



3 A campanha das velas ocorreu de 1991 a 1996. Cada 12 litros de combustível comprado dava direito a um selo «Q8 sails». No final da campanha, com a utilização de cartões electrónicos, facilitou-se por vezes a aquisição de fracções de selos. Eram necessários 30 selos para preencher um «cartão de coleccionador». O número de cartões completos necessário à obtenção de um brinde determinado («bens entregues em troca dos selos») era o constante do catálogo de brindes. Grande percentagem dos compradores de combustível, embora nem todos, coleccionou selos (4).

4 Para obter um brinde, o cliente tinha de preencher um formulário de encomenda, verificando que preenchia as condições da oferta. Embora estivesse estipulado que os selos eram intransmissíveis, a Kuwait tolerou, de algum modo, que os selos fossem coleccionados em comum (por exemplo, por colegas de trabalho), mas opunha-se à existência de um mercado paralelo de selos. Estipulou-se que os selos tinham um valor nominal de 0,001 pence, embora só pudesse ser trocados por numerário quando o seu valor excedesse 25 pence, o que representava a compra de uma grande quantidade de combustível. Ainda que tenham sido indicados outros valores, a Kuwait pensa que a taxa de troca foi «muito superior a 50%».

5 A campanha das velas foi interrompida em virtude de modificações ocorridas no mercado, particularmente em consequência da concorrência a nível de preços levada a cabo pelos hipermercados presentes no sector da venda a retalho de combustíveis. Ainda que os preços a retalho da gasolina Q8 tenham baixado cerca de 4 pence por litro, nem toda essa baixa foi necessariamente consequência directa do fim da promoção. O Tribunal de Justiça foi informado de que em Fevereiro de 1995 o custo dos brindes entregues durante a campanha já tinha alcançado 3 355 000 UKL, ou seja, 0,36 pence por litro de gasolina vendido nas estações de serviço que nela participaram (5).

#### B - O contexto jurídico

6 Será útil referir as principais disposições de direito comunitário evocadas nas observações apresentadas ao Tribunal de Justiça. O artigo 2.º da primeira directiva (6) dispõe que o imposto sobre o valor acrescentado consiste num «imposto geral sobre o consumo» de bens e serviços.

7 Em princípio, segundo o disposto no artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, só as entregas de bens e as prestações de serviços efectuadas a título oneroso estão sujeitas ao IVA. O artigo 5.º define «entregas de bens» como «a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário». Todavia, o artigo 5.º, n.º 6, prevê que certas entregas de bens efectuadas sem contrapartida estão sujeitas a IVA:

«É equiparada a entrega efectuada a título oneroso a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição de bens a título gratuito, ou, em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado. Todavia, não será assim considerada a afectação a ofertas de pequeno valor e a amostras, para os fins da própria empresa.»

8 Contudo, relativamente às prestações de serviços, a disposição correspondente, contida no artigo 6.º, n.º 2, dispõe, na parte que nos interessa:

«São equiparadas a prestações de serviços efectuadas a título oneroso:

...

b) as prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu uso pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

...»

9 O artigo 11.º da Sexta Directiva diz respeito à matéria colectável para efeitos de IVA. O artigo 11.º, A, n.º 1, na parte que nos interessa, estipula:

«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;

b) no caso de operações referidas no n.º 6... do artigo 5.º, pelo preço de compra dos bens ou de bens similares, ou, na falta de preço de compra, pelo preço de custo, determinados no momento em que tais operações se efectuam;

...»

O artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), estabelece que a matéria colectável não inclui «Os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário no momento em que a operação se realiza...», enquanto que o artigo 11.º, C, n.º 1, prevê, *inter alia*, que «em caso... de redução do preço, depois de efectuada a operação, a matéria colectável é reduzida em conformidade, nas condições fixadas pelos Estados-Membros».

10 As normas comunitárias que acabo de referir são actualmente aplicadas no Reino Unido através do Value Added Tax Act 1994 (a seguir «lei de 1994»). É importante notar que, durante a campanha das velas, se considerava, para efeitos das normas nacionais que executam o artigo 5.º, n.º 6, segunda frase, da Sexta Directiva, que a entrega de brindes comerciais cujo custo de aquisição excedesse 10 UKL (15 UKL a partir de 29 de Novembro de 1995) era uma entrega tributável.

C - O litígio e a tramitação do processo a nível nacional

11 Os Commissioners of Customs & Excise (a seguir «Commissioners»), por carta de 16 de Junho de 1995, determinaram que, quando os custos de um artigo fornecido no âmbito da campanha das velas excedesse 10 UKL, a Kuwait era obrigada, segundo o disposto no n.º 6 do anexo VI da lei de 1994, a pagar IVA sobre os bens entregues. Na opinião dos Commissioners, esses bens eram fornecidos «por outra forma que não a título oneroso». A Kuwait interpôs recurso dessa decisão para o VAT and Duties Tribunal, London (a seguir «órgão jurisdicional nacional»).

12 A Kuwait alegou que os bens entregues em troca dos selos não eram fornecidos «a título gratuito» na acepção do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, cuja finalidade era impedir o consumo de bens sem pagamento do IVA pelos sujeitos passivos, que, se os tivessem adquirido como consumidores, teriam pago IVA (7). A Kuwait afirmou que não era ela que consumia os bens, antes os entregando aos automobilistas, nos termos de um contrato acessório, o que, juntamente com a entrega de combustível, podia ser considerado como constituindo uma única operação comercial. Além disso, alegou que existia uma contrapartida pelo fornecimento dos bens entregues em troca dos selos (8). O fornecimento de combustível e o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos constituíam dois contratos interdependentes. O pagamento do combustível, no âmbito do primeiro contrato, incluía o pagamento dos bens a entregar em troca dos selos. Alegou-se que, quando o revendedor do combustível não era a Kuwait, a parte do preço do combustível que conferia direitos face à Kuwait era o adicional de 0,22 pence/0,33

pençe por litro (mais IVA) que o revendedor participante na campanha tinha de pagar à Kuwait por esse combustível (9).

13 Os Commissioners alegaram que as duas fases em que se processa a obtenção dos bens pelo cliente deviam ser analisadas separadamente. Apoiando-se no acórdão de 27 de Março de 1990, *Boots Company* (10), alegaram que a noção de «contrapartida» implicava a obtenção de alguma vantagem ou lucro económico que não podia consistir apenas num aumento do volume de negócios. No caso em apreço, o cliente mais não podia fazer do que pagar o preço pedido pela gasolina; não podia pedir que, em troca da renúncia ao direito aos selos, lhe fosse aplicado um preço mais baixo. Assim, a contrapartida, se existiu, não era de natureza monetária. Os Commissioners alegaram que, segundo o disposto no artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, as ofertas, mesmo para fins da empresa, estão sujeitas a IVA, a não ser que sejam «de pequeno valor». Além disso, o montante que os revendedores pagaram à Kuwait pelos bens entregues em troca dos selos foi pago com vista a participar na campanha das velas e, ergo, não como uma contribuição para os bens entregues aos seus clientes.

