

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 119/2022-T

Tema: IVA - Indemnização por incumprimento de obrigação contratual – não sujeição a IVA.

SUMÁRIO:

A indemnização por incumprimento contratual, prevista em cláusula penal, cujo montante foi fixado por sentença arbitral transitada em julgado, não está sujeita a IVA atento, desde logo, o disposto na al. a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA.

DECISÃO ARBITRAL

A..., Lda., com sede na ..., ..., ..., ...-... ..., NIPC..., apresentou, nos termos legais, pedido de constituição de tribunal arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

I - RELATÓRIO

A) O pedido

A Requerente pede declaração da ilegalidade da liquidação adicional IVA n.º 2019 ..., relativa ao período de 2015/07, da liquidação de juros compensatórios n.º 2019 ... e, consequentemente, a anulação das decisões de indeferimento da reclamação graciosa e do recurso hierárquico apresentados.

B) O litígio

Está em causa a sujeição a IVA de uma indemnização, decorrente de cláusula penal, em valor fixado, por recurso a critérios de equidade, por sentença arbitral transitada em julgado, recebida pela Requerente por denúncia antecipada de contratos de subarrendamento de imóveis objeto de locação financeira, cujas rendas, por via da renúncia à isenção, estavam sujeitas a IVA.

A Requerida, no RIT, fundamenta as liquidações oficiosas, entre o mais, como se segue: *“(...)a indemnização a pagar correspondia ao mesmo montante que a remuneração convencionada contratualmente para os serviços prestados.(...) Logo, considerada economicamente, a indemnização é apenas o último dos pagamentos efetuados, e à semelhança dos pagamentos anteriores esta indemnização apenas remunera os serviços prestados até então, para os quais houve renúncia à isenção do IVA, (...) pelo que o montante a pagar advindo da denúncia dos contratos tem nexó direto com as prestações de serviços anteriores devidas por força dos contratos de subarrendamento. Consequentemente, está-se perante uma prestação de serviços a título oneroso (...) porquanto o incumprimento do período mínimo de vigência dos contratos de subarrendamento, levou à privação do lucro – recebimento de rendas – que a A... auferiria se o contrato vigorasse até ao final do prazo estipulado, valor ao qual acresceria IVA resultante da opção pela renúncia à isenção do IVA. (...). No contexto, o valor a receber pela A... a título de indemnização, configura-se, na sua ideia principal, como uma contraprestação, que paga uma operação – expressa na redução da capacidade construtiva acordada – no âmbito do exercício da sua atividade económica (a qual abrangeu somente esta operação/negócio) estando, por essa razão, sujeita a IVA e dele não isenta. Assim, e na medida em que da cláusula dos contratos se retira o carácter remuneratório da indemnização, será de considerar que a mesma se encontra sujeita a IVA.”*

A Requerente entende que tal indemnização não deve estar sujeita a IVA por não corresponder a uma prestação de serviços efetuada a título oneroso e ter carácter ressarcitório.

C) Tramitação processual

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite em 02/03/2022.

A Requerente indicou como árbitra a Prof. Doutora Clotilde Celorico Palma. A Requerida indicou a Dr^a Sofia Ricardo Borges. O árbitro presidente foi nomeado pelo Conselho Deontológico do CAAD, a solicitação das árbitras.

O tribunal arbitral ficou constituído em 23/06/2022.

A Requerida apresentou resposta e juntou o PA.

Por despacho arbitral de 15/11/2022, foi decidida a não audição das testemunhas arroladas pela Requerente, por não haver factos controvertidos, sendo a questão a resolver apenas de direito.

Ambas as partes apresentaram alegações, nas quais mantiveram as posições inicialmente assumidas.

