

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)  
16 de Outubro de 1997\*

No processo C-258/95,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pelo Bundesfinanzhof, destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

**Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG**

e

**Finanzamt Neustadt,**

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 2, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54),

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, M. Wathelet, J. C. Moitinho de Almeida, P. Jann e L. Sevón (relator), juízes,

\* Língua do processo: alemão.

advogado-geral: P. Léger,  
secretário: H. A. Rühl, administrador principal,

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação de Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, por Klaus Heininger, perito contabilista e consultor fiscal,
- em representação do Finanzamt Neustadt, por Reinhard Preuninger, Oberregierungsrat,
- em representação do Governo alemão, por Ernst Röder, Ministerialrat no Ministério Federal da Economia, e Bernd Klocke, Oberregierungsrat no mesmo ministério, na qualidade de agentes,
- em representação do Governo do Reino Unido, por Stephen Braviner, do Treasury Solicitor's Department, na qualidade de agente, assistido por Nicholas Paines, barrister,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Jürgen Grunwald, consultor jurídico, na qualidade de agente,

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações de Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG, representada por Klaus Heininger, do Finanzamt Neustadt, representado por Werner Widmann, Leitender Ministerialrat no Ministério das Finanças do Land Rheinland-Pfalz, e da Comissão, representada por Jürgen Grunwald, na audiência de 5 de Dezembro de 1996,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 16 de Janeiro de 1997,

profere o presente

### Acórdão

- 1 Por decisão de 11 de Maio de 1995, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 31 de Julho seguinte, o Bundesfinanzhof submeteu ao Tribunal, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 2, 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 (JO L 145, p. 1; EE 09 F1 p. 54, a seguir «Sexta Directiva»).
- 2 Estas questões foram suscitadas num litígio que opõe Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG (a seguir «Julius Fillibeck Söhne») ao Finanzamt Neustadt a propósito da sujeição ao imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») do transporte gratuito dos seus assalariados efectuado pela Julius Fillibeck Söhne, do domicílio daqueles para o respectivo local de trabalho.
- 3 A Julius Fillibeck Söhne, que exerce a actividade de construção, transportou gratuitamente, de 1980 a 1985, alguns dos seus assalariados em veículos que lhe pertencem, do respectivo domicílio até aos diversos locais de obras aos quais os mesmos estavam afectados. Durante este mesmo período, encarregou, além disso, um dos seus assalariados de transportar no seu veículo privado outros assalariados dessa sociedade do respectivo domicílio até aos diversos locais de trabalho.
- 4 A Julius Fillibeck Söhne assegurou estes transportes, em conformidade com a «Bundesrahmentarifvertrag für das Baugewerbe» (convenção colectiva de trabalho para o sector da construção civil), quando o percurso entre o domicílio e o local de trabalho atingia uma determinada distância mínima.

- 5 O Finanzamt Neustadt considerou que se tratava de operações tributáveis nos termos da legislação alemã relativa ao IVA.
- 6 A Julius Fillibeck Söhne contestou a sujeição das referidas operações ao IVA. Não tendo tido sucesso a sua reclamação bem como o recurso interposto da decisão que sobre ela recaiu, interpôs novo recurso para o Bundesfinanzhof, que considera que o litígio suscita questões de interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, e 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.
- 7 O artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva estabelece:

«Estão sujeitas ao imposto sobre o valor acrescentado:

1. As entregas de bens e as prestações de serviços, efectuadas a título oneroso, no território do país, por um sujeito passivo agindo nessa qualidade.»

- 8 O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, prevê:

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

- a) A utilização de bens afectos à empresa para uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa, sempre que, relativamente a esses bens, tenha havido dedução total ou parcial do imposto sobre o valor acrescentado;
- b) As prestações de serviços a título gratuito efectuadas pelo sujeito passivo, para seu uso privado ou do seu pessoal ou, em geral, para fins estranhos à própria empresa.

...»