14 O órgão jurisdicional nacional decidiu, como matéria de direito nacional, que a promoção envolve a entrega de selos de acordo com uma oferta unilateral distinta da transacção principal, ou seja, o fornecimento de gasolina. Esta oferta unilateral transformava-se num verdadeiro contrato quando o motorista entregava o número necessário de cartões completos para obter um determinado brinde e satisfazia as outras condições do sistema. Todavia, referindo-se sobretudo ao acórdão *Boots*, reconhece que o conceito de «consideration» (contrapartida) para efeitos do direito comunitário relativo ao IVA era diferente do de «consideration» (causa) do direito das obrigações inglês. O órgão jurisdicional nacional adopta a posição provisória de que os selos foram «obtidos a título gratuito», uma vez que o motorista, ao pagar o preço marcado na bomba, não efectuou «uma parte do pagamento destinado à possível aquisição do brinde». Não obstante, considerando que essa abordagem pode ser incompatível com a Sexta Directiva, decidiu submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«Quando um distribuidor de mercadorias efectua uma campanha de promoção comercial, nos termos da qual, em linhas gerais:

i) o promotor, tendo em vista objectivos comerciais, trocou brindes por pontos, em conformidade com as condições da campanha;

ii) sem qualquer pagamento em dinheiro aquando da troca;

iii) troca essa a que o adquirente de mercadorias objecto da promoção passou a ter direito por ter adquirido essas mercadorias ao preço integral de venda a retalho, sem efectuar qualquer pagamento em dinheiro identificável pelos selos.

1) A expressão «os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário, no momento em que a operação se realiza», constante do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva do Conselho, deve ser interpretada no sentido de abranger todo o custo dos brindes trocáveis por pontos?

2) Deve considerar-se que os brindes trocáveis por pontos constituem uma «entrega efectuada a título oneroso» para efeitos do artigo 5.º, n.º 6, da directiva?

3) Se a entrega dos brindes for efectuada por outra forma que não a título oneroso ou a «título gratuito», o artigo 5.º, n.º 6, deve ser interpretado no sentido de obrigar a que a entrega de brindes seja considerada uma entrega a título oneroso, não obstante ter fins comerciais?

4) Deverá a resposta a alguma das questões que antecedem ser diferente:

a) se os selos trocados por qualquer dos brindes forem obtidos aquando da aquisição, ao promotor da campanha, de mercadorias objecto da promoção;

b) se esses selos forem obtidos aquando da aquisição de mercadorias objecto da promoção a um revendedor que participa na campanha; ou

c) se os selos trocados forem obtidos em parte aquando da aquisição de mercadorias objecto da promoção ao promotor da campanha e em parte aquando da compra de mercadorias objecto da promoção a um ou mais revendedores que participam na campanha?

5) Se a resposta à terceira questão for negativa, o Reino Unido pode, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva e da derrogação que obteve em 1977, aplicar ao promotor da campanha um imposto sobre o volume de negócios, baseado no custo, para este, dos brindes trocáveis por pontos, a que acresce o imposto sobre o volume de negócios incluído na totalidade do preço de venda a retalho das mercadorias objecto da promoção?»

## II - Observações apresentadas no Tribunal de Justiça

15 A Kuwait, o Reino Unido da Grã-Bretanha e da Irlanda do Norte, a República Francesa, a República Portuguesa e a Comissão apresentaram observações escritas. Com excepção de Portugal, também apresentaram alegações. Podem ser resumidas como segue.

16 A Kuwait, apoiada pela Comissão, alega que o artigo 5.º, n.º 6, não era aplicável em virtude de os bens entregues em troca dos selos em causa serem fornecidos a título oneroso. Além disso, ambas alegam que o Reino Unido não se podia basear numa derrogação feita nos termos do disposto no artigo 27.º, n.º 1, para submeter essas entregas ao IVA. Os Estados-Membros intervenientes são unânimes em considerar que não existe contrapartida pelo fornecimento dos bens entregues em troca dos selos. Alegam que o seu fornecimento devia estar sujeito ao IVA calculado com base na matéria colectável tal como definida no artigo 11.º, A, n.º 1, alínea b), isto é, o preço de compra dos bens entregues em troca dos selos. O Reino Unido sustenta que se se considerar que existe contrapartida pelos bens entregues em troca dos selos, poder-se-ia então sujeitar a sua entrega ao IVA ao abrigo da derrogação de que beneficia nos termos do artigo 27.º, n.º 5, da Sexta Directiva.

## III - Análise

A - A primeira questão e os descontos visados no artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b)

17 Tanto do despacho de reenvio como das observações apresentadas ao Tribunal de Justiça resulta que a primeira questão, pela qual o Tribunal de Justiça é interrogado sobre se, para efeitos do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, pode considerar-se existir um desconto, quando esse «desconto» cobrir a totalidade do custo do fornecimento dos bens entregues em troca dos selos, é uma questão que, no caso em apreço, verdadeiramente não se coloca. Como a Kuwait, o Reino Unido, a República Francesa e a República Portuguesa referem, na medida em que não existiu qualquer preço de compra para os bens entregues em troca dos selos em causa, também não podia existir nenhum desconto ou abatimento. A interpretação do artigo 5.º, n.º 6, revela-se ser mais pertinente para efeitos do presente processo. Consequentemente, sugiro que se responda à primeira questão declarando que, numa campanha promocional como a campanha das velas, não existe qualquer desconto na acepção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b).

## *B - Linhas gerais das segunda à quinta questões*

*18 As restantes questões suscitam essencialmente três problemas. Em primeiro lugar, o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos que a Kuwait efectua deve ser «equiparado a entrega efectuada a título oneroso», para efeitos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva? Em segundo lugar, deve considerar-se que, nas estações de serviço que ela própria ou os seu revendedores exploram, a Kuwait recebeu uma contrapartida sob a forma de compra de combustível pelos motoristas? Em terceiro lugar, para o caso de as respostas às duas primeiras questões serem no sentido de que esses fornecimentos não são tributáveis, pode o Reino Unido, nos termos do artigo 27.º da Sexta Directiva, tributá-las com base no preço de custo dos bens entregues em troca dos selos? Proponho que nos debrucemos sobre as questões por esta ordem.*

## *C - A terceira questão e a finalidade do artigo 5.º, n.º 6*

*19 O órgão jurisdicional nacional considerou que «o objectivo da promoção, quer para (a Kuwait) quer para os revendedores que nela participaram», era «recuperar e manter o volume de vendas de combustível da marca Q8 num mercado muito competitivo, através da oferta de um prémio de fidelidade». É portanto claro que, para efeitos do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva, o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos era feito para fins da própria empresa. A questão que se levanta é a de saber se, não obstante essa afectação, a natureza gratuita da entrega faz com que o artigo 5.º, n.º 6 (11), seja aplicável.*

