

|

## 61999C0380

Conclusões da advogada-geral Stix-Hackl apresentadas em 6de Março de2001. - Bertelsmann AG contra Finanzamt Wiedenbrück. - Pedido de decisão prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemanha. - Sexta Directiva IVA - Artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a) - Matéria colectável - Despesas de remessa de brindes-prémio. - Processo C-380/99.

*Colectânea da Jurisprudência 2001 página I-05163*

### Conclusões do Advogado-Geral

#### *I - Introdução*

*1. No caso vertente, o Bundesfinanzhof apresenta ao Tribunal de Justiça a questão de saber se a matéria colectável pela entrega de um brinde, como prémio enviado ao destinatário pela sua mediação como angariador de um novo cliente, abrange, de acordo com a 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 (a seguir «Sexta Directiva»), além do preço de compra do brinde, também os custos de envio.*

#### *II - Enquadramento jurídico*

##### *A - Direito comunitário*

*2. De acordo com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a matéria colectável no caso de entregas de bens e prestações de serviços é constituída «por tudo o que constitui a contrapartida que o fornecedor ou o prestador recebeu ou deve receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções directamente relacionadas com o preço de tais operações».*

*3. No n.º 2 dessa disposição normativa são referidos diversos elementos a incluir na matéria colectável, nomeadamente, segundo a alínea b), «as despesas acessórias, tais como despesas de comissão, embalagem, transporte e seguro, exigidas pelo fornecedor ao adquirente ou ao destinatário. Os Estados-Membros podem considerar como despesas acessórias as que sejam objecto de convenção separada».*

##### *B - Direito nacional*

*4. Quais as transacções que estão submetidas ao imposto sobre o volume de negócios é estabelecido no § 3 da Umsatzsteuergesetz de 1980 (código alemão sobre o IVA, a seguir «UStG»). O n.º 12 desta norma legal contém a seguinte regulamentação com referência a transacções equiparadas a trocas: «Verifica-se uma troca quando a contrapartida pela entrega de*

*um bem consiste na entrega de um outro bem. Existe transacção equiparada a uma troca quando a contrapartida por uma prestação de serviços consista na entrega de um bem ou numa prestação de serviços.»*

*5. Aliás, o § 10, n.º 2, segunda parte, da UStG, que se refere ao cálculo da matéria colectável nas operações que consistam em trocas e operações equiparadas afirma: «Em caso de troca (§ 3, n.º 12, primeira parte), de operações equiparadas (§ 3, n.º 12, segunda parte) ou de dação em pagamento, o valor de cada transacção vale como contrapartida de outra operação.»*

### *III - Questão de facto e processo principal*

*6. A recorrente no processo principal, Bertelsmann AG (a seguir «Bertelsmann») é a sociedade dominante («Organträgerin») de um grupo de sociedades que se dedicam à venda de livros e discos no sistema comumente designado de «clube de discos» ou «clube de livros». As sociedades Bertelsmann, nos anos de 1985 a 1990, concederam brindes, tais como livros, discos ou bicicletas, aos antigos sócios do clube pela angariação de novos clientes como novos membros. Estes brindes pela angariação de membros foram adquiridos pelas sociedades a terceiros fornecedores e enviados aos clientes mediadores, suportando elas os custos do envio.*

*7. O Finanzamt Wiedenbrück, recorrido no processo principal, considerou incluídas na matéria colectável, quanto às declarações de imposto dos anos de 1985 a 1990, a par dos preços de compra dos brindes-prémio também as despesas com o seu envio, suportadas pelas sociedades coligadas.*

*8. Considerando a Bertelsmann que a inclusão na matéria colectável das despesas de envio dos brindes contrariava o disposto na Sexta Directiva, interpôs recurso para o Finanzgericht. Este negou provimento ao recurso com o fundamento de que no apuramento da matéria colectável em operações equiparadas a trocas devia ter-se em conta, nos termos do § 10, n.º 2, segundo parágrafo, da UStG, também, a par do preço de aquisição dos brindes, as despesas de envio necessárias para a sua entrega, o que, contra a alegação da recorrente, está de acordo, segundo o Finanzgericht, com o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva.*

*9. Da sentença do Finanzgericht a Bertelsmann interpôs recurso, para o Bundesfinanzhof, alegando que a interpretação do § 10, n.os 1 e 2, segundo parágrafo, da UStG feita pelo Finanzgericht contrariava o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), e n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, sendo ainda incompatível com o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Empire Stores do qual resulta que apenas o preço de aquisição dos brindes e não as despesas acessórias era de incluir na matéria colectável.*

