

**Downloaded via the EU tax law app / web**

CONCLUSÕES DO ADVOGADO?GERAL

ELEANOR SHARPSTON

apresentadas em 20 de Novembro de 2008 1(1)

**Processo C?302/07**

**J D Wetherspoon PLC**

**contra**

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal (Londres)]

«Arredondamento dos montantes do IVA»

1. Seja qual for a taxa de IVA que onera as operações, haverá sempre casos em que o montante devido incluirá uma fracção da menor unidade monetária utilizada nos pagamentos. Nestes casos, surge a necessidade de arredondamento que poderá exigir uma regulação.
2. No acórdão Koninklijke Ahold (2), em resposta a duas questões do Hoge Raad der Nederlanden (supremo tribunal neerlandês), o Tribunal de Justiça decidiu, no essencial que, desde que sejam observados os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, cabe aos Estados-Membros regular o arredondamento, e o direito comunitário não obriga os Estados-Membros a autorizar os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por cada artigo fornecido o montante do IVA.
3. O presente pedido de decisão prejudicial apresentado pelo VAT and Duties Tribunal de Londres coloca duas questões semelhantes às recentemente respondidas no acórdão Koninklijke Ahold, juntamente com duas outras questões de carácter mais pormenorizado. Nestas, pergunta, em primeiro lugar, se o direito comunitário exige a aplicação do arredondamento a um determinado nível (por exemplo, a nível de cada artigo fornecido, de cada transacção ou a outro nível). Em segundo lugar, solicita uma clarificação do efeito dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal relativamente a uma autorização nacional que permite apenas a certos comerciantes o arredondamento por defeito dos montantes do IVA devido.

#### **Direito comunitário aplicável**

4. O período relevante para o processo principal está compreendido entre 2004 e 2006. Consequentemente, o direito comunitário aplicável encontrava-se nas Primeira e Sexta Directivas IVA (3). Citei as disposições relevantes nos n.os 3 a 12 das minhas conclusões de 24 de Janeiro de 2008 no processo Koninklijke Ahold, para as quais remeto. No entanto, é útil recordá-las.
5. Nos termos dos primeiro e segundo parágrafos do artigo 2.º da Primeira Directiva IVA, o

princípio do sistema de IVA consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço, qualquer que seja o número de transacções no processo de produção e de distribuição. Em cada transacção, é cobrado o IVA à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do IVA que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço.

6. O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva IVA prevê que as entregas de bens efectuadas a título oneroso, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, estão sujeitas ao IVA.

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

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

9. O artigo 12.º, n.º 3, alínea a), dispõe que a taxa normal do IVA deve ser fixada por cada Estado-Membro numa percentagem da matéria colectável, não inferior a 15 %, e que os Estados-Membros podem igualmente aplicar uma ou duas taxas reduzidas.

10. O artigo 17.º, n.os 1 e 2, atribui aos sujeitos passivos o direito de deduzir do imposto de que são devedores o montante de IVA que tenham pago relativamente a bens e serviços utilizados para os fins das suas próprias operações tributáveis a jusante. Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), para poder deduzir, o sujeito passivo deve possuir uma factura emitida nos termos do n.º 3 do artigo 22.º

11. O artigo 22.º, n.º 3, alínea a), exige que os sujeitos passivos emitam uma factura para as entregas de bens ou as prestações de serviços que efectuem a outros sujeitos passivos ou a pessoas colectivas que não sejam sujeitos passivos (assim, implicitamente, esta obrigação não se aplica às entregas de bens ou prestações de serviços a consumidores finais que sejam pessoas singulares), e o artigo 22.º, n.º 3, alínea b), exige que esta factura inclua, entre outras informações, o montante não incluído o imposto, a taxa do IVA aplicável, o montante do IVA a pagar e o nome e endereço completos do cliente. Contudo, o artigo 22.º, n.º 9, alínea d), permite aos Estados-Membros prever que determinadas facturas, em especial as relativas a montantes mais pequenos, não tenham de conter todas as informações normalmente exigidas; devem, no entanto, indicar «a taxa a pagar ou os dados que permitam calculá-la».

12. O artigo 22.º, n.º 5, exige que os sujeitos passivos paguem o montante líquido do IVA (ou seja, o imposto a jusante menos o imposto a montante) no momento da apresentação da declaração periódica relativa a cada período fiscal.

13. Também importa referir a Directiva 98/6/CE (4), que tem por finalidade tornar obrigatória a indicação do preço de venda e do preço por unidade de medida dos produtos vendidos pelos comerciantes aos consumidores, a fim de melhorar a informação dos consumidores e de facilitar a comparação dos preços (artigo 1.º). O artigo 2.º define (a) «preço de venda» como o preço final para uma unidade do produto ou uma determinada quantidade do produto, isto é, incluindo o IVA e todos os outros impostos, e (e) «consumidor» como qualquer pessoa singular que compre um produto para fins não relacionados com a sua actividade comercial ou profissional. O artigo 3.º, n.º 1, exige que o preço de venda seja indicado para todos os produtos vendidos pelos comerciantes aos consumidores.