- 9) Nestas condições, o Bundesfinanzhof decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

- «1) Preenche o conceito de prestação de serviços “a título oneroso”, na acepção do n.º 1 do artigo 2.º da Directiva 77/388/CEE, o transporte efectuado por uma entidade patronal — entendendo-se como contrapartida uma parte a determinar da prestação laboral do trabalhador — quando a entidade patronal, com base numa convenção colectiva de trabalho (e sem contrapartida acordada e calculada em separado), transporta trabalhadores da sua residência para os locais de trabalho, a partir de uma certa distância mínima, e a prestação laboral deva ser efectuada exclusivamente como contrapartida do salário acordado, tal como acontece com os restantes trabalhadores — sem ligação concreta com aquela prestação de transporte?
- 2) O n.º 2 do artigo 6.º da Directiva 77/388/CEE abrange a utilização de bens afectos à empresa ou a prestação a título não oneroso de serviços, ainda que (como acontece com o transporte a título não oneroso de trabalhadores da habitação para os locais de trabalho e regresso, em veículo da empresa), do ponto de vista da entidade patronal, não sejam prosseguidos fins estranhos à própria empresa, mesmo que se sirva também o uso privado dos trabalhadores, sem que a estes seja exigido o imposto sobre o volume de negócios (que seria devido por receberem uma prestação de transporte a título não oneroso)?
- 3) Caso a resposta à segunda questão seja afirmativa:

É ainda aplicável o n.º 2 do artigo 6.º da Directiva 77/388/CEE quando a entidade patronal não transporta os trabalhadores em veículos próprios, mas, em vez disso, encarrega um terceiro (no caso vertente, um dos seus trabalhadores) da realização do transporte?»

## Quanto à primeira questão

- 10 Através da primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta se o artigo 2.º, n.º 1, da directiva deve ser interpretado no sentido de que uma entidade patronal que assegura o transporte dos seus assalariados, a partir de determinada distância, do seu domicílio até ao local de trabalho, a título gratuito e sem ligação concreta com a relação de trabalho ou o salário, é abrangida pela noção de prestação de serviços a título oneroso na acepção dessa disposição.
- 11 Deve recordar-se que o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva submete ao IVA as prestações de serviços efectuadas a título oneroso por um sujeito passivo no território do país.
- 12 Resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que a noção de prestação de serviços a título oneroso na acepção do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva pressupõe a existência de umnexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido (v., designadamente, o acórdão de 8 de Março de 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Colect., p. 1443, n.º 12).
- 13 Constitui também jurisprudência assente que a matéria colectável na entrega de um produto ou na prestação de um serviço é constituída pela contrapartida realmente recebida para esse efeito. Esta contrapartida constitui, portanto, o valor subjectivo, isto é, realmente recebido, e não um valor calculado segundo critérios objectivos (v. acórdãos de 5 de Fevereiro de 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Recueil, p. 445, n.º 13; de 23 de Novembro de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Colect., p. 6365, n.º 16; de 27 de Março de 1990, *Boots Company*, C-126/88, Colect., p. I-1235, n.º 19; de 5 de Maio de 1994, *Glawe*, C-38/93, Colect., p. I-1679, n.º 8; de 2 de Junho de 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Colect., p. I-2329, n.º 18, e de 24 de Outubro de 1996, *Argos Distributors*, C-288/94, Colect., p. I-5311, n.º 16).

- 14 Além disso, segundo essa mesma jurisprudência, essa contrapartida deve poder ser expressa em dinheiro (acórdãos já referidos, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, n.º 13; *Naturally Yours Cosmetics*, n.º 16, e *Argos Distributors*, n.º 17).
- 15 Resulta da decisão de reenvio, por um lado, que a *Julius Fillibeck Söhne* assegura o transporte dos seus assalariados do respectivo domicílio para o local de trabalho quando o referido trajecto é superior a uma certa distância e, por outro lado, que esses assalariados não fazem qualquer pagamento como contrapartida nem suportam qualquer diminuição de salário de valor correspondente a esse serviço.
- 16 Além disso, uma vez que o trabalho que deve ser executado e o salário recebido são independentes do facto de os assalariados utilizarem ou não o transporte que lhes é fornecido pela entidade patronal, não pode considerar-se que uma fracção da prestação de trabalho efectuada seja uma contrapartida da prestação de transporte.
- 17 Nestas circunstâncias, não existe contrapartida que tenha valor subjectivo e nexos directo com o serviço prestado. Por conseguinte, não estão preenchidas as condições de uma prestação de serviços efectuada a título oneroso.
- 18 Deve, por conseguinte, responder-se à primeira questão que o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que uma entidade patronal que assegura o transporte dos seus assalariados, a partir de uma certa distância, do respectivo domicílio para o local de trabalho, a título gratuito e sem nexos concretos com a prestação de trabalho ou o salário, não efectua uma prestação de serviços a título oneroso na acepção dessa disposição.

