

comprometendo-se o retalhista a utilizar o brinde como meio de incitamento ou de recompensa de um terceiro que se encarrega de organizar uma reunião durante a qual outros artigos do grossista podem ser vendidos pelo retalhista ao público com benefício para ambos, entendendo-se que, não se realizando a reunião, o bônus deve ser devolvido ao fornecedor ou ser pago pelo seu preço de venda por grosso, a matéria colec-

tável é constituída pela soma da contrapartida monetária e do valor do serviço prestado pelo retalhista que consiste em utilizar o bônus para garantir os serviços do terceiro ou para o recompensar; o valor deste serviço deve ser considerado como igual à diferença entre o preço efectivamente pago por aquele produto e o seu preço corrente de venda por grosso.

RELATÓRIO PARA AUDIÊNCIA apresentado no processo 230/87 *

I — Matéria de facto e tramitação processual

1. O sistema de comercialização da recorrente no processo principal

A Naturally Yours Cosmetics Limited é uma sociedade que se dedica ao comércio por grosso de cosméticos destinados a venda através do sistema de reuniões-convívio. Este método de venda a retalho está solidamente implantado no Reino Unido; no caso em apreço, funciona através de uma estrutura de responsáveis regionais e locais, que controlam um certo número de «consultoras de beleza». A função de uma consultora de beleza, que parece ser uma profissional independente, é a de vender os produtos da sociedade recorrente. Isto é feito através da escolha, de entre as suas amigas e conhecidas, de um certo número de pessoas, conhecidas como «anfitriãs», que se dispõem a ce-

der as suas casas para a realização de reuniões-convívio organizadas pela anfitriã, para as quais convida as suas amigas e conhecidas e durante as quais os produtos da sociedade recorrente são apresentados e vendidos. Tendo encontrado um local apropriado, a consultora de beleza procura vender os produtos e receber o dinheiro e, também, dar conselhos práticos às convidadas.

Verifica-se que todos os produtos destinados a venda numa reunião-convívio são adquiridos pela consultora de beleza que está, por conseguinte, na posição de retalhista exclusiva. A sociedade recorrente fornece às consultoras de beleza uma nota de encomenda que contém a gama completa dos seus produtos juntamente com os respectivos preços de venda por grosso. Os preços de venda a retalho recomendados para a venda às presentes nas reuniões constam de uma brochura separada, a fornecer àquelas.

* Língua do processo: inglês.

A diferença entre o preço de venda a retalho recomendado e o chamado preço «de venda» (ou seja, o preço a que a consultora de beleza adquire cada um dos cosméticos à sociedade recorrente) constitui o lucro obtido pela consultora de beleza na venda à clientes.

O artigo 11.º parte A, n.º 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 — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (77/388/CEE)(JO L 145, p. 1 (daqui em diante «sexta directiva») estabelece que:

«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;»

Para incitar a anfitriã a organizar reuniões-convívio, é-lhe dado um «bónus-recordação». No período em questão (o ano de 1984), a sociedade recorrente utilizou um particular produto de beleza — um boião de creme designado por Natural Oasis Rejuvenating Cream — cujo preço recomendado de venda a retalho era de 12,95 UKL. Contudo, quando usado pela consultora de beleza como bónus, o boião de creme era adquirido à sociedade recorrente a um preço especialmente baixo, fixado em 1,50 UKL.

2. Enquadramento jurídico do litígio

O artigo 10.º do Value Added Tax Act (1983) do Reino Unido (daqui em diante «VAT Act») estipula o seguinte:

«10. 1) Para os efeitos da presente lei, o valor de qualquer fornecimento de bens ou serviços determinar-se-á como se segue.

2) Quando o fornecimento tiver uma contrapartida em dinheiro, o seu valor será o do quantitativo que, após adição do imposto cobrável, for igual à contrapartida.

3) Quando o fornecimento não tiver contrapartida ou tiver uma contrapartida não (ou não inteiramente) constituída por dinheiro, o valor do fornecimento a tomar em consideração é o seu valor normal de mercado».