*10. O Bundesfinanzhof, considerando que a questão da inclusão das despesas acessórias na matéria colectável, tal como ela se apresentava no caso vertente de transacções equiparadas a trocas, não estava suficientemente esclarecido à luz dos acórdãos Naturally Yours Cosmetics e Empire Stores, suspendeu a instância e, por despacho de 5 de Agosto de 1999, colocou ao Tribunal de Justiça a questão prejudicial seguinte:*

*11. «A matéria colectável a considerar no caso da entrega de um brinde-prémio, enviado ao beneficiário como contrapartida da angariação de um novo cliente, inclui, por força do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, além do preço de aquisição do próprio brinde-prémio, igualmente as despesas de remessa?»*

### *IV - Alegações das partes*

12. A Bertelsmann sustenta que a matéria colectável, no caso da entrega de um brinde enviado ao destinatário em virtude da sua mediação na angariação de um novo cliente abrange apenas o preço de aquisição do bem, sem as despesas do envio. É o que resulta, a seu ver, do acórdão *Empire Stores*, no qual o Tribunal de Justiça afirmou que só o preço de aquisição do bem era determinante para a matéria colectável, com excepção de qualquer outra quantia despendida, como, por exemplo, o preço de compra acrescido dos custos de envio. Embora no processo *Empire Stores* se tratasse de uma empresa de vendas por correspondência e, portanto, suportando despesas de envio, o Tribunal de Justiça não incluiu estas últimas na matéria colectável.

Além disso, a Bertelsmann sustenta que a consideração exclusiva do preço de compra do bem também é justificada objectivamente, segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, uma vez que, no caso em discussão, se trata de uma operação equiparada a uma troca, na qual, com base nos acórdãos *Empire Stores* e *Naturally Yours Cosmetics*, o contravalor que constitui a matéria colectável pela entrega dos brindes é um valor subjectivo, a saber, a contraprestação efectivamente recebida, aqui, a prestação de angariação de novo cliente (a seguir «a prestação de intermediário»). Ora, como o valor subjectivo só com muita dificuldade poderá ser determinado, será de considerar apenas o preço de aquisição dos brindes. Assim, os ditos brindes não teriam sido enviados a antigos clientes apenas por causa da sua mediação na angariação dos novos sócios, servindo também para cuidar e manter a antiga clientela. A Bertelsmann chama ainda a atenção para o facto de as empresas de vendas por correspondência não terem obrigatoriamente que repercutir as despesas com os portes e que, muitas delas, pelo menos a partir de uma determinada quantidade mínima de encomenda, não facturam quaisquer despesas de envio.

Finalmente, a Bertelsmann alega que as despesas de envio também não são de considerar como despesas acessórias, conforme o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, porque, no caso vertente, ela própria as suportou como prestadora de um serviço e não as reclama dos seus clientes, dele destinatários, a saber, dos antigos sócios angariadores.

13. As restantes partes - o Governo alemão, o Governo do Reino Unido, bem como a Comissão - sustentam, ao invés, no essencial, que a matéria colectável pela oferta dos brindes abrange, a par do preço de aquisição dos bens, também as despesas do seu envio.

14. A Comissão sustentou, como a Bertelsmann, que o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva, que deve ser primeiramente analisado, não era aplicável.

Na sua opinião, determinante era apenas o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), que se refere à matéria colectável em caso de «contraprestação». Este conceito devia ser interpretado em consonância com os acórdãos *Naturally Yours Cosmetics*, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, bem como *Empire Stores*. Partindo desta jurisprudência resultariam, na opinião da Comissão, os seguintes pressupostos para o apuramento da matéria colectável correspondente ao valor da prestação de serviços: em primeiro lugar, a existência de uma conexão imediata entre a entrega do objecto e a prestação de serviço obtida como contraprestação; em segundo lugar, a possibilidade de expressar em dinheiro o valor da prestação de serviço; em terceiro, será de incluir na matéria colectável o valor subjectivo da contraprestação, pois que a matéria colectável tem de corresponder à contrapartida efectivamente recebida.

Segundo a Comissão estavam preenchidos, no caso vertente, os primeiros dois critérios à luz do acórdão *Empire Stores*. A angariação de clientes representa, assim, no sentido do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, a contraprestação pela entrega dos brindes.