*20 A conclusão de que o fornecimento era feito para fins da própria empresa de modo algum resolve a questão. Existe um profundo desacordo quanto à questão de saber se o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva tem por objecto a tributação das promoções que assentam na oferta de «brindes», quando a compra dessas brindes foi sujeita a IVA e o sujeito passivo solicita a dedução do IVA pago a montante sem, no entanto, pretender pagar imposto sobre os fornecimentos.*

*21 A Kuwait invoca o artigo 2.º da primeira directiva, alegando que o IVA é um imposto sobre o consumo final. O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva destina-se a garantir que os sujeitos passivos não obtenham vantagens injustas ao evitar o imposto sobre o consumo próprio. O artigo 6.º, n.º 2, alínea b), não tributa prestações de serviços equivalentes.*

*22 Todavia, este último ponto é referido pelo Reino Unido como demonstrando, pelo contrário, a intenção da Sexta Directiva de reservar aos bens um tratamento diferente dos serviços. Além disso, com o apoio da República Francesa e, neste aspecto, da Comissão, o Reino Unido levanta duas questões acerca da redacção do artigo 5.º, n.º 6. Em primeiro lugar, esta disposição aplica-se a qualquer «disposição... a título gratuito», o que significa, claramente, que essa expressão tem de ser interpretada independentemente da frase seguinte, «em geral, a sua afectação a fins estranhos à empresa...», não sendo por ela influenciada. Em segundo lugar, a exclusão, na segunda frase, da «afectação a ofertas de pequeno valor e amostras, para os fins da própria empresa» implica necessariamente a não exclusão das ofertas que não sejam de «pequeno valor».*

*23 Confesso que a interpretação do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva não é inteiramente clara. É necessário ter em atenção tanto a redacção como o conteúdo dessa disposição. Por um lado, o objectivo da primeira frase é, como afirma a Kuwait, a tributação da afectação dos bens da empresa a fins privados - por exemplo, o retalhista abastece a sua casa com bens retirados da sua loja. Não obstante, a expressão «disposição de bens a título gratuito...» pode, gramaticalmente, ser interpretada de forma autónoma. Isoladamente considerada, a primeira frase é ambígua. Todavia, duas outras considerações de carácter textual levam-me a crer que a balança pende decisivamente em favor de um tratamento autónomo.*

*24 Em primeiro lugar, a disposição da segunda frase, nos termos da qual as «ofertas de pequeno valor», mesmo para os fins da própria empresa, não deviam ser equiparadas a entregas*

efectuadas a título oneroso, não faria sentido se essas ofertas tivessem de ser sempre assim tratadas. O termo «todavia» torna clara a diferença existente entre a primeira e a segunda frase.

25 Em segundo lugar, é difícil não concluir pela intencionalidade do tratamento diferenciado que o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva reserva à prestação de serviços. Sem pretender especular, penso que uma das diferenças flagrantes entre fornecimento de bens e prestações de serviços é que estas últimas não se adaptam, pelo menos tão facilmente, a campanhas de promoção. A maior proporção de trabalho que a prestação de serviços exige implica, presumivelmente, uma redução da possibilidade de prestar serviços gratuitos em grande escala. Assim, parece-me muito provável que as diferenças na redacção das duas disposições sejam intencionais (12).

26 Parece-me ser possível encontrar mais apoio para esta posição nos trabalhos preparatórios relativos ao artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva citados pelo Reino Unido nas suas observações escritas. O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva substituiu o artigo 5.º, n.º 3, alínea a), da Segunda Directiva 67/228/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (JO 1967, 71, p. 1303), nos termos do qual «a apropriação por um sujeito passivo, no âmbito da sua empresa, de bens que destina a seu uso privado, ou de que dispõe a título gratuito» devia ser «equiparada(s) a entrega efectuada a título oneroso» e, portanto, sujeita ao imposto. Importa notar que, segundo o n.º 6 do Anexo A da Segunda Directiva, os Estados-Membros podiam, em alternativa à tributação dessas entregas, proibir a dedução ou, se a dedução já tivesse sido efectuada, a regularizá-la. É, portanto, claro que os autores da Segunda Directiva estavam conscientes de que os bens obtidos por sujeitos passivos em circunstâncias que dão direito a uma dedução não deviam poder ser fornecidos a título gratuito sem serem objecto da imposição correspondente a título do IVA. Este objectivo foi mantido na proposta da Comissão relativa à Sexta Directiva (13). Nos termos da primeira frase do artigo 5.º, n.º 3, alínea a), dessa proposta, «a afectação, por um sujeito passivo, de bens da própria empresa a seu uso privado ou do seu pessoal, ou a disposição a título gratuito, sempre que, relativamente a esses bens ou aos elementos que os compõem, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado» devia ser equiparadas a entregas efectuada a título oneroso. Assim, exceptuado os casos da afectação a ofertas para os fins da empresa, a proposta era muito semelhante ao texto final (citado no n.º 7 supra). Além disso, a segunda frase da disposição proposta também era quase idêntica ao texto que acabou por ser adoptado. Assim, «afecções de bens a ofertas de pequeno valor, que podem, de um ponto de vista fiscal, ser incluídas nas despesas gerais, não podiam ser consideradas entregas tributáveis».

27 Penso que a cobrança do imposto sobre as promoções que assentam na oferta de «brindes», quando a campanha das vendas em causa não está estruturada de tal forma que a entrega do «brinde» e o outro fornecimento estejam tão intimamente ligados entre si que sejam efectuados pela mesma contrapartida, é coerente com o objectivo do sistema IVA como imposto sobre o consumidor final. Não há dúvida de que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva tem principalmente em vista os casos dos sujeitos passivos que afectam bens a si próprios. Uma breve reflexão demonstra porquê. Os bens foram fornecidos ao sujeito passivo enquanto parte da sua empresa, podendo este deduzir o IVA pago a montante. Se não pagou o imposto sobre o consumo pessoal ou doméstico desses bens, ainda que tenha actuado como consumidor, não pagaria IVA. Do mesmo modo, quando uma empresa como a Kuwait entrega bens a título gratuito, tendo deduzido o IVA a montante, chega-se ao mesmo resultado. Não é incorrecto ou contrário à lógica do sistema IVA, nessa situação, tratar a Kuwait como o consumidor dos bens.

