

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção)
6 de Abril de 1995 *

No processo C-4/94,

que tem por objecto um pedido dirigido ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 177.º do Tratado CE, pela High Court of Justice (Queen's Bench Division), destinado a obter, no litígio pendente neste órgão jurisdicional entre

BLP Group plc

e

Commissioners of Customs & Excise,

uma decisão a título prejudicial sobre a interpretação do artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3) e do artigo 17.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),

* Língua do processo: inglês.

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Quinta Secção),

composto por: C. Gulmann, presidente de secção, J. C. Moitinho de Almeida (relator) e D. A. O. Edward, juízes,

advogado-geral: C. O. Lenz
secretário: L. Hewlett, administradora

vistas as observações escritas apresentadas:

- em representação da BLP Group plc, por David Milne, QC, mandatado por Tony Woodgate e Stephen Coleclough, solicitors,
- em representação do Governo do Reino Unido, por John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, na qualidade de agente, assistido por M. K. P. E. Lasok, barrister,
- em representação do Governo helénico, por Fokion Georgakopoulos, consultor jurídico adjunto no Conselho Jurídico do Estado, e por Kyriaki Grigoriou, mandatária judicial no Conselho Jurídico do Estado, na qualidade de agentes,
- em representação da Comissão das Comunidades Europeias, por Thomas Cusak, consultor jurídico e Enrico Traversa, membro do Serviço Jurídico, na qualidade de agentes.

visto o relatório para audiência,

ouvidas as alegações da recorrente no processo principal, do Governo do Reino Unido, do Governo helénico e da Comissão, na audiência de 8 de Dezembro de 1994,

ouvidas as conclusões do advogado-geral apresentadas na audiência de 26 de Janeiro de 1995,

profere o presente

Acórdão

- 1 Por decisão de 14 de Dezembro de 1993, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 6 de Janeiro de 1994, a High Court of Justice (Queen's Bench Division) colocou, em aplicação do artigo 177.º do Tratado CE, três questões prejudiciais relativas à interpretação do artigo 2.º da Primeira Directiva 67/227/CEE do Conselho, de 11 de Abril de 1967, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios (JO 1967, 71, p. 1301; EE 09 F1 p. 3, a seguir «Primeira Directiva») e do artigo 17.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 Essas questões foram suscitadas no âmbito de um litígio que opõe a sociedade BLP Group plc (a seguir «BLP») aos Commissioners of Customs & Excise (administração das contribuições indirectas, a seguir «Commissioners»).
- 3 A BLP é uma sociedade de gestão de participações financeiras que presta serviços a um grupo de sociedades comerciais que produzem bens destinados às indústrias do mobiliário e da «bricolage». Em 1989, adquiriu o capital social de uma sociedade alemã denominada Berg Mantelprofilwerk GmbH (a seguir «Berg»). Em Junho de 1991, tendo-se a situação financeira da BLP tornado preocupante, os seus administradores cederam 95% das acções da Berg. As importâncias obtidas com a venda foram utilizadas para pagar as dívidas da BLP.
- 4 Na sua declaração de IVA relativa ao período que terminou em 30 de Setembro de 1991, a BLP requereu a dedução do IVA pago sobre três facturas de serviços

profissionais que lhe tinham sido fornecidos, respectivamente, por bancos de investimento, consultores jurídicos e peritos contabilistas no âmbito da cessão das acções da Berg.

- 5 Considerando que esta cessão de acções constituía, do ponto de vista da legislação em matéria de imposto sobre o volume de negócios, uma operação isenta, os Commissioners recusaram a dedução em questão, equivalente a 39 845 UKL.

- 6 A BLP recorreu desta decisão para o London Value Added Tax Tribunal, invocando, designadamente, os artigos 17.º e 19.º da Sexta Directiva.

- 7 Nos termos do segundo parágrafo do artigo 2.º da Primeira Directiva, «Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço».

- 8 A propósito do direito a dedução, o artigo 17.º da Sexta Directiva dispõe:

«...

