

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

27 de Outubro de 2005*

No processo C-41/04,

que tem por objecto um pedido de decisão prejudicial nos termos do artigo 234.º CE, apresentado pelo Hoge Raad der Nederlanden (Países Baixos), por decisão de 30 de Janeiro de 2004, entrado no Tribunal de Justiça em 2 de Fevereiro de 2004, no processo

Levob Verzekeringen BV,

OV Bank NV

contra

Staatssecretaris van Financiën,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: P. Jann, presidente de secção, K. Schiemann (relator), N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues e E. Levits, juízes,

* Língua do processo: neerlandês.

advogada-geral: J. Kokott,

secretário: K. Sztranc, administradora,

vistos os autos e após a audiência de 24 de Fevereiro de 2005,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Levob Verzekeringen BV e da OV Bank NV, por J. van Dongen, advocaat, G. C. Bulk, adviseur, e W. Nieuwenhuizen, belastingadviseur,

- em representação do Governo neerlandês, por H. Sevenster, J. van Bakel e M. de Grave, na qualidade de agentes,

- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por L. Ström van Lier e A. Weimar, na qualidade de agentes,

ouvidas as conclusões da advogada-geral na audiência de 12 de Maio de 2005,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial é relativo à interpretação dos artigos 2.º, n.º 1, 5.º, n.º 1, 6.º, n.º 1, e 9.º 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 Este pedido foi apresentado no quadro de um litígio que opõe os contribuintes Levob Verzekeringen BV e OV Bank NV (a seguir «Levob») ao Staatssecretaris van Financiën (Secretário de Estado das Finanças), a propósito do pagamento do imposto sobre o valor acrescentado (a seguir «IVA») relativamente a diversas operações que incluem a aquisição de um programa informático, a sua posterior adaptação às necessidades da Levob, a sua instalação e a formação do pessoal da Levob para efeitos da sua utilização.

Quadro jurídico

- 3 O artigo 2.º da Sexta Directiva prevê:

«Estão sujeitas ao [IVA]:

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;

2. As importações de bens.»

4 Nos termos do artigo 5.º, n.º 1, da referida directiva, «[p]or ‘entrega de um bem’ entende-se a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo, como proprietário».

5 O artigo 6.º, n.º 1, da mesma directiva dispõe:

«Por ‘prestação de serviços’ entende-se qualquer prestação que não constitua uma entrega de bens na acepção do artigo 5.º

[...]»

6 O artigo 9.º da Sexta Directiva enuncia:

«1. Por ‘lugar da prestação de serviços’ entende-se o lugar onde o prestador dos mesmos tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável a partir do qual os serviços são prestados [...]

2. Todavia:

[...]

e) Por lugar das prestações de serviços a seguir referidas, efectuadas a destinatários estabelecidos fora da Comunidade ou a sujeitos passivos estabelecidos na Comunidade, mas fora do país do prestador, entende-se o lugar onde o destinatário tenha a sede da sua actividade económica ou um estabelecimento estável para o qual o serviço tenha sido prestado [...]

— [...]

— [...]

— prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares e, bem assim, o tratamento de dados e o fornecimento de informações;

[...]»

O litígio no processo principal e as questões prejudiciais

7 A Levob, que tem sede em Amersfoort (Países Baixos), exerce actividade na área dos seguros. Em 2 de Outubro de 1997, celebrou um contrato (a seguir «contrato») com a empresa Financial Data Planning Corporation (a seguir «FDP»), com sede nos Estados Unidos da América.