28 O facto de um sujeito passivo poder prosseguir, através de um sistema de descontos, o mesmo objectivo comercial que se deseja com os sistemas de promoção como o que está em causa no presente processo, isto é, a promoção de vendas, mas sem estar sujeito a uma imposição adicional a título do IVA, baseada na integralidade do preço de custo dos bens entregues em troca dos selos, não pode afectar a interpretação que se fez supra do artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva. Os autores da Sexta Directiva, através do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b),

excluíram claramente «os descontos e abatimentos concedidos ao adquirente ou ao destinatário» do cálculo da matéria colectável para efeitos do IVA, desde que só tenham sido «concedidos... no momento em que a operação se realiza». Ainda que se possa discutir se os «descontos» de 100 % ficam fora da alçada do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), e, além disso, se os grandes descontos, semelhantes aos que o órgão jurisdicional nacional tinha em vista ao explicar as razões da sua primeira questão, através dos quais apenas se exige ao cliente que pague um montante simbólico pelos bens que lhe foram entregues, tendo em conta as disposições do artigo 5.º, n.º 6, deviam ser equiparados a mecanismos potenciais de evasão fiscal, neste processo não está em causa nenhum desconto desse tipo. A Kuwait não procurou estruturar o seu sistema por forma a conceder descontos aos seus clientes no momento do fornecimento dos bens entregues em troca dos selos. Pelo contrário, o seu principal argumento é de que essas entregas são feitas a título oneroso, que consiste numa parte do preço pago na bomba.

29 Assim, sugiro que se responda à terceira questão no sentido de que o artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva exige que numa campanha de promoção das vendas, como a ora em causa, o fornecimento, a título gratuito, dos bens entregues em troca dos selos seja tratado como uma entrega a título oneroso, não obstante esse fornecimento ser efectuado para fins da empresa.

D - A segunda questão e a contrapartida pelos bens entregues em troca dos selos

i) Resumo das observações

30 A Kuwait contesta a abordagem do órgão jurisdicional nacional que consiste em distinguir o fornecimento dos produtos com prémio (combustível) do ulterior fornecimento dos bens entregues em troca dos selos (14). Apoiado pela Comissão, alega que, no caso de bens oferecidos em troca de selos obtidos nos seus próprios postos de venda, a contrapartida pela entrega dos bens é constituída por uma parte do preço, incluindo o IVA, que o automobilista pagou pelos selos e pelo combustível. Se o consumidor escolhesse não aceitar os selos, estava a optar pelo não aproveitamento de um direito pelo qual pagou. Em apoio desta alegação, invoca, em particular, ao acórdão do Tribunal de Justiça de 24 de Outubro de 1996, Elida Gibbs (15), ao mesmo tempo que afirma, porém, que o argumento dos Commissioners tirado do acórdão Boots é erróneo. A Kuwait retoma o argumento que invocou no órgão jurisdicional nacional, de que a venda do combustível em conjunto com os selos constitui, com o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos, uma mesma e única operação económica.

31 A Kuwait alega que esta análise também se aplica em relação aos selos entregues pelos revendedores. Em sua opinião, o envolvimento dos revendedores não afectava a aplicação do princípio de neutralidade do direito comunitário relativo ao IVA. Refere, em particular, o n.º 28 do acórdão Gibbs e alega que a efectivação da campanha não acarretou nenhum encargo adicional para os revendedores independentes que nela participaram; com efeito, pagavam à Kuwait um montante suplementar de 0,22 pence/0,33 pence por litro, mais IVA, sobre os fornecimentos de combustível, em troca do qual recebiam os selos. Uma vez que os revendedores podiam deduzir essa parte de IVA adicional, pago a montante, do IVA devido sobre o fornecimento ulterior de combustível e selos aos seus clientes, o seu efeito económico era neutro para os revendedores. Subsidiariamente, a Kuwait alega que revendedores independentes actuam como seus agentes em relação ao fornecimento dos selos. Segundo esta análise, uma parte do preço a retalho era a contrapartida que o revendedor participante, actuando no seu próprio interesse, recebia pelo fornecimento de combustível, enquanto o restante (0,22 pence ou 0,33 pence por litro) era a contrapartida que recebia, enquanto agente da Kuwait, pelo fornecimento dos selos.

32 O Reino Unido discorda deste entendimento pois afirma que só existia um preço na bomba para cada qualidade de combustível. Os selos eram entregues, à semelhança dos cupões no acórdão Boots, sem contrapartida; todavia, o subsequente fornecimento dos bens entregues em troca dos selos era efectuado a título gratuito, ao passo que os cupões emitidos pela Boots serviam directamente como desconto sobre os preços dos bens comprados posteriormente. Na

*audiência, alegou-se que o verdadeiro motivo que subjaz às promoções como a ora em causa é o de que o cliente devia receber algo sem ser obrigado a pagar qualquer coisa em troca. O simples facto de a Kuwait ter tido de suportar encargos para efectuar a campanha não afecta a questão de saber se era dada uma contrapartida. A contrapartida é o que o sujeito passivo recebe pelo fornecimento. Neste caso, não se pode considerar que é constituída por uma parte indeterminada do preço de compra pago pelos motoristas; o motorista só pagava o combustível, embora também recebesse os selos, sem no entanto, como no acórdão Empire Stores, por eles dar qualquer contrapartida adicional à Kuwait. O Reino Unido não aceita, portanto, que o fornecimento de combustível e o posterior fornecimento dos bens entregues em troca dos selos constituíssem uma única operação económica. Alega que o adicional de 0,22 pence/0,33 pence por litro era pago à Kuwait pelos revendedores de combustível em troca do direito de participarem na promoção e de beneficiarem da possibilidade subsequente de aumentarem o seu volume de negócios. Esse montante não constituía a contrapartida dada por um terceiro e que os revendedores entregavam à Kuwait pelo fornecimento dos bens entregues em troca dos selos, uma vez que o pagamento não estava «directamente relacionado» com o fornecimento pela Kuwait dos bens entregues em troca dos selos. A República Francesa e a República Portuguesa sustentam, no essencial, estes argumentos.*

## *ii) Análise*

*33 As diferentes opiniões quanto à existência de uma contrapartida que a Kuwait recebia pelos bens entregues em troca dos selos dependem essencialmente da resposta à questão de saber se a venda de combustível com entrega de selos e o subsequente fornecimento dos bens entregues em troca dos selos constitui uma única transacção comercial, como alegado pela Kuwait, ou se, como em particular o Reino Unido e a República Francesa alegam, não é possível detectar a existência de uma contrapartida distinta.*

*34 Este problema deve ser resolvido por referência à noção autónoma, em direito comunitário de contrapartida tal como definida no acórdão de 5 de Fevereiro de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, e aplicada na jurisprudência posterior (16). O Tribunal de Justiça declarou que deve haver «uma relação directa entre o serviço prestado e a contrapartida recebida», que «a contrapartida pela prestação de um serviço deve poder ser expressa em moeda» e que «essa contrapartida é um valor subjectivo, pois a base de tributação das prestações de serviços é a contrapartida efectivamente recebida e não um valor calculado segundo critérios objectivos» (17). Assim, no caso em apreço, a questão que se coloca é a de saber se existe uma «relação directa» entre o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos e a compra de combustível pelos motoristas que receberam selos.*