III – PROVA

III.1 - Factos provados:

- a) A Requerente foi contratada pela B..., Lda. – anteriormente denominada C...- para construir uma fábrica em Portugal, munida de todos os equipamentos necessários à atividade daquela, conforme o pela mesma determinado (contrato *built to suit*).
- b) Para financiar tal empreitada, a Requerente celebrou com o D..., S.A. (anteriormente denominado E...) dois contratos de locação financeira imobiliária, por opção das partes sujeitos a IVA, tendo por objeto dois imóveis (armazém e nave industrial), sítos no..., ... e ..., concelho de Valença, com opção de compra no final.
- c) A Requerente celebrou com a B... dois contratos de sublocação, relativos a cada um dos imóveis em causa.
- d) Em ambos os contratos consta (i) que são celebrados pelo período de dez anos (cláusula 3.1), (ii) a obrigação de pagamento à A..., pela C..., de um montante a título de antecipação de pagamento de rendas a ser deduzido às rendas pagas anualmente

numa determinada proporção (cláusulas 4.4, 4.5 e 4.6), e (iii) que às rendas acresce IVA.

e) De ambos os contratos consta a “Cláusula 11. Causas de Cessação”, onde se lê:

“11.1. Sem prejuízo do disposto na legislação aplicável, são ainda causas de resolução do presente contrato pela C..., a impossibilidade de utilizar o todo ou parte do Imóvel, (...).

11.2. A C... poderá revogar o presente contrato a todo o tempo, nos termos do n.º 4 do artigo (...), desde que para tal notifique a A... com pelo menos 12 meses de antecedência relativamente à data na qual a referida revogação produzirá os seus efeitos.

11.3. No caso de atraso no pagamento da renda devida pelo subarrendamento superior a 120 (cento e vinte) dias, a A... poderá resolver o presente contrato, deixando o mesmo de produzir quaisquer efeitos a partir do 121.º dia de atraso no pagamento da renda devida pelo subarrendamento.

11.4. A C... reconhece expressamente que a A... celebrou o contrato de locação financeira e incorreu em investimentos avultados com o exclusivo propósito de poder proporcionar à C... o gozo do Imóvel. Consequentemente, e com independência do direito da C... de revogar o contrato nos termos da lei ou, no caso de resolução do contrato por parte da A... nos termos previstos em 11.3., a C... será obrigada a, no prazo de sessenta dias a contar da data em que a dita resolução produza os seus efeitos, pagar à A..., a título de cláusula penal, uma indemnização por lucros cessantes e danos emergentes em montante equivalente à renda devida pelo subarrendamento pelo prazo que faltaria até que se completassem 10 anos de vigência inicial do contrato de subarrendamento, atualizada através da aplicação de juros à taxa legal em vigor no momento do pagamento. A A... renuncia a quaisquer outras indemnizações e/ou pretensões de reparação de danos emergentes ou de lucros cessantes.” Os montantes pagos a título de antecipação de pagamento de rendas (v. d), (ii) *supra*) foram sujeitos a IVA. (cfr. pp. 19-20 e 23 RIT).