No artigo 8.º da segunda directiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios — Estrutura e modalidades de aplicação do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (67/228/CEE)(JO L 71, p. 1303; EE 09 F1 p. 6 (daqui em diante «segunda directiva»), a matéria colectável é definida como sendo constituída:

«No caso de entregas de bens e de prestações de serviços, por tudo aquilo que constitui o contravalor da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo todas as despesas e impostos, com excepção do próprio imposto sobre o valor acrescentado...»

O anexo A, n.º 13, da segunda directiva, referindo-se ao artigo 8.º, determina:

«por “contravalor” deve entender-se tudo aquilo que é recebido como contrapartida da entrega do bem ou da prestação de serviços, incluindo as despesas acessórias (embalagem, transporte, seguro, etc.), isto é, não só a importância dos valores cobrados mas também, por exemplo, o valor dos bens recebidos em troca ou, em caso de execução de acto da Administração Pública ou em seu nome, o montante da indemnização recebida.»

Os Commissioners of Customs and Excise, baseando-se no artigo 10.º, n.º 3, do VAT Act, sustentaram que cada um dos fornecimentos de «bónus» tinha tido uma contrapartida não inteiramente constituída por dinheiro, de modo que o seu valor para fins fiscais era o valor normal do creme, avaliado em 10,14 UKL, ou seja, o preço de venda por grosso do creme a uma consultora de beleza quando este não se destinava a ser oferecido à anfitriã.

Em recurso perante o London Value Added Tax Tribunal contra a decisão dos Commissioners relativa ao cálculo do imposto relativo ao ano de 1984, a sociedade recorrente alegou que o imposto sobre o valor acrescentado incidia unicamente sobre 1,50 UKL, ou seja, o preço pago por uma consultora de beleza por um boião de creme destinado a ser usado como «bónus». A este respeito, baseou-se no efeito directo do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da sexta directiva do Conselho afirmando, conse-

quentemente, que, para fins fiscais, o valor de cada «bónus» devia ser a contrapartida monetária recebida, ou seja, 1,50 UKL.

O London Value Added Tax Tribunal considerou ser essencial determinar se a promessa ou compromisso da consultora de beleza à sociedade recorrente de dar o «bónus» a uma anfitriã que organiza uma reunião-convívio durante a qual os produtos da sociedade recorrente são apresentados e postos à venda, podem, para além do pagamento de 1,50 UKL em dinheiro, ser considerados como integrando a «contrapartida» obtida pela sociedade recorrente pelo fornecimento de um «bónus» e, em caso afirmativo, como devem ser esses compromissos ou promessas calculados para efeitos fiscais. O tribunal observa que, embora o termo «contrapartida» seja definido no anexo A, n.º 13, da segunda directiva, essa definição não é retomada na sexta directiva.

Por despacho de 13 de Março de 1987, o London Value Added Tax Tribunal decidiu suspender a instância até que o Tribunal de Justiça se pronuncie a título prejudicial, ao abrigo do artigo 177.º do Tratado CEE, sobre as seguintes questões:

«Para os efeitos do artigo 11.º, parte A, da sexta directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), quando um fornecedor («o grossista») entregue bens («o bónus») a outrém («o retalhista») por um preço (nomeadamente certa

quantia em dinheiro) inferior àquele a que fornece idênticos bens ao «retalhista» para revenda ao público, com o compromisso, por parte do «retalhista», de aplicar esses bónus na angariação de outra pessoa para organizar, ou na recompensa de outrém pela organização de uma reunião durante a qual outros produtos do grossista podem ser vendidos pelo retalhista ao público, com lucro para aqueles, a matéria colectável

a) é apenas o preço recebido pelo grossista em troca do bónus, ou

b) o preço que o retalhista paga ao grossista por idênticos produtos para revenda ao público, ou

c) deve ser fixada de acordo com critérios que podem ser estabelecidos pelo Estado-membro em questão, ou

d) é a soma do preço e do valor do compromisso do retalhista em utilizar o bónus na angariação ou recompensa de outra pessoa e, neste caso, como deve ser determinado o valor do compromisso, ou

e) qualquer outro valor, e neste caso, qual?»