*35 No próprio acórdão das «batatas neerlandesas» não se considerou existir uma relação directa entre a armazenagem gratuita por uma cooperativa agrícola das batatas dos seus membros e a desvalorização das participações sociais dos membros da cooperativa. Do mesmo modo, quando o Apple and Pear Development Council, uma entidade de direito público, impôs um encargo anual aos produtores, não havia qualquer relação directa entre as actividades do Council e esse encargo (18).*

*36 No acórdão de 3 de Março de 1994, Tolsma, que dizia respeito à questão de saber se se podia considerar que o dinheiro que um músico de rua recebia dos transeuntes era a contrapartida por um serviço prestado a estes últimos, o Tribunal de Justiça declarou que uma prestação de serviços só é efectuada «a título oneroso», na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva, sendo, conseqüentemente, tributável, se existir «entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transaccionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador o contravalor efectivo do serviço fornecido ao beneficiário» (19). O Tribunal de Justiça, devido principalmente ao carácter voluntário dos donativos feitos a esses músicos, declarou que não existia «um nexó necessário entre a prestação musical e os*

*pagamentos a que a mesma dá lugar» (20).*

*37 Em contrapartida, no já referido acórdão Naturally Yours Cosmetics o problema que se colocava ao Tribunal de Justiça era o de saber se existia uma relação directa entre o fornecimento de bens por um grossista (Naturally Yours Cosmetics Ltd) a um preço inferior ao preço corrente e o valor de um serviço que lhe foi prestado por causa dessas transacções; isto é, entre o fornecimento de «brindes recordação» de pequeno valor às anfitriãs privadas e o serviço de organização de festas prestado por consultores de beleza através das anfitriãs para promoção das vendas dos cosméticos dos grossistas (21). O Tribunal de Justiça declarou que uma tal ligação era possível uma vez que o valor monetário que o grossista e os consultores de beleza partes no contrato atribuíam ao serviço era determinável, nomeadamente a diferença entre o preço realmente pago pela oferta de recordação pelos consultores de beleza e o seu preço normal por grosso. De forma semelhante, no acórdão Empire Stores, o problema que se suscitava era o de saber se particulares, que procedem à sua própria apresentação ou à apresentação de terceiros como novos clientes à Empire Stores, uma empresa de venda por correspondência, nos termos, respectivamente, da «fórmula de apresentação pessoal» («self-introduction scheme») ou da «fórmula de apresentação de uma amiga» («introduce-a-friend-scheme»), entregam uma contrapartida não pecuniária pelo fornecimento sem encargos de certos bens adicionais («artigos extracatólogo») que lhes é feito pela Empire Stores. O Tribunal de Justiça declarou, sem distinguir entre as fórmulas, que «a entrega do artigo fornecido sem despesas suplementares é feita em contrapartida da apresentação de uma potencial cliente» (22). O Tribunal de Justiça declarou, em relação a ambas as fórmulas, que o vínculo entre «a entrega do artigo fornecido sem despesas suplementares e a apresentação de uma potencial cliente deve ser qualificado de directo, porque, se esse serviço não for efectuado, não é devido nem fornecido qualquer artigo sem despesas suplementares pela Empire Stores» (23).*

*38 Parece-me que a referência mais útil para a resolução do presente processo é o acórdão Boots. No âmbito de campanhas de promoção procedia-se à distribuição gratuita de cupões de redução de preço, cupões esses que podiam ser recortados dos jornais ou revistas, ou distribuídos através de folhetos gratuitos de anúncios, ou que se podiam encontrar impressos na embalagem de «bens com brinde» («premium goods») adquiridos nos estabelecimentos da Boots, que davam direito a uma redução de preço igual ao seu valor nominal em compras posteriores de bens dados em troca dos cupões («redemption goods»). Só se discutiu este último aspecto do sistema. A Boots foi tributada em IVA pelo valor nominal dos cupões. Embora o caso dissesse formalmente respeito a um alegado desconto, o problema central era o de saber se, como afirmou o Reino Unido, a redução sobre as compras dos bens entregues em troca dos cupões era feita «em troca de um cupão que representa um valor»; (24) por outras palavras, o adquirente, na segunda operação, ao entregar os cupões, fornecia uma contrapartida igual ao valor nominal do cupão? Assim, o processo Boots mais não era, de facto, do que um caso de redução de preço. O Tribunal de Justiça declarou que o cupão em causa «apenas representa para a Boots a obrigação de conceder uma redução de preço, assumida com a finalidade de atrair os clientes»; o cupão «não é adquirido pelo comprador a título oneroso» e «mais não constitui do que um documento que incorpora a obrigação assumida pela Boots de conceder ao seu portador e em troca deste uma redução do preço na compra de artigos com bónus» (25).*

*39 Em minha opinião, o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos no quadro da campanha das velas não se processa a título oneroso, como aliás ficou demonstrado pelos processos supramencionados.*

*40 Não penso que seja possível estabelecer a relação directa necessária entre o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos e um qualquer elemento identificável do preço pago pelo combustível na bomba, mesmo sabendo que cada automobilista tem o direito de exigir selos na proporção das suas compras, ou pelo menos por cada unidade de doze litros de combustível comprado. De acórdãos como o Naturally Yours Cosmetics, o Empire Stores e o Boots resulta*

que a campanha em causa criou a sua própria relação identificável, tanto qualitativa como quantitativamente. Se a campanha das velas conferisse ao automobilista o direito a uma dada redução no preço do combustível ou mesmo, por exemplo, à entrega gratuita de um litro de combustível por cada 50 comprados, estar-se-ia perante uma redução directa do preço do combustível vendido, análoga à que ocorreu no processo Boots. Não se demonstrou existir, no caso em apreço, nenhuma relação como a que existia nos acórdãos *Naturally Yours Cosmetics* e *Empire Stores*.

41 Todavia, existem duas outras considerações que se revelam ser decisivas. Em primeiro lugar, reconhece-se que muitos dos selos a que os motoristas têm direito não são reclamados ou, quando o são, nem sempre são utilizados para pedir os bens entregues em troca dos selos. O que a Kuwait afirma é que o preço que aparenta ser pago pelo combustível, tanto nas estações de serviço exploradas pela Kuwait como nas independentes, só em parte representa o preço do combustível, representando o restante o preço dos bens entregues em troca dos selos. Assim, os automobilistas que não exigem os selos ou os bens estão a pagar, pro tanto, para nada. Nessa perspectiva, a Kuwait, ou os retalhistas independentes, deviam pagar IVA, calculado com base no montante recebido pela venda do combustível, embora após dedução do montante que os selos não solicitados ou não utilizados representam. Esse resultado, ainda que lógico, é demasiado teórico e irrealista. A Comissão, em apoio da análise da Kuwait, refere-se por analogia à compra de um bilhete de teatro que acaba por não ser utilizado. A meu ver, é manifesto que quando uma pessoa compra um bilhete de teatro está a dar uma contrapartida pela reserva de um lugar para um serviço de representação artística a ser prestado mais tarde. O facto de, por uma ou outra razão, acabar por não poder assistir à representação é irrelevante.