- f) Em 2009, as partes acordaram na redução da renda anual e na concomitante extensão da duração dos contratos até 28 fevereiro de 2021, mantendo-se inalterados quer o valor total de rendas vincendas, quer a redação da Cláusula 11 dos contratos.
- g) Por cartas datadas de 30.04.2014, a B... denunciou os dois contratos de sublocação celebrados com a Requerente, com efeitos a 30 de junho de 2015, entregando nesta data os locados. (cfr. doc. 5 junto pelo SP, e PA).
- h) A Requerente intentou uma ação arbitral (arbitragem voluntária) peticionando, entre o mais, a indemnização a que considerava ter direito, ao abrigo da cláusula contratual 11.4., transcrita em e), em razão da denúncia antecipada dos contratos de sublocação.
- i) O Tribunal Arbitral condenou a pagar à ora Requerente o montante de € 5.538.750,00, fixado por equidade, valor inferior ao previsto na cláusula penal (valor inferior ao do somatório das rendas devidas até final do prazo contratualmente estipulado).
- j) Na referida decisão arbitral lê-se: *“(...) 50. Do que se disse atrás decorre, deduzindo ao montante que a Demandante receberia de rendas até final de fevereiro de 2021 (€ 8.038.750) os valores aproximados, necessários para considerar o que aquela pode vir a receber com a utilização alternativa do imóvel dando-o de arrendamento (€ 2.000.000), bem como a vantagem da antecipação do pagamento das rendas (€ 500.000), um resultado de € 5.538.750. É este o montante que o Tribunal entende que, depois de reduzida por manifestamente excessiva, e de acordo com a equidade, a “cláusula penal”, a Demandada deve pagar à Demandante, em aplicação do estipulado na cláusula 11.4 do(s) contrato(s).*
- k) A decisão arbitral transitou em julgado.
- l) A B... procedeu ao pagamento da quantia em que havia sido condenada em 06.05.2019, não tendo a Requerente liquidado IVA. A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva, da qual resultaram as liquidações que ora impugna. O IVA liquidado adicionalmente pela Requerida foi apurado sobre o valor recebido (€ 5.538.750,00).

- m) A Requerente apresentou reclamação graciosa, a qual foi expressamente indeferida; de seguida apresentou recurso hierárquico dessa decisão, recurso que foi indeferido em 2.12.2021.
- n) Para cobrança coerciva dos montantes liquidados, foi instaurado processo de execução fiscal, no qual foi penhorado um crédito de IVA no valor de € 615.000, para extinção parcial, por compensação, da dívida exequenda.
- o) Por sentença de 19.04.2021 do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga foi decretado um arresto sobre bens da Requerente.

Os factos dados por provados resultam da documentação junta aos autos, nomeadamente do RIT, do PA e da decisão arbitral junta ao requerimento inicial como doc. 5, não tendo sido objeto de qualquer concreta divergência.

III.2 -Factos não provados

Não existem factos não provados com relevância para a decisão da causa.

IV - O DIREITO

Dispõe a parte final da alínea a) do n.º 6 do artigo 16.º do CIVA que são excluídas do valor tributável (sujeito a IVA nas operações internas) as indemnizações que forem declaradas judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações.

Dispõe o n.º 7 do art. 42º da Lei da Arbitragem Voluntária (Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro) que a sentença arbitral de que não caiba recurso e que já não seja suscetível de alteração no termos do artigo 45.º tem o mesmo carácter obrigatório entre as partes que a sentença de um tribunal estadual transitada em julgado e a mesma força executiva que a sentença de um tribunal estadual.

Tendo o montante indemnizatório em causa sido fixado, a título de cláusula penal, por um tribunal arbitral, por decisão transitada em julgado, a conjugação dos dois preceitos obriga, sem mais, à conclusão da não sujeição a IVA do montante em causa nos presentes autos.

Porém, ainda que algo desnecessariamente, acrescentaremos o seguinte: o dever de indemnizar (responsabilidade civil contratual) pressupõe a existência de um dano, culposamente causado. Assim, bem se compreende que a regra seja a não sujeição a IVA dos montantes recebidos a título de indemnização, porquanto tal recebimento não tem subjacente uma operação económica (de forma simplificada, sofrer involuntariamente danos não corresponde ao exercício de uma atividade económica). Assim se esclarece claramente no *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar*, Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Núcleo do IVA, INCM, 1985, pp. 101 e 102, “*A exclusão das indemnizações por não cumprimento pontual, desde que declaradas judicialmente (exigência que tem em vista evitar diminuições artificiais da base tributável), justifica-se por aquelas indemnizações já não constituírem verdadeiramente contraprestação.*”

Porém, quando o montante indemnizatório corresponda, no todo ou em parte, às contraprestações que o credor teria direito a receber na vigência do contrato, este valor está sujeito a IVA, o que bem se compreende porquanto a indemnização mais não é, então, que contraprestação contratualmente devida. A dificuldade estará pois, muitas vezes, em distinguir o que, num valor recebido a título de indemnização, é “contraprestação” e o que é indemnização propriamente dita.

