

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 589/2017-T

Tema: IVA – Prestações de serviços tributários – Compensação pela cessação de contrato.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros Juiz José Pedro Carvalho (árbitro-presidente), Rita Guerra Alves e Henrique Nogueira Nunes (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. No dia 09 de Novembro de 2017, a A..., S.A., titular do cartão de pessoa coletiva e do número de identificação fiscal n.º ..., com sede na ..., n.º ..., ...-..., Lisboa, à data dos factos designada por B..., S.A., de ora em diante designada Requerente ou Sujeito Passivo, apresentou pedido de constituição de Tribunal Arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando, a título principal, a anulação do ato de indeferimento tácito do recurso hierárquico, apresentado com referência ao IVA do exercício de 2013, bem como das liquidações de IVA N.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2015 ..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2015..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016..., 2016... e 2016..., no montante total de € 1.658.143,35, com as necessárias consequências legais, designadamente o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada.

2. A título subsidiário, a Requerente pede a anulação parcial dos referidos atos de liquidação, tendo por base o valor das indemnizações efetivamente pagas pelos clientes, devendo o IVA considerado ser incluído no valor já debitado e efetivamente cobrado.
3. Pede ainda a anulação da decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico referente às liquidações relativas aos meses de abril, outubro e novembro de 2013, proferida pelo Subdiretor-geral da AT, em 08-08-2017, bem como das liquidações n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2016..., 2016... e 2016..., todas elas respeitantes a IVA e a juros compensatórios, respeitantes ao ano de 2013, na parte correspondente às liquidações relativas às regularizações de IVA efetuadas a favor da Requerente, no montante de € 544,01, por falta de fundamentação e vício de violação de lei.
4. Para fundamentar o seu pedido, para além da verificação dos vícios formais de falta de fundamentação das liquidações e de preterição de formalidade legal essencial (audição prévia à liquidação) alega a Requerente, em suma, que não é devido IVA pelas operações subjacentes às liquidações que impugna, porquanto, no seu entender, não têm as mesmas subjacente a prestação de qualquer serviço.
5. É Requerida a **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)**.
6. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral Coletivo foi regularmente constituído em 24-01-2018, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificada a Autoridade Tributária e Aduaneira no dia 24-02-2018.
7. A Requerente, não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, em conformidade com o disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitro Presidente o Dr. José Pedro Carvalho (árbitro-presidente), a Árbitra Dra. Rita Guerra Alves e o Árbitro

Dr. Henrique Nogueira Nunes (árbitros vogais), tendo a nomeação sido aceite por estes nos termos legalmente previstos.

8. Em 04-01-2018, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de a recusar, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7º do Código Deontológico.
9. Por despacho de 25-01-2018, foi conferido à Requerida prazo para apresentar a sua resposta.
10. No dia 20-02-2018, a Requerente apresentou Requerimento nos autos, reiterando o pedido de reenvio prejudicial para o TJUE, que havia formulado no seu Requerimento Inicial, aditando-lhe novos fundamentos.
11. Por despacho de 20-02-2018, foi facultado à Requerida o contraditório relativamente ao requerimento referido no ponto que antecede.
12. No dia 01-03-2018, a Requerida apresentou a sua Resposta em que defendeu a suspensão da instância até à prolação da decisão no processo de reenvio prejudicial nº C-295/17, a correr termos no TJUE, e que seja julgado improcedente o pedido de pronuncia arbitral.
13. No dia 06-03-2018, a Requerida apresentou requerimento com o seu contraditório, relativamente ao requerimento apresentado a 20-02-2018, pela Requerente.
14. No dia 05-04-2018, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, e foram inquiridas as testemunhas apresentadas pela Requerente.
15. Relativamente ao pedido de reenvio prejudicial para o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), decidiu este Tribunal, por despacho de 20-04-2018, não proceder a reenvio prejudicial relativamente à matéria da segunda questão sugerida pela Requerente para reenvio por este Tribunal arbitral; e aguardar pela resposta do TJUE às questões colocadas no âmbito do reenvio prejudicial realizado no processo arbitral 282/2016T, suspendendo-se a instância do presente processo arbitral até à decisão daquele, nos termos dos arts. 269.º, n.º 1, alínea c), e 272.º, n.º 1, ambos CPC, designadamente quanto às seguintes questões:

«1) Os artigos 2.º, n.º 1, alínea c), 64.º, n.º 1, 66.º/1/a), e 73.º, todos da Diretiva 2006/112/CE, devem ser interpretados no sentido de que o Imposto sobre o Valor Acrescentado é devido por um operador de telecomunicações (televisão, internet, rede móvel e rede fixa) pela cobrança aos seus clientes, no caso de termo de contrato com obrigação de permanência por uma duração determinada (período de fidelização), por causa imputável ao cliente, antes de completada tal duração, de um valor predeterminado, equivalente ao valor da mensalidade base devida pelo cliente nos termos do contrato, multiplicado pelo número de mensalidades em falta até ao termo do período de fidelização, sendo que quando é faturado o referido valor, e independentemente da sua efetiva cobrança, cessou já a prestação de serviços pelo operador, e caso:

- a. o valor faturado tenha como finalidades contratuais dissuadir o cliente de incumprir o período de fidelização a que se obrigou e ressarcir prejuízos que o operador sofreu, com o incumprimento do período de fidelização, designadamente pela privação do lucro que auferiria se o contrato vigorasse até ao final do referido período, bem como pela contratação de tarifas mais baixas, pelo fornecimento de equipamentos ou outras ofertas, gratuitamente ou a preço reduzido, bem como com despesas de publicidade e angariação do cliente;
- b. os contratos com período de fidelização que foram angariados tenham uma remuneração, para os angariadores, superior à dos contratos sem fidelização por eles angariados, sendo que o valor da remuneração dos angariadores, num e noutra caso (ou seja, nos contratos com e sem fidelização) era calculada com base no valor das mensalidades fixado nos contratos angariados;
- c. o valor faturado seja qualificável, face ao direito nacional, como uma cláusula penal [?]

2) A eventual não verificação de alguma, ou algumas, das alíneas da primeira questão, é suscetível de alterar a resposta à mesma?»

16. O TJUE emitiu o Acórdão de 22 de novembro de 2018, no Proc. C-295/17, determinando o seguinte:

«Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Quinta Secção) declara:

1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.

2) Não são determinantes para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período, o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista no âmbito dos contratos que não estipulam esse período e o facto de o referido montante ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal.»

17. Por despacho de 28-11-2018, foi declarada terminada a suspensão da instância, determinada pela decisão de 20-04-2018, tendo em conta a emissão do acórdão proferido pelo TJUE, no âmbito do reenvio prejudicial realizado no âmbito do processo 282/2016T, e notificadas as partes para querendo, face à decisão do TJUE, exercerem o seu contraditório.

18. A Requerente apresentou requerimento a 11-12-2018, com junção de documentos e arrolamento de testemunhas, exercendo o seu contraditório.
19. Por despacho de 19-12-2018, foi facultado às partes a possibilidade de, querendo, apresentarem alegações finais no prazo de 10 dias. Mais foi facultado à Requerida, querendo, exercer nessa sede o seu contraditório relativamente à documentação junta pela Requerente a 11-12-2018.
20. Foram apresentadas alegações pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
21. Por despacho de 16-01-2019, foi indeferida a inquirição de testemunhas arroladas pela Requerente no seu requerimento de 11-12-2018 e foi indicado que a decisão final seria notificada até ao dia 28/02/2019.
22. Por requerimento de 23-01-2019, a Requerente veio juntar aos autos transcrição do depoimento prestado no processo arbitral n.º 107/2018-T, pela testemunha E... .
23. Por despacho datado de 24-01-2019, foi facultado à Requerida o exercício do contraditório relativamente ao requerimento antecedente, o que aquela levou a cabo, por requerimento apresentado a 07-02-2019, pedindo o desentranhamento do documento junto pela Requerente, ou, em alternativa, prazo para exercer o contraditório sobre o seu teor.
24. Por despacho datado de 12-02-2019 foi decidido admitir o documento em questão, e facultado novo prazo para a Requerida exercer o seu contraditório.
25. Por requerimento de 19-02-2019, a Requerente veio juntar aos autos ficheiro de áudio contendo o depoimento cuja transcrição havia junto a 23-01-2019.
26. Por requerimento de 26-02-2019, a Requerida exerceu o seu contraditório, facultado pelo despacho de 12-02-2019.
27. Por despacho de 28-02-2019, tendo em conta a complexidade do processo, a tramitação verificada, e as suspensões de prazos decorrentes do disposto no art.º 17.º-A do RJAT, nos termos e para os efeitos do art.º 21.º/2 do RJAT, prorrogou-se por dois meses o prazo para emissão e notificação da decisão final, a que se refere o n.º 1 do mesmo artigo, tendo sido

dado cumprimento ao disposto no n.º 3 do artigo 11.º do Código Deontológico, na redação em vigor desde 02-10-2017.

28. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2/b), do RJAT.
29. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março
30. O processo não enferma de nulidades.

II. MATÉRIA DE FACTO

II.1. Dão-se como provados os seguintes factos:

- 1- Em sede de IVA, a Requerente está, e estava à data dos factos tributários aqui em causa, enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, e é, como era àquela data, sujeito passivo que realiza operações sujeitas a IVA.
- 2- A Requerente é considerada um “Contribuinte de Elevada Relevância Económica e Fiscal” ou “Grande Contribuinte”, constando do Cadastro Especial de Contribuintes, conforme Despacho do Sr. Diretor Geral da AT n.º 6999/2013, de 30 de maio.
- 3- A Requerente foi objeto de Procedimento Inspetivo levado a cabo pela Unidade dos Grandes Contribuintes, credenciado pela ordem de serviço n.º OI2015..., de âmbito geral.
- 4- A ação foi iniciada em 11 de maio de 2015 e terminou a 22 de outubro de 2015.
- 5- Da ação inspetiva resultaram correções à matéria tributável em sede de IRC que não são contestadas pela Requerente nos presentes autos, e foram objeto de regularização voluntária.
- 6- A Requerente foi notificada do projeto de relatório, para exercer o seu direito de audição.

7- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT), apresentado em 03-11-2016, cujo teor se dá como reproduzido (cf. pp. 4 a 68 do Processo Administrativo (PA)), consta, para além do mais, o seguinte:

- a. *«A B..., com sede no Rua ..., n.º ... em Lisboa, foi constituída em 22 de março de 1991 e tem como principal atividade a prestação de serviços de telecomunicações móveis.*

Adicionalmente a empresa poderá prestar outros serviços de telecomunicações: telecomunicações de uso público; prestação de serviço fixo de telefone, estabelecimento e fornecimento de uma rede pública de telecomunicações e prestação do serviço de redes privadas virtuais, encontrando-se licenciada pelo Instituto das Comunicações de Portugal (“ICP”), atual ICP – Autoridade Nacional das Comunicações (“ANACOM”).

A 27 de janeiro de 2014 alterou a denominação da firma para A..., SA.»

- b. **«III.2. IVA**

III.2.1. Correções ao IVA Liquidado

III.2.1.1. Indemnizações por incumprimento do período de fidelização contratual - € 1.647.881,62

*A B..., no âmbito da contratação com os seus clientes, firmou contratos de prestações de serviços, mais precisamente, **contrato de prestação do serviço de voz móvel, contrato de prestação do serviço de dados – internet no telemóvel, banda larga móvel e internet wi-fi e contrato de prestação de serviços de voz fixa**, no âmbito dos quais foram estabelecidos períodos mínimos de vigência contratual bem como as indemnizações a pagar pelo cliente no caso de desativação de produtos e serviços, por sua iniciativa, antes de decorrido o período acordado, conforme se detalha de seguida.*

Prestação de serviço de voz móvel da B...

O serviço de voz móvel permite fazer e receber, comunicações nacionais, internacionais e em roaming, e enviar e receber mensagens escritas (“SMS” – short message service) e mensagens multimédia (“MMS” – multimedia message service) e aceder aos números de emergência através de um número ou de

números incluídos num plano de numeração telefónica nacional ou internacional.

Prevê-se no contrato, quanto a este serviço, o seguinte:

“8.1. As presentes Condições Específicas produzem efeitos na data da adesão ao serviço e vigoram pelo período de um mês automaticamente renovável por iguais períodos, salvo denúncia por qualquer uma das Partes, mediante comunicação válida, com a antecedência mínima de 15 (quinze) dias relativamente ao termo da vigência ou renovação.

8.2. Para efeitos de renovação, as presentes Condições Específicas consideram-se como tendo tido início no primeiro dia do mês respetivo.

8.3. A B... e o CLIENTE poderão acordar na prestação do serviço por um período mínimo de vigência, indicado no Formulário. No termo do período mínimo de vigência acordado, as presentes Condições Específicas renovam-se por períodos sucessivos de 1 (um) mês, salvo denúncia por qualquer uma das Partes nos termos previstos na Condição 8.1.

8.4. Em caso de rescisão das presentes Condições Específicas pelo CLIENTE ou por motivo ao mesmo imputável, antes de decorrido o período de vigência mínimo acordado, inicial ou subsequente, a B... terá direito a receber uma indemnização calculada da seguinte forma: (período mínimo de vigência – n.º de meses em que os serviços estiveram ativos) x (valor da mensalidade acordada).

8.5. A existência de período mínimo de vigência poderá decorrer de oferta de condições promocionais, de custos de investimento na aquisição de equipamento, sempre que a adesão ao serviço implique cedência de equipamento indispensável à prestação do mesmo, bem como de custos de ativação do serviço e ainda de angariação, podendo o CLIENTE a todo o momento, através do serviço de apoio ao cliente 1696, consulta em www...pt ou loja B..., obter informação sobre quando se conclui o período mínimo de vigência acordado e ainda o valor exato

que terá de pagar a título de indemnização por rescisão antecipada das presentes Condições Específicas, que corresponderá ao valor da mensalidade acordada, multiplicada pelo número de meses que estiverem em falta para completar o mencionado período mínimo de vigência.”

Serviço de Dados – Internet no telemóvel, banda larga móvel e internet wi-fi da B...

Relativamente ao serviço de dados, o qual inclui, nomeadamente, i) serviço Internet no Telemóvel, o qual permite efetuar comunicação de dados, de acesso à Internet através de telemóvel (adiante “Internet no Telemóvel”); ii) serviço de acesso à Internet em Banda Larga Móvel, o qual permite efetuar comunicações de dados, de acesso à Internet e enviar/receber mensagens escritas (SMS) (adiante “BLM”); e iii) serviço de acesso à Internet sem fios (Wireless Lan Pública) em zonas de acesso público (Hot Spot) através da tecnologia WI-FI (Wireless Fidelity – Wireless Lan), (adiante Wi-Fi”).

No que concerne à Prestação do serviço de dados, determina-se o seguinte:

“9.1. As presentes Condições Específicas produzem efeitos na data da adesão ao serviço e vigoram pelo período de um mês automaticamente renovável por iguais períodos, salvo denúncia por qualquer uma das Partes, mediante comunicação válida, com a antecedência mínima de 15 (quinze) dias relativamente ao termo da vigência ou renovação.

9.2. Para efeitos de renovação, as presentes Condições Específicas consideram-se como tendo tido início no primeiro dia do mês respetivo.

9.3. A B... e o CLIENTE poderão acordar na prestação do serviço por um período mínimo de vigência, indicado no Formulário. No termo do período mínimo de vigência acordado, as presentes Condições Específicas renovam-se por períodos sucessivos de 1 (um) mês, salvo denúncia por qualquer uma das Partes nos termos previstos na Condição 9.1.