2. Desde que os bens e os serviços sejam utilizados para os fins das próprias operações tributáveis, o sujeito passivo está autorizado a deduzir do imposto de que é devedor:

a) o imposto sobre o valor acrescentado devido ou pago em relação a bens que lhe tenham sido fornecidos ou que lhe devam ser fornecidos e a serviços que lhe tenham sido prestados ou que lhe devam ser prestados por outro sujeito passivo;

...

5. No que diz respeito aos bens e aos serviços utilizados por um sujeito passivo, não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito a dedução, a dedução só é concedida relativamente à parte do imposto sobre o valor acrescentado proporcional ao montante respeitante à primeira categoria de operações.

...»

9 O artigo 19.º diz respeito ao cálculo do *pro rata* de dedução previsto no n.º 5 do artigo 17.º Segundo esta disposição,

«1. O *pro rata* de dedução, previsto no n.º 5, primeiro parágrafo, do artigo 17.º, resultará de uma fracção que inclui:

— no numerador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações que conferem direito à dedução nos termos dos n.ºs 2 e 3 do artigo 17.º;

— no denominador, o montante total do volume de negócios anual, líquido do imposto sobre o valor acrescentado, relativo às operações incluídas no numerador e às operações que não conferem direito à dedução...

2. Em derrogação do disposto no n.º 1, no cálculo do *pro rata* de dedução, não se toma em consideração o montante do volume de negócios relativo... às operações acessórias imobiliárias e financeiras...»

10 Não tendo obtido vencimento em primeira instância, a BLP recorreu para a Queen's Bench Division of the High Court of Justice. Tendo-se este órgão jurisdicional recusado a colocar questões prejudiciais ao Tribunal de Justiça, a BLP interpôs recurso para a Court of Appeal, que lhe deu razão neste ponto e remeteu o processo à High Court.

11 Nestas condições, este último órgão jurisdicional decidiu suspender a instância e colocar ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

«1) Tendo em conta o disposto no artigo 2.º da Primeira Directiva e no artigo 17.º da Sexta Directiva, quando um sujeito passivo ('A') presta serviços a outro sujeito passivo ('B'), e esses serviços são utilizados por B para efeitos de uma operação isenta (cessão de acções) que foi considerada como uma 'operação financeira acessória' e cujo objectivo e resultado foram a obtenção de liquidez para pagamento de todas as suas dívidas, esses serviços prestados por A são:

a) serviços utilizados para efeitos de uma operação isenta de forma que o imposto sobre eles cobrado a montante não pode ser deduzido;

- b) serviços utilizados para efeitos de uma operação tributável (designadamente o principal negócio de B que é a prestação de serviços tributáveis) de forma que o imposto sobre eles cobrado a montante pode ser deduzido na sua integralidade;
- c) serviços utilizados tanto para efeitos de operações isentas como tributáveis de forma que o imposto sobre eles cobrado a montante pode ser deduzido nos termos do artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva?

2) Se a resposta à primeira questão for a (c) e se um Estado-membro, no exercício dos poderes discricionários que lhe são conferidos pelo artigo 17.º, n.º 5, da Sexta Directiva, adoptar um método especial que caiba na previsão do artigo 17.º, n.º 5, alínea c), para determinar o valor do imposto cobrado a montante que pode ser deduzido, o artigo 19.º da Sexta Directiva tem alguma relevância para efeitos da determinação do valor do imposto cobrado a montante que pode ser deduzido?

3) Se a resposta à segunda questão for que o artigo 19.º é aplicável para efeitos da determinação do valor do imposto cobrado a montante que pode ser deduzido, o artigo 19.º, n.º 2, permite a integral dedução do imposto cobrado a montante pelo facto de excluir a cessão de acções do cálculo do *pro rata* de dedução nos termos do artigo 19.º, por ser uma ‘transacção financeira acidental’?»

