessário emitir uma factura relativa ao IVA, em conformidade com o artigo 22.º, n.º 3, da Sexta Directiva. Esta factura deve referir o preço exclusivo do imposto e o montante do imposto, os quais devem, portanto, ser expressos como montantes susceptíveis de pagamento.

57. Estas situações não envolvem, regra geral, retalhistas, mas comerciantes cuja actividade consiste essencialmente em abastecer outros sujeitos passivos. Ao contrário dos comerciantes retalhistas, aqueles fixam normalmente o preço — em unidades de cêntimo — sem imposto, depois aplicam o IVA à taxa adequada a esse preço. Para indicar o montante do IVA em unidades de cêntimo será novamente necessário, muitas vezes, arredondar o montante por excesso ou por defeito.

58. No entanto, numa situação destas, as distorções que antes expus ou não ocorrem ou têm efeitos bastante mitigados.

59. No que diz respeito às operações *individuais*, em que o imposto a jusante que é cobrado pelo fornecedor representa o imposto a montante que será subsequentemente deduzido pelo cliente, o montante não onera nem beneficia qualquer das partes; além disso, uma vez que o imposto a jusante e o imposto a montante se cancelam um ao outro através do funcionamento do sistema de dedução, o montante cobrado quando do fornecimento ao consumidor final no fim da cadeia do IVA não é afectado.

60. Nos casos mais raros em que o fornecimento é efectuado a um consumidor final, embora o arredondamento tenha um ligeiro efeito no montante pago pelo cliente e cobrado pela Administração Fiscal, não afecta a neutralidade do imposto do ponto de vista do fornecedor. O montante facturado é o montante que deve ser declarado à Administração Fiscal e a fracção de

arredondamento não afecta em nenhum dos sentidos a margem de lucro do fornecedor<sup>32</sup>.

61. É verdade que o efeito *cumulativo* do arredondamento em tais operações pode afectar o montante global das receitas de IVA cobradas pelo Estado-Membro, mas esse efeito será limitado. O consumidor final obtém os seus fornecimentos predominantemente de retalhistas que estão obrigados a vender a preços com IVA incluído. No caso em que não o faz, as suas aquisições são, em princípio, de maior valor substancial, pelo que o arredondamento inferior a um cêntimo representará uma diferença proporcional consideravelmente mais pequena. Se o arredondamento for aritmético, o efeito tanto para as receitas globais do IVA como para os clientes individuais será limitado.

62. Sempre que, em operações individuais excepcionais, um sujeito passivo adquirir a um retalhista artigos que utiliza para os fins das suas próprias operações tributáveis a jusante e sobre os quais pretenda deduzir o IVA, pedirá uma factura que indique o preço líquido juntamente com o montante do imposto. Neste caso, o retalhista deve fazer um pequeno ajuste do seu preço para poder mostrar estes montantes em unidades de cêntimo. No entanto, pelos motivos já explicados, este ajustamento não afectará qualquer das partes nem o montante do IVA que é, em última análise, cobrado.

32 — Refira-se que esta não é uma opção para os verdadeiros comerciantes retalhistas, que estão obrigados a fixar preços com IVA incluído (v. Directiva 98/6, já referida no n.º 12 *supra*).

## Conclusão

63. À luz das precedentes considerações, proponho que o Tribunal de Justiça responda às questões suscitadas pelo Hoge Raad do seguinte modo:

- «1) As directivas comunitárias sobre o IVA não regulam de forma detalhada os arredondamentos nos montantes de IVA. Por conseguinte, esta regulação deve ser determinada pelo direito nacional, o qual deve, no entanto, cumprir nessa matéria todas as regras e princípios relevantes que decorrem das directivas.
  
- 2) Estas regras e princípios não permitem aos retalhistas arredondar por defeito o montante do IVA incluído no preço com IVA de cada artigo vendido, a fim de determinar o montante do imposto a jusante a indicar nas respectivas declarações periódicas.»