No que diz respeito à determinação do valor subjectivo da contraprestação - o terceiro critério - o único elemento determinante é o dispêndio feito pelo fornecedor para receber, em troca, a

*prestação de serviço pretendida. Ora, à luz do acórdão Naturally Yours Cosmetics, o conjunto das despesas a suportar pelo fornecedor para esse fim e por isso também, no caso em apreço, as despesas do envio por ele suportadas fazem parte daquele dispêndio.*

*A Comissão afirma ainda que o Tribunal de Justiça, no acórdão Empire Stores, em consequência do modo como então foi formulada a questão posta, não se pronunciou explicitamente sobre a inclusão das despesas de envio e por isso o acórdão não contraria a concepção por si sustentada. Antes pelo contrário, deduz-se do acórdão, sem margem para dúvida, que prestações acessórias de tal sorte são de incluir na matéria colectável.*

*15. O Governo alemão e o Governo do Reino Unido compartilham no essencial estas alegações da Comissão.*

*16. O Governo alemão sustenta ainda, apoiando-se na jurisprudência do Bundesfinanzhof, que a contraprestação pela angariação bem sucedida de novos clientes é composta por uma prestação principal (o brinde) e por uma prestação acessória (o seu envio), de modo que também existe a exigida conexão imediata entre a prestação de angariação e a prestação do envio. A favor desta concepção pode ser invocado também o acórdão do Tribunal de Justiça no processo Card Protection Plan, do qual resulta, segundo o Governo alemão, que uma prestação acessória partilha do destino da prestação principal. Ser-se-á assim devedor de uma contraprestação unitária e seria contrário à realidade querer, na apreciação jurídica da questão, proceder a uma cisão «artificial» entre a prestação do envio e a entrega do objecto enviado.*

*Esta pertença ao bem ou prestação principal significa que são aplicáveis à prestação do envio do bem os mesmos critérios de valor que à entrega dos brindes. Também para a prestação do envio deverá ser encontrado (determinado) o valor que o próprio expedidor lhe atribui, e esse valor terá, com base no acórdão Empire Stores, de corresponder às despesas por ele realizadas.*

*17. Finalmente, a necessidade de inclusão das despesas de envio na matéria colectável decorre (resulta) ainda, para o Governo alemão e para o Governo do Reino Unido, do princípio de que o imposto sobre o valor acrescentado deve ser cobrado de modo uniforme e neutro no plano da concorrência. A ser de outro modo, chegar-se-ia a um consumo final não tributado. O imposto sobre o volume de negócios deve, economicamente, ser aplicado como se o angariador tivesse adquirido os brindes, incluindo o seu envio, contra um pagamento em dinheiro, que também cobriria as respectivas despesas de envio.*

*18. O valor subjectivo da prestação de angariação para o sujeito passivo de imposto reúne, no modo de ver do Governo do Reino Unido, as despesas de aquisição e as de envio; razão essa por que da sua soma resulta a matéria colectável. Se, ao contrário, se seguisse a argumentação da Bertelsmann, o resultado seria o de a matéria colectável não espelhar todo o valor subjectivo da contraprestação fornecida pelo sujeito passivo do imposto como contrapartida da prestação de angariação, o que distorceria o regime do imposto sobre o volume de negócios da Sexta Directiva e ofereceria uma possibilidade de contornar o imposto para o caso de entregas de coisas, na medida em que se quantificaria a matéria colectável demasiado por baixo.*

*19. Em relação à matéria colectável alega ainda o Governo do Reino Unido que o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva confirma que as despesas de transporte e de envio são de incluir, contestando, assim, o entendimento da Bertelsmann quanto ao acórdão Empire Stores que considera contrário a esta disposição. Ora, o Tribunal de Justiça, no processo Empire Stores, foi questionado apenas quanto à valoração de uma entrega de objectos como contraprestação pelo fornecimento de prestações de serviços, enquanto no caso vertente se trata de uma prestação mista, a saber, da entrega de brindes e do seu envio. Se bem que seja matéria da competência do tribunal nacional decidir se existe uma prestação mista, resulta todavia claramente da matéria de facto apresentada perante o Tribunal de Justiça que se trata efectivamente de uma tal prestação. Em conformidade com isso, o sujeito passivo do imposto*

*entrega bens que são de avaliar de acordo com os princípios do acórdão Empire Stores. Para além disso, o sujeito passivo de imposto oferece aos seus clientes antigos a prestação do envio desses bens. Consequentemente, é o valor global dos dois elementos componentes (integrantes) da prestação mista que constitui a matéria colectável.*