### **Disposições legais aplicáveis do Reino Unido**

14. Nos termos das Value Added Tax Regulations, de 1995 (a seguir «VAT Regulations»), os comerciantes registados para efeitos de IVA só são obrigados a emitir factura de IVA relativamente a fornecimentos tributáveis quando estes forem efectuados a outro sujeito passivo (5). Todos os comerciantes registados *podem*, no entanto, emitir factura a todos os seus clientes se assim o desejarem. Uma factura completa com IVA deve incluir determinados dados, incluindo o nome e endereço do cliente (6). Pode ser emitida uma «factura com IVA mais simplificada» para montantes com IVA até GBP 100; tais facturas não têm de indicar os dados do cliente mas devem indicar, para cada taxa aplicável, «o montante bruto a pagar incluindo IVA, e a taxa de IVA aplicável» (7).

15. Os Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs ('HMRC') publicaram um Guia do IVA (Aviso 700) para os sujeitos passivos. Os n.os 17.5 e 17.6 referem-se ao arredondamento, e têm o seguinte teor:

#### «17.5 Cálculo do IVA sobre facturas – arredondamento dos montantes

Nota: a autorização que consta deste parágrafo relativa ao arredondamento por defeito de montantes do IVA destina-se a comerciantes que emitem factura e aplica-se apenas se o IVA cobrado aos clientes e o IVA pago às autoridades aduaneiras («Customs and Excise») for o mesmo. Regra geral, a autorização de arredondamento por defeito não é aplicável aos retalhistas, que devem consultar o parágrafo 17.6.

Pode arredondar por defeito o IVA total a pagar sobre todos os bens e serviços mencionados numa factura de IVA para um «penny» inteiro. Pode ignorar qualquer fracção de «penny».

#### 17.5.1 Cálculo baseado em linhas de bens ou serviços

Se desejar calcular o IVA em separado para uma linha de bens ou serviços que estão incluídos com outros bens ou serviços na mesma factura, deve calcular os montantes separados do IVA arredondando:

- por defeito, para o 0,1 p imediatamente inferior – por exemplo, 86,76 p devem ser arredondados por defeito para 86,7 p; ou
- por excesso, para o 1 p ou o 0,50 p imediatamente superior – por exemplo, 86,76 p devem ser arredondados por excesso para 87 p.

Seja qual for a opção escolhida, deve ser a única aplicada.

O montante total final de IVA a pagar deve ser arredondado por defeito para o «penny» inteiro imediatamente inferior.

## 17.6 Cálculo do IVA nos retalhistas

A maioria dos retalhistas contabiliza o IVA utilizando um esquema de retalho. Se for esse o método segundo o qual contabiliza o IVA, este parágrafo não o afecta.

Os retalhistas utilizam tecnologia cada vez mais sofisticada para identificar o IVA devido em cada transacção e emitir uma factura. No caso de não utilizar um esquema de retalho, mas calcular o IVA ao nível da linha [(8)] ou ao nível da factura, não deve arredondar o IVA por defeito. No entanto, pode arredondar (por excesso ou por defeito) cada cálculo do IVA.»

16. Este aviso não define «comerciantes que emitem factura». Contudo, a secção 12 do Manual da HMRC V1?24 A «Trader's records» («registos dos comerciantes»), que contém orientações para o pessoal da HMRC, mas é de livre acesso público, fornece indicações sobre a distinção que deve ser feita entre comerciantes que emitem factura e retalhistas.

17. A secção 12.1 desse manual refere que, na interpretação do parágrafo 17.5 do Aviso 700, «é importante observar que o arredondamento é neutro do ponto de vista fiscal no contexto das regras para os comerciantes que emitem factura. Isto é assim porque, em princípio, o arredondamento se repercute tanto no imposto a entregar ao Estado pelo fornecedor como no imposto que o cliente tem direito a deduzir. Isso significa que quando um comerciante que emite factura calcula o IVA sobre valores líquidos, o montante cobrado e a pagar pelo cliente pode ser arredondado».

18. A Secção 12.2 do manual refere, designadamente:

«Os sistemas de contabilidade sofisticados permitem aos retalhistas identificar o IVA ao nível da linha e/ou fornecer facturas com IVA. [...]

Regra geral, a autorização de arredondamento por defeito não é adequada a retalhistas. Isso deve-se ao facto de o arredondamento por defeito do IVA cobrado aos consumidores finais não ter como consequência a redução do IVA a pagar (percentagem do IVA x o montante) mas apenas a redução do imposto devido à HMRC.

A maioria dos retalhistas continua a contabilizar o IVA utilizando um esquema de retalho. O problema do arredondamento só surge em relação aos retalhistas cujos sistemas de contabilidade permitem identificar o imposto ao nível da linha e emitir facturas. ...

[...]

Se um retalhista fixar realmente os preços numa base sem IVA – de forma que o IVA cobrado ao cliente e o IVA pago à HMRC coincidem – a autorização de arredondamento existente poderá ser adequada. Na apreciação de um tal sistema, é necessário examinar a forma como os preços são efectivamente fixados. Se o retalhista chegar realmente a um preço de venda com imposto, partindo de um valor líquido expresso em unidades de «penny», a autorização existente poderá ser adequada. [...]