9.4. *Em caso de rescisão das presentes Condições Específicas pelo CLIENTE ou por motivo ao mesmo imputável, antes de decorrido o período de vigência mínimo acordado, inicial ou subsequente, a B... terá direito a receber uma indemnização calculada da seguinte forma: (período mínimo de vigência – n.º de meses em que os serviços estiveram ativos) x (valor da mensalidade acordada).*

9.5. *A existência de período mínimo de vigência poderá decorrer de oferta de condições promocionais, de custos de investimento na aquisição de equipamento, sempre que a adesão ao serviço implique cedência de equipamento indispensável à prestação do mesmo, bem como de custos de ativação do serviço e ainda de angariação, podendo o CLIENTE a todo o momento, através do serviço de apoio ao cliente 1696, ou loja B..., obter informação sobre quando se conclui o período mínimo de vigência acordado e ainda o valor exato que terá de pagar a título de indemnização por rescisão antecipada das presentes Condições Específicas, que corresponderá ao valor mensalidade acordada, multiplicada pelo número de meses que estiverem em falta para completar o mencionado período mínimo de vigência.”*

Serviço de voz fixa da B...

O serviço de voz fixa permite fazer e receber, em local fixo, chamadas nacionais e internacionais e aceder aos números de emergência através de um número ou de números incluídos num plano de numeração telefónica nacional ou internacional.

Prevê-se no contrato, quanto a este serviço, o seguinte:

“8.1. As presentes Condições Específicas produzem efeitos na data da adesão ao serviço e vigoram pelo período de um mês automaticamente renovável por iguais períodos, salvo denúncia por qualquer uma das Partes, mediante comunicação válida, com a antecedência mínima de 15 (quinze) dias relativamente ao termo da vigência ou renovação.

8.2. *Para efeitos de renovação, as presentes Condições Específicas consideram-se como tendo tido início no primeiro dia do mês respetivo.*

8.3. *A B... e o CLIENTE poderão acordar na prestação do serviço por um período mínimo de vigência, indicado no Formulário. No termo do período mínimo de vigência acordado, as presentes Condições Específicas renovam-se por períodos sucessivos de 1 (um) mês, salvo denúncia por qualquer uma das Partes nos termos previstos na Condição 8.1.*

8.4. *Em caso de rescisão das presentes Condições Específicas pelo CLIENTE ou por motivo ao mesmo imputável, antes de decorrido o período de vigência mínimo acordado, inicial ou subsequente, a B... terá direito a receber uma indemnização calculada da seguinte forma: (período mínimo de vigência – n.º de meses em que os serviços estiveram ativos) x (valor da mensalidade acordada).*

8.5. *A existência de período mínimo de vigência poderá decorrer de oferta de condições promocionais, de custos de investimento na aquisição de equipamento, sempre que a adesão ao serviço implique cedência de equipamento indispensável à prestação do mesmo, bem como de custos de ativação do serviço e ainda de angariação, podendo o CLIENTE a todo o momento, através do serviço de apoio ao cliente indicado, em consulta www...pt ou loja B..., obter informação sobre quando se conclui o período mínimo de vigência acordado e ainda o valor exato que terá de pagar a título de indemnização por rescisão antecipada das presentes Condições Específicas, que corresponderá ao valor mensalidade acordada, multiplicada pelo número de meses que estiverem em falta para completar o mencionado período mínimo de vigência.”*

Em função do exposto a montante, infere-se que, caso não seja cumprido o período contratual mínimo estabelecido para a prestação do serviço, a B... tem direito a receber uma indemnização dos seus clientes calculada tendo em conta

o número de meses que faltavam para completar o período acordado para a prestação do serviço, multiplicado pelo valor da respetiva mensalidade.

Da contabilização

Em matéria de contabilização, de acordo com a NCRF 20 – Rédito1 ponto 22 “O rédito somente é reconhecido quando for provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia com respeito à qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto (...)”.

Nesta sequência, considerando a incerteza que subjaz ao recebimento destes valores, o sujeito passivo, no momento da emissão da fatura, reconhece o valor na conta SNC 282 – Rendimentos a Reconhecer (conta PIC 217220000 – Proveitos Diferidos – Fact Antecip-CP-Fact. Indemnização).

Do Enquadramento Fiscal

No que respeita ao enquadramento em sede do imposto sobre o valor acrescentado, constatou-se que o sujeito passivo não liquidou IVA sobre as indemnizações cobradas aos seus clientes em 2013 por entender que as referidas indemnizações se encontram fora do campo de incidência do referido imposto.

Sobre este entendimento já a B... se havia pronunciado, no âmbito do procedimento inspetivo ao período de 2013, através de e-mail datado de 18 de Novembro de 2014, que: “No âmbito da sua atividade, a B..., S.A., doravante sob a forma abreviada “B...”, celebra contratos de prestação de serviços de comunicações móveis, nos quais é usual o estabelecimento de condições promocionais vantajosas, sendo que estas condições estão, em regra, associadas a uma contrapartida: o compromisso assumido pelo cliente de permanecer vinculado ao contrato por um determinado período mínimo de vigência deste.

O incumprimento, por parte do cliente, das obrigações contratuais a que se encontra adstrito, designadamente a falta de pagamento pontual, implica o pagamento de uma indemnização à B... .

Na situação em apreço não se verifica uma relação entre os montantes devidos à B... a título de indemnização e a realização de prestações de serviços correlativas pois que a obrigação de indemnização deriva do incumprimento contratual dos clientes, cujo efeito imediato é a suspensão do serviço de comunicações por parte da B... e a rescisão do contrato. Assim, é a não prestação dos serviços pelo período mínimo acordado que fundam o direito à indemnização na esfera da B... . Por um lado, a indemnização deriva do prejuízo inegável que é causado à B... pela não prossecução da prestação de serviços de comunicações por determinado período de tempo, que seria geradora de volume de negócios e de lucro para a empresa. Por outro lado, o montante indemnizatório a receber pela B... não dá à “contraparte” o direito a uma prestação de qualquer natureza. Efetivamente o pagamento da indemnização pelos clientes não gera qualquer obrigação recíproca a cargo da B..., destinando-se os montantes que lhe são entregues à compensação, acima assinalada, dos danos sofridos em consequência do incumprimento contratual, designadamente os relativos ao investimento inicial implícito na oferta de condições promocionais vantajosas, subjacente aos contratos de fidelização. Por conseguinte, a indemnização em apreço não é objeto de tributação em IVA.”

No decorrer do presente procedimento inspetivo foi novamente solicitado ao sujeito passivo para confirmar se foi liquidado IVA nestas operações e em caso negativo justificar a sua não liquidação, tendo sido fornecida uma justificação idêntica à acima identificada.

Neste contexto, e para melhor descortinar a moldura jurídico-fiscal na qual deverá inserir-se a questão de facto, chama-se à colação o artigo 562.º do Código Civil (CC), no qual se encontra o princípio geral relativo à obrigação de indemnização. Ali pode ler-se o seguinte:

“Quem estiver obrigado a reparar um dano deve reconstituir a situação que existiria, se não se tivesse verificado o evento que obriga à reparação.”. Chama-se a atenção para o facto de este princípio geral fazer expressa menção do termo “dano”, circunstância a que voltaremos em momento mais adiantado. Importa agora, com vista a um esclarecimento mais cabal da problemática em análise, lançar mão da doutrina relativa a esta matéria pelo que, uma vez que se mostra pertinente para a apreciação em causa, atentamos, de seguida, no explanado por Mário Júlio de Almeida Costa (Direito das Obrigações, 6.ª edição) a propósito da cláusula penal.

“Define-se a cláusula penal como a estipulação em que num negócio jurídico, designadamente num contrato, as partes fixam o montante da indemnização para o caso do seu incumprimento (art. 810.º, n.º 1). (...) a cláusula tem valor fixo – nem mais nem menos – quer os prejuízos se apresentem na realidade inferiores ou superiores ao seu quantitativo. A lei perspetiva-a como liquidação antecipada («à forfait») dos danos, que as partes acordam livremente, apenas com ressalva dos preceitos imperativos. (...)

Trata-se, pois, de uma forma convencionada pelas partes para ressarcir, indemnizar, eventuais danos que venham a ocorrer na vigência do contrato.

Observamos agora o exposto pelo mesmo autor, ob. cit., relativamente ao dano e, de forma mais concreta, no que respeita à classificação que distingue o dano emergente e o lucro cessante. (...)

Conforme ensina o Prof. Galvão Teles, "Direito das Obrigações", 6ª ed., pág. 373, «Os danos emergentes traduzem-se numa desvalorização do património, os lucros cessantes numa sua não valorização. Se diminui o ativo ou aumenta o passivo, há um dano emergente (damnum emergens); se deixa de aumentar o ativo ou de diminuir o passivo, há um lucro cessante (lucrum cessans). Ali dá-se uma perda, aqui a frustração de um ganho.» Não obstante, e recentrando agora a observação em curso a partir de um ponto de vista fundamentalmente fiscal, o cerne da presente questão estará em verificar se, subjacente à

indenização, se encontra, ou não, uma transmissão de bens ou prestação de serviços, ou seja, se lhe é inerente um carácter remuneratório.

O IVA, como imposto sobre o consumo e que corresponde, basicamente, ao disposto na Diretiva 2006/112/CE4 do Conselho (doravante Diretiva), visa tributar a contraprestação de operações tributáveis e não a indenização de prejuízos que não tenham carácter remuneratório.

O conceito de prestação de serviços constante da Diretiva é residual, na medida em que como prestação de serviços se entende qualquer prestação que não seja uma transmissão de bens.

Após esta formulação residual a Diretiva dá exemplos de prestações de serviços, incluindo-se aqui “a obrigação de não fazer ou de tolerar um ato ou uma situação.”, obrigação de conteúdo negativo (não praticar determinado ato).

De acordo com o nº 1 do artº 3º do CIVA, considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade, considerando-se, nos termos do nº 1 do artº 4º do CIVA, como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Alinhado com a legislação comunitária, o conceito de prestação de serviços dado pelo artº 4º tem um carácter residual, sendo consideradas como prestações de serviços as prestações efetuadas a título oneroso que não constituam transmissões ou importações de bens.

O IVA incide sobre toda a atividade económica, que mais não é que um operador prestar serviços ou transmitir bens (à exceção de determinados casos particulares) ao beneficiário económico, o qual terá de ceder uma determinada contraprestação. Existe, pois, um vínculo sinalagmático.

Deste modo, de acordo com o ante exposto, o critério a adotar para discernir se uma determinada indenização está sujeita a tributação em sede de IVA, estará relacionado com a existência de uma reposição de rendimento, que

compense um acréscimo patrimonial não verificado na sequência da lesão, isto é, de um carácter remuneratório associado à indemnização. E assim sendo têm subjacente uma atividade económica, pressuposto da tributação em IVA.

Cumpre, portanto, aferir se a indemnização se destina a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um dano, o sujeito passivo deixou de obter.

Dito de outro modo, há que apurar se o pagamento visou repor o rendimento que seria obtido através da prestação de serviços, caso o cliente não tivesse quebrado a relação contratual.

Na situação em exame será aquela a realidade em causa uma vez que a indemnização controvertida teve essa finalidade, como pode constatar-se dos próprios contratos, concretamente do seu ponto 8.4 das condições específicas dos contratos de prestação do serviço de voz móvel, e dos contratos de prestação de serviços de voz fixa e ponto 9.4 das condições específicas do contrato de prestação do serviço de dados – internet no telemóvel, banda larga móvel e internet wi-fi nos quais pode ler-se o seguinte:

“Em caso de rescisão das presentes Condições Específicas pelo CLIENTE ou por motivo ao mesmo imputável, antes de decorrido o período de vigência mínimo acordado, inicial ou subsequente, a B... terá direito a receber uma indemnização calculada da seguinte forma: (período mínimo de vigência – n.º de meses em que os serviços estiveram ativos) x (valor da mensalidade acordada).”

Assim, e na medida em que do próprio texto do contrato se retira o carácter remuneratório da indemnização, será de considerar que a mesma se encontra sujeita a IVA.

De facto do modo de cálculo da própria indemnização se infere que esta visou compensar a B... de uma perda de receitas no pressuposto de que tinha “(...), no momento da lesão, um direito ao ganho que se frustrou, ou melhor, a titularidade de uma situação jurídica que, mantendo-se, lhe daria direito a esse

ganho. - cfr. acórdão do S.T.J de 23/5/78., B.M.J. no 277; pág. 258.” Cf, Acórdão (STJ) no 04B3907 de 16.12.2004.

*Também a razão pela qual a B... **justifica a existência de um período mínimo de vigência contratual**, concretamente “(...) A existência de período mínimo de vigência poderá decorrer de oferta de condições promocionais, de custos de investimento na aquisição de equipamento, sempre que a adesão ao serviço implique cedência de equipamento indispensável à prestação do mesmo, bem como de custos de ativação do serviço e ainda de angariação (...)” refletem que a recuperação do investimento será garantida, pelas receitas obtidas ao longo do período de fidelização ou caso aquele seja descontinuado (via desistência do cliente) o retorno mantém-se pela via da indemnização, visto que a mesma acomoda as receitas dos meses que faltam para o término do contrato.*

Fica assim garantido o mesmo nível de lucro. A B... não teve prejuízos na modalidade de lucros cessantes, porque contratualmente foi fixada a indemnização que incorpora esses lucros.

O que a B... visa refazer não é o investimento efetuado – esse permanece tal como foi feito – o que pretende, afinal, é conseguir receitas para recuperar esse investimento, numa ótica económica.

Este desiderato é alcançado através da existência do período de fidelização e quando este não é cumprido, é debitado ao CLIENTE uma indemnização.

Concluindo-se deste modo que esta indemnização integra o conceito de lucro cessante e como tal é sujeita a IVA.

A corroborar o antes dito recupera-se o teor da informação fornecida pela B..., anteriormente mencionada, “Assim, é a não prestação dos serviços pelo período mínimo acordado que fundam o direito à indemnização na esfera da B... . Por um lado, a indemnização deriva do prejuízo inegável que é causado à B... pela não prossecução da prestação de serviços de comunicações por determinado período de tempo, que seria geradora de volume de negócios e de lucro para a empresa. (...)”

Com a rescisão do contrato por iniciativa do cliente, antes de terminado o período contratualmente estabelecido, a B... viu diminuídos os seus lucros por perda de receita, a que corresponde um não aumento do seu património (por via do valor recebido dos seus clientes). Não se verificou uma diminuição do património existente (situação de dano emergente) mas sim um não aumento deste, pela via da perda da receita, conforme refere a citação do Prof. Galvão Teles, já mencionada.

Acresce ainda que, segundo alegações do próprio sujeito passivo, o facto de emergindo estas indemnizações de relações contratuais que por parte da B... consubstanciam “(...) estabelecimento de condições promocionais vantajosas” e da parte do cliente “o compromisso assumido (...) de permanecer vinculado ao contrato por um determinado período mínimo de vigência deste”, que as mesmas surgem no âmbito do exercício de atividade económica e concomitantemente relacionadas com as prestações de serviços de telecomunicações, que é a atividade da B... .