42 Em segundo lugar e mais seriamente, parece-me ser impossível adaptar a teoria da Kuwait da operação económica única por forma a tomar em consideração a proporção das vendas de combustível efectuadas pelos revendedores. A afectação proposta da quantia paga pelos revendedores à Kuwait (0,22 pence ou 0,33 pence por litro) ao preço pago pelo automobilista na bomba é inteiramente arbitrária. Não tem qualquer relação nem com o preço real pago pelo consumidor - a quem os custos da campanha das velas não afectam - nem mesmo com o preço dos bens entregues em troca dos selos. Isto é, obviamente, o resultado da impossibilidade de integrar a operação intermédia entre a Kuwait e o revendedor na estrutura de uma suposta operação económica nica entre a Kuwait e o consumidor. Na verdade, isto é revelador da fraqueza do argumento. Além disso, como decorre da alínea c) da quarta questão, nem sequer é possível distinguir os dois tipos de transacção. Não havia maneira de distinguir os selos obtidos nas estações de serviço geridas por revendedores dos obtidos nas exploradas directamente pela Kuwait.

43 Na realidade, não é possível considerar como uma única operação económica uma série de acontecimentos que se traduzem em duas operações distintas; a venda de combustível acompanhada do fornecimento de selos e o ulterior fornecimento dos bens entregues em troca desses selos. O mesmo se passa a fortiori quando, para além dos acontecimentos supra-referidos, há que também atender à venda de combustível a um revendedor independente e à sua participação na campanha das velas. Ainda que por vezes possa ser necessário determinar se, para efeitos do IVA, um certo número de operações distintas podem ser consideradas como constituindo uma única operação (26), concordo com o Reino Unido quando este considera que a perspectiva consagrada em casos como do processo *Henriksen* não é de aplicação geral (27). No presente processo, tal como a Kuwait admitiu na audiência, estão em causa um certo número de operações. No mínimo, era possível distinguir entre a venda de combustível e o fornecimento dos bens entregues em troca dos selos, e isto tanto de um ponto de vista temporal como na perspectiva do seu objecto. Quando a campanha das velas é posta em prática por um revendedor, há lugar ainda a outra operação.

44 Não posso afirmar que seja fácil extrair da jurisprudência um conjunto coerente de regras susceptível de ser aplicado com confiança a todas as campanhas de promoção engendradas pelos talentosos comerciantes. O Tribunal de Justiça já foi chamado a proferir acórdãos de princípio a propósito de uma grande variedade de campanhas que, na verdade, teve de apreciar em função das circunstâncias. Em particular, existem em alguns acórdãos recentes elementos que podiam, pelo menos, confortar alguns argumentos da Kuwait. Esta última apoiou-se muito no acórdão Gibbs (28). Este dizia respeito a uma campanha de promoção de vendas de um fabricante (Elida Gibbs), em que se procedia à distribuição de dois tipos de cupões; cupões de redução de preço distribuídos geralmente ao público, tanto pela via dos jornais e publicações, como através dos retalhistas, e cupões de reembolso, distribuídos através da sua simples impressão na embalagem dos próprios produtos. A remissão dos cupões de redução de preço ocorria quando o cliente, ao comprar um dos produtos especificados no cupão, apresentava este último ao retalhista, que deduzia do preço de venda do produto o valor nominal do cupão e que, em princípio, era mais tarde reembolsado pela Elida Gibbs. No que toca aos cupões de reembolso, estes deviam, pelo contrário, ser directamente enviados à Elida Gibbs pelos consumidores e esta devia devolver directamente ao cliente o montante em causa, um processo que de modo algum envolvia grossistas ou retalhistas, não sabendo aliás esses comerciantes qual ou quais dos seus clientes enviou tal pedido, do mesmo modo que a Elida Gibbs não sabia qual o retalhista que tinha vendido o produto. Assim, os reembolsos em dinheiro nunca podiam ser considerados operações entre a Elida Gibbs e o resto da cadeia de distribuição. Todavia, a Elida Gibbs reclamou a devolução do IVA pago sobre a parte das suas vendas representada pelo valor nominal dos cupões, uma vez que estes constituíam «um desconto retroactivo» sobre a contrapartida que inicialmente recebera (29). O Tribunal de Justiça declarou que o princípio básico do sistema de IVA era o de que o IVA só devia incidir sobre o consumidor final e que, por conseguinte, a matéria colectável «não pode ser superior à contrapartida efectivamente paga pelo consumidor final» (30). Relativamente a um fabricante que, como a Elida Gibbs, reembolsa o valor dos cupões de redução de preço e dos cupões de reembolso aos consumidores finais, o significado deste princípio é o de que a contrapartida recebida é «o montante que corresponde ao preço de venda dos seus artigos pago pelos grossistas ou pelos retalhistas, diminuído do valor desses cupões»; por outras palavras, a sua matéria colectável não pode «(ser) mais elevada do que o montante por este recebido a final» (31). O Tribunal de Justiça declarou no acórdão Gibbs que a inexistência de um vínculo contratual com o consumidor final não devia afectar a aplicação do princípio da neutralidade (32).

45 O acórdão Argos Distributors (33) dizia respeito a uma empresa britânica muito conhecida de vendas a retalho por catálogo, que habitualmente vende os seus produtos nos seus estabelecimentos contra pagamento em dinheiro ou em troca de selos que possuem um valor nominal e que previamente vendeu, ainda que por vezes por um preço inferior ao seu valor nominal (34). Tratava-se de saber, no processo Argos, se esta podia reduzir a sua matéria colectável relativamente às vendas a retalho que efectuava nos seus estabelecimentos, ao abrigo dos descontos concedidos sobre o valor nominal dos selos comprados por grosso ou dos outros descontos que concedeu em vendas anteriores desses selos em diferentes transacções, e (habitualmente) a pessoas diferentes das que posteriormente vieram trocar os selos nos seus estabelecimentos. O Tribunal de Justiça considerou que a Argos podia proceder a essa redução mesmo que o comprador desconhecesse, habitualmente, por completo a existência de um tal desconto. Explicou que «uma vez que a Argos considera que o vale representa uma parte do preço de catálogo igual ao seu valor nominal, a única questão que se coloca é a de saber qual é o contravalor real em dinheiro do vale que a Argos recebe» (35), um montante que tinha de ser determinado por referência «à única transacção pertinente para este efeito, isto é, a transacção inicial que consiste na venda do vale, com ou sem desconto» (36). O facto de o comprador, na segunda transacção, ignorar esse montante foi considerado irrelevante.