19. Segundo a decisão de reenvio, a maior parte dos grandes retalhistas no Reino Unido celebraram normalmente um acordo individual com a HMRC sobre o método de cálculo do IVA (um 'esquema de retalho', conforme mencionado no Guia do IVA e no Manual V1?24A). Nestes acordos, a HMRC pode permitir o arredondamento aritmético (por excesso ou por defeito, para o

«penny» mais próximo) ao nível da linha ou do cabaz. No entanto, a secção 12.3 do Manual da HMRC V1?24 A estabelece que, «se um comerciante propuser um método de arredondamento alternativo, este deve ser analisado e permitido se produzir um resultado aceitável e razoável».

### **Quadro factual, tramitação processual e questões prejudiciais**

20. A J D Wetherspoon PLC ('J D Wetherspoon') explora mais de 670 «pubs» (bares) no Reino Unido. A maior parte das suas vendas é constituída por vendas a retalho de comidas e bebidas a consumidores finais.

21. Tem à disposição dos seus clientes uma lista dos preços de venda dos seus produtos que inclui IVA. Não emite facturas com IVA completas aos seus clientes, mas fornece recibos, que são considerados facturas menos pormenorizadas, relativamente a comida e bebidas quentes, e a outras bebidas sempre que os clientes solicitarem.

22. Até 2004, a J D Wetherspoon contabilizava o IVA mediante a identificação do IVA devido por cada venda e o cálculo do IVA a pagar ao nível do cabaz. Calculava o IVA a pagar em cada transacção à taxa normal à razão de 7/47 avos (9) do montante total devido e arredondava por excesso ou por defeito, aritmeticamente, para o «penny» mais próximo. Esses montantes de IVA eram somados no final do dia em cada «pub» e constituíam o valor de IVA a pagar à HMRC que constava das declarações periódicas de IVA.

23. Depois de 2004, a J D Wetherspoon calcula e arredonda por defeito o IVA para o décimo de «penny» mais próximo, a nível da linha, para cada produto identificado separadamente. Em seguida, soma estes montantes de IVA e arredonda por defeito para o «penny» mais próximo a nível do cabaz.

24. A HMRC não autorizou a J D Wetherspoon a arredondar por defeito o IVA devido sobre cada transacção. J D Wetherspoon interpôs recurso dessa decisão e dos dois avisos de liquidação emitidos com base na mesma.

25. Na apreciação do recurso, o VAT and Duties Tribunal observa que nem a legislação comunitária, nem a nacional, especificam o método de arredondamento quando da aplicação da taxa normal de IVA resulta um montante de IVA que inclui uma fracção da unidade monetária mínima. As opções são arredondar sempre por defeito, ou arredondar aritmeticamente. A legislação também não especifica em que momento deve ser efectuado o arredondamento. Quando um mesmo cliente compra um certo número de bens ao mesmo tempo, é possível arredondar:

- a) a «nível do artigo», por cada unidade de cada produto de cada transacção;
- b) a «nível da linha», por cada produto, se o cliente adquiriu mais do que uma unidade desse produto na mesma transacção;
- c) a «nível do fornecimento», por cada fornecimento em separado, nos casos em que uma única transacção inclui uma série de fornecimentos em separado para efeitos de IVA;
- d) a «nível do cabaz», na transacção total com cada cliente;
- e) a «nível de período contabilístico do IVA», somando todos os montantes de IVA à taxa normal recebidos pelos bens vendidos durante o período contabilístico e, em seguida, arredondando o total; ou
- f) a qualquer outro nível, por exemplo, a aquisição por grosso diária por canal de distribuição,

ou as aquisições por grosso diárias por todos os canais de retalho do comerciante.

26. O VAT and Duties Tribunal submeteu, por conseguinte, as seguintes questões prejudiciais:

«1) O arredondamento dos montantes do IVA está exclusivamente sujeito ao direito nacional ou, pelo contrário, é regulado pelo direito comunitário? Em especial, o primeiro e o segundo parágrafos do artigo 2.º da Primeira Directiva e os artigos 11.º, A, n.º 1, alínea a), e /ou 12.º, n.º 3, alínea a), e/ou 22.º, n.º 3, alínea b) (versão de 1 de Janeiro de 2004) da Sexta Directiva confirmam que o arredondamento é uma matéria de direito comunitário?

2) Designadamente:

(i) O direito comunitário opõe-se à aplicação de uma regra nacional ou de uma prática das autoridades fiscais que exige o arredondamento por excesso de qualquer montante do IVA sempre que a fracção da unidade monetária menor em causa é igual ou superior a 0,50 (por exemplo, 0,5 «pence» deve ser arredondado por excesso para o «pence» inteiro imediatamente superior)?

(ii) O direito comunitário exige que os sujeitos passivos possam arredondar por defeito qualquer montante de IVA que inclua uma fracção da unidade monetária menor disponível?

3) Numa venda que inclua IVA, a que nível é que o direito comunitário exige a aplicação do arredondamento para efeitos do cálculo do IVA devido: a nível de cada artigo individual, de cada linha de bens, de cada fornecimento (se for incluído mais do que um fornecimento no mesmo cabaz), do total de cada transacção/cabaz, ou por cada período de declaração de IVA, ou a outro nível?