De forma a corroborar a posição ora defendida, cita-se agora o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) no 01158/11 de 31.10.2012, cuja posição sufraga de forma inequívoca o entendimento aqui propugnado: “Em face de tudo o que vai exposto, somos de concluir, em conformidade com o consignado no douto Parecer do Ministério Público, segundo o qual é preciso distinguir:

- a) A indemnização paga pela seguradora, “(...) destinada à compensação do dano causado pela perda do bem”, a mesma deve considerar-se excluída da incidência objetiva de IVA, “na medida em que não assume a natureza de contraprestação pela transmissão de um bem ou prestação de um serviço (arts. 1º n.º 1, 4º n.º 1 e 16 n.º 1 CIVA)”;*
- b) As quantias pagas pelo locatário à locadora, sendo pagas “complementarmente à locadora pelos locatários não revestem natureza ressarcitória (porque não se destinam à compensação de perdas e danos) antes radicam no cumprimento de obrigações contratualmente assumidas (em cada*

uma das categorias de contratos em causa). Tendo estes contratos a natureza de contratos de prestação de serviços, aquelas quantias representam, ainda, contraprestações de operações tributáveis em IVA”.

Conclui-se, assim, que as presentes indemnizações visam compensar rendimentos cessantes e decorrem do cumprimento de obrigações contratualmente assumidas no âmbito de contratos de prestações de serviços, pelo que representam uma contraprestação de operações tributáveis em IVA.

Em termos de enquadramento no Código do IVA as indemnizações em crise constituem uma contrapartida por uma prestação de serviços, sujeita e não isenta, nos termos do artº 4º, n.º 1, ocorrendo o facto gerador e consequentemente sendo o imposto devido no momento da emissão da fatura, nos termos do artº 8.º, n.º 1, alínea a), sendo o valor tributável o da indemnização, de acordo com o artº 16.º, n.º 1, sendo aplicável a taxa de 23%, prevista no artº 18.º, n.º 1, alínea c), todos do Código do IVA.»

- c. *«Neste seguimento, importa proceder à quantificação da base tributável distribuída por meses, tendo, para o efeito, sido solicitados ao sujeito passivo, (mail de 4.05.2015) os seguintes elementos: listagem de todas as faturas emitidas a clientes durante o ano de 2013, com a indicação do seu valor e período de emissão e relativas a situações de rescisão de contrato antes de decorrido o período mínimo de vigência do mesmo (prazo de fidelização).*

Na sequência do solicitado foi fornecido um ficheiro Excel com a informação Requerida.

Da análise e tratamento informático realizado aos dados fornecidos pela B..., foi possível obter um ficheiro com os seguintes elementos identificativos para cada registo/fatura: número e referência da fatura; data, período e valor da fatura; nome e número do cliente; descritivo do serviço e taxa de IVA.

Deste universo de dados devidamente organizados, foram analisados os valores por tipo / motivo de indemnização de onde foram considerados como sujeitos a imposto os constantes do Anexo IV (fls. 1) e que totalizam o valor de € 7.164.402,68.

Posto isto, faz-se neste contexto notar que a metodologia utilizada tem presente o teor do artº 75º da Lei Geral Tributária (LGT), com a epígrafe “Declaração e outros elementos dos contribuintes”, segundo o n.º 1 do qual “Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal”, donde se origina também uma especial vinculação entre os elementos disponibilizados e os resultados ora obtidos.

Assim, com base nos dados obtidos da verificação e validação efetuada aos elementos disponibilizados pelo sujeito passivo, foi possível apurar um montante total de € 7.164.402,68, correspondente a indemnizações faturadas a clientes, em que não foi liquidado IVA, ao qual corresponde um valor total de IVA em falta, à taxa normal, de € 1.647.881,62 (Anexo IV e Anexo V em CD).»

- d. *«Em síntese, à luz do anteriormente exposto, conclui-se que estas indemnizações estão sujeitas e não isentas de imposto. Por conseguinte, nos termos do nº 1 do artigo 4.º, art.º 8.º, n.º 1, alínea a), do nº 1 do artigo 16º, e da alínea c) do nº 1 do artigo 18.º, todos do Código do IVA, apurou-se imposto em falta, no montante total de € 1.647.881,62.*

O quadro seguinte apresenta o resumo das correções em sede de IVA, por período tributário:

<i>Periodo</i>	<i>Base tributavel</i>	<i>Imposto em Falta</i>
<i>jan-2013</i>	<i>451.351,60</i>	<i>103.810,87</i>
<i>fev-2013</i>	<i>859.280,96</i>	<i>197.634,62</i>
<i>mar-2013</i>	<i>952.077,73</i>	<i>218.977,88</i>
<i>abr-2013</i>	<i>702.246,42</i>	<i>161.516,68</i>
<i>mai-2103</i>	<i>563.854,88</i>	<i>129.868,62</i>
<i>jun-2013</i>	<i>916.606,17</i>	<i>210.819,42</i>
<i>jul-2013</i>	<i>560.725,57</i>	<i>128.966,88</i>
<i>ago-2013</i>	<i>558.304,62</i>	<i>128.410,06</i>

<i>set-2013</i>	<i>355.146,65</i>	<i>81.683,73</i>
<i>out-2013</i>	<i>281.598,40</i>	<i>64.767,63</i>
<i>nov-2013</i>	<i>535.025,81</i>	<i>123.055,94</i>
<i>dez-2013</i>	<i>428.483,87</i>	<i>98.551,29</i>
<i>Total Geral</i>	<i>7.164.702,68</i>	<i>1.647.881,62</i>

»

e. **«IX.3. IVA -**

IX.3.1. Imposto não Liquidado - Indemnizações por incumprimento do período de fidelização contratual (Ponto III.2.1. do Projeto de Relatório)

Em sede de audição previa o sujeito passivo vem manifestar a sua discordância relativamente à correção proposta no ponto III.2.1. com base nos fundamentos seguidamente descritos:

O sujeito passivo veio apresentar, nos pontos 119.º a 138.º do direito de audição, as contestações à correção proposta, com os fundamentos que resumidamente se indicam.

Da natureza dos contratos

(...) Relativamente à sujeição ou não das indemnizações a IVA, começa-se por referir que a sujeição a tributação em sede de IVA tem subjacente a realização de uma atividade económica e a existência de uma contraprestação. Neste sentido existe um vínculo sinalagmático obrigacional, pressuposto de uma operação económica.

Assim, conforme já referido no ponto III.2.I., no caso das indemnizações, o critério a adotar para avaliar da sujeição a tributação em sede de IVA, estará relacionado com a existência de uma reposição de rendimento, que compense um acréscimo patrimonial não verificado na sequência da quebra contratual, isto é, de um carácter remuneratório associado à indemnização.

Dito de outro modo há que avaliar se a indemnização se destina a compensar os lucros cessantes, ou seja, a repor o nível de rendimento que, por força de um fator exógeno, o sujeito passivo deixou de obter, ou se simplesmente se destinou a ressarcir ou reparar um dano causado. Ou seja, o fim e natureza do

pagamento subjacente à indemnização, irá determinar a sua classificação como contrapartida remuneratória ou como reparação de um dano causado. Pode-se afirmar que, para estes casos de indemnizações por incumprimento contratual apenas a análise casuística da substância da operação pode induzir ao entendimento do alcance da indemnização e à contextualização da sua função remuneratória ou ressarcitória, e conseqüentemente à aferição da sua sujeição ou não a IVA.

Nestes termos há que apurar se o pagamento visou repor o rendimento que seria obtido através da prestação de serviços, caso o cliente no tivesse quebrado a relação contratual.

Ora, na situação em exame será aquela a realidade em causa uma vez que a indemnização controvertida teve essa finalidade, conforme se retira dos contratos “Em caso de rescisão das presentes Condições Específicas, pelo CLIENTE ou por motivo ao mesmo imputável, antes de decorrido o período mínimo de vigência, a B... terá direito a receber uma indemnização calculada da seguinte forma: (período mínimo de vigência – n.º de meses em que os serviços estiveram ativos) x (valor da mensalidade).”

Desta cláusula se retira o carácter remuneratório da indemnização, uma vez que fica assim garantido o mesmo nível de lucro que seria obtido. A B... não teve prejuízos na modalidade de lucros cessantes, porque contratualmente foi fixada a indemnização que incorpora esses lucros.

O que a B... visa refazer não é o investimento efetuado – esse permanece tal como foi feito – o que pretende, afinal, é conseguir receitas para recuperar esse investimento, numa ótica económica.

Nas alegações apresentadas em direito de audição o sujeito veio afirmar que estas indemnizações decorrem do investimento efetuado para a prestação daqueles serviços (equipamentos e estruturas técnicas).

Conforme já se demonstrou, o valor da indemnização corresponde ao total dos rendimentos que a B... iria auferir caso o contrato vigorasse até ao seu prazo final. Por conseguinte, não é de todo admissível, considerar que a totalidade da

indemnização se destinou a reparar um dano. Seria o mesmo que admitir que a B... não obteria quaisquer lucros decorrentes dos contratos de prestação de serviços de acesso à internet em banda larga e de serviços de televisão e multimédia que celebra, ou seja que todos os rendimentos auferidos eram apenas para compensar o investimento efetuado. O que na realidade não sucede.

[...]

Neste sentido, ainda que as indemnizações pudessem conter uma parte do seu valor que se destinasse a reparar um dano, não foi o mesmo apresentado ou comprovado pelo sujeito passivo.

E ao invocar esse facto – existência de dano - cabe ao contribuinte, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, o ónus da prova dos factos constitutivos. (...)

Posto isto, veio ainda a B..., apresentar jurisprudência, designadamente, o Acórdão Tolsma, de 3 de março de 1994, no âmbito do processo C-16/93. Este acórdão pronuncia-se sobre o caso concreto da prestação de uma atividade que consiste em tocar música na via pública e da sujeição desta a IVA. Sobre esta operação conclui o TJUE que “o conceito de prestação de serviços efetuada a título oneroso, (...), não abrange a atividade que consiste em tocar música na via pública, relativamente à qual não se encontra estipulada qualquer remuneração, mesmo se o interessado solicita uma contribuição em dinheiro e recebe certas quantias cujo montante não é, todavia, nem determinado nem determinável”.

Contudo tal não é, nem se vislumbram semelhanças com a situação sob escrutínio, visto que no caso em debate têm subjacente a realização de uma atividade económica que consiste na prestação de serviços de comunicações. Repare-se que as indemnizações aqui em apreço têm um montante previamente determinado e como tal têm um carácter de onerosidade associado.

Em suma, os pagamentos realizados por incumprimento contratual, são devidos no âmbito da responsabilidade remuneratória do adquirente do serviço e não como ressarcimento por um dano causada ao prestador, pelo que face a tudo

exposto, conclui-se que estas indemnizações integram o conceito de lucro cessante e como tal são sujeitas a IVA.

Do cálculo do IVA alegadamente devido

Entende o sujeito passivo, nos parágrafos 163º a 168º, que os montantes indemnizatórios debitados têm como “(...) destinatários, na sua maioria, clientes que não revestem a natureza de sujeitos passivos de IVA (particulares), sendo que, (...), o seu pagamento quase nunca é efetivado (...)” , logo os montantes que a AT está a liquidar, “(...) seriam, em grande parte, recuperados ao fim de seis meses (...)”, e o IVA dos outros clientes, seria igualmente recuperável por aplicação do artigo 78º e 78º-A, ambos do CIVA, concluindo que a receita do Estado não ficaria prejudicada.

Perante esta alegação, o sujeito passivo parece sustentar, que a liquidação adicional está desprovida de utilidade, pois caso tivesse liquidado IVA e entregue ao Estado, face á baixa taxa de cobrabilidade e à possibilidade contida no artigo 78º, já o teria recuperado.

O sujeito passivo deduz esta alegação com base numa situação hipotética, veja-se pois quando refere “(...) os montantes (...) liquidados pela exponente, seriam, em grande parte, recuperados (...)”, ora a AT jamais considera situações que não sejam as efetivas. Ademais, está a desconsiderar o efeito financeiro na esfera do Estado, decorrente da entrega do imposto e posterior recuperação e por fim parece desrespeitar os condicionalismos que a lei impõe para estas regularizações.

Veja-se então que, o Código do IVA regula no artº 78º, as retificações/regularizações do imposto, estabelecendo determinadas condições para que os sujeitos passivos possam efetuar a dedução/regularização que se mostre devida.

Assim e no que ao caso interessa, prevê o mecanismo de recuperação do IVA (i) nos créditos incobráveis (artº 78º nº 7) (ii) bem como nos créditos em mora (artº 78º nº 8 a 10).

Porém, a alusão que o sujeito passivo faz a este recurso, parece levar a crer que todo o processo é automático, quando, no entanto o Código do IVA prevê, conforme já referido, a necessidade de cumprimento de diversos requisitos legais, por forma a que seja feita a regularização do IVA nos créditos, sendo precedido da liquidação do próprio IVA, situação que no caso em análise ainda não se verificou.

Para o efeito, o sujeito passivo deve efetuar, regularizações de IVA, no Campo 40 das respetivas Declarações Periódicas, relativas a recuperação de IVA referente a créditos em mora de acordo com as alíneas a), b), c) e d) do n.º 8 do artigo 78º do Código do IVA.

O sujeito passivo deve, também, apresentar as devidas certificações do Revisor Oficial de Contas, de acordo com o exposto no n.º 9 e 10 do artigo 78º do Código do IVA. Nas referidas certificações deverá ser descrito o montante dos créditos não cobrados, o montante de imposto a regularizar, bem como a confirmação de que o sujeito passivo efetuou as devidas diligências para a recuperação dos créditos em causa. Esta certificação deve ser efetuada por cada um dos períodos a que se refere a regularização/dedução.

Ainda relativamente aos créditos vencido após 1 de janeiro de 2013, vem o n.º 1 do artigo 78.º-A do CIVA adicionar como requisito à regularização/dedução do imposto, a evidenciação dos créditos na contabilidade, com créditos considerados de cobrança duvidosa ou como créditos considerados incobráveis.

Por fim, também para os créditos vencidos após 1 de janeiro de 2013, vem o n.º 1 do artigo 78.º-B do CIVA, que para os créditos de cobrança duvidosa da alienação a) do n.º 2 artigo 78.º-A a dedução do imposto, é efetuada mediante pedido de autorização previa a apresentar por via eletrónica, no prazo de seis meses contadas a partir da data em que os créditos sejam considerados de cobrança duvidosa.

Ora, neste caso, nem o IVA foi liquidado nem estão provadas as condições da regularização/dedução.

Se e quando a B... vier a reunir os pressupostos para a eventual regularização nos termos dos citados artigo 78º e 78-A do CIVA, o exercício desse direito é assegurado através dos procedimentos legalmente previstos, caso tenha procedido à entrega do imposto nos cofres do Estado.

Assim é que, sem necessidade de outras considerações, não se antolham reunidos in casu quaisquer dos pressupostos para a regularização de IVA à luz do artigo 78º e 78-A a D do CIVA.

Do cálculo do montante de imposto a liquidar

Por último, vem o sujeito passivo, parágrafos 169º a 171º argumentar que o montante da correção que a AT determinou se encontra incorreto, pois “...o IVA sempre constituiria uma componente do montante cobrado, e nunca um elemento que acresceria a este valor”, apresentando como fundamento o conteúdo do Acórdão Corina Hrisi Tulica, proferido a 7 de novembro de 2013, no âmbito dos processos apensos C-249/10 e C-250/12 do TJUE. Nas palavras do TJUE “quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem menção de IVA e o fornecedor do referido bem seja o devedor do IVA devido sobre a operação tributada e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o IVA reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui IVA” Assim, pretende a B... que, “o imposto a liquidar neste âmbito (...) deverá considera-se sempre o valor incluído no valor do débito efetuado pela Exponente (...) não podendo crescer ao esmo, cifrando-se o IVA a liquidar em €199.476,20”.[...]