46 O elemento comum nestes processos é a disposição do Tribunal de Justiça de adoptar uma perspectiva ampla e flexível para efeitos da determinação do «valor subjectivo» da contrapartida realmente recebida, ou seja, o montante efectivamente recebido pelo fornecedor. A decisão de não atender à relação contratual entre fornecedor e adquirente só foi tomada para este efeito. Em cada caso, o que estava em causa era o valor subjectivo e não a existência de contrapartida. Em nenhum destes processos se recorreu ao expediente da existência de uma «única operação económica» invocado pela Kuwait no presente processo. No acórdão Argos, em particular, o Tribunal de Justiça teve dificuldades para conseguir distinguir duas transacções (37).

47 Do mesmo modo, no acórdão Empire Stores, que tem alguns elementos em comum com o presente processo (v. n.º 37 supra), o Tribunal de Justiça foi questionado sobre se o fornecimento, nesse caso, de bens que não faziam parte do catálogo era efectuado em troca de uma contrapartida distinta da quantia pagável ao fornecedor pelo fornecimento dos artigos do catálogo que lhe foram encomendados. O Tribunal de Justiça considerou que os serviços que consistiam na apresentação de um novo cliente constituíam uma contrapartida distinta, dada em troca dos bens que não faziam parte do catálogo. Estava convencido de que o valor desses serviços prestados à Empire Stores podia inquestionavelmente ser «expresso em dinheiro», valor esse que, uma vez que não tinha natureza monetária, devia ser considerado como «(sendo) o que o beneficiário da prestação de serviços... atribui aos serviços que pretenda ter e corresponder à soma que está disposto a gastar para esse fim» (38). Quando essa soma se materializa numa entrega de bens, como no acórdão Empire Stores, o Tribunal de Justiça declarou que «esse valor só pode ser o preço de compra que o fornecedor pagou para aquisição do artigo que fornece sem despesas suplementares como contrapartida dos serviços em questão» (39). No presente processo, a Kuwait não recebe serviços ou outras vantagens de qualquer espécie da parte dos automobilistas que atestam os seus depósitos com combustível da marca Q8, excepto o preço pago na bomba que, tanto quanto os clientes sabem, só é pago atento o preço afixado do combustível.

48 Finalmente, não penso que o princípio da neutralidade, tal como interpretado pelo Tribunal de Justiça no acórdão Gibbs, ajude a Kuwait a identificar uma contrapartida no presente caso. Esse princípio visa garantir que o IVA, enquanto imposto sobre o consumo, apenas seja pago pelo consumidor final. No caso Gibbs, o que preocupava o Tribunal de Justiça era o facto de que a redução da contrapartida paga pelo consumidor final, que considerava resultar do uso por este dos cupões emitidos pela Elida Gibbs, devia reflectir-se na declaração de IVA desta última, uma vez que, de outra forma, teria de suportar o IVA incluído na parte do preço final a retalho que na verdade não foi pago pelo consumidor final devido à entrega dos cupões. No caso em apreço, independentemente de, nos termos da interpretação do artigo 5.º, n.º 6, que proponho (v. n.ºs 23 a 29 supra), a Kuwait dever ser considerada o consumidor final dos bens entregues em troca dos selos, não considero que o princípio da neutralidade seja violado quando se exige a um sujeito passivo, que foi autorizado a deduzir o IVA incluído no preço de compra de certos bens, que pague esse IVA, através de um IVA pago a jusante, quando, em seguida, esses bens são fornecidos a título gratuito, ou em circunstâncias em que é impossível identificar com suficiente clareza uma contrapartida distinta.

49 Consequentemente, creio que se deve responder à segunda questão submetida pelo órgão jurisdicional nacional no sentido de que, quando um fornecedor de combustível desenvolve, nos seus próprios pontos de venda a retalho e nos explorados por revendedores independentes, uma campanha de promoção das vendas através de selos que os consumidores podem obter em ambos os tipos de pontos de venda a retalho e utilizar para reclamar bens constantes de catálogos publicados pelo fornecedor, o preço que o consumidor paga pelo combustível não inclui qualquer contrapartida pelo fornecimento desses bens.

## *E - A quinta questão*

*50 À luz das três respostas que proponho para as quatro primeiras questões, não considero necessário abordar a quinta questão.*

## *IV - Conclusão*

*51 Consequentemente, sugiro que o Tribunal de Justiça responda da seguinte forma às primeiras três questões submetidas pelo VAT and Duties Tribunal, London:*

*«Para efeitos 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, quando um fornecedor de bens procede a uma campanha de promoção comercial, nos termos da qual, em linhas gerais:*

*i) o promotor fornece para fins comerciais bens que são entregues em troca dos selos, de acordo com as regras estabelecidas para a campanha;*

*ii) não se verificando qualquer pagamento em dinheiro no momento da troca;*

*iii) contra a troca de um título a que o adquirente do produto com prémio passou a ter direito ao pagar a integralidade do preço desse produto e sem efectuar qualquer pagamento em dinheiro identificável pelo título;*

*1) não existe qualquer desconto concedido ao comprador na acepção do artigo 11.º, A, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva 77/388;*

*2) O artigo 5.º, n.º 6, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que exige que, numa campanha de promoção das vendas como a em causa no presente processo, o fornecimento, a título gratuito, dos bens entregues em troca dos selos seja assimilado a uma entrega a título oneroso, não obstante esse fornecimento ser efectuado para fins da empresa;*

*3) Quando um fornecedor de combustível desenvolve, nos seus próprios pontos de venda a retalho e nos explorados por revendedores independentes, uma campanha de promoção das vendas através de selos que os consumidores podem obter em ambos os tipos de pontos de venda a retalho e utilizar para reclamar bens constantes de catálogos publicados pelo fornecedor, o preço que o consumidor paga pelo combustível não inclui qualquer contrapartida pelo fornecimento desses bens.»*

*(1) - 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) - O Tribunal de Justiça foi informado de que, dos 500 postos de abastecimento independentes, cerca de 220 eram explorados por grandes revendedores e, entre estes, 160 aceitaram participar na campanha das velas.*

*(3) - O pagamento era efectuado através de uma redução na factura da margem de benefício dos revendedores durante o período de promoção.*

(4) - A decisão de reenvio refere uma percentagem de 79%, que tem por base o número máximo teórico de selos que podia ter sido escoado tendo em conta o volume total de combustível vendido.

(5) - Se não se considerarem as despesas relativas aos locais de venda e outras conexas, bem como a eventual responsabilidade por trocas futuras, o valor seria de 0,27 pence por litro.

(6) - 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).

(7) - A este propósito, evocaram-se as conclusões que o advogado-geral Van Gerven apresentou em 16 de Março de 1994, relativas ao acórdão de 2 de Junho de 1994, *Empire Stores* (C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 19 das conclusões), e o discurso proferido por Lord Slynn no processo *Customs & Excise Commissioners/PFA (Enterprises) Ltd* [1993] STC 86 (HL), em que, em relação ao que era então o § 5 (2) do anexo IV do *Value Added Tax Act 1983* (presentemente § 6 do Anexo VI da Lei de 1994), sustentou que visava «as situações em que o sujeito passivo tinha obtido um crédito para o imposto pago a montante aquando da compra de um bem da empresa e em seguida o oferecia simplesmente sem pagar o imposto a jusante».