4) A resposta a alguma das questões é afectada pelos princípios comunitários da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, em especial no que se refere à existência, no Reino Unido, de uma autorização das autoridades fiscais competentes que permite apenas a certos comerciantes o arredondamento por defeito dos montantes do IVA devido?»

27. Apresentaram observações escritas J D Wetherspoon, os Governos grego, neerlandês e do Reino Unido e a Comissão. J D Wetherspoon, o Governo do Reino Unido e a Comissão foram ouvidos na audiência.

## **Apreciação**

### *A primeira questão*

28. A primeira questão – de saber se o arredondamento dos montantes do IVA é regulado pelo direito nacional ou pelo direito comunitário – foi, no essencial, respondida pelo Tribunal de Justiça no acórdão Koninklijke Ahold.

29. Nos n.os 24 a 33 desse acórdão, o Tribunal de Justiça concluiu que as Directivas IVA não contêm nenhuma regra expressa a respeito do arredondamento dos montantes do IVA; que, designadamente, os artigos 11.ºA, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, não previam nenhuma regra expressa ou método específico de arredondamento; e que, por conseguinte, na falta de regulamentação comunitária, incumbe à ordem jurídica dos Estados-Membros determinar tais regras ou métodos. Também especificou, no entanto, que quando os Estados-Membros estabeleçam ou admitam um método específico de arredondamento, estão obrigados a respeitar os princípios que regem o sistema comum do IVA, como o da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade (10).

30. No caso em apreço, para além dos artigos 11.ºA, n.º 1, alínea a), e 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva, o órgão jurisdicional de reenvio refere os dois primeiros parágrafos do artigo 2.º da Primeira Directiva, que descrevem os princípios do sistema de IVA, em especial o de um imposto exactamente proporcional ao preço, e o artigo 12.º, n.º 3, alínea a), da Sexta Directiva, que exige que as taxas de IVA sejam fixadas como uma percentagem da matéria colectável. É evidente que nenhuma destas disposições prevê uma regra ou método específicos de arredondamento dos montantes do IVA, mas as duas expressam o princípio da proporcionalidade que os Estados-Membros devem observar, tal como o Tribunal de Justiça decidiu no acórdão *Koninklijke Ahold*.

#### *A segunda questão*

31. O VAT and Duties Tribunal pretende saber, no essencial, se sempre que os montantes do IVA incluam uma fracção da unidade monetária menor disponível, o direito comunitário (i) se opõe a uma regra ou prática que obrigue os sujeitos passivos a aplicarem o arredondamento aritmético por excesso ou por defeito, ou (ii) exige que os sujeitos passivos sejam autorizados a arredondar sistematicamente por defeito.

32. Nos n.os 34 a 43 do seu acórdão *Koninklijke Ahold*, o Tribunal de Justiça chegou à conclusão de que o direito comunitário, nomeadamente, a Primeira e Sexta Directivas e os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade, não contém nenhuma obrigação específica que imponha que os Estados-Membros autorizem os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do IVA.

33. O Tribunal de Justiça observou, designadamente, que a neutralidade fiscal não exige um método específico de arredondamento, desde que o montante do IVA a cobrar pela Administração Fiscal corresponda, precisamente, ao montante apresentado na factura e pago pelo consumidor final ao sujeito passivo (11), e que, embora o princípio da proporcionalidade exija que o montante arredondado corresponda o mais possível ao do IVA determinado pela taxa aplicável, tal deve ser conciliado com a necessidade de ordem prática do funcionamento eficaz de um sistema que assenta nas declarações dos sujeitos passivos (12). Concluiu que existem vários métodos – e designadamente o do arredondamento aritmético – que podem satisfazer as referidas exigências (13).

34. A decisão de que os Estados-Membros não estão obrigados a autorizar os sujeitos passivos a arredondarem por defeito e por artigo o montante do IVA responde em grande medida a parte (ii) da segunda questão colocada pelo tribunal nacional no presente processo; e uma resposta a parte (i) dessa questão pode ser deduzida da observação de que o método aritmético é compatível com os requisitos do direito comunitário. É verdade que a segunda questão colocada no processo *Koninklijke Ahold* apenas se referia ao arredondamento ao nível do artigo, ao passo que o presente processo não se limita a este nível. Contudo, a fundamentação do Tribunal de Justiça não é de forma alguma específica para o nível a que é aplicado o arredondamento.

#### *A terceira questão*

35. O nível de arredondamento exigido – se houver – constitui o objecto da terceira questão colocada no presente processo.

36. A questão colocada refere-se expressamente aos preços com IVA incluído. Tais preços são fixados pelo comerciante como preços de venda (que, para poderem ser pagos, não podem incluir uma fracção da unidade monetária menor disponível), dos quais uma parte (no Reino

Unido, 40/47 avos) é constituída pelo preço sem IVA e outra (no Reino Unido, 7/47 avos) pelo montante do IVA. Em muitos casos (no Reino Unido, sempre que o preço não seja um múltiplo de GBP 0.47), essas partes incluirão uma fracção da unidade monetária menor disponível. No caso dos comerciantes que cobram estes preços, o direito comunitário exige que o arredondamento seja efectuado a um determinado nível?