#### *V - Apreciação*

*20. No caso presente importa esclarecer se as despesas pelo envio de brindes, que constitui uma prestação de serviços, são de incluir na matéria colectável, de acordo com o artigo 11.º, A, da Sexta Directiva, quando a única contraprestação a considerar é uma prestação de serviços.*

*21. Antes de entrar na análise do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), é de examinar primeiro, segundo a ponderação do acórdão Boots Company, a aplicabilidade do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b).*

*22. Quanto às despesas do envio trata-se, na verdade, no caso presente, de despesas com o transporte, no sentido do artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b); contudo, segundo esta norma, deve o fornecedor de uma prestação exigi-las de quem recebe o bem fornecido ou do destinatário da prestação de serviço. Esta regulamentação bem poderia ter uma dupla significação. A de que, por um lado, deverá ter-se como seguro que só entra na matéria colectável aquele contravalor - sem exame suplementar - que o sujeito passivo do imposto de facto recebeu; e, por outro lado, a de que será exigido do mesmo sujeito passivo de imposto um determinado comportamento, para o que aponta a palavra «exige».*

*23. Como a Bertelsmann, no caso vertente, não «exige» o custeamento das despesas de transporte ao destinatário dos brindes, não pode o artigo 11.º, A, n.º 2, alínea b), da Sexta Directiva constituir o fundamento jurídico para o apuramento da matéria colectável.*

*24. A matéria colectável na entrega de um objecto ou na prestação de serviços é, segundo a Sexta Directiva, a contraprestação efectivamente obtida em troca. É abrangido, nomeadamente, de acordo com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), «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». Há, portanto, que examinar, no que se refere à prestação de serviço do envio, se aquele que envia recebeu, por essa operação, alguma contrapartida e de que montante. Se a angariação não constitui também remuneração do envio, tratar-se-á de uma prestação não remunerada, operação não tributável no sentido do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva e por isso irrelevante para a determinação da matéria colectável, de acordo com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva.*

*25. No que se refere à inclusão das despesas de envio, todas as partes se referiram ao processo Empire Stores, se bem que com pontos de vista diferentes na sua análise.*

*26. Antes de mais, importa assinalar que, segundo o processo principal, as partes no caso Empire Stores não invocaram a questão do envio de brindes ou das despesas do envio, tendo-se referido apenas aos brindes. Enquanto a recorrente se baseava no respectivo preço de aquisição, a autoridade fiscal recorrida tinha em conta o preço que a recorrente facturaria pelos artigos em causa se estes fossem oferecidos nos seus catálogos de venda.*

*27. É neste contexto que se deve compreender a primeira questão prejudicial no processo Empire Stores. Com ela pretendia o tribunal a quo saber o que constitui a contraprestação pela entrega dos brindes, se não for a importância em dinheiro que deve ser paga ao fornecedor pelas mercadorias do catálogo que lhe foram encomendados. Só a segunda questão prejudicial se refere à matéria colectável e refere várias alternativas: o preço de aquisição pago, um hipotético preço de venda ou «qualquer outro montante, em caso afirmativo, qual».*

28. Quando o Tribunal de Justiça, no acórdão *Empire Stores*, se refere à «entrega» de bens, quer significar a mera prestação de coisas. Como o Tribunal de Justiça não entrou na questão do envio, não teve que se pronunciar sobre os custos ou despesas de envio.

29. Nessa medida, o Tribunal de Justiça não se pronunciou nem a favor nem contra a inclusão das despesa de envio na matéria colectável.

30. Há, assim, que examinar agora a questão de saber em que é que consiste, no caso presente, o contravalor que servirá de matéria colectável. Como o Tribunal de Justiça estabeleceu no acórdão *Empire Stores*, com referência ao acórdão *Naturally Yours Cosmetics*, «a contrapartida de uma entrega de bens pode consistir numa prestação de serviços e constituir a sua matéria colectável na acepção do artigo 11.º, parte A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, se existir um vínculo directo entre a entrega de bens e a prestação de serviços e se o valor desta última puder ser expresso em dinheiro». Como a Sexta Directiva trata do mesmo modo fornecimentos de bens e prestações de serviço, estes critérios devem valer também para as prestações de serviços.