- 8 Nos termos do contrato, a FDP obrigava-se a fornecer à Levob um programa informático que comercializa para companhias de seguro nos Estados Unidos (a seguir «programa de base»). A Levob recebia uma licença não transmissível de duração ilimitada sobre esse programa mediante pagamento de 713 000 USD, dos quais 101 000 USD eram pagáveis no momento da assinatura do contrato e o remanescente em 17 prestações mensais de 36 000 USD. Estes 713 000 USD deviam ser facturados separadamente dos outros montantes devidos por força do contrato. Este último especificava ainda que a licença começava a produzir efeitos nos Estados Unidos, actuando a Levob como importador do bem para os Países Baixos.
- 9 O órgão jurisdicional de reenvio refere a este respeito que os suportes informáticos do programa de base foram efectivamente entregues à Levob pela FDP no território dos Estados Unidos, tendo sido posteriormente introduzidos nos Países Baixos pelos funcionários da Levob.
- 10 Por outro lado, o contrato estipulava que a FDP adaptaria o programa de base para que a Levob o pudesse utilizar no quadro da gestão dos contratos de seguro que comercializa. Tratava-se, fundamentalmente, de transpor esse programa para língua neerlandesa e de introduzir as modificações que viessem a revelar-se necessárias em virtude de, nos Países Baixos, intervirem mediadores no quadro desses contratos de seguro. O preço dessa adaptação devia situar-se, em função das especificações definitivas a determinar pelas partes na execução do contrato, entre um mínimo 793 000 USD e um máximo de 970 000 USD.
- 11 Além disso, a FDP obrigava-se a instalar o programa de base e a sua adaptação no sistema informático da Levob e a dispensar cinco dias de formação ao pessoal desta, mediante dois pagamentos de 7 500 USD, respectivamente. Por último, o contrato previa também que o programa adaptado devia ser objecto de um teste de aceitação geral entre as partes.

- 12 A adaptação do programa de base, a sua instalação e a formação acordada tiveram lugar entre 1997 e 1999.
- 13 A Levob não referiu os montantes pagos pelo programa de base nas suas declarações relativas ao IVA. Em 25 de Janeiro de 2000, solicitou à administração fiscal que emitisse avisos de cobrança *a posteriori* no que respeitava aos montantes pagos pela adaptação do referido programa, sua instalação e pela formação dispensada pelo FDP.
- 14 Por considerar que o serviço prestado pela FDP constituía uma prestação única relativa ao programa adaptado, a referida administração emitiu avisos de liquidação relativos à globalidade dos montantes pagos pela Levob nos termos do contrato.
- 15 Como o recurso que a Levob interpôs no Gerechtshof te Amsterdam foi julgado improcedente por acórdão de 31 de Dezembro de 2001, esta recorreu desse acórdão para o órgão jurisdicional de reenvio. Em apoio do seu recurso, a Levob critica o Gerechtshof te Amsterdam por, nomeadamente, ter considerado que o fornecimento do programa de base e a sua adaptação constituíam uma operação tributável única e por, além disso, ter qualificado a referida operação de «prestação de serviços». Ora, segundo a Levob, o fornecimento do programa de base constitui uma entrega de um bem.
- 16 Foi nestas condições que o Hoge Raad der Nederlanden decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões:

«1) a) O artigo 2.º, n.º 1, e o artigo 5.º, n.º 1, conjugados com o artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que o fornecimento de *software* como no caso em apreço e nas condições do presente litígio —

em que são fixados pagamentos autónomos relativamente ao *software* normalizado desenvolvido e introduzido no mercado pelo fornecedor, incorporado num suporte, por um lado, e a sua subsequente adaptação às necessidades do comprador, por outro — deve ser considerado como a realização de uma única prestação?

- b) Em caso de resposta afirmativa a esta questão, essas disposições devem ser interpretadas no sentido de que tal prestação deve ser considerada uma prestação de serviço (na qual se inclui a entrega do bem, o suporte)?
- c) Em caso de resposta afirmativa a esta última questão, o artigo 9.º da Sexta Directiva (na redacção vigente até 6 de Maio de 2002) deve ser interpretado no sentido de que tal prestação de serviço é efectuada no local referido no n.º 1 deste artigo?
- d) Em caso de resposta negativa à questão anterior, qual será, nesse caso, a alínea aplicável do artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva?
- 2) a) Em caso de resposta negativa à questão formulada *supra* em 1a, as disposições referidas nessa questão devem, nesse caso, ser interpretadas no sentido de que o fornecimento do suporte de *software* não configurado deve ser considerado uma entrega de bem corpóreo, cujo preço autónomo acordado constitui o pagamento na acepção do artigo 11.º, A, n.º 1, alínea a), da Sexta Directiva?