37. Como salientei nas minhas conclusões no processo *Koninklijke Ahold* (14), o arredondamento produzirá sempre uma pequena distorção e, quanto mais baixo for o nível em que é efectuado (considerando-se o arredondamento por artigo o nível mais baixo e o arredondamento por declaração do IVA o mais elevado), maior será a probabilidade de a distorção global ser significativa. Também referi (15) que o arredondamento sistemático por excesso ou por defeito produz uma maior distorção, ao passo que o arredondamento aritmético tende a reduzi-la (os montantes arredondados por excesso compensam os arredondados por defeito), e que outros pormenores poderão minimizar ainda mais a distorção.

38. O tipo de distorção em causa é a discrepância entre a parte exacta do preço de retalho que é constituída pelo IVA e o montante do IVA que o comerciante declara e entrega às autoridades fiscais. Tais discrepâncias violam, por definição, o princípio da estrita proporcionalidade. Implicam, no caso do arredondamento por excesso, o pagamento pelo comerciante à autoridade fiscal de uma fracção do seu lucro para além do montante estritamente devido ou, no caso do arredondamento por defeito, a retenção pelo comerciante de uma parte do IVA estritamente devido – violando também, deste modo, o princípio de que o IVA deve ser neutro em relação aos sujeitos passivos.

39. Não há dúvida de que nenhuma disposição da Sexta Directiva ou de outra Directiva em matéria de IVA prevê qualquer requisito específico sobre o nível em que deve ser efectuado o arredondamento. Contudo, os princípios da neutralidade fiscal e da proporcionalidade (tal como devem ser entendidos no contexto do IVA) exigem que a distorção seja a menor possível. Tal pode ser conseguido, por um lado, mediante a utilização de um método de arredondamento que não produza sistematicamente distorção numa única direcção, mas que permita que as distorções se neutralizem mutuamente. Por outro lado, no contexto específico da terceira questão do órgão jurisdicional de reenvio, isto pode ser conseguido mediante a aplicação do arredondamento ao nível que envolva o menor risco de distorção cumulativa porque inclui o menor número de operações individuais de arredondamento.

40. O nível mais elevado possível é o da declaração periódica do IVA (16). Na medida em que os comerciantes vendam a consumidores finais e não estejam obrigados a emitir factura indicando um montante específico de IVA, esse nível de arredondamento não parece colocar qualquer problema prático. Como sugeri no processo *Koninklijke Ahold* (17), um talão do tipo normalmente emitido nestas circunstâncias não tem de indicar o montante exacto do IVA incluído no preço final, pode simplesmente indicar a taxa aplicável; mesmo que seja indicado um montante arredondado, este não tem de ser vinculativo entre o comerciante e a autoridade fiscal; por força do artigo 18.º, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva, um simples talão, que não é uma factura completa, nem uma factura com IVA menos pormenorizada, não pode ser utilizado para o exercício do direito de dedução. No caso de uma factura com IVA menos pormenorizada (que pode ser utilizada para efeitos de dedução), observo que, nem o artigo 22.º, n.º 9, alínea d), da Sexta Directiva, nem a Regulation 16(1) das VAT Regulations exigem a menção de qualquer montante de IVA específico, mas apenas «os dados que permitam calculá-la» ou «a taxa de IVA aplicável» (18).

41. A situação altera-se quando um comerciante, que utiliza preços com IVA em números redondos, emite uma factura com IVA completa (19)?
42. Sempre que é emitida esta factura, a mesma deve referir a matéria colectável e o montante do IVA a pagar. Como é óbvio, a soma dos dois montantes deve poder ser paga ao fornecedor, não podendo, portanto, incluir uma fracção da menor unidade monetária. Todavia, não encontro na Sexta Directiva nenhum requisito específico de que cada montante separado deva ser um múltiplo redondo da menor unidade. Nem, de facto, parece haver qualquer motivo imperativo pelo qual o arredondamento não possa ser adiado até à fase da declaração periódica do IVA. O fornecedor poderia englobar todos os montantes fraccionários antes de efectuar o arredondamento na sua declaração – tal como o cliente, se este é um sujeito passivo. E se o cliente não é um sujeito passivo, não está obrigado a declarar o IVA em montantes redondos – só tem de poder pagar o preço com IVA nessa forma.
43. É verdade que o direito nacional ou a regulamentação administrativa podem exigir que todos os montantes sejam mencionados nas facturas com IVA em múltiplos da menor unidade monetária (20), ou autorizar os comerciantes a arredondarem para tais unidades por motivos de simplificação da contabilidade e da administração. Sempre que tal arredondamento seja exigido ou autorizado, o montante mencionado ‘cristaliza’ um montante efectivo de IVA, pago pelo cliente ao fornecedor e que deverá ser declarado pelo fornecedor à autoridade fiscal. Nesta situação, o nível de arredondamento que causa a menor distorção será o da factura relativa à transacção global, que poderá, naturalmente, abranger vários produtos ou fornecimentos separados (o «nível do cabaz» referido pelo tribunal nacional).
44. Consequentemente, embora a legislação comunitária em matéria de IVA não exija o arredondamento a um nível específico e permita, assim, aos Estados-Membros uma margem de discricionariedade, esta deve ser exercida de acordo com os princípios da proporcionalidade e da neutralidade, que são mais compatíveis com o arredondamento na fase mais tardia que se coaduna com as exigências práticas do pagamento e da declaração.