Quanto à primeira questão

- 12 Segundo a recorrente no processo principal, o artigo 17.º, n.º 2, alínea a), da Sexta Directiva deve ser objecto de interpretação ampla, de modo a incluir na sua esfera de aplicação o IVA, devido ou já pago, relativo a fornecimentos de bens ou de serviços directa ou indirectamente ligados às operações tributáveis do sujeito passivo, designadamente aos fornecimentos de bens ou de serviços isentos que sejam utilizados para efectuar operações sujeitas a imposto. No caso vertente, os serviços prestados no âmbito da cessão das acções da Berg foram utilizados para reunir os

fundos necessários para pagar as dívidas da BLP, as quais resultavam precisamente das operações tributáveis que tinha efectuado.

- 13 Segundo a BLP, limitar a dedução do artigo 17.º, n.º 2, ao IVA devido ou já pago sobre fornecimentos de bens ou de serviços directa ou indirectamente ligados a operações tributáveis é contrário à própria redacção desta disposição, obriga a tratar de forma diferente operações que deveriam estar sujeitas ao mesmo regime e é incompatível com o princípio da neutralidade do IVA.
- 14 A este propósito, a BLP observa que nenhuma razão justifica que os serviços fornecidos por revisores de contas ou consultores jurídicos para a realização de operações tributáveis dêem direito a dedução do IVA, quando esse direito não existe num caso como o do presente processo. Em nenhum dos casos os serviços em causa se incorporam no produto final.
- 15 A BLP sublinha, além disso, que se, para fazer face à sua necessidade de liquidez, tivesse contraído um empréstimo bancário, o IVA relativo aos serviços de um consultor financeiro que a celebração desse empréstimo teriam implicado seria inteiramente dedutível. Ora, o princípio da neutralidade do imposto exige, segundo a recorrente no processo principal, que as decisões económicas não sejam influenciadas por factores de ordem fiscal.
- 16 Por outro lado, a BLP alega que os serviços em causa foram utilizados para efectuar simultaneamente uma operação que não dá direito a dedução, a cessão das acções, e operações tributáveis, isto é, todas as que se inserem no objecto social da sociedade recorrente. O artigo 19.º da Sexta Directiva, relativo ao cálculo do *pro rata* em caso de operações mistas, é portanto aplicável e, uma vez que a operação isenta é uma operação financeira, não deveria, no termos do n.º 2 deste artigo, ser tomada em consideração para o cálculo do *pro rata* previsto no n.º 1.

- 17 Esta argumentação não pode ser acolhida.
- 18 Sublinhe-se, antes de mais, que o n.º 2 do artigo 17.º da Sexta Directiva deve ser interpretado à luz do n.º 5 do mesmo artigo.
- 19 O referido n.º 5 estabelece o regime aplicável ao direito a dedução de IVA quando este se refere a bens ou serviços utilizados pelo sujeito passivo «não só para operações com direito à dedução, previstas nos n.ºs 2 e 3, como para operações sem direito a dedução». Nesta disposição, o uso da expressão «utilizados... para» demonstra que, para conferirem direito à dedução prevista no n.º 2, os bens ou serviços em causa devem apresentar uma relação directa e imediata com as operações sujeitas a imposto e que, para este efeito, o objectivo final prosseguido pelo sujeito passivo é indiferente.
- 20 Esta interpretação é corroborada tanto pelo artigo 2.º da Primeira Directiva como pelo artigo 17.º, n.º 3, alínea c), da Sexta Directiva.
- 21 No que respeita ao artigo 2.º da Primeira Directiva, só o montante do imposto que tenha directamente onerado o custo dos diversos elementos constitutivos do preço de uma operação sujeita a imposto pode ser deduzido.

22 O artigo 17.º, n.º 3, alínea c), prevê:

«Os Estados-Membros concedem igualmente a todos os sujeitos passivos a dedução ou o reembolso do imposto sobre o valor acrescentado, previsto no n.º 2, na medida em que os bens e os serviços sejam utilizados para efeitos:

...

c) das operações isentas nos termos do disposto em B), a) e d), 1 a 5, do artigo 13.º, quando o destinatário se encontre estabelecido fora da Comunidade ou quando tais operações estejam directamente conexas com bens que se destinem a ser exportados para um país fora da Comunidade».