Não obstante as alegações do contribuinte, vem este acórdão esclarecer que “quando um contrato de compra e venda tiver sido celebrado sem menção do IVA, na hipótese de o fornecedor, segundo o direito nacional, não poder recuperar junto do adquirente o IVA posteriormente exigido pela administração fiscal, considerar que a totalidade do preço, sem dedução do IVA, constitui a base a que o IVA se aplica teria a consequência de o IVA onerar esse fornecedor e colidir, portanto, com o princípio de que o IVA é um imposto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final. (...) Em contrapartida, isso não

sucederia se o fornecedor tivesse, segundo o direito nacional, a possibilidade de adicionar ao preço estipulado um suplemento correspondente ao imposto aplicável à operação e de o recuperar junto do adquirente do bem.”

Assim, é fundamental verificar se os fornecedores do bem / prestadores do serviço, dispõem ou não, por força do direito nacional, da possibilidade de recuperar junto dos adquirentes, além do preço convencionado, o IVA exigido pela administração tributária. (...)

Salienta-se ainda, relativamente à repercussão do imposto, que de acordo com o entendimento plasmado na Informação n.º 1233, de 02-03-90, dos Serviços do IVA, “É possível a um sujeito passivo a quem foi liquidado imposto oficiosamente proceder à sua faturação ao destinatário do bem ou do serviço”. Por outro lado, não deixa de ser contraditório a B... defender a não sujeição ao imposto, destas indemnizações, e simultaneamente defender, quando ataca a quantificação, que o imposto está compreendido no montante cobrado. Pois a ser assim, estaríamos perante imposto liquidado e não entregue, mas a AT considera que tal não sucedeu.

Em síntese defende a B... (i) que as indemnizações em debate não estão sujeitas a IVA, (ii) da inutilidade desta liquidação face aos vários regimes de recuperação de imposto previsto no art. 78.º do CIVA e (iii) da indevida quantificação do imposto apurado pela AT, por entender que o IVA já está incluído no montante cobrado.

Como conclusão e considerando tudo o que já foi dito, não se acolhem os argumentos apresentados pelo sujeito passivo, pelo que, mantém-se à correção proposta no montante de €1.647.881,62.»

- 8- A Requerente foi notificada, através do Ofício n.º..., de 04.12.2015, do Relatório de Inspeção Tributária, nos termos do qual a AT manteve o entendimento anteriormente defendido, efetuando uma correção em sede de IVA no montante global de € 1.647.881,62, relativa às compensações por cessação de contratos, durante o período mínimo de vigência, por motivo imputável ao cliente.

- 9- Para além das referidas correcções, no Relatório de Inspeção foi ainda proposta uma outra correção em IVA – no valor total da € 71.643,81 –, com fundamento na regularização indevida de imposto pela Requerente, por ter sido considerado não se verificarem cumpridas as condições previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 8 do artigo 78.º e alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A do Código do IVA, e no artigo 36.º n.º 5 também do Código do IVA.
- 10- A Requerente procedeu à regularização voluntária do montante de € 71.077,75, através da entrega de uma declaração periódica de substituição para o período de novembro de 2013.
- 11- Do montante total dos créditos analisados pela AT (€ 22.567.199,22), foi identificado o montante de IVA de € 3.883.956,34, o qual inclui o referido valor de €71.643,82, que abrangia:
- i. € 544,01 respeitante a NIF's inválidos ou inexistentes, que não constavam do sistema informático da AT; e
 - ii. € 71.099,80 respeitante a sujeitos passivos que realizavam operações que conferiam direito à dedução.
- 12- Nos meses de abril, outubro e novembro de 2013, efetuou regularizações de IVA, no campo 40 das respetivas declarações periódicas, no montante total de € 3.883.956,34, relativamente a:
- i. Créditos considerados incobráveis, de acordo com as alíneas a), b) e c) do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IVA; e
 - ii. Créditos em mora, de acordo com as alíneas a), c) e d) do n.º 8 do artigo 78.º e alínea b) do n.º 2 do artigo 78.º-A, ambos do Código do IVA.
- 13- Na sequência dessa correção em sede de IVA determinada pela AT no Relatório, a Requerente foi notificada dos seguintes atos de liquidação referentes a IVA e juros compensatórios, alusivos aos meses de abril a dezembro de 2013 e juros compensatórios referentes aos meses de janeiro a dezembro do ano de 2013.

Imposto / Juros	N.º da Liquidação	Período	Valor (em €)
IVA	2015	04.2013	1.978,99
IVA	2015	05.2013	117.066,63
IVA	2015	06.2013	210.129,87
IVA	2015	07.2013	127.760,26
IVA	2015	08.2013	126.765,18
IVA	2015	09.2013	81.683,73
IVA	2015	10.2013	64.919,64
IVA	2015	11.2013	121.990,39
IVA	2015	12.2013	716.370,99
Juros compensatórios	2016	01.2012	102,80
Juros compensatórios	2016	02.2012	995,59
Juros compensatórios	2016	03.2012	1.270,80

Juros compensatórios	2016	04.2013	393,40
Juros compensatórios	2016	05.2013	11.225,46
Juros compensatórios	2016	06.2013	19.389,51
Juros compensatórios	2016	07.2013	11.382,91
Juros compensatórios	2016	08.2013	10.877,49
Juros compensatórios	2016	09.2013	6.867,37
Juros compensatórios	2016	10.2013	5.136,65
Juros compensatórios	2016	11.2013	14.581,86
Juros compensatórios	2016	12.2013	7.253,83
TOTAL			1.658.143,35

14- Nas liquidações de IVA e de juros compensatórios acima indicadas relativas aos períodos de abril, outubro e novembro de 2013 (liquidações n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2016..., 2016... e 2016..., respetivamente), estão compreendidos os montantes correspondentes a correções relativas a “regularizações do Campo 40”, a favor da Requerente.

- 15- Entre as correções constantes do Relatório e o somatório de todos os valores a pagar das liquidações de IVA que foram notificadas à Requerente, existe uma diferença no montante de € 79.759,95.
- 16- Relativamente aos períodos de tributação de abril, outubro e novembro de 2013, parte das liquidações adicionais de IVA acima identificadas, dizia respeito às regularizações de IVA referentes a NIFs inválidos, conforme a seguinte tabela:

Imposto / Juros	N.º da Liquidação	Período	Valor total da liquidação (em €)	Valor da liquidação p/ NIFs inválidos (em €)
IVA	2015	04.2013	1.978,99	110,11
IVA	2015	10.2013	64.919,64	276,2
IVA	2015	11.2013	121.990,39	157,70
TOTAL				544,01

- 17- A Requerente foi notificada, em 10-01-2016, das liquidações de juros compensatórios dos meses de janeiro, fevereiro e março de 2013, e em 25-07-2016 (após pedido de emissão de certidão de fundamentação integral dos atos de liquidação que lhe haviam sido notificados), foi notificada das liquidações de imposto respeitantes a esses períodos de tributação.
- 18- Uma vez que a Requerente não procedeu ao pagamento dos atos de liquidação de IVA referentes aos meses de abril a dezembro de 2013 e de juros compensatórios alusivos a janeiro a dezembro de 2013, dentro do período voluntário para o efeito, foram instaurados os respetivos processos de execução fiscal por parte da AT.
- 19- A 28-03-2016, a ora Requerente apresentou junto da AT, nos termos e com os efeitos do artigo 169.º, do CPPT, a garantia bancária n.º GAR..., emitida pelo Banco C., S.A., no montante de €2.097.194,55, para efeitos de suspensão dos processos de execução fiscal instaurados para cobrança coerciva das quantias em execução e ora em causa.
- 20- Em 05-05-2015, a Requerente apresentou junto da Autoridade Tributária e Aduaneira (Serviço de finanças de Lisboa ...), para efeito de suspensão dos processos de execução

-
- fiscal, a garantia bancária n.º..., emitida pelo Banco D..., S.A., no montante de € 6.578.499,83 .
- 21- A Requerente apresentou reclamação graciosa, à qual juntou documentos e que incluiu, para além da matéria relativa às compensações por cessação de contratos, durante o período mínimo de vigência, por motivo imputável ao cliente, a matéria relativa às regularizações a seu favor do IVA entregue ao Estado no valor total de € 544,01.
- 22- A reclamação graciosa foi tramitada sob o n.º ...2016..., sendo notificado à Requerente o projeto da decisão.
- 23- A reclamação graciosa foi expressamente indeferida, por decisão notificada em 13-11-2016.
- 24- Contra esta decisão, a Requerente interpôs em 12-12-2016 recurso hierárquico n.º ...2016..., o qual não foi objeto de decisão no prazo legal.
- 25- Em 08-11-2017 a Requerente apresentou pedido de constituição do presente tribunal arbitral.
- 26- A Requerente é uma sociedade anónima, cujo objeto social consiste no estabelecimento, conceção, construção, gestão e exploração de redes e infraestruturas de telecomunicações, bem como na prestação de serviços de telecomunicações e de transporte e difusão de sinal de telecomunicações.
- 27- A Requerente adequa o volume, o tipo, a intensidade, a localização e os momentos dos seus investimentos em função da angariação de um número (mínimo) previsível de clientes com os quais espera estabelecer e manter uma determinada relações comerciais.
- 28- No âmbito da sua atividade, a Requerente celebra com os seus clientes contratos de prestação de serviços de telecomunicações, de acesso à *internet*, televisão e multimédia.
- 29- A Requerente procedeu e procede à comercialização dos seus serviços, através do recurso a diversas formas e canais, com os quais suporta um montante variável de encargos.

- 30- Em determinados contratos que a Requerente celebra com os seus clientes é estipulada a obrigação de o cliente permanecer vinculado ao contrato durante um período mínimo, sendo oferecidas, nestas situações, condições promocionais, nomeadamente, a fixação de mensalidades de valor mais reduzido, bem como a oferta de equipamentos, ou a sua disponibilização a preço reduzido.
- 31- Os consumidores (sejam eles clientes da Requerente ou de outros operadores de comunicações eletrónicas) não estão restringidos ou limitados à possibilidade de celebrarem contratos de prestação de serviços em que esse período temporal mínimo esteja necessariamente previsto, sendo que as condições em que os serviços são oferecidos são distintas (mais onerosas) das oferecidas nos contratos que prevêm um período mínimo de vigência.
- 32- Aquando da celebração destes contratos, a Requerente proporciona aos seus clientes as referidas condições promocionais, conquanto os mesmos assumam o compromisso de permanecer vinculados a tais contratos, durante um "período mínimo de vigência", que poderá ascender, no máximo, a 24 meses.
- 33- Este procedimento é comum no setor das telecomunicações em Portugal, sendo praticado pela generalidade dos operadores.
- 34- Neste tipo de contratos, o incumprimento, por parte do cliente, das obrigações contratuais a que se encontra adstrito - nomeadamente, o não pagamento das mensalidades devidas no âmbito do contrato - gera, na esfera daquele, a obrigação de pagamento de um determinado valor à Requerente, correspondente ao valor da mensalidade multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse período, em caso de desativação dos serviços, antes do vínculo contratual acordado, por iniciativa da Requerente por causa imputável ao cliente.
- 35- Na vigência do referido período acontece por vezes, que a Requerente aufera rendimentos cujo valor exceda o valor da mensalidade base, em troca de serviços adicionais ou de valor acrescentado que o Cliente não estava obrigado a contratar, prestados ao abrigo do mesmo contrato que prevê aquele "período mínimo de vigência",

- ou de novos contratos celebrados por referência a outros equipamentos, ou a outras moradas.
- 36- Quando celebrava contratos onde constava a cláusula a referida, a Requerente tinha a expectativa de que os mesmos se prolongassem para lá do período mínimo de vigência contratado.
- 37- A prestação de serviços (de telecomunicações, de acesso à internet, televisão e multimédia), por parte da Requerente, assenta numa complexa infraestrutura cuja montagem e manutenção implica um exigente investimento humano e material, a que acrescem os custos humanos e administrativos associados à angariação de clientes e à ativação dos serviços.
- 38- Tendo por base o valor do investimento necessário para a prestação de serviços, a Requerente determina um número (mínimo) de contratos que deverão ser celebrados para que o seu racional de negócio possa ser alcançado.
- 39- Nas situações em que se verifica o incumprimento dos contratos por parte dos clientes, a Requerente deixa de receber o retorno inicialmente previsto, o qual foi aferido em função do ressarcimento dos diversos investimentos efetuados (infraestruturas, publicidade/marketing, angariação de cliente, ativação do serviço contratado, descontos e outras vantagens atribuídas ao cliente).
- 40- Nestas situações de incumprimento dos contratos por parte dos clientes, a Requerente ativa a cláusula incluída nos seus contratos.
- 41- Em situações de incumprimento por parte do cliente, a Requerente, num primeiro momento, informa o cliente da necessidade da regularização dos valores em dívida e adverte-o que, em caso de não regularização, procederá ao cancelamento dos serviços contratados e ao débito da indemnização decorrente do incumprimento do período de fidelização, conforme previsto nos contratos.
- 42- Na sequência desta comunicação, e caso o cliente não regularize os valores em dívida, a Requerente procede ao cancelamento definitivo da prestação de serviços contratada.

-
- 43- Após a verificação do incumprimento e da conseqüente cessação da prestação de serviços, a Requerente procede ao débito do valor que entende devido nos termos previstos no contrato, correspondente ao "*Valor da mensalidade (...) multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse período*".
- 44- A generalidade dos clientes da Requerente, perante o risco de débito da quantia em causa, prefere cumprir as condições contratadas, mantendo a vinculação durante o período mínimo de vigência.
- 45- Nas situações em que o incumprimento persiste, à Requerente assiste o direito de cobrar a quantia pré-fixada, sem necessidade de recorrer à via judicial para prova e demonstração do direito a tal montante, no que à respectiva quantificação diz respeito.
- 46- Nas situações de incumprimento do período mínimo de vigência, a Requerente emite aos seus clientes incumpridores as faturas correspondentes aos valores debitados nos termos referidos, sem liquidação de IVA e com a expressa menção "*Não sujeito a IVA*".
- 47- Nessas faturas a Requerente menciona sob o título de *Detalhe de Faturação* tratar-se de "INDEMNIZAÇÃO INCUMPRIMENTO CONTRATUAL – SERVIÇO".
- 48- A generalidade das "indenizações" debitadas neste âmbito respeita a clientes particulares.
- 49- No exercício de 2013 a Requerente faturou um total €7.164.703,00, relativo a incumprimentos de períodos de fidelização por clientes seus, sendo que só uma parte daquele montante, não inferior à importância de € 843.899,17 (€ 385.790,70 de antigos clientes particulares e € 458.108,47 de antigos clientes sujeitos passivos de IVA), foi objeto de efetivo pagamento.
- 50- A Requerente, no momento da emissão das correspondentes faturas, regista os valores respectivos na rubrica contabilística # 282 - Rendimentos a reconhecer, e apenas reconhece estes valores, do ponto de vista contabilístico, como resultados, no momento em que o seu cliente incumpridor efetua o pagamento do valor faturado.
- 51- Nas mensalidades pagas pelo cliente durante o período em que os contratos foram cumpridos, a Requerente liquidou IVA, que oportunamente entregou ao Estado.