- b) Em caso de resposta negativa a esta questão, o artigo 9.º da Sexta Directiva deve, nesse caso, ser interpretado no sentido de que o serviço é efectuado no local referido no n.º 1 deste artigo ou num dos locais referidos no n.º 2?
- c) Relativamente ao serviço constituído pela configuração do *software* aplica-se o mesmo que relativamente ao fornecimento do *software* normalizado?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão, alíneas a) e b)

- 17 Através da primeira questão, alíneas a) e b), que importa tratar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se, para efeitos da cobrança de IVA, o fornecimento de um programa normalizado desenvolvido e comercializado por um fornecedor e gravado em suporte informático bem como a sua posterior adaptação, pelo fornecedor, às necessidades específicas do adquirente, através do pagamento de preços distintos, que tiveram lugar em circunstâncias como as em causa no processo principal, devem considerar-se duas prestações distintas ou uma única prestação e, neste último caso, se a referida prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços.
- 18 A título preliminar, importa recordar que a questão relativa ao alcance de uma operação reveste uma importância particular, na perspectiva do IVA, tanto para determinar o local das operações tributáveis como para a aplicação da taxa de tributação ou, eventualmente, das disposições relativas à isenção previstas pela Sexta Directiva (acórdão de 25 de Fevereiro de 1999, CPP, C-349/96, Colect., p. I-973, n.º 27).

- 19 Como decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça, quando uma operação é constituída por um conjunto de elementos e de actos, devem tomar-se em consideração todas as circunstâncias em que se desenvolve a operação em questão, para se determinar, por um lado, se se está na presença de duas ou mais prestações distintas ou de uma prestação única, e, por outro, se, neste último caso, esta prestação única deve ser qualificada de prestação de serviços (v., neste sentido, acórdãos de 2 de Maio de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, Colect., p. I-2395, n.ºs 12 a 14, e CPP, já referido, n.ºs 28 e 29).
- 20 Tendo em atenção a dupla circunstância de que, por um lado, do artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva decorre que cada operação deve normalmente ser considerada distinta e independente e que, por outro, a operação constituída por uma única prestação no plano económico não deve ser artificialmente decomposta para não alterar a funcionalidade do sistema do IVA, importa assim, em primeiro lugar, procurar encontrar os elementos característicos da operação em causa para determinar se o sujeito passivo fornece ao consumidor, entendido como um consumidor médio, diversas prestações principais distintas ou uma prestação única (v., por analogia, acórdão CPP, já referido, n.º 29).
- 21 A este propósito, o Tribunal já declarou que se está na presença de uma prestação única, designadamente no caso em que um ou vários elementos devem ser considerados a prestação principal, ao passo que, inversamente, um ou vários elementos devem ser considerados prestações acessórias que partilham do tratamento fiscal da prestação principal (acórdão CPP, já referido, n.º 30, e de 15 de Maio de 2001, Primback, C-34/99, Colect., p. I-3833, n.º 45).
- 22 O mesmo se passa quando dois ou vários elementos ou actos fornecidos pelo sujeito passivo ao consumidor, entendido como consumidor médio, estão tão estreitamente conexonados que formam, objectivamente, uma única prestação económica indissociável cuja decomposição teria natureza artificial.

- 23 No quadro da cooperação instituída por força do artigo 234.º CE, é certo que incumbe aos órgãos jurisdicionais nacionais determinar se é isso o que concretamente se verifica e proceder, a esse respeito, a todas as apreciações factuais definitivas que se imponham. Todavia, cabe ao Tribunal de Justiça fornecer aos referidos órgãos jurisdicionais todos os elementos de interpretação do direito comunitário que possam ser úteis para a decisão do processo que lhes foi submetido.
- 24 Relativamente ao litígio no processo principal, revela-se que, como apurado pelo Gerechtshof te Amsterdam, cuja decisão foi objecto de recurso para o órgão jurisdicional de reenvio, uma operação como a ocorrida entre a FDP e a Levob tem por objecto económico o fornecimento, por um sujeito passivo a um consumidor, de um programa informático funcional especificamente adaptado às necessidades desse consumidor. A este respeito, e como o Governo neerlandês correctamente sustentou, não se pode, sem se entrar no artifício, considerar que esse consumidor adquiriu ao mesmo fornecedor, antes de mais, um programa já existente que, como se apresentava, não era de qualquer utilidade para efeitos da sua actividade económica e, em seguida, apenas as adaptações, que era o que podia conferir essa utilidade ao referido programa.
- 25 A circunstância, posta em evidência na questão, de terem sido contratualmente previstos preços distintos para o fornecimento do programa de base, por um lado, e para a sua adaptação, por outro, não é por si só determinante. Com efeito, esta circunstância não é susceptível de afectar a relação objectiva estreita que acaba de ser posta em evidência a propósito dos referidos fornecimentos e adaptações nem a sua integração numa operação económica única (v., neste sentido, acórdão CPP, já referido, n.º 31).
- 26 Conclui-se que o artigo 2.º da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que esse fornecimento e essa posterior adaptação de um programa informático devem, em princípio, ser considerados uma prestação única para efeitos do IVA.