Como vimos, o nosso legislador, numa opção simplificadora, determinou a não sujeição a IVA das indemnizações declaradas judicialmente. Ou seja, quando um tribunal declare estar em causa uma indemnização (*sticto sensu*), tal qualificação é, sem mais, aceite para efeitos de IVA, determinando a sua não sujeição a este imposto. Além de simplificadora, temos a opção legislativa por coerente: está em causa o respeito pela autoridade do caso julgado; repugnaria ao senso comum que um determinado montante tivesse uma natureza, estabelecida por um tribunal, para efeitos civis e outra para efeitos fiscais. Mais, a intervenção do tribunal funciona

como garante de não se estar perante casos de fraude à lei, ou seja, designar-se de indemnização (não sujeita a IVA) montantes que, na realidade, são prestações contratuais (sujeitas a IVA).

No caso, temos que o valor recebido pela Requerente por força da decisão arbitral, não corresponde ao pagamento de rendas vencidas até ao momento da entrega do locado, pois não havia rendas em mora.

A partir do momento da entrega do locado, não é mais possível falar de contraprestações contratuais. Como salientou o TJUE no Caso *FCE Bank*¹, resulta da jurisprudência comunitária que uma prestação de serviços só é tributável se existir entre o prestador e o beneficiário uma relação jurídica em cuja vigência são trocadas prestações e contraprestações, ou seja, reafirmou a denominada “jurisprudência das prestações recíprocas”². Em conformidade com tal jurisprudência, uma operação só é tributável se houver umnexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, um sinalagma individualizável, isto é, se houver uma relação jurídica determinável entre prestador e beneficiário.

Ora, é manifesto que no caso em apreço com a denúncia do contrato pela locatária e entrega do locado cessaram todas as relações jurídicas com a locadora (Requerente) implicadas pela execução de tal contrato. Cessaram as prestações recíprocas, pois a locatária deixou de ter o uso dos locados, que retornaram à Requerente, a qual ficou livre para lhes dar outro destino, nomeadamente locá-los a outrem (com rendas sujeitas a IVA, recorde-se).

O valor fixado pelo tribunal – por equidade recorde-se – correspondeu, como resulta do extrato da sentença arbitral acima transcrito, ao dano sofrido pela Requerente (e não ao valor das rendas que se venceriam até ao normal termo do contrato: um montante que teve em consideração o ainda em dívida por força do contrato de locação financeira, o tido como necessário para compensar a Requerente pela falta de rentabilidade do imóvel pelo período razoavelmente necessário para lhe dar outra destino, o que eventualmente implicou obras de adaptação (recorde-se que estava em causa um contrato *built to suit*).

¹ Acórdão de 23 de março de 2006, proc. C-210/04.

² Há muito que o Tribunal de Justiça salienta a existência de um “princípio das prestações recíprocas” no contexto deste imposto. Ver, p. ex., *Apple and Pear Development Council*, proc. C-102/86, de 8 de março de 1988; *Tolsma*, proc. C-16/93, de 3 de março de 1994; *Kennemer Golf*, proc. C-174/00, de 21 de março de 2002; *Sparekassernes Datacenter – SDC*, proc. C-2/95, de 5 de junho de 1997; *Société Thermale d’Eugénie-les-Bains*, proc. C-277/05, de 18 de julho de 2007.