O presidente do London Value Added Tax Tribunal afirmou, no despacho de reenvio que, em sua opinião, o acórdão de 5 de Fe-

vereiro de 1981 do Tribunal (154/80, Cooperative Vereniging Aardappelenbewaarp-laats GA, Recueil 1981, p. 445) mostrou claramente que a matéria colectável de fornecimento de bens não deve ser determinada por referência aos bens entregues, ou ao seu valor normal de mercado, ou por qualquer outra forma de referência àqueles, mas por referência à contrapartida recebida pelos bens. Em especial, considerou que, em circunstâncias como as do presente caso, a Sexta Directiva não autoriza a referência ao valor normal dos bens (tal como determina o artigo 10.º, n.º 3, do Value Added Tax Act 1983), mas apenas a referência à contrapartida recebida. Para chegar a esta conclusão, apoiou-se no teor literal da sexta directiva e no facto de a referência ao «valor normal» dos bens constar da proposta original do artigo 11.º, parte A, da sexta directiva, tendo sido subsequente e deliberadamente omitida.

O despacho solicitando a decisão a título prejudicial deu entrada na Secretaria do Tribunal em 29 de Julho de 1987.

De acordo com o artigo 20.º do Protocolo sobre o Estatuto do Tribunal de Justiça da CEE, apresentaram ao Tribunal observações escritas a Naturally Yours Cosmetics Limited, representada por David Vaughan, QC, mandatado por Stephen Kon, Solicitor, de Londres, assistido por John Arnold FCA; o Reino Unido, representado por H. R. L. Purse, Treasury Solicitor, na qualidade de agente; o Governo da República Portuguesa, representado por Luís Inês Fernandes e Maria Helena Brito, da Direcção-Geral das Comunidades Europeias, e Arlindo Correia, do Serviço de Administração do IVA, na qualidade de agentes, e a Comissão das CE, representada por Johannes Føns Buhl, consultor jurídico, na qualidade de agente.

Com base no relatório do juiz relator e ouvido o advogado-geral, o Tribunal decidiu iniciar a fase oral do processo sem instrução.

II — Observações apresentadas ao Tribunal

a) *Pela sociedade recorrente*

A sociedade recorrente alega que a contrapartida do fornecimento do «bónus-recorção» é, no presente caso, o preço pago ao fornecedor (ou seja, 1,50 UKL), uma vez que essa é a contrapartida por este recebida pela entrega daquele produto. Pelo contrário, os compromissos ou benefícios subsidiários (tais como o compromisso assumido pela consultora de beleza de dar de presente o «bónus» a uma anfitriã) não fazem parte da contrapartida porque, em primeiro lugar, não estão suficientemente próximos do fornecimento dos bens sobre que incide o imposto, antes se relacionam com a possibilidade da venda de outros produtos a preço sem desconto na reunião-convívio efectuada pela anfitriã; em segundo lugar, não são suficientemente susceptíveis de precisa e exacta avaliação monetária subjectiva, dado o valor da oportunidade de venda de outros produtos depender inteiramente do sucesso de cada uma das reuniões-convívio. A oportunidade de os produtos serem vendidos numa reunião-convívio pode ser mais valiosa do que a oportunidade de vender noutra reunião-convívio. Mais ainda, a sociedade recorrente acentua o facto de a contrapartida constituir um valor subjectivo no preciso sentido de que é subjectivo para as partes na transacção e não um valor a ser avaliado pelas autoridades fiscais de acordo com critérios objectivos.

Independentemente da questão de saber se o benefício recebido da anfitriã pela sociedade recorrente pode ser considerado contrapartida, a sociedade recorrente alega que esse benefício não é obtido através do fornecimento do produto a ser usado como «bónus» e, não pode, por conseguinte, ser incluído na matéria colectável. O benefício resulta da venda de outros produtos à consultora de beleza que faz o negócio por sua conta.