23 Desta disposição resulta que só a título excepcional a directiva prevê o direito a dedução do IVA relativo a bens ou a serviços utilizados para operações isentas.

24 Além disso, se a interpretação defendida pela BLP fosse aceite, a administração deveria, perante prestações que, como no caso vertente, não estão objectivamente relacionadas com operações tributáveis, apurar qual a intenção do sujeito passivo. Semelhante obrigação seria contrária aos objectivos do sistema do IVA de garantir a segurança jurídica e facilitar os actos inerentes à aplicação do imposto pela tomada em consideração, salvo em casos excepcionais, da natureza objectiva da operação em causa.

- 25 É certo que uma empresa cujas actividades estão sujeitas a IVA tem o direito de deduzir o imposto relativo a serviços fornecidos por revisores de contas ou consultores jurídicos para efeitos de operações tributáveis do sujeito passivo e que, se a BLP tivesse decidido contrair um empréstimo bancário destinado a satisfazer as mesmas necessidades, teria tido direito de deduzir o IVA relativo aos serviços de um consultor financeiro que a contracção do empréstimo teria implicado. No entanto, isso é a consequência de os referidos serviços, cujos custos fazem parte dos encargos gerais da empresa e, portanto, dos elementos constitutivos do preço dos produtos, serem utilizados pelo sujeito passivo para efectuar operações sujeitas a imposto.
- 26 A este propósito, importa sublinhar que a opção, por um empresário, entre operações isentas e operações tributáveis pode basear-se num conjunto de elementos, designadamente em considerações de natureza fiscal relativas ao regime do IVA. O princípio da neutralidade do IVA, na acepção da jurisprudência do Tribunal de Justiça, não tem o alcance que lhe pretende dar a BLP. O sistema comum do IVA só garante uma perfeita neutralidade em termos de carga fiscal de todas as actividades económicas, quaisquer que sejam os seus objectivos ou resultados, na condição de as próprias actividades estarem sujeitas a IVA (v., entre outros, o acórdão de 14 de Fevereiro de 1985, Rompelman, 268/83, Recueil, p. 655, n.º 19).
- 27 Quanto ao argumento baseado na aplicação do artigo 19.º da Sexta Directiva, sublinhe-se finalmente que esta disposição pressupõe que os bens e serviços tenham sido utilizados pelo sujeito passivo para efectuar simultaneamente operações que dão direito a dedução e operações que não dão direito a dedução. Ora, no caso vertente, os serviços em questão foram utilizados para efectuar uma operação isenta.
- 28 Assim, há que responder à primeira questão que o artigo 2.º da Primeira Directiva e o artigo 17.º da Sexta Directiva devem ser interpretados no sentido de que, com excepção dos casos expressamente previstos nestas directivas, quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto.

Quanto às segunda e terceira questões

- 29 Tendo em conta a resposta à primeira questão, não há que responder às segunda e terceira questões prejudiciais.

Quanto às despesas

- 30 As despesas efectuadas pelos Governos helénico e do Reino Unido e 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 submetidas pela High Court of Justice (Queen's Bench Division), por decisão de 14 de Dezembro de 1993, declara:

O artigo 2.º da 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, e o artigo 17.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, devem ser interpretados no sentido de que, com excepção dos casos expressamente previstos nestas directivas, quando um sujeito passivo presta serviços a outro sujeito passivo, que os utiliza para efectuar uma operação isenta, este último não tem o direito de deduzir o IVA pago a montante, mesmo quando o objectivo final da operação isenta é efectuar uma operação sujeita a imposto.

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Proferido em audiência pública no Luxemburgo, em 6 de Abril de 1995.

O secretário

O presidente da Quinta Secção

R. Grass

C. Gulmann