Note-se que estamos perante uma factualidade diferente da subjacente à decisão do TJUE de 22 de novembro de 2018 no proc. C-295/17 (caso MEO), aresto que a Requerida abundantemente cita na sua resposta: é certo que, também no presente caso, o “cliente” (a B...) se recusou a utilizar a prestação de serviços durante parte do período contratualmente previsto. Mas este é o único ponto comum. No caso MEO, a operadora continuou a ter condições para disponibilizar o serviço contratado; não existiu um dano emergente relevante para a operadora, pois ter mais um ou menos um cliente resulta para ela, em termos de custos, praticamente indiferente (o dano é – recordamos – pressuposto essencial do dever de indemnizar). No caso em apreço, a arrendatária, ao entregar o locado à Requerente antes do termo do prazo contratual estipulado, “obrigando” esta dar-lhe outro destino, não só inviabilizou o prosseguimento do contrato como originou um dano significativo, desde logo atentas as características dos imóveis, o que foi a fonte do seu dever de indemnizar.

O entendimento deste tribunal arbitral não afronta, pois, o do TJUE, desde logo porque aqui não está em causa *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*. E este tribunal arbitral verificou não existir tal correspondência.

O TJUE sempre afirmou claramente o princípio de que a indemnização pelos benefícios que os sujeitos passivos deixaram de auferir não é objeto de tributação em sede de IVA – p. ex., acórdão de 29 de fevereiro de 1996, *Jurgen Mohr*, proc. C-215/94, e acórdão de 18 de dezembro de 1997, *Landboden Agrardienste*, proc. C-384/95.

No mesmo sentido vai, naturalmente, a jurisprudência nacional: *tal indemnização não se refere a qualquer efetiva prestação de serviços ou transmissão de bens pela autora à ré, mas a uma indemnização à autora pelo não cumprimento do contrato (...)* e que “ *a cláusula penal compensatória tem a ver com a indemnização devida pelo não cumprimento da ré e não assume a natureza de qualquer contraprestação de prestação de serviços ou transmissão de bens pela autora à ré*”³.

³ Ac. de 16 de Julho de 2009, do Tribunal da Relação de Lisboa (TRL), proc. 8410/2008-7. No mesmo sentido, ac. TRL de 5 de Novembro de 2009, proc. 5816/04.

Não se pode assim subscrever o entendimento fundamentador da Requerida que (...) a indemnização é apenas o último dos pagamentos efetuados, e à semelhança dos pagamentos anteriores esta indemnização apenas remunera os serviços prestados até então (...) pelo que o montante a pagar advindo da denúncia dos contratos tem nexo direto com as prestações de serviços anteriores devidas por força dos contratos de subarrendamento.

A indemnização não remunera prestações passadas efetuadas pela Requerente mas visa tão só compensar esta pelo incumprimento parcial da locatária.

Pelo que há que concluir pela procedência total do pedido.

V- Decisão Arbitral

Anulam-se totalmente as liquidações impugnadas e, conseqüentemente, as decisões de indeferimento da reclamação graciosa e recurso hierárquico.

Nos termos legais, deverá a Requerida praticar todos os atos que a execução desta decisão implica, nomeadamente quanto ao crédito de imposto retido, aos juros indemnizatórios legalmente devidos e ao levantamento do arresto.

VALOR: € 1.448.914,95.

CUSTAS a cargo da Requerente, uma vez que exerceu a opção de designar árbitro.

23 de janeiro de 2023

Os Árbitros

Rui Duarte Morais (relator)

O STA pronunciou-se em idêntico sentido a propósito de indemnizações por benfeitorias no locado (ac. de 15 de Novembro de 2000, proc. 025244, e de 19 de Maio de 2004, proc. 01684/03).

Clotilde Celorico Palma

Sofia Ricardo Borges (vencida, conforme declaração anexa)

Voto de vencida

Salvo o devido respeito por opinião divergente, votei vencida a Decisão por considerar que a posição que fez vencimento operou manifestamente uma errada interpretação e aplicação, ao caso, do art.º 16.º, n.º 6, al. a) do CIVA.

De acordo com a mesma norma, são excluídas do valor tributável (valor tributável das transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto) as quantias recebidas a título de indemnização declarada judicialmente por incumprimento total ou parcial de obrigações.