- 52- No âmbito da sua atividade de prestação de serviços de comunicações eletrónicas, a Requerente emite mensalmente mais de dois milhões de faturas.
- 53- Durante os seus ciclos mensais de faturação, a Requerente tem necessidade de emitir documentos rectificativos de faturas em que procede à redução dos valores tributáveis das operações, por ter de acertar contas de clientes, em virtude da aplicação de descontos ou de acertos depois de várias faturas emitidas por referência a valores base.
- 54- Nestes termos, a Requerente emite faturas a clientes seus pelo valor base do seu serviço mas, posteriormente, por motivos de aplicações de descontos ou de acertos de contas, emite uma nota de crédito em que corrige os valores faturados para menos, reduzindo, deste modo, a base tributável da operação.
- 55- A ferramenta disponível para validação dos NIF's no Portal das Finanças requer a introdução manual, um a um, de cada número de contribuinte cujo enquadramento fiscal se pretenda verificar.
- 56- No decurso de uma inspeção tributária realizada em sede de IVA ao ano de 2015, a Requerida – em situação em que tinha sido proposta inicialmente uma correção no valor de € 8.588.243, 00 relativa a alegada falta de liquidação – aceitou uma correção voluntária, pela Requerente, de IVA no valor de € 931.687,00 correspondente aos montantes indemnizatórios associados à violação do período de fidelização que foram efetivamente recebidos de (antigos) clientes da Requerente, com a seguinte motivação:

Relativamente à divergência entre o valor de IVA proposto corrigir e a regularização voluntária efetuada pela A... foram tidos em consideração os efeitos da possibilidade de regularização a seu favor, do eventual IVA liquidado, através dos mecanismos de regularização de IVA previstos no artigo 78º do Código do IVA.

- 57- A AT, em situações idênticas às referidas no número anterior, relativas a outros operadores de telecomunicações, seguiu práticas semelhantes.

II.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

II.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e testemunhal, e o PA junto aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13 ¹, o “*relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Em especial, para além dos factos que resultam diretamente da prova documental disponível, e que não são controversos, os factos, 27 a 35, 37 a 47, 49, 51 a 55 foram dados como provados tendo em conta os diversos depoimentos produzidos, a sua coerência interna e com a prova documental disponível, bem como a circunstância de não terem sido fundamentamente contraditos, à luz das regras da experiência e da normalidade.

O facto dado como provado no ponto 36, relativo à normalidade da circunstância de a Requerente auferir dos seus clientes rendimentos em montante superior à mensalidade base contratada, na vigência dos contratos com período mínimo de vigência, e aos termos em que tal acontece, decorre desde logo, da experiência comum das coisas (tendo presente que praticamente toda a gente já foi parte em contratos com períodos mínimos de vigência, tendo como contraparte operadores de telecomunicações e tem, como tal, experiência direta e indireta do dado como provado), sendo coerente também com a restante prova disponível.

¹ Disponível em www.dgsi.pt.

O facto dado como provado no ponto 50.º, relativo aos montantes efetivamente percecionados pela Requerente, decorrentes das compensações por cessação de contratos, faturadas, decorre da prova documental junta por aquela, que não foi contestada pela Requerida quanto ao efetivo recebimento dos montantes indicados.

O facto dado como provado no ponto 57, decorre do RIT relativo ao exercício de 2015, cuja cópia foi junta pela Requerente.

O facto dado como provado no ponto 58, foi alegado pela Requerente e não foi contraditado pela Requerida, que apenas repudia que tenha aceite regularizações, “*em detrimento dos requisitos previstos para as regularizações de imposto nos artigos 78.º e ss. do CIVA*”, o que também não foi alegado pela Requerente.

Tendo em conta o dado como provado, não se considera de interesse processual requerido pela Requerente, nos termos dos artigos 528.º e seguintes, do Código de Processo Civil, e ainda do artigo 13.º, do CPPT, para que fosse notificada a “*AT para apresentar os acordos, liquidações de imposto e/ou quaisquer outros documentos resultantes das negociações havidas com os outros operadores de comunicações eletrónicas, dos quais terá resultado que o valor sobre o qual incidiu essas liquidações correspondeu ao montante das indemnizações por incumprimento do período de fidelização efetivamente recebidas e não à totalidade das indemnizações faturadas por esses operadores aos seus antigos clientes*”, tendo-se ainda em conta que, pela Requerida, foi pronta e reiteradamente negada a existência de tais acordos e/ou negociações.

Não se deram como provados ou não provados factos redundantes ou incompatíveis com os factos dados como provados, nem afirmações conclusivas ou de direito formuladas pelas partes e apresentadas como factos, cuja validade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

III. DO DIREITO

III.1 Dos pedidos de Reenvio formulados pela Requerente

No seu Requerimento inicial e, posteriormente, no seu Requerimento de 20-02-2018, a Requerente formulou diversas perguntas que sugeriu fossem objeto de reenvio prejudicial para resposta pelo TJUE.

Como se refere no ponto 7. das recomendações aos órgãos jurisdicionais nacionais, relativas à apresentação de processos prejudiciais (2012/C 338/01), do TJUE²:

“o papel do Tribunal no âmbito de um processo prejudicial consiste em interpretar o direito da União ou pronunciar-se sobre a sua validade, e não em aplicar este direito à situação de facto subjacente ao processo principal. Esse papel incumbe ao juiz nacional e, por isso, não compete ao Tribunal pronunciar-se sobre questões de facto suscitadas no âmbito do litígio no processo principal nem sobre eventuais divergências de opinião quanto à interpretação ou à aplicação das regras de direito nacional”.

Mais se recorda, no ponto 12. daquelas mesmas recomendações que o reenvio prejudicial para o referido Tribunal, não se deverá dar quando:

- i. já exista jurisprudência na matéria (e quando o quadro eventualmente novo não suscite nenhuma dúvida real quanto à possibilidade de aplicar essa jurisprudência ao caso concreto); ou
- ii. quando o modo correto de interpretar a regra jurídica em causa seja inequívoco.

Consequentemente, continua-se no ponto 13., “um órgão jurisdicional nacional pode, designadamente quando se considere suficientemente esclarecido pela jurisprudência do Tribunal, decidir ele próprio da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que conhece”.

Por fim, conforme consta do ponto 18. das mesmas recomendações, “O órgão jurisdicional nacional pode apresentar ao Tribunal um pedido de decisão prejudicial, a partir do momento em que considere que uma decisão sobre a interpretação ou a validade é necessária para proferir a sua decisão.”.

No caso, não se considera que seja necessária mais uma decisão do TJUE sobre a interpretação das normas comunitárias para o Tribunal proferir a sua decisão, entendendo-se

² Disponíveis em <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:C:2012:338:0001:0006:PT:PDF>.

que a Jurisprudência disponível do TJUE, designadamente a formulada no âmbito do Processo C-295/17, que tem por objeto matéria de facto essencialmente idêntica, esclarece suficientemente, em termos de se poder decidir da interpretação correta do direito da União e da sua aplicação à situação factual de que se conhece.

Deste modo, e pelo exposto, indefere-se o requerido pedido de reenvio prejudicial.

III.2 Do vício de forma por falta de fundamentação

Nos pontos 94.º e ss. do seu requerimento inicial, alega a Requerente que os atos objeto da presente ação arbitral padecem de vício de forma por falta de fundamentação, em violação do disposto no art.º 77.º da LGT, uma vez que os valores que constam do RIT a título de IVA a ser liquidado adicionalmente não corresponderão com os valores a pagar constantes dos atos de liquidação.

Como é sabido, a fundamentação é uma exigência dos atos tributários em geral, sendo uma imposição constitucional (268.º da CRP) e legal (art.º 77º da LGT).

Resumidamente, pode dizer-se que é hoje pacífico na doutrina e na jurisprudência nacionais que a fundamentação exigível tem de reunir as seguintes características:

1. **Oficiosidade:** deve partir sempre da iniciativa da administração, não sendo admissíveis fundamentações a pedido;
2. **Contemporaneidade:** deve ser coeva da prática do ato, não podendo haver fundamentações diferidas;
3. **Clareza:** deve ser compreensível por um destinatário médio, evitando conceitos polissémicos ou profundamente técnicos;
4. **Plenitude:** deve conter todos os elementos essenciais e que foram determinantes da decisão tomada. Esta característica desdobra-se em duas exigências, a saber: o dever de justificação (normas legais e factualidade – domínio da legalidade) e de motivação (domínio da discricionariedade ou oportunidade, quando é preciso uma valoração).

Ora, se a fundamentação é, nos termos referidos, necessária e obrigatória, tal não pode nem deve ser entendido de uma forma abstrata e/ou absoluta, ou seja, a fundamentação exigível a um ato tributário, deve ser aquela que funcionalmente é em concreto necessária para que aquele não se apresente perante o contribuinte como uma pura demonstração de arbítrio. Esta será – julga-se – a pedra de toque do cumprimento do dever de fundamentação: quanto, perante um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, o ato tributário se apresenta, sob um ponto de vista de razoabilidade, como um produto do puro arbítrio da Administração, por não serem discerníveis os motivos de facto e/ou de direito em que assenta, o ato padecerá de falta de fundamentação.

Neste mesmo sentido, se orienta a jurisprudência do STA que considera que “Apesar da não indicação expressa do preceito legal aplicável, a exigível fundamentação de direito do acto tributário será suficiente com a referência aos princípios jurídicos pertinentes, ao regime legal aplicável ou a um quadro normativo determinado, desde que, em qualquer caso, se possa concluir que aqueles eram conhecidos ou cognoscíveis por um destinatário normal colocado na posição em concreto do real destinatário.”³, e que “A exigência legal e constitucional de fundamentação do acto tributário, decorrente dos arts. 268º da CRP, 77º da LGT e 125º do CPA, visa, primordialmente, permitir aos interessados o conhecimento das razões que levaram a Administração a agir, por forma a possibilitar-lhes uma opção consciente entre a aceitação da legalidade do acto e a sua impugnação contenciosa.”⁴.

O artigo 77.º/1 da LGT refere, assim, que: “A *decisão de procedimento é sempre fundamentada por meio de sucinta exposição das razões de facto e de direito que a motivaram, podendo a fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*”.

Descendo ao caso concreto, verifica-se que os atos de liquidação em questão ocorreram na sequência de procedimento inspetivo e em conformidade com o relatório de inspeção tributária homologado por despacho, relatório esse onde constam os fundamentos das

³ Cfr., p. ex., Ac. do STA de 08-06-2011, proferido no processo 068/11.

⁴ Ac. do STA de 21-06-2017, proferido no processo 068/17.

liquidações em causa, que a Requerente, desde a reclamação graciosa, demonstrou compreender, tomando, de maneira fundada, a decisão de não aceitar.

Mais se verifica que as demonstrações de liquidação de IVA notificadas, contêm os valores corrigidos por referência às declarações periódicas de imposto submetidas pela Requerente, pelo que esta disporá de todos os elementos necessários para aferir, se, a final, o imposto liquidado foi, efetivamente, aquele que resulta das correções determinadas no RIT, ou não.

Deste modo, entende-se que, considerado o contexto concreto em que foram produzidos os atos de liquidação em questão nos presentes autos, será perceptível, para um destinatário médio colocado na posição do destinatário real, que os fundamentos daqueles são os constantes do relatório de inspeção que os precedeu, sendo certo que mais se afigura evidente que a Requerente compreendeu isso mesmo.

A situação configurada pela Requerente, de resto, não será, segundo se julga, enquadrável num défice de fundamentação.

Efetivamente, a arguida circunstância de existir uma discrepância entre os valores que constam do RIT a título de IVA a ser liquidado adicionalmente e os valores a pagar constantes das liquidações, não se reconduzirá a uma deficiência da fundamentação, mas, quando muito, a um erro de direito ou de facto, ou, eventualmente, até a um erro material ou de escrita, na medida em que se pudesse reconduzir a um lapso na transposição dos valores constantes do RIT para o documento de liquidação.

Dito de outro modo, é precisamente por existir fundamentação (sendo que a circunstância de esta ser acertada ou não, não releva sob o ponto de vista da sua existência), que permite à Requerente construir a argumentação de que haveria uma discrepância entre as quantias que o RIT determinou como devidas, e aquelas que lhe foram liquidadas.

Deste modo, e face ao exposto, nada haverá a censurar, na perspetiva do dever de fundamentação, aos atos tributários objeto do presente processo, quer a nível legal quer a nível constitucional, não se mostrando violado qualquer dos normativos indicados pela Requerente

III.3 Da arguida ilegalidade substantiva

A principal questão em causa no presente processo passa por saber se, nas situações de incumprimento do período mínimo de vigência dos contratos, as quantias faturadas pela Requerente aos clientes incumpridores a título de “INDEMNIZAÇÃO INCUMPRIMENTO CONTRATUAL – SERVIÇO” são de considerar a contrapartida da prestação de serviços, para efeitos da sujeição a IVA.

Conforme resulta da matéria de facto provada, com base em cláusulas contratuais, a Requerente faturou quantias aos seus clientes por incumprimento de períodos de fidelização, sendo os montantes correspondentes ao valor da mensalidade multiplicado pelo número de meses que faltar para completar esse período.

A Requerente não liquidou IVA nas faturas que assim emitiu.

Só parcialmente foram recebidas pela Requerente as quantias faturadas.

Foi proferido acórdão do TJUE no âmbito do Processo C-295/17, que tem por objeto matéria de facto essencialmente idêntica, no qual se refere o seguinte:

- 1) *O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.*
- 2) *Não são determinantes para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir*

o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período, o facto de a remuneração recebida por um agente comercial pela celebração de contratos que estipulem um período mínimo de vinculação aos mesmos ser superior à prevista no âmbito dos contratos que não estipulam esse período e o facto de o referido montante ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal.

Da matéria de facto plasmada no pedido de reenvio na sequência do qual foi proferido o acórdão referido, consta, para além do mais, o seguinte:

- *“Estes contratos incluem cláusulas que preveem a obrigação do cliente proceder ao pagamento de um valor a correspondente ao da mensalidade multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse o período, em caso de desativação dos serviços, antes do termo do vínculo contratual acordado, por iniciativa da Requerente por causa imputável ao cliente”;*

- *“Após a verificação do incumprimento e da conseqüente cessação da prestação de serviços, a Requerente procede ao débito do valor que entende devido nos termos previstos no contrato, correspondente ao "Valor da mensalidade (...) multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse período””.*

Mais consta do pedido de reenvio a transcrição do RIT, onde se lê que o valor a pagar pelo cliente nos casos de rescisão antecipada *“que corresponderá ao valor mensalidade acordada, multiplicada pelo número de meses que estiverem em falta para completar o mencionado período mínimo de vigência.”*, sendo que se faz expressa menção no pedido de reenvio que o *“relatório da inspeção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”*, o que é o caso.

Nessa sequência, a questão formulada ao TJUE, que foi devidamente precedida do contraditório das partes, refere expressamente que nos casos de rescisão é contratualmente devido *“um valor predeterminado, equivalente ao valor da mensalidade base devida pelo cliente nos termos do contrato, multiplicado pelo número de mensalidades em falta até ao termo do período de fidelização”*.

Na apreciação efetuada pelo Tribunal há que notar que a Requerente teve intervenção no âmbito do Processo C-295/17, em que requereu a reabertura da fase oral do processo, defendendo *«que as conclusões da advogada-geral, em especial os n.ºs 41, 44, 46 e 47 das mesmas, assentavam em factos errados, atendendo, nomeadamente, ao montante faturado pela A..., S.A. aos seus clientes em caso de resolução antecipada do contrato de prestação de serviços»* (n.ºs 23 e 24 do Acórdão).