27 Quanto à questão de saber, em segundo lugar, se essa prestação complexa única deve ser qualificada de prestação de serviços, exige que se identifiquem os elementos dominantes da referida prestação (v., designadamente, acórdão Faaborg-Gelting Linien, já referido, n.º 14).

28 Para além da importância das adaptações do programa de base a fim de o tornar útil para as actividades profissionais do adquirente, a dimensão, a duração e o custo das referidas adaptações também são elementos relevantes para o efeito.

29 Com base nestes critérios diversos o *Gerechtshof te Amsterdam* concluiu correctamente pela existência de uma prestação de serviços única na acepção do artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva, pois os referidos critérios permitem efectivamente que se considere que, longe de terem carácter menor ou acessório, essas adaptações têm natureza principal devido à sua importância decisiva para permitir ao adquirente utilizar o programa que adquiriu adaptado às suas necessidades específicas.

30 Tendo em atenção todos estes elementos, há que responder às alíneas a) e b) da primeira questão que:

- o artigo 2.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos por um sujeito passivo a um consumidor, entendido como consumidor médio, estiverem de tal forma conexionsados que, no plano económico, formem objectivamente um todo cuja dissociação teria natureza artificial, o conjunto desses elementos ou desses actos constitui uma prestação única para efeitos da aplicação do IVA;

- é o que se passa numa operação em que um sujeito passivo fornece a um consumidor um programa informático normalizado anteriormente desenvolvido e comercializado, gravado em suporte informático, e a posterior adaptação desse programa às necessidades específicas desse adquirente, ainda que através do pagamento de preços distintos;

- o artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido que essa prestação única deve ser qualificada de «prestação de serviços» quando se verificar que a adaptação em causa não é menor nem acessória mas, pelo contrário, tem carácter principal; é o que se passa, designadamente, quando, face a elementos como a sua dimensão, o seu custo ou a sua duração, essa adaptação tem uma importância decisiva para permitir a utilização de um programa adaptado às necessidades do adquirente.

Quanto à primeira questão, alíneas c) e d)

31 Através da sua primeira questão, alíneas c) e d), o órgão jurisdicional de reenvio pergunta qual é o local em que se considera ter lugar uma única prestação de serviços, como a em causa na resposta à primeira questão, alíneas a) e b).

32 A este respeito, o artigo 9.º da Sexta Directiva contém regras que determinam o lugar de conexão para efeitos fiscais. Enquanto o n.º 1 desta disposição estabelece sobre esta matéria uma regra de carácter geral, o n.º 2 indica uma série de conexões específicas. O objectivo destas disposições é o de evitar, por um lado, os conflitos de competência susceptíveis de conduzir a duplas tributações e, por outro, a não

tributação de receitas [v., designadamente, acórdão de 12 de Maio de 2005, RAL (Channel Islands) e o., C-452/03, Colect., p. I-0000, n.º 23, e jurisprudência aí referida].

33 Quanto à relação entre os dois primeiros números do artigo 9.º da Sexta Directiva, o Tribunal de Justiça já decidiu que não existe qualquer primado do n.º 1 sobre o n.º 2 desta disposição. A questão que se coloca em cada situação concreta é a de saber se é regida por um dos casos mencionados no artigo 9.º, n.º 2; se o não for, cai no âmbito do n.º 1 [acórdão RAL (Channel Islands) e o., já referido, n.º 24, e jurisprudência aí referida].

34 Nesta medida, não se pode sustentar, designadamente, que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), da Sexta Directiva deve, enquanto excepção a uma regra, ser objecto de interpretação estrita (acórdão de 15 de Março de 2001, SPI, C-108/00, Colect., p. I-2361, n.º 17).