## Quanto à segunda questão

- 19 Através da segunda questão, o órgão jurisdicional nacional pergunta essencialmente se o transporte gratuito dos assalariados entre o respectivo domicílio e o local de trabalho, assegurado pela entidade patronal através de um veículo da empresa para fins que não são estranhos à empresa, mas que ao mesmo tempo satisfaz as necessidades privadas dos assalariados, deve ser equiparado a uma prestação de serviços efectuada a título oneroso nos termos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.
- 20 Deve liminarmente observar-se que o órgão jurisdicional de reenvio se refere ao artigo 6.º, n.º 2, alíneas a) e b), sem, contudo, ter determinado qual destas duas disposições se aplicava no processo que lhe foi submetido. As partes no processo principal consideram que, neste caso, a escolha entre a aplicação da alínea a) ou da alínea b) não é determinante. Resulta, além disso, dessa questão que a interpretação destas disposições respeita mais particularmente às noções de «uso privado do sujeito passivo ou do seu pessoal» e de «fins estranhos à própria empresa» que são comuns a estas duas disposições. Por conseguinte, devem analisar-se estas disposições conjuntamente.
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio informou que o transporte que a demandante no processo principal assegura respeita ao percurso entre o domicílio dos assalariados e as diversas obras daquela às quais estão afectados.
- 22 Na audiência, a Julius Fillibeck Söhne explicou, nomeadamente, que tinha diversas obras distantes umas das outras, que frequentemente não eram acessíveis através dos meios de transporte públicos e que havia uma rotação de trabalhadores entre as diferentes obras.



- 23 Informou também que o transporte dos assalariados serve directamente os fins da empresa, de forma que se situa no âmbito do exercício das relações profissionais e não releva, por isso, da esfera privada dos assalariados. Além disso, o transporte é assegurado em conformidade com uma convenção colectiva.
- 24 Pelo contrário, as restantes partes que apresentaram observações argumentam que o transporte gratuito fornecido pela entidade patronal releva do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva. O Governo do Reino Unido e a Comissão precisaram, todavia, que circunstâncias particulares podem justificar que o transporte dos assalariados seja considerado como respondendo às necessidades da empresa.
- 25 Deve recordar-se que o objectivo do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva é assegurar a igualdade de tratamento entre o sujeito passivo e o consumidor final (v. acórdão de 26 de Setembro de 1996, Enkler, C-230/94, Colect., p. I-4517, n.º 35). Esta disposição visa evitar a não tributação de um bem da empresa utilizado para fins privados e de uma prestação de serviços a título gratuito efectuada pelo sujeito passivo para fins privados (v., neste sentido, os acórdãos de 27 de Junho de 1989, Kühne, 50/88, Colect., p. 1925, n.º 8, e de 25 de Maio de 1993, Mohsche, C-193/91, Colect., p. I-2615, n.º 8).
- 26 A este propósito, deve observar-se que compete normalmente ao assalariado escolher a localização do seu domicílio tomando, se for caso disso, em consideração o seu local de trabalho, que determina a distância do percurso, e a natureza do meio de transporte que entende utilizar. A entidade patronal não intervém nestas opções, já que a obrigação do assalariado é simplesmente estar presente no seu local de trabalho no horário acordado. Por conseguinte, em circunstâncias normais, as prestações de serviço de transporte oferecidas aos assalariados satisfazem o uso privado do assalariado na acepção do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva.
- 27 Deve esclarecer-se que o facto de a deslocação do domicílio para o local de trabalho constituir uma condição necessária da presença no trabalho e, por conseguinte, do cumprimento das obrigações laborais, não constitui um elemento determinante para considerar que o transporte do assalariado entre o seu domicílio e o seu local

de trabalho não serve o uso privado do assalariado na acepção do artigo 6.º, n.º 2. Com efeito, seria contrário ao objectivo dessa disposição que essenexo indirecto fosse suficiente, por si só, para excluir a equiparação da deslocação a uma prestação a título oneroso.