A este propósito, o TJUE, apelando ao artigo 83.º do seu Regulamento de Processo, refere que *«pode, a qualquer momento, ouvido o advogado-geral, ordenar a reabertura da fase oral do processo, designadamente se considerar que não está suficientemente esclarecido, ou quando, após o encerramento dessa fase, uma parte invocar um facto novo que possa ter influência determinante na decisão do Tribunal, ou ainda quando o processo deva ser resolvido com base num argumento que não foi debatido entre as partes ou os interessados referidos no artigo 23.º do Estatuto do Tribunal de Justiça da União Europeia»* (n.º 28 do Acórdão).

Entendeu o TJUE que *«o cálculo do montante que a A..., S.A. faturou pela rutura antecipada do contrato de prestação de serviços foi descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio, como resulta do n.º 12 do presente acórdão, o que, de resto, a A..., S.A. não contestou nas suas observações nem na audiência. Além disso há que sublinhar que o apuramento dos factos é da exclusiva competência do órgão jurisdicional de reenvio. Quanto à qualificação desse montante feita pela A..., S.A., a mesma não vincula o Tribunal de Justiça no âmbito da sua resposta ao pedido de decisão prejudicial»* (n.º 29 do Acórdão).

Assim, o Tribunal indeferiu o pedido da Requerente considerando que *«dispõe de todos os elementos necessários para responder às questões submetidas pelo órgão jurisdicional de reenvio e entende que para efeitos do julgamento da causa no processo principal, foram debatidos no Tribunal de Justiça todos os argumentos, em especial os relativos à qualificação do referido montante»* (n.ºs 30 e 31 do Acórdão).

No tocante à qualificação dos montantes recebidos pela A... na sequência da resolução dos contratos de prestação de serviços pelos seus clientes, antes do termo do período mínimo convencionado de vinculação ao contrato, o TJUE começa por salientar que o CAAD explicou

suficientemente e com precisão as circunstâncias de facto que estão na origem do processo principal e o enquadramento jurídico do mesmo.

Nesta medida, de acordo com o TJUE, não há outros factos ou argumentos que possam considerar-se relevantes para a decisão da questão da qualificação do montante faturado, concluindo que, à luz do artigo 2.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva IVA, **o montante predeterminado** recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, **é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto**. Sendo certo que esse montante predeterminado deve corresponder ao montante que o operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que compete ao órgão jurisdicional nacional verificar.

Com efeito, no seu Acórdão o TJUE entendeu que apreciou toda a situação económica tendo deixado para o órgão de reenvio apenas a verificação sobre se o montante predeterminado (“indenização”) *«corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado»*.

Recorde-se o decidido pelo TJUE:

O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, deve ser interpretado no sentido de que se deve considerar que o montante predeterminado, recebido por um operador económico em caso de resolução antecipada do contrato pelo seu cliente, ou por causa que lhe é imputável, de um contrato de prestação de serviços que prevê um período mínimo de vinculação ao contrato, montante esse que corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar, é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto.

À luz do que decidiu o TJUE, cabe ao Tribunal Arbitral (*«órgão jurisdicional de reenvio»*) verificar se o montante *«predeterminado no contrato de prestação de serviços de que*

o cliente é devedor em caso de resolução antecipada⁵» «corresponde ao montante que esse operador teria recebido no resto do referido período se essa resolução do contrato não se tivesse verificado⁶».

Se se verificar esta correspondência, tal montante deve ser considerado, para efeito do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE, como *«remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto⁷».*

Como decorre do texto do Acórdão, é apenas aquele *«montante predeterminado»* previsto para as situações de resolução antecipada (que é o que foi faturado e em relação ao qual se equaciona a necessidade de liquidação de IVA no momento da emissão da fatura), que releva para a qualificação em causa e é quanto a esse montante predeterminado que foi faturado que *«a resolução antecipada não altera a realidade económica da relação entre a A..., S.A. e o seu cliente»* (ponto 51 do Acórdão).

No seu Requerimento apresentado a 17-01-2019, a Requerente vem referir *«o facto de que a realidade económica se altera substancialmente com a cessação do contrato».*

E, acrescenta a seguinte justificação: *«uma vez que na vigência do mesmo é usual que a Requerente aufera rendimentos que excedem o valor da mensalidade base, os quais são prestados ao abrigo do mesmo contrato cuja cessação origina a emissão da fatura de indemnização»*, facto este que, de resto, se deu como provado (cfr. ponto 36 da matéria de facto provada).

Antes de mais, não se pode deixar de notar que **a própria Requerente**, no seu requerimento inicial, **é expressa no sentido de reconhecer que:**

- *“o quantum indemnizatório a que os clientes se encontram contratualmente vinculados, em resultado da ocorrência de um incumprimento contratual da sua estrita responsabilidade, ser expresso por referência **às importâncias que a A... receberia daqueles***

⁵ Cf. n.º 70 do Acórdão do TJUE.

⁶ Cf. n.º 57 do Acórdão do TJUE.

⁷ Cf. n.º 57, parte final, do Acórdão e n.º 1 do seu dispositivo.

caso o contrato de prestação de serviços resolvido se mantivesse em vigor até ao termo do período de fidelização”; bem como

- “a equivalência entre os dois valores acima aludidos”⁸.

Posto isto, o alegado pela Requerente, no sentido de que poderia auferir rendimentos que excedessem o valor da mensalidade base, é uma circunstância **meramente eventual**, ou seja, é possível, e até provável, que se os contratos cessados prosseguissem a sua execução a Requerente auferisse rendimentos que excedessem o valor da mensalidade base contratada.

Como é possível, embora menos provável, que tal não acontecesse, já que os clientes da Requerente não tinham qualquer obrigação contratual que garantisse à Requerente o consumo de serviços adicionais.

Neste contexto, **o certo**, no momento em que a Requerente procede à rescisão dos contratos, **é que, na esfera jurídica da Requerente apenas está consolidado o direito à perceção do valor base das mensalidades previsto no contrato, até ao termo do “período mínimo de vigência” também ali previsto.**

É esse o valor que, no momento da rescisão, a Requerente podia ter como certo (e não, meramente, possível ou provável) que receberia até ao final do contrato, e é esse mesmo valor que, por força daquela rescisão, fatura ao cliente inadimplente, como a própria Requerente, nos termos previamente vistos, o reconhece.

E é justamente, crê-se, esta circunstância que está na base da decisão do TJUE que a este Tribunal Arbitral cumpre dar aplicação, ou seja, foi por o TJUE entender que o direito a percecionar o valor a receber pela Requerente, nos casos de rescisão antecipada, estava já consolidado na esfera jurídica da Requerente, previamente àquela rescisão, que concluiu no sentido que concluiu.

De resto, no Acórdão do TJUE pode ler-se:

“Ora, no caso vertente, há que recordar que, de acordo com o método de cálculo descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio e mencionado no n.º 12 do presente acórdão, o montante devido,

⁸ Pontos 305 e 306 do requerimento inicial. Sublinhados nossos.

por força dos referidos contratos, pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato é constituído pelo montante da mensalidade da assinatura, multiplicado pela diferença entre a duração do período mínimo de vinculação ao contrato e o número de meses em que o serviço foi prestado. Assim, o pagamento do montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato permite à A..., S.A. obter, em princípio, os mesmos rendimentos que obteria se o cliente não tivesse resolvido o contrato prematuramente.”.

Ou seja: o TJUE pronunciou-se expressamente no sentido de que o valor da mensalidade base multiplicado pelos meses em falta para o cumprimento do “período mínimo de vigência” corresponde aos valores que, em princípio, a Requerente obteria se o contrato não tivesse sido resolvido prematuramente, tal como a Requerente alegou no seu requerimento inicial.

Não sendo, evidentemente, julga-se, a circunstância hipotética, de poderem, ou não, vir a ser auferidos rendimentos superiores, suscetível de alterar aquele juízo de princípio, dado que daí não resulta qualquer **direito** da Requerente a receber o que quer que seja, por força dos eventuais serviços que, até ao termo do “período de vigência mínima” do contrato, pudesse prestar.

Efetivamente, e como também é claro o TJUE dizer, “*por força dos contratos em causa no processo principal, a A..., S.A. tem direito a que lhe seja pago, em caso de incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato, um montante idêntico ao que teria recebido a título de remuneração dos serviços que se comprometeu a prestar se o cliente não tivesse resolvido o seu contrato*”.

Ou seja: o que está em causa é o **direito** da Requerente a que lhe sejam pagas determinadas importâncias, e o **facto** é que tal direito tem um conteúdo económico equivalente no momento antes e após a rescisão, não se alterando dessa forma, nas palavras do TJUE, “*a realidade económica da relação entre a A..., S.A. e o seu cliente*”.

Daí que o TJUE tenha feito questão de frisar que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se “*a resolução antecipada do contrato pelo cliente ou por um motivo que lhe é imputável não altera a realidade económica da relação entre a A..., S.A. e o seu cliente*”,

unicamente “*se for caso disso*”, o que, pelo exposto, não se verifica, uma vez que, pelo que se expôs, a realidade *económica* da relação da A... com o seu cliente, na perspectiva a que o TJUE se refere, não é alterada.

Por isso, para a questão a decidir pelo órgão jurisdicional nacional, não poderá relevar a circunstância de, caso o contrato se mantivesse, poderem vir a ser prestados serviços adicionais ou mesmo vir a ser prolongado o contrato, pois, segundo o TJUE, o que releva para efeitos de tributação em IVA a título de prestação de serviços, é que o montante predeterminado, **que é o que foi faturado**, corresponda ao montante que a Requerente contratualmente tinha direito, no momento da rescisão do contrato, por força deste.

E a verdade é que esse montante predeterminado **que foi faturado corresponde exatamente ao montante que era devido**, e por isso é que, no entendimento do TJUE, é devido IVA quanto a esse montante.

Esta tributação em IVA, da operação que a AT considerou ser uma prestação de serviços sujeita a imposto (a “indemnização”), e o TJUE confirmou no seu Acórdão, não poderá ser afastada pela hipotética e não juridicamente vinculativa (para o cliente da Requerente) possibilidade de, caso o contrato fosse mantido, existirem mais serviços que **não foram predeterminados nem foram faturados**, de haver possibilidade de prolongamento do contrato, ou mesmo de celebração de novos contratos (hipóteses impossíveis de verificar na sua realização e no seu montante).

Segundo o TJUE a “indemnização” é considerada a contrapartida de uma prestação de serviços⁹ e o que releva para a sua tributação em sede de IVA é que o seu montante (o montante predeterminado), que é o que foi faturado, corresponda ao montante a que a Requerente tinha direito, no momento da rescisão do contrato, nos termos deste.

E como ficou demonstrado, esse montante predeterminado (a “indemnização”), que foi faturado, corresponde ao valor a que a Requerente tinha, nos termos do contrato, direito, como

⁹ Cfr. ponto 45 do Acórdão: “*a contraprestação do montante pago pelo cliente à A..., S.A é constituída pelo direito do cliente a beneficiar do cumprimento, por essa operadora, das obrigações decorrentes do contrato de prestação de serviços, ainda que o cliente não queira ou não possa exercer esse direito por um motivo que lhe é imputável*”.

contrapartida, na perspetiva do TJUE (concorde-se ou não), dos serviços que se obrigou a prestar ao cliente, e por isso, haverá tributação em IVA quanto a esse montante (a aludida “indenização”). O montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação (ou fidelidade) ao contrato faz, na perspetiva do TJUE, parte integrante do preço total pago pela prestação de serviços, dividido em mensalidades, preço esse que se torna imediatamente exigível em caso de incumprimento da obrigação de pagamento¹⁰. E que, como se referiu, era esse o montante a que a Requerente tinha direito, no momento em que rescindiu cada contrato.

Como resulta da matéria de facto fixada, e do alegado pela própria Requerente no seu requerimento inicial, os montantes faturados a título de «*Indemnização Incumprimento Contratual - Serviço*», relativamente aos contratos em que os clientes da Requerente não cumpriram o período mínimo de permanência a que se tinham vinculado, foi **predeterminado e calculado com base numa cláusula contratual, correspondendo ao montante a que a Requerente tinha direito por força do referido período mínimo de permanência acordado com o cliente**: “(*período mínimo de vigência - n.º de meses em que os serviços estiveram ativos*) x (*valor da mensalidade acordada*)”.

De facto, os contratos incluem cláusulas que preveem a obrigação do cliente proceder ao pagamento de uma indemnização correspondente ao valor da mensalidade multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse período, em caso de desativação dos serviços, antes do vínculo contratual acordado, por iniciativa da Requerente por causa imputável ao cliente (cf. Documento 4, junto com o pedido de pronúncia arbitral – Cláusula 8.4 das “Condições Específicas”).

Desta forma, após a verificação do incumprimento e da conseqüente cessação da prestação de serviços, a Requerente procede ao débito do valor a que entende ter direito nos termos previstos no contrato, correspondente ao “*ao valor mensalidade acordada, multiplicada pelo número de meses que estiverem em falta para completar o mencionado período mínimo de vigência.*” (Cláusula 8.5 das “Condições Específicas”).

¹⁰ Cfr. ponto 50 do Acórdão: “deve-se considerar que o montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato faz parte integrante do preço total pago pela prestação de serviços, dividido em mensalidades, preço esse que se torna imediatamente exigível em caso de incumprimento da obrigação de pagamento.”

Conclui-se, assim, que quanto aos montantes recebidos pela Requerente tem plena aplicação no caso em apreço o Acórdão do TJUE proferido no processo C-295/17, designadamente por se verificar o seguinte:

- Os montantes faturados foram predeterminados nos contratos de prestação de serviços;
- Os montantes foram faturados pela Requerente em casos de resolução antecipada do contrato pelos seus clientes, ou por causas a estes imputáveis, de contratos de prestação de serviços que previam período mínimo de vinculação ao contrato;
- Os montantes faturados correspondem aos montantes que a Requerente teria direito a receber, no momento da resolução, nos referidos períodos mínimos de vinculação previstos no contrato, se a resolução do contrato não se tivesse verificado.