Como de seguida melhor se verá, não estão preenchidos os pressupostos de aplicação da norma. Além do que, foram violados os mais elementares Princípios do Sistema Comum do IVA. Bem como a Jurisprudência do TJUE aplicável ao caso.

Senão vejamos.

Para fundamentar e decidir como decidiu, o Tribunal baseou-se essencialmente na referida norma. Entendeu que existindo Acórdão de Tribunal Arbitral *ad hoc*, transitado em julgado, que fixou o “montante indemnizatório” “a título de cláusula penal”, a conjugação entre o art.º 16.º, n.º 6, al. a) do CIVA e o art.º 42.º, n.º 7 da LAV⁴ “obriga, sem mais, à conclusão da não sujeição a IVA do montante em causa”.⁵

Por sua vez, o acto impugnado fundamentou-se, em síntese e no mais essencial, no seguinte: “(...) verificou-se que a indemnização a pagar correspondia ao mesmo montante que a remuneração convencionada contratualmente para os serviços prestados./(...) caso a B... não tivesse denunciado os contratos de subarrendamento pagaria os valores em causa, acrescidos de IVA (resultante da renúncia à isenção de IVA), com as devidas deduções correspondentes às rendas antecipadas, acrescidos de IVA, ao invés, ao denunciar os contratos ficou obrigada ao pagamento das mesmas quantias, por força da cláusula contratual 11.4, agora sem qualquer tratamento em sede de IVA, com as correspondentes deduções das rendas antecipadas (com IVA), pelo que para a mesma situação existe tratamento diferente em sede de IVA./ Na celebração dos contratos foi fixado o montante a receber pela A... durante o prazo mínimo de 10 anos do contrato, independentemente da efetiva duração da prestação de serviços./(...) Consequentemente está-se perante uma prestação de serviços a título oneroso (...), porquanto

⁴ Lei da Arbitragem Voluntária (o art.º 42.º/7 rege sobre o carácter obrigatório e a força executiva da sentença arbitral).

⁵ V. “IV - O DIREITO”, p. 5.

o incumprimento do período mínimo de vigência dos contratos de subarrendamento, levou à privação do lucro – recebimento das rendas – que a A... auferiria se o contrato vigorasse até ao final do prazo estipulado, (...)./ Contudo e face ao facto de a A... receber de imediato o montante de todas as rendas devidas até fevereiro de 2021, mantendo a disponibilidade do locado e podendo rentabilizá-lo, o Tribunal Arbitral entendeu reduzir por “manifestamente excessiva” a quantia a receber (pré-fixada nos contratos de subarrendamento) para € 5.538.750,00./ (...).” (cfr. RIT, nos autos).

E, quanto a nós, bem. Vejamos, por pontos.

1. Há denúncia - e não incumprimento do contrato⁶

A subarrendatária não chegou a entrar em incumprimento. Muito pelo contrário. A cessação do contrato foi por si determinada unilateralmente – nos termos contratados *ab initio* entre as Partes. No exercício de uma faculdade consagrada na respectiva cláusula 11.2.

Não houve uma resolução, determinada pelo credor das rendas por razões que se prendessem com o devedor das mesmas (a subarrendatária/sublocatária – C..., depois B...) estar em incumprimento, não as pagando⁷ (ou sequer determinada pelo credor do uso do locado – C..., depois B...- por razões que se prendessem com o incumprimento de obrigações contratuais que recaíssem sobre a (sub)locadora, a Requerente -A...).

Não.

O que houve foi a denúncia do contrato, determinada e comunicada pela (sub)locatária à (sub)locadora ao abrigo e no cumprimento da cláusula (“Cl.”) 11.2 precisamente do contrato. A Parte no contrato a quem assistia expressamente tal faculdade - não pois por incumprimento, mas sim por sua livre disponibilidade - exerceu-a. Sem que estivesse em incumprimento, ou tivesse que o estar. Como da leitura da cláusula em questão - “11. Causas de Cessação” - facilmente se retira.