#### *A quarta questão*

45. O VAT and Duties Tribunal pretende saber, no essencial, se o facto de o Reino Unido permitir aos comerciantes que emitem factura arredondar sistematicamente por defeito tem implicações para a prática que este deve seguir em relação aos retalhistas (como a J D Wetherspoon), em especial à luz dos princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal, impostas pelo direito comunitário.
46. As diferenças, por um lado, entre fornecimentos a sujeitos passivos e fornecimentos a consumidores finais e, por outro lado, entre preços sem IVA e preços com IVA são relevantes para a apreciação do método e do nível de arredondamento adequados no comércio retalhista. Por esse motivo, analisei as implicações dessas diferenças nas minhas conclusões no acórdão Koninklijke Ahold, em especial nos n.os 56 a 62, para os quais remeto.

47. À luz dessas considerações, e das considerações expostas nos n.os 37 a 42 das mesmas conclusões, entendo que não é incompatível com os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal (a) permitir aos comerciantes que fixam os preços sem IVA em números redondos, aos quais é adicionado o IVA, e que abastecem sujeitos passivos com direito de dedução, arredondar sistematicamente por defeito o montante do IVA e, ao mesmo tempo (b) exigir aos comerciantes que fixam os preços com IVA em números redondos, a partir dos quais tem de ser calculado o IVA incorporado, e que abastecem consumidores finais, arredondar aritmeticamente o montante do IVA em todas as situações.

48. Na situação (a), por força do mecanismo da dedução, o arredondamento (por excesso, por defeito ou aritmético) não tem nenhum efeito na carga fiscal do fornecedor ou do cliente, nem afecta o montante total do imposto que é, em última análise, cobrado pela administração fiscal. Na situação (b), o arredondamento por excesso ou por defeito sistemático levará a que o comerciante seja devedor, e a administração fiscal cobre, respectivamente, mais ou menos IVA do que a percentagem exacta do preço que deveria resultar da aplicação da taxa correcta. Esta discrepância é consideravelmente reduzida pelo arredondamento aritmético (em especial, o arredondamento para números pares), garantindo assim uma maior igualdade de tratamento entre as situações a) e b) e maior neutralidade fiscal na situação b).

49. J D Wetherspoon alega, contudo, que aceitar o arredondamento por defeito sistemático em relação a alguns comerciantes, ao mesmo tempo que se impõe o arredondamento aritmético em relação a outros, conduz a uma distorção da concorrência entre as duas classes de comerciantes – numa base que é completamente arbitrária, uma vez que as classes dos comerciantes que emitem factura e dos retalhistas não estão definidas. Dá o exemplo de dois comerciantes que vendem uma lata de tinta pelo preço de GBP 4,94, com IVA. Para o comerciante que emite factura, este preço é constituído por um preço líquido de GBP 4,21, acrescido do IVA no montante de GBP 0,73675, arredondado por defeito para GBP 0,73. O retalhista, no entanto, terá de arredondar aritmeticamente o montante do IVA (cujo cálculo, a 7/47 avos do preço com IVA, é de GBP 0,73574) para GBP 0,74 e receberá um preço líquido de apenas GBP 4,20. Isto é, no entender da J D Wetherspoon, contrário à jurisprudência do Tribunal de Justiça de que os fornecimentos semelhantes, em concorrência entre si, não devem ser tratados de forma desigual do ponto de vista do IVA, independentemente de a distorção da concorrência causada ser significativa (21).

50. A este respeito, refira-se, em primeiro lugar, que incumbe exclusivamente ao tribunal nacional determinar se a classificação dos comerciantes como «comerciantes que emitem factura» ou como «retalhistas» é, de alguma forma, vaga ou arbitrária. Também cabe ao órgão jurisdicional nacional determinar se, de facto, comida e bebidas semelhantes e em concorrência com os fornecidos pela J D Wetherspoon também são fornecidas por comerciantes que emitem factura e que estão autorizados a arredondar por defeito o montante do IVA em situações em que tal não é permitido à J D Wetherspoon (22).

51. Admitindo-se que esta última situação pode ser demonstrada, levanta-se a questão de saber se a diferença de tratamento de facto penaliza um tipo de comerciante e não outro, e se tal resulta do método de arredondamento ou do método de formação do preço (ou seja, o facto de o preço em números redondos a partir do qual se parte incluir ou não o IVA). Mais uma vez, trata-se de questões que incumbem, em primeiro lugar, ao órgão jurisdicional nacional, mas as seguintes considerações podem ser úteis.

52. A autorização do arredondamento que se aplica no Reino Unido aos comerciantes que emitem factura e o método que a J D Wetherspoon pretende utilizar baseiam-se no arredondamento por defeito ao nível do cabaz para a menor unidade monetária, após o

arredondamento por defeito ao nível da linha para um décimo dessa unidade. Por conseguinte, é útil comparar o tratamento não dos artigos singulares (por exemplo, a lata de tinta singular referida por J D Wetherspoon) mas dos cabazes do mesmo artigo (por exemplo, duas, cinco, dez ou mais latas de tinta).