Como resulta do princípio da supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional, previsto no artigo 8.º, n.º 4, da CRP e é corolário da obrigatoriedade de reenvio prejudicial prevista no artigo 267.º do TFUE (que substituiu o artigo 234.º do Tratado de Roma, anterior artigo 177.º), a jurisprudência do TJUE tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, quando tem por objeto questões de Direito da União Europeia.¹¹

Assim, por imperativo constitucional, tem de decidir-se em conformidade com o que decidiu o TJUE quanto à questão da qualificação dos montantes faturados aos clientes por incumprimento de períodos de fidelização como constituindo remuneração de «prestação de serviços» para efeitos da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

No que se refere aos argumentos suscitados pela Requerente, no sentido da não existência de uma operação para efeitos de IVA (a denominada “indenização”),

¹¹ Neste sentido tem vindo a pronunciar-se pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 25-10-2000, processo n.º 025128, publicado em Apêndice ao Diário da República de 31-1-2003, página 3757; de 7-11-2001, processo n.º 026432, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2602; de 7-11-2001, processo n.º 026404, publicado em Apêndice ao Diário da República de 13-10-2003, página 2593.

designadamente por considerar que não existe uma relação sinalagmática que envolva o montante devido à Requerente pelos seus clientes, a título de “indenização”, o TJUE rejeita esse argumento mediante a apreciação efetuada que consta dos pontos do Acórdão que a seguir se transcrevem (destaques a negrito acrescentados):

[39] *«uma prestação de serviços só é efetuada “a título oneroso”, na aceção» do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, «se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica durante a qual são transacionadas prestações recíprocas, constituindo a retribuição recebida pelo prestador a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado ao beneficiário (v., neste sentido, Acórdãos de 18 de julho de 2007, Société thermale d’Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 19 e jurisprudência referida, e de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 22)». «Tal verifica-se caso exista um **nexo direto** entre o serviço prestado e a contraprestação recebida (v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 23 e jurisprudência referida);*

[40] *No tocante ao **nexo direto** entre o serviço prestado ao beneficiário e à efetiva contraprestação recebida, o Tribunal de Justiça já decidiu, quanto à venda de bilhetes de avião que os passageiros não utilizaram e cujo reembolso não conseguiram obter, que a contraprestação do preço pago na assinatura de um contrato de prestação de serviços é constituída pelo direito que o cliente dele extrai de beneficiar do cumprimento das obrigações decorrentes do contrato, independentemente de o cliente exercer esse direito. Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito (v., neste sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 28);*

[40] *«Assim, o prestador de serviços efetua essa prestação quando coloca o cliente em condições de beneficiar da mesma, pelo que a existência do supramencionado nexo direto não é afetada pelo facto de o cliente não fazer uso do referido direito»(v., neste*

sentido, Acórdão de 23 de dezembro de 2015, Air France-KLM e Hop !Brit-Air, C-250/14 e C-289/14, EU:C:2015:841, n.º 28);

[41] *«De resto, e quanto ao requisito do nexo direto entre a contraprestação recebida e o serviço prestado, há que determinar se o montante devido pela inobservância do período mínimo de vinculação ao contrato, conforme estipulado nos contratos em causa no processo principal, corresponde à remuneração de um serviço, atendendo à jurisprudência referida nos n.ºs 39 e 40 do presente acórdão»;*

[42] *«Ora, no caso vertente, há que recordar que, de acordo com o método de cálculo descrito pelo órgão jurisdicional de reenvio e mencionado no n.º 12 do presente acórdão, o montante devido, por força dos referidos contratos, pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato é constituído pelo montante da mensalidade da assinatura, multiplicado pela diferença entre a duração do período mínimo de vinculação ao contrato e o número de meses em que o serviço foi prestado. Assim, o pagamento do montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato permite à A..., S.A. obter, em princípio, os mesmos rendimentos que obteria se o cliente não tivesse resolvido o contrato prematuramente»;*

[43] *«No que respeita ao valor das estipulações contratuais no contexto da qualificação de uma operação de tributável, note-se que **a tomada em conta da realidade económica e comercial** constitui um critério fundamental para a aplicação do sistema comum do IVA (v., neste sentido, Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, n.º 42 e jurisprudência referida)»;*

[44] *«Ora, uma vez que, por força dos contratos em causa no processo principal, a A..., S.A. tem direito a que lhe seja pago, em caso de incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato, um montante idêntico ao que teria recebido a título de remuneração dos serviços que se comprometeu a prestar se o cliente não tivesse resolvido o seu contrato, o que cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se for caso disso, a resolução antecipada do contrato pelo cliente ou por um motivo que lhe é imputável não altera a realidade económica da relação entre a A..., S.A. e o seu cliente»;*

[45] «Nestas condições, há que considerar que a contraprestação do montante pago pelo cliente à A..., S.A. é constituída pelo **direito do cliente a beneficiar do cumprimento, por essa operadora, das obrigações decorrentes do contrato de prestação de serviços**, ainda que o cliente não queira ou não possa exercer esse direito por um motivo que lhe é imputável. Com efeito, no caso vertente, a A..., S.A. coloca o cliente em condições de beneficiar dessa prestação, na aceção da jurisprudência»;

[46] «Acréscce, a este respeito, que se o referido montante fosse qualificado de indemnização para ressarcimento do dano sofrido pela A..., S.A., a natureza da contraprestação paga pelo cliente seria alterada consoante esse cliente decidisse utilizar ou não o serviço em causa durante o período previsto no contrato»;

[47] «Assim, o cliente que beneficiou das prestações de serviços durante todo o período mínimo de vinculação ao contrato nele estipulado e aquele que cessou o contrato antes do termo desse período seriam tratados diferentemente em sede de IVA»;

[48] «Consequentemente, há que considerar que o montante devido por incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato **remunera as prestações efetuadas pela A..., S.A.**, quer o cliente exerça quer não o direito de beneficiar dos referidos serviços até ao termo do período mínimo de vinculação ao contrato»;

[49] «Quanto à exigência de que os pagamentos constituam a contraprestação efetiva de um serviço individualizável, há que sublinhar que o serviço a prestar e o montante faturado ao cliente em caso de resolução do contrato durante o período mínimo de vinculação àquele são determinados logo na celebração do contrato»;

[50] «Assim, deve-se considerar que **o montante devido pelo incumprimento do período mínimo de vinculação ao contrato faz parte integrante do preço total pago pela prestação de serviços**, dividido em mensalidades, preço esse que se torna imediatamente exigível em caso de incumprimento da obrigação de pagamento».

Assim, e como se referiu, de acordo com o TJUE, em entendimento a que é devida obediência, a atividade concreta e individualizada consubstanciada no direito proporcionado ao cliente de beneficiar do serviço que é prestado **tem como contrapartida** a globalidade das

prestações de pagamento mensal a cargo do cliente que estão previstas no contrato, quer sejam pagas mês a mês ao longo do período de fidelização, quer devidas antecipadamente por resolução do contrato antes do final do período de fidelização.

Deste modo, não afasta a existência de uma atividade concreta e individualizada o facto alegado pela Requerente de a faturação e pagamento (quando é efetuado) ocorrerem *«após a resolução ou, se se preferir, cessação do contrato»* e visar *«única e exclusivamente a cobertura de danos ou prejuízos causados em virtude do incumprimento do período de fidelização e cessação antecipada do contrato por parte desse antigo cliente»*.

Na verdade, de acordo com o TJUE, é a atividade anterior à resolução do contrato que está a ser remunerada ao abrigo da cláusula que prevê o dever de pagamento no caso de incumprimento do período de fidelização.

Pelo exposto, em sintonia com o decidido pelo TJUE, deve considerar-se que **os referidos montantes recebidos a título de indemnização por incumprimento dos contratos constituem a contraprestação de uma prestação de serviços para efeitos de IVA**: *«é a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e, como tal, sujeita a esse imposto»* (parágrafo 57).

Sendo assim, **o IVA era exigível à Requerente**, se não antes, nos momentos em que foram emitidas as faturas relativas aos montantes designados como *«Indemnização Incumprimento Contratual»*, nos termos dos artigos 8.º, n.º 1, do CIVA, sendo o valor tributável o da contraprestação obtida ou a obter do destinatário, como resulta do artigo 16.º, n.º 1, do CIVA.

Na verdade, por força do disposto no artigo 37.º, n.º 1, do CIVA, *«a importância do imposto liquidado deve ser adicionada ao valor da fatura, para efeitos da sua exigência aos adquirentes dos bens ou destinatários dos serviços»*.

A possibilidade de regularização, que se coloca após a emissão das faturas, como se verá adiante, não é suscetível de se revestir de qualquer relevância para efeitos desta obrigação de liquidação de IVA nas faturas emitidas.

Em face do decidido pelo TJUE e do dever de acatamento da sua jurisprudência, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas pela Requerente sobre a qualificação como «*remuneração de prestação de serviços*» dos montantes faturados por incumprimento de períodos de fidelização, que estão subjacentes às liquidações impugnadas.

Deve, por todo o exposto, improceder o pedido principal formulado pela Requerente, de anulação das liquidações impugnadas, e dos atos que as tiveram por objeto.

III.4 Irrelevância do Direito Nacional para a resolução da questão da qualificação dos montantes em causa como «*prestação de serviços*»

Resulta do texto do referido acórdão do TJUE que deve entender-se que:

– «*segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os termos de uma disposição do direito da União que não comporte uma remissão expressa para o direito dos Estados-Membros devem normalmente ser objeto de interpretação autónoma e uniforme (v., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, n.º 38 e jurisprudência referida)*» (parágrafo 67);

– «*é indiferente, para efeitos da interpretação das disposições da Diretiva IVA, que esse montante constitua, no direito nacional, uma indemnização por responsabilidade civil extracontratual ou uma penalidade contratual, ou ainda que seja qualificado de reparação, indemnização ou remuneração*» (parágrafo 68);

– «*saber se o pagamento de uma remuneração tem lugar como contraprestação de uma prestação de serviços é uma questão de direito da União que deve ser decidida independentemente da apreciação efetuada no direito nacional*» (parágrafo 69);

– não é determinante «*para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços (...) o facto de o referido montante ser qualificável, no direito nacional, como cláusula penal*» (parágrafo 70).

Assim, não se poderá conceder relevância para a decisão da questão em apreço o tratamento que lhe tem sido dado pela jurisprudência e doutrina nacional à face da lei

portuguesa, designadamente se lhe atribui a natureza de indemnização ou considera estar-se perante uma cláusula penal.

III.5 Irrelevância da finalidade visada com a previsão de um montante a pagar nos casos de resolução antecipada do contrato

O acórdão referido é também explícito no sentido da irrelevância da finalidade visada para a resolução da questão da qualificação, designadamente a dissuasão de incumprimentos por clientes e ressarcimento do prejuízo que o operador suporte com a resolução antecipada:

– «*não são determinantes para a qualificação do montante predeterminado no contrato de prestação de serviços, de que o cliente é devedor em caso de resolução antecipada desse contrato, o facto de o montante fixo ter como finalidade dissuadir os clientes de incumprirem o período mínimo de vinculação ao contrato e ressarcir o prejuízo que o operador sofre com o incumprimento desse período (...)*» (parágrafo 70).

Por isso, não tem relevo para a decisão da causa saber qual é a finalidade ou natureza das quantias pagas por incumprimento de fidelização, designadamente o alegado pela Requerente de que a resolução antecipada do contrato implica para a Requerente um prejuízo decorrente da perda do investimento efetuado, sendo, para além do mais, para compensar este dano que é contratualizado o pagamento da indemnização.

III.6. Pedidos subsidiários

A Requerente pede «*A título subsidiário, caso não seja dado provimento ao pedido anteriormente apresentado, deverá ainda assim, haver lugar à anulação da decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico referente às liquidações de IVA alusivas aos meses de abril a dezembro de 2013 e respeitantes aos juros compensatórios de janeiro a dezembro de 2013, melhor identificadas supra, na parte correspondente ao montante das indemnizações que foram faturadas pela Requerente e que nunca chegaram a ser efetivamente*

pagas pelos seus (antigos) clientes ou, em alternativa, assegurar-se à Requerente o recurso eficaz ao mecanismo da regularização do imposto que se considere incidir sobre as indemnizações faturadas e não pagas».

Como é sabido, o contencioso tributário, e em concreto o contencioso arbitral tributário, é um contencioso de mera anulação, desenhado para aferir a legalidade dos atos tributários e, verificando-se a sua ilegalidade, retirar as consequências imediatamente daí decorrentes.

Ora, o facto de parte dos montantes que foram faturados não serem pagos não é suscetível de gerar a ilegalidade das liquidações, pois é uma eventualidade *posterior* ao momento em que devia ter sido liquidado o imposto, que deve ser incluído nas faturas (artigo 37.º, n.º 1, do CIVA) e é exigível a partir desse momento (artigo 8.º, n.º 1, do mesmo Código).

Por isso, o não pagamento não é fundamento de anulação parcial das liquidações, mas apenas pode viabilizar a regularização, nos termos do artigo 78.º ou dos artigos 78.º-A a 78.º-D do CIVA¹², interpretados à luz do artigo 90.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006.

No entanto, é um facto que o TJUE entendeu, no parágrafo 56 do acórdão referido *«acrescentar, para todos os efeitos úteis e como a advogada-geral salientou no n.º 55 das suas conclusões, que, se for necessário, caberá às autoridades nacionais competentes proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente».*

No referido n.º 55 das conclusões da Advogada-Geral, para que remete o acórdão do TJUE, refere-se que *«a dívida tributária da empresa deve necessariamente ser corrigida, nos termos do disposto no artigo 90.º da Diretiva IVA, se se apurar, com segurança suficiente, que o seu cocontratante já não efetuará qualquer pagamento».*

Assim, no entendimento do TJUE, que confirma que o facto de parte dos montantes que foram faturados não serem pagos não é suscetível de gerar a ilegalidade das liquidações, a não

¹² Nos termos do artigo 198.º, n.º 7, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, *«o disposto nos artigos 78.º-A a 78.º-D do Código do IVA aplica-se aos créditos vencidos após a entrada em vigor da presente lei».*

anulação parcial pretendida pela Requerente, na medida em que aponta no sentido de as liquidações deverem ser “corrigidas”, e não anuladas, os montantes faturados, mas não pagos pelos clientes, tem de ser entendida como não prejudicando o dever de as autoridades nacionais competentes procederem *«nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente»*.

É de notar, porém, que ao referir-se às *«autoridades nacionais competentes»*, o TJUE **não está a aludir ao Tribunal Arbitral** (que na terminologia do acórdão é designado como *«órgão jurisdicional de reenvio»*), mas sim às autoridades tributárias competentes para a regularização do IVA prevista no artigo 90.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006. (¹³)

Por outro lado, à face da regulamentação prevista nos referidos artigos 78.º e 78.º-A a 78.º-D do CIVA, a regularização depende do preenchimento de pressupostos que cabe ao sujeito passivo demonstrar, pelo que também por este motivo está afastada a possibilidade de este Tribunal Arbitral restringir a anulação aos montantes faturados que foram pagos.

No entanto, no entendimento do TJUE, o afastamento da anulação quanto ao IVA correspondente aos montantes faturados não pagos é indissociável de caber *«às autoridades nacionais competentes proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente»*, pelo que a decisão de não anulação das liquidações terá de ser acompanhada da mesma estatuição.

Neste contexto, é de notar que, embora o direito nacional preveja limitações aos poderes de cognição dos tribunais num meio contencioso de anulação (como é o processo arbitral, meio alternativo ao processo de impugnação judicial), em face da supremacia do Direito da União e da jurisdição do TJUE na sua interpretação, que resulta dos citados artigo 8.º n.º 4, da CRP e do artigo 267.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia, a decisão de

¹³ Perante esta expressa referência do TJUE *«às autoridades nacionais competentes»*, tem de se concluir que, ao contrário do que defende a Requerente no artigo 221 das suas alegações, aquele Tribunal não entendeu que compita *«ao tribunal nacional resolver»* essa questão da possibilidade de regularização.

improcedência do pedido de anulação parcial terá de ficar sujeita à mesma estatuição, nos precisos termos em que ela foi definida.

Os princípios da neutralidade do IVA e da tutela judicial efetiva (artigos 20.º, n.º 1, e 268.º, n.º 4, da CRP), que a Requerente invoca neste contexto, ficam satisfeitos com a garantia da possibilidade de regularização, que o acórdão do TJUE impõe que seja assegurada, com a consequente possibilidade de a Requerente pedir ao tribunal competente as providências que entender adequadas, no caso de ela não lhe ser assegurada¹⁴.

Neste termos, em sintonia com o que decidiu o TJUE sobre os montantes faturados que não foram pagos, improcede o pedido subsidiário, *«cabendo às autoridades nacionais competentes proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente»*.