⁶ Quando conveniente por simplificação referir-nos-emos a contrato no singular, muito embora na origem se trate de dois contratos de subarrendamento (ambos com a mesma cláusula 11.4).

⁷ Que, aliás, a ocorrer continuaria, igualmente, a despoletar, a par do mais que fosse devido, a mesma obrigação de pagamento constante da Cl. 11.4 – cfr. Cl. 11.4 - Não é, porém, essa a situação *sub judice*.

No caso, a então já B..., cumprindo⁸ (ao cumprir, se se preferir) o previsto na Cl. 11. 2 - a saber, “A C... *poderá revogar o presente contrato a todo o tempo, nos termos do n.º 4 do art.º 100.º do Regime do Arrendamento Urbano, (...) desde que para tal notifique a A... com pelo menos 12 meses de antecedência relativamente à data na qual a referida revogação produzirá os seus efeitos.*” - ficou investida (por força da Cl. 11.4) na obrigação de pagamento à A... de uma “indenização” (no prazo de 60 dias após produção dos efeitos da denúncia; após a cessação dos contratos, pois).

Ou seja, não houve resolução por incumprimento, sequer incumprimento. Houve sim denúncia por parte da arrendatária ao abrigo da faculdade conferida pela Cl. 11.2 do contrato. Com os efeitos previstos no RAU⁹. Como provado - *cf.* al.s c) a h) do probatório.

Ora. E estabelece o legislador nacional, no art.º 16.º do CIVA, assim:

“Artigo 16.º - Valor tributável nas operações internas

1. (...), o valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços sujeitas a imposto é o valor da contraprestação obtida ou a obter do adquirente, do destinatário ou de um terceiro. (...)

6. Do valor tributável referido no número anterior são excluídos:

*a) (...) as quantias recebidas a título de indenização declarada judicialmente, **por incumprimento total ou parcial de obrigações**; (...).”*

Nunca haveria, pois - logo por aqui nos resulta claro - lugar à aplicação da al. a) do n.º 6 do art.º 16.º. Pois que a sua previsão (v. **negritos**) se não encontra preenchida.

A subarrendatária comunicou a denúncia dos contratos - *cf.* probatório, al. g) - por cartas de 30.04.2014, para produção de efeitos a 30.06.2015. Nos termos, pois, do n. 2 da mesma Cl. 11. dos contratos. Com efeito, na sua liberdade de disposição ao abrigo da autonomia privada (v. art.º 405.º Código Civil), as Partes acordaram contratualmente, por um lado, um prazo de duração efectiva de 10 anos e, por outro também, que a subarrendatária podia livremente e a todo o tempo denunciar os contratos. Desde que comunicada a denúncia com uma devida

⁸ Quaisquer sublinhados e/ou **negritos** no presente são nossos, salvo se indicado em contrário.

⁹ Sempre se note que no n.º 4 do art.º 100.º do RAU, para que a Cl. 11.2 remete, o legislador utilizava o vocábulo “revogação”, como assim também se lê na Cl. 11.2. O que o legislador depois, pelo NRAU, *corrigiu* para “denúncia” (com o sentido de desvinculação antecipada de um contrato acordado por tempo determinado). V. art.º 1098.º, n.º 3 CC.

antecedência mínima (12 meses). O que – *cf.* al.s e) e g) do probatório – a subarrendatária cumpriu (nem tal vindo questionado nos autos).

Pois bem.

Ao exercer a sua faculdade de denúncia como estipulado no clausulado dos contratos, a subarrendatária não incumpriu qualquer disposição contratual (ou sequer legal). Não incumpriu, assim, qualquer obrigação que para si decorresse dos contratos (ou sequer da lei). Libertou-se, ao assim proceder, da obrigação que para si (e para a sua contraparte) decorria, até então, da fixação inicial de um prazo de duração efectiva dos contratos por dez anos (*cf.* Cl. 3.1 - al. d) do probatório). Obrigação que, assim, se extinguiu.