53. Se, no exemplo da J D Wetherspoon, o comerciante vender mais do que uma lata de tinta, a situação altera-se. O preço de venda do comerciante que emite factura, baseando-se num preço sem IVA mais elevado, ultrapassará o preço do retalhista logo que a segunda lata é vendida juntamente com a primeira, e o diferencial aumenta com o número de latas. Acima das 10 latas vendidas conjuntamente, o montante do IVA incluído no preço do comerciante que emite factura será superior ao montante incluído no preço do retalhista e, mais uma vez o diferencial aumentará com o número de latas.

54. Seria fastidioso apresentar os cálculos relativos a todos os possíveis diferentes números de latas. Contudo, partindo dos números apresentados pela J D Wetherspoon, um comerciante que emite factura que arredonde sistematicamente por defeito venderia 20 latas de tinta por GBP 98,93, com o IVA incluído de GBP 14,73, ao passo que um retalhista que arredonde aritmeticamente as venderia por GBP 98,80, com o IVA incluído de GBP 14,71 (de facto, neste exemplo, os valores do retalhista seriam idênticos mesmo que ele fosse autorizado a arredondar por defeito – como será o caso sempre que o arredondamento aritmético conduza a um arredondamento por defeito). O preço sem IVA para um cliente comerciante seria assim de GBP 84,20 no caso do comerciante que emite factura, e de GBP 84,09 no caso do retalhista.

55. Consequentemente, o preço com IVA do retalhista poderia ser mais atractivo para os consumidores finais, e o seu preço sem IVA poderia ser mais atractivo para os sujeitos passivos, uma vez que ambos os preços são inferiores aos preços correspondentes da estrutura de preços do comerciante que emite factura. Contudo, no âmbito da amplitude normal das despesas dos consumidores, essas diferenças são tão pequenas que é pouco provável que influenciem a escolha de outro tipo de considerações, como a proximidade ou a disponibilidade da entrega gratuita que podem ter um peso equivalente ou superior. Os retalhistas podem, assim, ter uma margem de manobra para ajustarem os seus preços compensando uma eventual desvantagem (igualmente ligeira) em termos de rendimento líquido, sem se colocarem numa situação de desvantagem geral.

56. Parece, assim, que os efeitos da diferença de tratamento entre comerciantes que emitem factura e retalhistas no Reino Unido (a) não são necessariamente susceptíveis de prejudicar sistematicamente os retalhistas e (b) podem resultar mais da diferença entre a utilização do preço sem IVA e a utilização do preço com IVA, cada qual em números redondos, como base para o cálculo, a seguir, do método de arredondamento aplicado.

57. Em relação a este aspecto, importa recordar que a Directiva 98/6/CE exige um preço de venda com IVA – que é o único preço que interessa para o consumidor final – o qual deverá ser indicado para todos os produtos oferecidos pelos comerciantes a pessoas singulares que os compram para fins não relacionados com a sua actividade comercial ou profissional, ao passo que no comércio entre sujeitos passivos com direito à dedução do imposto a montante, o único preço que interessa é o preço sem IVA. Por conseguinte, não existe uma violação notória da neutralidade fiscal ou da igualdade de tratamento que consista ou resulte do facto de diferentes categorias de comerciantes formarem os seus preços através da utilização de diferentes métodos.

58. Portanto, desde que os diferentes métodos de arredondamento sejam efectivamente aplicados com base numa distinção entre as formas como os comerciantes fixam os seus preços, parece-me que a autorização do arredondamento por defeito permitida pela HMRC aos comerciantes que emitem factura não tem implicações materiais para a abordagem do

arredondamento relativamente aos retalhistas como J D Wetherspoon.

59. Para este efeito, é irrelevante o facto de a J D Wetherspoon, que fixa preços com IVA, pagar, no caso do arredondamento sistemático por defeito, uma quantia de IVA significativamente menor do que no caso do arredondamento sistemático aritmético. A comparação relevante é a que se faz entre comerciantes que emitem factura e retalhistas, e não entre os diferentes métodos de arredondamento aplicados pelos retalhistas. Contudo, seria manifestamente contrário à exigência da igualdade de tratamento se, num grupo de comerciantes que efectua fornecimentos semelhantes e concorrentes e utiliza preços em números redondos com IVA, alguns fossem autorizados a arredondar sistematicamente por defeito o montante do IVA e outros não. Além disso, nesse caso, os comerciantes autorizados a arredondarem por defeito estariam a reter uma fracção do montante exacto de IVA devido, o que seria contrário ao princípio da neutralidade fiscal.