No que concerne ao pedido alternativo do pedido subsidiário, de que seja assegurado à Requerente *«recurso eficaz ao mecanismo da regularização do imposto que se considere incidir sobre as indemnizações faturadas e não pagas»*, é manifesto que não se insere nas competências deste Tribunal Arbitral definidas no RJAT decidir mais do que o que decidiu o TJUE sobre a possibilidade de regularização.

III.7. Questão do valor base a considerar para a liquidação de imposto

A Requerente peticiona, também a título subsidiário, a anulação parcial dos referidos atos de liquidação, tendo por base o valor das indemnizações efetivamente pagas pelos clientes, devendo o IVA considerado ser incluído no valor já debitado e efetivamente cobrado.

Defende a Requerente que o montante de imposto a entregar ao Estado, com referência ao ano de 2013, deveria considerar-se incluído no valor já debitado e cobrado aos seus clientes.

Invoca a Requerente em abono da sua posição o acórdão do TJUE “Corina Hrisi Tulica”, de 7 de Novembro de 2013, proferido nos processos apensos C-249/10 e C-250/12, em que se

¹⁴ Quanto ao princípio da igualdade, que a Requerente também invoca, será questão abordada no ponto 3.3.

entendeu que «a Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado, nomeadamente os seus artigos 73.º e 78.º, deve ser interpretada no sentido de que, quando o preço de um bem tenha sido determinado pelas partes sem menção do imposto sobre o valor acrescentado e o fornecedor do referido bem seja o devedor do imposto sobre o valor acrescentado devido sobre a operação tributada, e caso o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o imposto sobre o valor acrescentado reclamado pela administração fiscal, se deve considerar que o preço convencionado já inclui o imposto sobre o valor acrescentado».

Como resulta dos termos em que a Requerente coloca a questão ela reporta-se às quantias **cobradas** (portanto, a momento posterior à liquidação, que deveria ser efetuada no momento da emissão das faturas) e do próprio teor deste acórdão do TJUE, a quantificação em causa tem como pressuposto que «o fornecedor não tenha a possibilidade de recuperar junto do adquirente o imposto sobre o valor acrescentado reclamado pela administração fiscal».

Não se tratando de vício referente às liquidações impugnadas, por o seu fundamento ser posterior ao facto tributário, não se justifica a anulação parcial das liquidações com este fundamento, sem prejuízo de, na sequência de eventual demonstração da impossibilidade de recuperação a questão poder ser colocada, matéria que não cabe a este Tribunal Arbitral apreciar no presente processo.

III.8. Questões de inconstitucionalidade suscitadas pela Requerente

III.8.1. Questão da violação do Direito da União e do princípio da legalidade e da tipicidade tributária

A Requerente imputa à posição da Autoridade Tributária e Aduaneira violação do artigo 8.º, n.º 4, da CRP, que estabelece a supremacia do Direito da União.

No entanto, como resulta do acórdão do TJUE, a posição da Autoridade Tributária e Aduaneira consubstancia correta aplicação do Direito da União.

A este propósito, cumpre notar que, conforme a própria Requerente reconhece nos art.ºs 305.º e 306.º do seu Requerimento inicial, e nos termos melhor desenvolvidos anteriormente, se julgam verificados, integralmente, os pressupostos do acórdão do TJUE de 22-11-2018, proferido no processo n.º C-295/17, ou seja, verifica-se a correspondência entre o montante da indemnização faturada e o montante que o sujeito passivo teria recebido pela remuneração dos serviços contratados caso aquele período de fidelização não fosse incumprido e a ausência de alteração da relação económica entre o sujeito passivo e o seu antigo cliente.

Pela mesma razão de se estar perante correta aplicação do Direito da União, não se deteta violação do princípio da legalidade tributária, que resulta do artigo 103.º da CRP.

III.8.2. Questão da violação do artigo 104.º, n.º 4, da CRP

A Requerente invoca ainda violação do artigo 104.º, n.º 4, da CRP, que estabelece que *«a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo»*, por não existir *«ato de consumo»*.

No entanto, para além de esta norma não restringir a tributação do consumo aos casos em que há um *«ato de consumo»*, expressão que não consta do seu texto, ela não afasta a aplicabilidade da tributação do consumo nos termos em que está prevista no Direito da União, cujas normas a própria Constituição reconhece no artigo 8.º, n.º 4, *«aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático»*.

Sendo manifesto que este n.º 4 do artigo 104.º da CRP não consubstancia qualquer dos *«princípios fundamentais»* que são enunciados nos artigos 1.º a 11.º da CRP, não ocorre também esta alegada inconstitucionalidade.

III.8.3. Questão da violação do princípio da justiça

Não se divisa, nem é explicitada pela Requerente, a invocada violação do princípio da justiça na imposição da liquidação de IVA aos agentes económicos que são considerados sujeitos passivos, acompanhada das possibilidades de regularização.

Em última análise, a Requerente é responsabilizada tributariamente pela omissão de deveres tributários que a lei lhe impõe, o que, em vez de se reconduzir a violação do princípio da justiça, é uma sua concretização.

Pelo exposto, não enferma de vício de violação do princípio da justiça a posição adotada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

III.8.4. Questão da violação dos art.ºs 13.º, 20.º/1 e 268.º/4 da CRP

No decurso do processo, a Requerente arguiu, ainda, a violação do disposto nos art.ºs 13.º, 20.º/1 e 268.º/4 da CRP, na medida em que não seja atendida a pretensão de anulação das liquidações objeto da presente ação arbitral, na proporção correspondente ao montante das indemnizações que foram faturadas pela Requerente e que nunca chegaram a ser efetivamente pagas pelos seus (antigos) clientes ou assegurar à Requerente uma alternativa, em termos úteis e eficazes, que garanta que o imposto apenas possa incidir sobre as indemnizações recebidas, porquanto à luz do princípio da tutela jurisdicional efetiva, impõe-se que à Requerente sejam assegurados os meios para legitimamente defender os seus interesses e, com isso, esteja em condições de arredar da sua esfera atos tributários que, de forma manifesta, contrariam as normas e princípios (como o da neutralidade) fundamentais do IVA.

Ressalvado o respeito devido, não se poderá conceder razão à Requerente.

Com efeito, como se referiu oportunamente, o contencioso arbitral tributário é, por legítima opção legislativa, de mera anulação, cabendo à AT a primeira palavra no que à execução das decisões jurisdicionais diz respeito, e estando previstos meios próprios de reacção à execução dos julgados que seja levada a cabo por aquela, com o que fica suficientemente garantido o direito à tutela jurisdicional efetiva invocado pela Requerente.

De resto, o que a Requerente pretende, no fundo, é antecipar a tutela de uma situação futura e incerta, ou seja, que em sede de execução do presente julgado, a AT não dê

cumprimento à vinculações legais, nacionais e comunitárias, e processuais, que sobre ela impendem, em prejuízo da Requerente, situação que, manifestamente, crê-se, não se pode ter como certa.

Por outro lado, na presente decisão não é efetuada qualquer interpretação que obrigue a Requerente a pagar integralmente o IVA liquidado adicionalmente pela Autoridade Tributária e Aduaneira, mostrando-se cumpridas as condições e formalismos previstos nos art.ºs 78.º e 78.º-A, do Código do IVA, uma vez que tal questão não foi objeto de apreciação na presente ação arbitral, na medida em que, como anteriormente desenvolvido, tais condições e formalismos integram circunstâncias supervenientes ao facto tributário, e, como tal, não insuscetíveis de contender com a legalidade das liquidações, que é o que cumpre aferir no contencioso de mera anulação, em que nos situamos.

III.9. Questão da violação do princípio da igualdade

A Requerente, desde os art.ºs 372 e ss., do seu requerimento inicial, invocou que Autoridade Tributária e Aduaneira aceitou que apenas houvesse lugar à liquidação adicional de IVA sobre os montantes indemnizatórios associados à violação do período de fidelização que foram efetivamente recebidos de (antigos) clientes particulares pelos operadores.

Está-se perante matéria que tem natureza vinculada, pois os artigos 8.º do e 37.º do CIVA (com cobertura na possibilidade prevista no artigo 66.º da Diretiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006,) impunham que a liquidação de IVA fosse efetuada nas faturas, sem prejuízo da eventual regularização, nos casos de incobrabilidade das quantias faturadas.

Por isso, estando-se perante matéria subordinada ao princípio da legalidade, não tem eficácia invalidante o eventual tratamento ilegal que a Autoridade Tributária e Aduaneira tenha dado a outras situações¹⁵.

¹⁵ Não existe «*um direito à igualdade na ilegalidade*» (Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 14-7-1993, processo n.º 14218, publicado no Apêndice ao Diário da República de 31-10-95, página 214).

No mesmo sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 17-04-2013, processo n.º 01023/12; de 17-04-2013, processo n.º 01070/12; de 13-11-2013, proferido no processo n.º 0881/13.

Por outro lado, e em todo o caso, só se poderia equacionar a violação do princípio da igualdade como afetando a legalidade das liquidações impugnadas se existissem tratamentos discriminatórios *anteriores* às liquidações.

Improcede assim, o pedido de pronúncia arbitral, quanto a este vício que a Requerente imputa às liquidações impugnadas.

III.10 Segunda questão de direito

A Requerente levanta uma segunda questão, relativamente a IVA regularizado a favor da Requerente, no montante de € 544,01, respeitante a números de contribuintes “inválidos ou inexistentes”, que a AT concluiu não cumprir os requisitos legalmente impostos.

Relativamente às liquidações do imposto referido, a Requerente argui, por um lado, a falta de fundamentação de tais liquidações, e, por outro, a violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Antes de mais, cumpre notar, relativamente a esta matéria, que a Requerida, quer em sede de resposta, quer em sede de alegações, não se opôs, por qualquer forma, à pretensão da Requerente ora em causa.

Posto isto, dispõe o art.º 124.º do CPPT, que:

“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

No mesmo sentido tem sido a jurisprudência uniforme da Secção do Contencioso Administrativo do Supremo Tribunal Administrativo, como se regista no recente acórdão de 03-05-2018, proferido no processo n.º 0404/18. Entre vários, podem ver-se os acórdãos de 21-05-2002, proferido no processo n.º 045686, de 30-01-2003, proferido no recurso 01106/02; de 31-10-2013, proferido no processo n.º 0255/10; de 04-09-2014, proferido no processo 0117/13; de 13-12-2017, proferido no processo n.º 01379/17.

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”.

Em execução do disposto na norma transcrita, conhecer-se-á do arguido vício de violação de lei, por ser o que determina a mais estável e eficaz tutela dos interesses ofendidos.

Como se escreveu no Ac. do STA de 14-12-2011, proferido no processo 076/11:

“I – Só através da factura (ou documento equivalente) que respeite todas as exigências do artigo 35.º, n.º 5 do CIVA o sujeito passivo poderá provar o facto tributário e exigir o direito à dedução.

II – A alínea a) do n.º 5 do art. 35º impõe a obrigação das facturas mencionarem a identificação fiscal dos sujeitos passivos, mas não comete explicitamente ao adquirente a obrigação de controlar se essa identificação é ou não verdadeira.

III – A circunstância de não se ter actualizado o número fiscal nos livros de facturas e de esse número não ser válido perante o registo administrativo, não é suficiente, por si só, para se deixar de considerar o emitente de tais documentos como sujeito passivo para efeitos da dedução do imposto neles facturado.”.

Neste termos, aderindo-se à fundamentação do aresto referido, haverá que anular as liquidações de imposto em questão, no valor de € 544,01, procedendo nessa parte o pedido arbitral.

III.11. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formulou pedido de indemnização por garantia indevida, para a *«eventualidade de se considerar que assiste razão ao Requerente neste processo»*.

Como decorre de todo o exposto, é de entender que assiste razão à Requerente, relativamente à liquidação de imposto, em violação da lei, no montante de € 544,01.

A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais tributários restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito, conforme resulta expressamente da alínea b) do art.º 24.º do RJAT.

No mesmo preceito “*o legislador deixou claro que os efeitos aí previstos são “sem prejuízo dos demais efeitos previstos no Código do Procedimento e do Processo Tributário”. Considera-se a este propósito que o legislador aqui se está a referir a todos os efeitos que decorram do CPPT, para o sujeito passivo, e que são aplicáveis após a consolidação na ordem jurídica de uma determinada situação jurídico-fiscal, decorrente de uma decisão definitiva seja ela graciosa ou judicial.*”¹⁶

Não obstante o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação, pode nele ser proferida condenação da Administração Tributária no pagamento de indemnização por garantia indevida, conforme resulta do art. 171.º do CPPT.

Como se referiu na decisão proferida no Processo nº 28/2013-T¹⁷ “é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do acto de liquidação. O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «legalidade da dívida exequenda», pelo que, como resulta do teor expreso daquele n.º 1 do referido art. 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.”

Conclui-se, assim, que este tribunal é competente para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevidamente prestada.

¹⁶ Carla Castelo Trindade – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária –Anotado, Coimbra, 2016, pág. 122.

¹⁷ Disponível em www.caad.org.pt.

O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 53.º da LGT, que estabelece o seguinte:

- “1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.
2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.
3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.”
4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”

No caso em apreço, verifica-se que o erro que padecem os atos de liquidação parcialmente anulados é imputável à Entidade Requerida pois as liquidações foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Tem, por isso, a Requerente direito a indemnização pela garantia prestada, com referência unicamente ao valor cuja anulação foi determinada e não se encontra ainda pago.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que aquela tem direito, o que só poderá ser efetuado em execução desta decisão.

IV. DECISÃO

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar improcedente o pedido principal de anulação total das liquidações e da decisão do recurso hierárquico que as manteve;
- b) Julgar improcedente o pedido subsidiário de anulação parcial das liquidações e da decisão do recurso hierárquico *«na parte correspondente ao montante das indemnizações que foram faturadas pela Requerente e que nunca chegaram a ser efetivamente pagas pelos seus (antigos) clientes»*, mas declarar, em consonância com o decidido pelo TJUE, que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira *«proceder, nas condições fixadas pelo direito nacional, à correção do IVA em conformidade, tal como previsto no artigo 90.º da Diretiva IVA, para que o IVA seja deduzido do montante que o prestador de serviços efetivamente recebeu do seu cliente»*, se necessário, em execução do presente julgado;
- c) Julgar improcedente o pedido subsidiário de anulação parcial das liquidações e da decisão do recurso hierárquico, na medida em que não têm por base o valor das indemnizações efetivamente pagas pelos clientes, devendo o IVA considerado ser incluído no valor já debitado e efetivamente cobrado;
- d) Julgar procedente o pedido de anulação parcial da decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico referente às liquidações relativas aos meses de abril, outubro e novembro de 2013, proferida pelo Subdiretor-geral da AT, em 08-08-2017, bem como das liquidações n.ºs 2015..., 2015..., 2015..., 2016..., 2016... e 2016..., todas elas respeitantes a IVA e a juros compensatórios, respeitantes ao ano de 2013, na parte correspondente às liquidações relativas às regularizações de IVA efetuadas a favor da Requerente, no montante de € 544,01;
- e) Julgar parcialmente procedente o pedido indemnização por garantia indevida, nos termos supra expostos, relativamente àquele montante de € 544,01.

- f) Condenar as partes nas custas do processo, na proporção do respetivo decaimento, fixando-se o montante de € 22.024,77, a cargo da Requerente, e de € 7,23 a cargo da Requerida.

V. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 1.658.143,35, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

VI. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 22.032,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo das partes na proporção do respetivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 24 de Abril de 2019

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

A Árbitro Vogal

(Rita Guerra Alves)

O Árbitro Vogal

(Henrique Nogueira Nunes)