- 28 Essa interpretação do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva impõe-se nos casos normais em que o assalariado efectua o trajecto entre o seu domicílio e o seu local de trabalho fixo, com a possibilidade de recorrer a meios de transporte normais.
- 29 Pelo contrário, deve reconhecer-se que, em circunstâncias especiais, as exigências da empresa podem aconselhar que a entidade patronal assegure ela própria o transporte dos assalariados entre o seu domicílio e o local de trabalho. Assim, o facto de só a entidade patronal poder fornecer um meio de transporte conveniente ou de o local de trabalho não ser fixo mas variável pode obrigar a entidade patronal a assegurar o transporte dos seus assalariados.
- 30 Nessas circunstâncias especiais, a organização do transporte pela entidade patronal é efectuada para fins que não são estranhos à empresa. O benefício pessoal que o assalariado retira desse facto mostra-se como apenas acessório em relação às necessidades da empresa.
- 31 Quanto ao facto de as prestações de transporte serem fornecidas em conformidade com uma convenção colectiva, mesmo que essa obrigação não possa em si mesma determinar a natureza destas prestações para efeitos do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, constitui todavia um indício de que o transporte é assegurado para fins que não são estranhos à empresa.
- 32 As especificidades próprias das empresas de construção, como as descritas em particular pela Julius Fillibeck Söhne neste caso concreto, tendem a demonstrar que o transporte é organizado para fins que não são estranhos à empresa.

- 33 Compete ao órgão jurisdicional nacional estabelecer, à luz dos elementos de interpretação fornecidos pelo Tribunal de Justiça, se as particularidades deste caso concreto que lhe foi submetido aconselham, face às exigências da empresa, que a entidade patronal assegure o transporte dos assalariados entre o seu domicílio e o local de trabalho.
- 34 Deve por conseguinte responder-se à segunda questão que o artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que o transporte gratuito de assalariados, assegurado pela entidade patronal entre o respectivo domicílio e o local de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos assalariados e serve, por conseguinte, fins estranhos à empresa. Todavia, esta disposição não se aplica quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, tais como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de local de trabalho, aconselham que o transporte dos assalariados seja assegurado pela entidade patronal, não sendo esta prestação, nestas condições, efectuada para fins estranhos à empresa.

### Quanto à terceira questão

- 35 Pela terceira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta essencialmente se a resposta à segunda questão é igualmente válida quando a entidade patronal não transporte os assalariados nos seus próprios veículos, mas encarrega um dos seus assalariados de assegurar o transporte com o seu veículo privado.
- 36 A este propósito, basta reconhecer que a questão de um transporte satisfazer o uso privado do pessoal da empresa ou, mais geralmente, servir fins estranhos à empresa, na acepção do artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva, é independente do facto de, em vez de assegurar o transporte com os seus próprios veículos, a entidade patronal encarregar um dos assalariados de assegurar este transporte com o seu veículo privado.

- 37 Por conseguinte, deve responder-se à terceira questão que a resposta dada à segunda questão é igualmente válida quando a entidade patronal não transporta os assalariados nos seus próprios veículos, mas encarrega um dos seus assalariados de assegurar o transporte com o seu veículo privado.

### Quanto às despesas

- 38 As despesas efectuadas pelos Governos alemão e do Reino Unido, bem como pela Comissão das Comunidades Europeias, que apresentaram observações ao Tribunal, não são reembolsáveis. Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, compete a este decidir quanto às despesas.

Pelos fundamentos expostos,

### O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

pronunciando-se sobre as questões que lhe foram submetidas pelo Bundesfinanzhof, por decisão de 11 de Maio de 1995, declara:

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, 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, deve ser interpretado no sentido de que uma entidade patronal que assegura o transporte dos seus assalariados, a partir de uma certa distância, do respectivo domicílio para o local de trabalho, a título gratuito e sem nexos concretos com a prestação de trabalho ou o salário, não efectua uma prestação de serviços a título oneroso na acepção dessa disposição.

- 2) O artigo 6.º, n.º 2, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que o transporte gratuito de assalariados, assegurado pela entidade patronal entre o respectivo domicílio e o local de trabalho, com um veículo da empresa, satisfaz em princípio o uso privado dos assalariados e serve, por conseguinte, fins estranhos à empresa. Todavia, esta disposição não se aplica quando as exigências da empresa, atentas certas circunstâncias particulares, tais como a dificuldade de recorrer a outros meios de transporte convenientes e as mudanças de local de trabalho, aconselham que o transporte dos assalariados seja assegurado pela entidade patronal, não sendo esta prestação, nestas condições, efectuada para fins estranhos à empresa.
- 3) A resposta dada à segunda questão é igualmente válida quando a entidade patronal não transporta os assalariados nos seus próprios veículos, mas encarrega um dos seus assalariados de assegurar o transporte com o seu veículo privado.

Gulmann

Wathelet

Moitinho de Almeida

Sevón

Jann

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 16 de Outubro de 1997.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

C. Gulmann