35 Assim, há que examinar se uma operação como a em causa no processo principal pode ser abrangida pelo artigo 9.º, n.º 2, da Sexta Directiva.

36 A este propósito, o órgão jurisdicional de reenvio interroga-se sobre uma eventual aplicação do artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da referida directiva, que determina o lugar das operações tributáveis no que respeita às «prestações de serviços de consultores, engenheiros, gabinetes de estudo, advogados, peritos contabilistas e demais prestações similares, e bem assim o tratamento de dados e o fornecimento de informações». O referido órgão jurisdicional interroga-se, em especial, sobre se a operação em causa no processo principal não deve ser qualificada de «tratamento de dados e fornecimento de informações» na acepção desta disposição. Nas observações que apresentaram ao Tribunal, tanto o Governo

neerlandês como a Comissão das Comunidades Europeias se associam a esta interpretação.

37 Importa recordar que resulta da jurisprudência do Tribunal de Justiça que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva não visa profissões, como as dos advogados, consultores, peritos contabilistas ou engenheiros, mas as prestações efectuadas por esses profissionais e as que lhes sejam equiparadas. O legislador comunitário utiliza as profissões que são mencionadas nesta disposição como meio para definir as categorias de prestações que nela são referidas (acórdão de 16 de Setembro de 1997, von Hoffmann, C-145/96, Colect., p. I-4857, n.º 15).

38 A este propósito, importa sublinhar que as ciências da informática, designadamente a programação e o desenvolvimento de programas, ocupam um lugar importante na formação ministrada aos futuros engenheiros e que constituem muitas vezes uma das diversas especialidades oferecidas nessas formações.

39 Uma prestação como a adaptação de um programa informático às necessidades específicas de um consumidor pode, pois, ser efectuada tanto por engenheiros como por outras pessoas que disponham de formação que lhes permita dar resposta à mesma finalidade.

40 Daí resulta que essa prestação pertence tanto às prestações efectuadas por engenheiros como às equiparadas à actividade de engenheiro.

41 Tendo em atenção o que precede, há que responder à primeira questão, alíneas c) e d), que o artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva deve ser interpretado no sentido de que se aplica a uma prestação de serviços única como a em causa na resposta à primeira questão, alíneas a) e b), efectuada a favor de um sujeito passivo estabelecido na Comunidade, mas fora do país do prestador do serviço.

Quanto à segunda questão

42 A segunda questão apenas é colocada para a eventualidade de uma resposta negativa à primeira questão, alínea a). Tendo em atenção que a resposta a esta foi em sentido positivo, não há que examinar a segunda questão.

Quanto às despesas

43 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. As despesas efectuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) 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, quando dois ou mais elementos ou actos fornecidos por um sujeito passivo a um consumidor, entendido como consumidor médio, estiverem de tal forma conexicionados que, no plano económico, formem objectivamente um todo cuja dissociação teria natureza artificial, o conjunto desses elementos ou actos constitui uma prestação única para efeitos da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado.

- 2) É o que se passa numa operação em que um sujeito passivo fornece a um consumidor um programa informático normalizado anteriormente desenvolvido e comercializado, gravado em suporte informático, e a posterior adaptação desse programa às necessidades específicas desse adquirente, ainda que através do pagamento de preços distintos.

- 3) O artigo 6.º, n.º 1, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido de que uma prestação única como a indicada no n.º 2 do presente dispositivo deve ser qualificada de «prestação de serviços» quando se verificar que a adaptação em causa não é menor nem acessória mas, pelo contrário, tem carácter principal; é o que se passa, designadamente, quando, face a elementos como a sua dimensão, o seu custo ou a sua duração, essa adaptação tem uma importância decisiva para permitir a utilização de um programa adaptado às necessidades do adquirente.

- 4) O artigo 9.º, n.º 2, alínea e), terceiro travessão, da Sexta Directiva 77/388 deve ser interpretado no sentido que se aplica a uma prestação de serviços única como a em causa no n.º 3 do presente dispositivo, efectuada a favor de um sujeito passivo estabelecido na Comunidade, mas fora do país do prestador do serviço.

Assinaturas.