À luz destes argumentos, a sociedade recorrente afirma que a resposta à questão submetida deve ser:

«Nas circunstâncias consideradas na questão, a matéria colectável é a efectiva contrapartida monetária recebida pelo grossista em troca do produto incentivador.»

b) *Pela Comissão das Comunidades Europeias*

A Comissão partilha a opinião da sociedade recorrente quando esta refere que as disposições do artigo 11.º da sexta directiva consideram matéria colectável «tudo o que constitui a contrapartida». Em relação aos factos do presente caso, a contrapartida recebida pela sociedade recorrente em troca do produto vendido à consultora de beleza para ser usado como «bónus» ascende apenas a 1,50 UKL. A Comissão, embora assinala que o artigo 11.º, parte B, n.º 1, alínea b), e n.º 2 da sexta directiva determinam, em certas circunstâncias, a utilização do valor normal, tanto no fornecimento de serviços dentro do território do país como na

importação de bens, salienta que este sistema não deve ser aplicado, por analogia, ao fornecimento de bens recebidos em troca de uma contrapartida dentro do território de um Estado-membro, por um sujeito passivo agindo como tal e não beneficiando de qualquer disposição especial.

Finalmente, a Comissão observa que o pedido de decisão prejudicial se refere a um certo número de partes envolvidas numa operação de venda directa e que há na sexta directiva disposições (por exemplo, os artigos 4.º, 24.º e 27.º) que um Estado-membro pode invocar se considerar, por razões específicas, que o imposto deve ser cobrado de forma diferente.

A Comissão conclui no sentido de a questão submetida pelo London Value Added Tax Tribunal dever ser respondida da seguinte forma:

«Para os efeitos do artigo 11.º, parte A, da sexta directiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (Directiva 77/388/CEE, de 17 de Maio de 1977), o imposto sobre o valor acrescentado incide sobre tudo o que constitui a contrapartida recebida por um sujeito passivo pelo fornecimento de bens não isentos no interior dum mesmo Estado-membro e, quando essa contrapartida consistir apenas numa prestação monetária ou apenas possa ser avaliada nesses termos, a matéria colectável será apenas essa contrapartida monetária.»

c) *Pelo Governo do Reino Unido*

Pelo contrário, o Reino Unido sustenta que, quando a contrapartida consista em ou inclua uma prestação não pecuniária, o artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), determina que esta parte seja calculada; o modo de cálculo é deixado, até certo ponto, à descrição dos Estados-membros. O Reino Unido alega que o artigo 10.º, n.º 3, do Value Added Tax Act 1983, que manda calcular a contrapartida por referência ao valor normal do fornecimento, está em conformidade com o espírito e intenção da disposição comunitária. Uma vez que o fornecimento de bens ou serviços por um sujeito passivo apenas está sujeito ao pagamento do IVA se tiver uma contrapartida e uma vez que a matéria colectável é determinada por referência a essa contrapartida, parece, em sua opinião, ter o artigo 11.º da sexta directiva rejeitado um modo de avaliação indissociavelmente ligado ao «valor normal», embora permitindo aos Estados-membros escolher o seu próprio modo de avaliação.

Além disso, o Reino Unido alega que do artigo 8.º e do anexo A, n.º 13, da segunda directiva e do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da sexta directiva IVA resulta claramente constituir a contrapartida não monetária uma «contrapartida» adequada para efeitos de aplicação do IVA. O Reino Unido alega ainda que as disposições do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a) mostram de forma igualmente clara que a contrapartida não monetária deve ser calculada mas não especificam como; o Reino Unido optou por calcular a contrapartida por referência ao valor normal dos fornecimentos. O Reino Unido apoia-se igualmente na versão

francesa da sexta directiva que, através da utilização do termo «contrepartie» no artigo 11.º mostra claramente, em sua opinião, que o «contravalor» não se limita a um pagamento em dinheiro.

os serviços de uma anfitriã e de a recompen-sar concomitantemente. O Reino Unido assinala a este propósito que, ao determinar a matéria colectável por referência a um valor normal, este se reporta ao valor no mercado em que as transacções têm lugar, ou seja, o mercado grossista.