31. Em primeiro lugar, há, assim, que analisar se a angariação, ou seja, a prestação de serviço fornecida pelos antigos clientes, está em conexão imediata com os brindes e com o seu envio. Tal como o acórdão *Naturally Yours Cosmetics* mostra, uma prestação de serviço pode, em princípio, ser a contraprestação de uma entrega de bens.

32. De acordo com jurisprudência constante, existe uma conexão directa quando duas prestações correspondem de tal modo uma à outra que são condição recíproca.

33. Como o Tribunal de Justiça justamente reconheceu no acórdão *Empire Stores*, existe uma conexão directa entre a entrega de um brinde e a angariação de novos clientes.

34. Por esclarecer permanece, contudo, se também a prestação do envio dos brindes é onerosa, ou seja, se também ela está em conexão directa com a prestação de angariação.

35. A este respeito pode partir-se do ponto de vista de que o envio representa uma prestação acessória da prestação principal dos brindes. Segundo o acórdão *Card Protection Plan*, «uma prestação deve ser considerada acessória em relação a uma prestação principal quando não constitua para a clientela um fim em si, mas um meio de beneficiar nas melhores condições do serviço principal do prestador». Assim, os brindes e o seu envio formam em conjunto uma operação única remunerada por contraprestação, consistente na prestação de angariação.

36. Quando a prestação de angariação é fornecida, passa a pertencer aos antigos clientes o direito à entrega dos brindes bem como ao seu envio. Por conseguinte, existe uma conexão directa não só entre os brindes e a prestação de angariação, mas também entre o seu envio e a prestação de angariação.

37. Também uma visão económica da situação, fundamental para o direito fiscal, depõe em favor da inclusão do envio dos brindes. Pois que, no domínio das operações económicas, é, seguramente, de partir, em geral, do ponto de vista de que as prestações não são fornecidas sem compensação.

38. Em suma, há que concluir que, como matéria colectável, no sentido do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), será de considerar o valor dos brindes e o valor do seu envio.

39. Como se verifica o pressuposto de que o valor da prestação de serviços, a prestação do envio, pode ser expresso em dinheiro, há agora, que apurar o valor subjectivo determinante da contraprestação, segundo o acórdão *Naturally Yours Cosmetics*.

40. Este valor subjectivo é, segundo o acórdão *Empire Stores*, o valor «que o beneficiário da prestação de serviços, que constitui a contrapartida da entrega de bens, atribui aos serviços que pretende obter». Esse valor tem de «corresponder à soma que está disposto a gastar para esse fim» .

41. Em primeiro lugar é, portanto, de partir do ponto de vista do destinatário da prestação de serviço para se estabelecer o que é que o prestador do serviço de facto forneceu como contrapartida. Em segundo lugar, como valor desta contraprestação, são de tomar por base, em princípio, pelo menos, os gastos tidos com a prestação.

42. De mais a mais, este método não é estranho à Sexta Directiva. Ele está previsto, por exemplo, para prestações de serviços que não são fornecidas contra o pagamento de uma soma em dinheiro, portanto, para as prestações equiparadas a prestações de serviço efectuadas a título oneroso, no sentido do artigo 6.º, n.º 2. Para estas, estabelece o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea c), como matéria colectável, o montante das despesas suportadas pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços.

43. No caso presente, para a prestação de serviço do envio, deve ter-se como base na determinação da matéria colectável as despesas feitas para esse fim, ou seja, as despesas de envio.

44. Em favor desta visão das coisas pode invocar-se, finalmente, a concepção sustentada pelo Governo alemão e pelo Governo do Reino Unido, segundo a qual contrariaria o princípio da neutralidade concorrencial e da uniformidade do imposto sobre o valor acrescentado não ter em conta no apuramento da matéria colectável as despesas de envio. Efectivamente, o envio de um brinde pelo qual o destinatário do bem fornece uma prestação não é de tratar, do ponto de vista fiscal, de modo diferente do do envio de um objecto pago pelo destinatário .

45. A matéria colectável pela entrega de um brinde enviado ao destinatário pela angariação de um novo cliente abrange, conseqüentemente, de acordo com o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, além do preço de aquisição do brinde também as despesas do envio.

## VI - Conclusão

46. À luz das considerações que antecedem, propomos que se responda à questão prejudicial apresentada como segue:

«A matéria colectável pela entrega de um brinde enviado ao destinatário em contrapartida da angariação de um novo cliente, abrange, segundo o artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1997, 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, além do preço de compra dos brindes, também as despesas do seu envio.»