## **Conclusão**

60. À luz das considerações anteriores, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões do VAT and Duties Tribunal de Londres do seguinte modo:

- (1) Não existindo regulamentação comunitária específica, cabe aos Estados-Membros determinar as regras e os métodos de arredondamento dos montantes do IVA, na condição de que estes Estados, ao fazê-lo, respeitem os princípios em que assenta o sistema comum deste imposto, nomeadamente, o da neutralidade fiscal e o da proporcionalidade.
- (2) O direito comunitário não se opõe a que os Estados-Membros obriguem os sujeitos passivos a aplicar sistematicamente o arredondamento aritmético do montante do IVA, nem exige que os mesmos autorizem tais pessoas a arredondarem sistematicamente por defeito.
- (3) Sempre que as vendas sejam feitas a preços unitários com IVA em números redondos e o montante do IVA inclua uma fracção da menor unidade monetária disponível, o direito comunitário não exige que este montante seja arredondado para um número inteiro antes da fase em que deve ser expresso como um número sem essa fracção, designadamente para se tornar susceptível de pagamento como um montante independente.
- (4) Se os comerciantes que efectuem entregas com base em preços unitários sem IVA em números redondos, aos quais deve ser adicionado o IVA, forem autorizados a arredondarem por defeito o montante do IVA em cada factura, os princípios da igualdade de tratamento e da neutralidade fiscal não se opõem a que seja exigido o arredondamento aritmético do montante do IVA aos comerciantes que fazem fornecimentos com base em preços unitários com IVA em números redondos, a partir dos quais deve ser calculada a parte do IVA.

1 – Língua original: inglês.

2 – Acórdão de 10 de Julho de 2008, Koninklijke Ahold (C-484/06, ainda não publicado na Colectânea).

3 – 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 L 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3); Sexta Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, alterada por diversas vezes). Com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, as duas directivas foram revogadas e substituídas pela Directiva

2006/112/CE do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, relativa ao sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado (JO L 347, p. 1), a qual tem por objectivo apresentar todas as disposições comunitárias em matéria de IVA de forma clara e racional, numa estrutura e numa redacção reformuladas, sem, em princípio, alterações substanciais da legislação existente.

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

5 – E sempre que o fornecedor seja um retalhista só se o cliente pedir factura.

6 – Estes dados, descritos na Regulation 14(1), são essencialmente os mesmos exigidos pelo artigo 22.º, n.º 3, alínea b), da Sexta Directiva.

7 – Regulation 16(1).

8 – Para uma explicação das expressões «nível da linha», «nível do cabaz», etc., v. n.º ~~25~~<sup>25</sup>ra.

9 – A taxa normal de IVA no Reino Unido é de 17,5%, ou 7/47 avos, do preço líquido (sem IVA). Por conseguinte, o montante do IVA num preço de retalho (com IVA) é de 7/47 avos.

10 – Importa recordar que, neste contexto, a ‘neutralidade fiscal’ refere-se à exigência de que o IVA seja neutro no seu efeito nos sujeitos passivos e entre estes, e que o «princípio da proporcionalidade» tem o significado específico da exigência de que o montante do imposto seja exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços (v. acórdão Koninklijke Ahold, n.os 36 e 38).

11 – N.º 37 do acórdão.

12 – N.º 39.

13 – N.os 40 e 41, remetendo para o n.º 47 das minhas conclusões nesse processo. Nos n.os 47 e 48, analisei o arredondamento aritmético, tendo indicado na nota de rodapé 29 que o arredondamento aritmético simples contém uma ligeira tendência no sentido do arredondamento por excesso (habilmente dissimulada nos cálculos propostos pelo Governo do Reino Unido nas suas observações escritas apresentadas no presente processo) que poderia ser minimizado pelo «arredondamento para os números pares».

14 – Em especial, nos n.os 37 a 42 e 49 a 51.

15 – Nos n.os 42, 47 e 48, e nota de rodapé 29.

16 – V. n.os 49 a 51 das minhas conclusões no processo Koninklijke Ahold.

17 – V., designadamente, n.os 34 e 55 das minhas conclusões.

18 – V. n.os 11 e 14 *supra*.

19 – Recorde-se que as facturas com IVA completas devem conter uma quantidade considerável de informação (incluindo o nome e endereço completos do cliente), o que pode tornar a prática menos atractiva para os retalhistas com grandes volumes de vendas de artigos de preços reduzidos.

20 – A Regulation 14(1) das VAT Regulations exige que o montante do imposto seja expresso em libras esterlinas, tal como o artigo 22.º, n.º 3, alínea b) da Sexta Directiva exige que este seja

expresso na divisa nacional do Estado?Membro em questão. As duas disposições nada referem quanto à questão de saber se devem ser usadas unidades redondas.

21 – Refere, em especial, o acórdão de 28 de Junho de 2007, J P Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust (C?363/05, Colect., I?5517, n.os 46 e 47) e a jurisprudência aí referida, bem como os acórdãos de 10 de Setembro de 2002, Kügler (C?141/00, Colect., I?6833, n.os 55 a 58), e de 6 de Novembro de 2003, Christoph?Dornier?Stiftung (C?45/01, Colect., I?12911, n.os 69 a 74).

22 – Na audiência, a J D Wetherspoon sugeriu que esta situação podia existir entre ela própria e as empresas de catering no contexto de recepções e eventos semelhantes que podem ser organizados para sujeitos passivos ou para particulares. A J D Wetherspoon afirma que estas empresas estão autorizadas a arredondar por defeito, ao passo que ela está obrigada a aplicar o arredondamento aritmético.