O Reino Unido alega que a determinação da matéria colectável por referência ao valor normal dos bens fornecidos nos casos em que existe contrapartida não monetária é o único método defensável de assegurar que a matéria colectável reflecta o valor que o próprio fornecedor atribui à contrapartida que recebeu em troca dos seus bens. Este é o significado de «valor subjectivo» e de «... contrapartida efectivamente recebida e não um valor calculado segundo critérios objectivos», tal como declarou o Tribunal no seu já citado acórdão de 5 de Fevereiro de 1981. Alega que a legislação do Reino Unido determina efectivamente o valor da contrapartida recebida por referência ao valor dos bens de que o fornecedor se separou na troca e que isto é inteiramente compatível com o artigo 11.º da sexta directiva.

d) *Pelo Governo da República Portuguesa*

O Governo da República Portuguesa alega que, nos casos em que a contraprestação da entrega é constituída em parte por bens e serviços, a matéria colectável do imposto sobre o valor acrescentado deve ser determinada adicionando à quantia em dinheiro o valor dos bens ou serviços recebidos em troca. Em apoio desta conclusão, refere-se à definição de «contravalor» no anexo A, n.º 13, da segunda directiva e alega que a expressão «contrapartida» na sexta directiva tem o mesmo significado. Segue-se, portanto, que na matéria colectável se devem incluir não só o montante das importâncias recebidas ou a receber, mas também o valor dos bens ou serviços recebidos.

O Reino Unido conclui que, uma vez que o compromisso da consultora de beleza de angariar os serviços de uma anfitriã e de a recompen-sar por esses serviços faz parte da «contrapartida» do fornecimento do «bónus», deve ser incluído na «matéria colectável», de acordo com a redacção clara do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da sexta directiva. O valor dessa contrapartida para a sociedade recorrente é de 8,46 UKL, ou seja, a diferença entre o que a sociedade recorrente teria recebido por um boião de creme e o que efectivamente recebeu da consultora de beleza em articulação com o compromisso por esta assumido de angariar

No caso em apreço, esta dupla obrigação, ou seja, pagar à sociedade o montante de 1,50 UKL e promover e organizar uma reunião-convívio na casa de uma anfitriã com a intenção de atrair compradores, constitui a contrapartida do fornecimento pela sociedade recorrente à consultora de beleza do produto usado como «bónus». Há, consequentemente, um vínculo directo entre o serviço prestado e a contrapartida recebida.

É necessário determinar o valor normal dos bens fornecidos uma vez que este é igual ao montante em dinheiro mais o valor do serviço prestado pela consultora de beleza. Esta conclusão resulta do facto de as partes terem celebrado um contrato sinalagmático. O fornecimento de bens por uma das partes tem como contrapartida o fornecimento de um serviço pela outra. Esta é a solução adoptada no direito português (artigo 16.º, n.º 3, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) que estabelece:

«Nos casos em que a contraprestação não seja definida, no todo ou em parte, em dinheiro, o valor tributável será o montante recebido ou a receber, acrescido do valor normal dos bens ou serviços dados em troca».

À luz das precedentes considerações, a República Portuguesa propõe uma resposta do seguinte teor à questão apresentada:

«No caso em que um fornecedor (o grossista) entregue bens (o bónus) a outrém (o retalhista) por um preço (nomeadamente

certa quantia em dinheiro) menor do que aquele a que fornece idênticos bens ao retalhista para revenda ao público, com o compromisso, por parte do retalhista, de aplicar esse bónus na angariação ou na recompensa de outra pessoa pela organização de uma reunião durante a qual outros produtos do grossista podem ser vendidos pelo retalhista ao público, com lucro para ambos, a matéria colectável, nos termos do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da sexta directiva do Conselho relativa à harmonização das legislações dos Estados-membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, é constituída pela soma do preço pago ao grossista com o valor da prestação de serviço do retalhista que consiste em utilizar o bónus na angariação e recompensa de outra pessoa, podendo o valor deste serviço considerar-se igual à diferença entre o preço que o retalhista paga ao grossista por idênticos produtos para revenda ao público e o preço efectivamente pago pelo retalhista.»

T. F. O'Higgins
Juiz relator