(8) - A *Kuwait* deu particular importância ao acórdão do Tribunal de Justiça de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Colect., p. 6365).

(9) - Com fundamento nessa análise, aceitou-se que a *Kuwait* devia pagar um IVA suplementar a jusante sobre a quantia de 0,33 (ou 0,22) pence por litro. Considerou-se que o facto de o próprio cliente se apresentar como cliente do revendedor que vendeu combustível da marca Q8 era uma alternativa possível. Todavia, esta hipótese foi categoricamente rejeitada pelo Tribunal, que a considerou «artificial».

(10) - C-126/88, Colect., p. I-1235 (a seguir «acórdão *Boots*»).

(11) - Assim, o acórdão de 6 de Maio de 1992, *De Jong* (C-20/91, Colect., p. I-2847), que, até à data, foi o único processo em que o Tribunal de Justiça examinou o artigo 5.º, n.º 6, e que respeita à afectação a um uso privado de um bem - nesse caso, um casa de habitação - que anteriormente fora da empresa, não é pertinente para efeitos do presente processo.

(12) - Deve notar-se que, na medida em que alguns dos brindes oferecidos pela *Kuwait* eram cheques-viagem, podem não estar sujeitos ao artigo 5.º, n.º 6, antes constituindo, enquanto cessão de direitos de propriedade sobre bens incorpóreos, uma prestação de serviços para efeitos do artigo 6.º, n.º 1, não estando por isso, segundo o artigo 6.º, n.º 2, alínea b), sujeitos a um encargo adicional a título do IVA. Uma vez que ao Tribunal de Justiça não foi submetida nenhuma questão relativa a este aspecto da campanha das velas, este é um assunto que cabe ao órgão jurisdicional nacional resolver.

(13) - Proposta da Sexta Directiva do Conselho em matéria de harmonização das legislações dos Estados-Membros relativa aos impostos sobre o volume de negócios - Sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO 1973, C 80, p. 1).

(14) - Alega que o raciocínio do tribunal nacional é incompatível com a abordagem adoptada por outra composição do *VAT and Duties Tribunal*, London, no processo *Gallaher/Commissioners of Customs and Excise*, em que um pedido de decisão prejudicial se encontra suspenso enquanto se aguarda o resultado do presente pedido (decisão de 3 de Abril de 1997). O processo *Gallaher* também diz respeito a um sistema de troca de selos, em que os selos eram incluídos na venda dos produtos com prémio (cigarros) e podiam, juntamente com a embalagem dos cigarros, ser

*ulteriormente trocados contra bens entregues em troca dos selos. Numa carta enviada ao secretário do Tribunal de Justiça em 1 de Maio de 1997, o presidente dos VAT and Duties Tribunals juntou uma cópia da sua decisão provisória no processo Gallaher por considerar que isso seria do interesse do Tribunal de Justiça para efeitos do presente caso, e explicou que, como não via diferença substancial entre o caso Gallaher e o caso Kuwait Petroleum, tinha protelado a apresentação de uma questão prejudicial enquanto aguardava pela decisão do Tribunal de Justiça no presente processo.*

(15) - C-317/94, Colect., p. I-5339 (a seguir «acórdão Gibbs»).

(16) - 154/80, Recueil, p. 445 (a seguir «acórdão das batatas neerlandesas»), em que o Tribunal de Justiça declarou que a noção de «contrapartida... faz parte de uma disposição de direito comunitário que não remete para o direito dos Estados-Membros para determinar os seus sentido e alcance».

(17) - *Ibidem*, n.os 12 e 13.

(18) - Acórdão de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Colect., p. 1443).

(19) - C-16/93, Colect., p. I-743, n.º 14.

(20) - *Ibidem*, n.º 17.

(21) - Acórdão citado na nota 8 *supra*.

(22) - Acórdão já referido, n.º 13. Segundo o advogado-geral Van Gerven, «esse artigo atribuído é manifestamente concebido enquanto contrapartida de um benefício fornecido à Empire Stores pela pessoa que responde à proposta desta última, embora este benefício seja diferente consoante o método utilizado» (n.º 14 das conclusões).

(23) - *Ibidem*, n.º 16. O facto de os bens suplementares sob a «fórmula de apresentação de uma amiga» («introduce-a-friend-scheme») serem somente entregues quando a nova cliente apresentou uma encomenda e cumpriu com determinadas outras condições não exclui a verificação de uma ligação directa.

(24) - Acórdão já referido na nota 10 *supra*, n.º 20.

(25) - V. n.os 13 e 21 do acórdão. O advogado-geral Van Gerven considerou os cupões como certificados que garantem a redução de preço. Não via qualquer distinção entre os bens acompanhados de prémio dados a título gratuito e os adquiridos na compra. Em relação a esta última, considerou que havia uma ligação directa entre o preço global e a entrega de bens acompanhados de brinde. Em relação à entrega de bens acompanhados de brinde, a aceitação do cupão «representa uma obrigação do fornecedor... (e) não pode ser considerado como contrapartida, isto é, como uma vantagem em benefício do fornecedor que possa ser expressa numa quantia em dinheiro. Deve, portanto, ser considerado como um desconto ou abatimento, na acepção da alínea b) do n.º 3 do artigo 11.º, parte A, da directiva» (n.º 15 das conclusões, sublinhado no original).

(26) - V., a este propósito, o n.º 42 das conclusões que apresentei em 11 de Junho de 1998 no processo C-349/96, *Card Protection Plan*.

(27) - Acórdão de 13 de Julho de 1989 (173/88, Colect., p. 2763).

(28) - Acórdão referido na nota 15, *supra*.

(29) - N.º 12 do acórdão Gibbs.

(30) - *Ibidem*, n.º 19.

(31) - *Ibidem*, n.º 28.

(32) - N.º 31 do mesmo acórdão. O Tribunal de Justiça considerou (n.os 32 e 33) que o funcionamento do sistema IVA não era afectado ao longo das diferentes fases intermédias da cadeia de distribuição; assim, os fornecedores intermediários podiam, de facto, continuar a usar os montantes de IVA pago a montante e a jusante que deviam ser aplicados no que respeita aos fornecimentos iniciais (antes da retoma dos cupões) dos produtos da Elida Gibbs que receberam.

(33) - Acórdão de 24 de Outubro de 1996 (C-288/94, *Colect.*, p. I-5311, a seguir «acórdão Argos»).

(34) - No presente processo, a Argos forneceu à Kuwait, durante parte do tempo que durou a campanha das velas, os bens entregues em troca dos selos.

(35) - Acórdão já referido, n.º 18.

(36) - *Ibidem*, n.º 20.

(37) - *Ibidem*, n.º 15.

(38) - Acórdão já referido, n.os 17 e 19.

(39) - *Ibidem*, n.º 19.