O *não cumprimento* do prazo de duração inicial de dez anos (melhor se diria, a não manutenção em execução do contrato pelo dito prazo) não é, pois, confundível com um incumprimento *proprio sensu*. Não há o incumprimento de uma obrigação. Pelo vindo de expôr. A obrigação de manutenção dos contratos em vigor por um prazo mínimo de dez anos *desfez-se*, extinguiu-se. Não há, assim, uma situação de incumprimento. Tanto foi contratualmente querido pelas Partes.

Inexiste, pois, responsabilidade civil. Que no caso seria, a ocorrer (que não ocorre), contratual. A subarrendatária não “falta culposamente ao cumprimento da obrigação” – *v.* art.º 798.º do Código Civil (Cap. VII – Cumprimento e não cumprimento das obrigações).

A al. a) do n.º 6 do art.º 16.º não se preenche.¹⁰ Não havia como aplicá-la.

Não há incumprimento (seja total, seja parcial) de obrigações. E a *ratio decidendi* explicitada, a final, na Decisão - a fls. 8, “*a indemnização visa compensar pelo incumprimento parcial da locatária*” - não tem aderência na realidade. *Cfr.* al.s g) e h) do probatório há denúncia antecipada dos contratos. (Assim como a Jurisprudência nacional ali referida não será convocável, pois que trata situações nas quais - diversamente do que nestes autos sucede - ocorre incumprimento, definitivo e/ou mora.)

2. A Decisão do Tribunal Arbitral *ad hoc* – Caso julgado

Por sua vez, por Acórdão Arbitral proferido em acção intentada pela Requerente contra a sublocatária (então B..., ali Demandada), na qual peticionava, entre outros, a condenação

¹⁰ Relembre-se, se necessário fosse, desde logo, os critérios hermenêuticos aplicáveis *cf.* art.º 11.º da LGT.

desta no pagamento da “indenização” prevista na Cl. 11.4 dos contratos (a saber, peticionava, a este título, o montante de € 8.148.098,46, acrescido de juros), foi decidido dar provimento a esse pedido. Ou seja, o Tribunal Arbitral em questão reconheceu o direito invocado pela Requerente (ali Demandante) e aplicou a Cl. 11.4, condenando, assim, a sublocatária no pagamento da - como tal denominada pelas Partes no contrato (11.4) - “indenização”. E, ao assim o fazer – *i.e.*, ao aplicar a Cl. 11.4 – procedeu (após, entre o mais, analisar a natureza da cláusula¹¹), como sempre o teria que fazer, à respectiva quantificação.

Num primeiro momento, pois, aplicou a cláusula e reconheceu o direito da ora Requerente à “indenização”. E depois, num segundo momento e só então, por considerar, tudo apreciado, que o montante ali estipulado pelas Partes era excessivo - e, ainda, levando em consideração que a subarrendatária “não cometeu nenhum ato ilícito ou incumprimento do contrato ao fazê-lo cessar” - procedeu à (peticionada pela subarrendatária) redução, pautada por critérios de equidade, do valor da “indenização” pré-fixada (que era de € 8.038,750,00, como primeiro também apurou). Tudo *cf.* al. j) do probatório e fls. 150 do doc. 5 junto aos autos com o PPA e fundamento da decisão da matéria de facto.

Apuramento do *quantum*, portanto. Apenas.

Ora, como bem se compreende, não será por aquele Tribunal Arbitral, ao aplicar a cláusula, ter entendido reduzir o montante pré-fixado pelas Partes - por o considerar manifestamente excessivo ponderados os circunstancialismos da situação -, que a natureza da “indenização” ali fundada resulta alterada. A “indenização” em questão foi pré-fixada pelas Partes “em montante equivalente à renda devida pelo subarrendamento pelo prazo que faltaria até que se completassem 10 anos de vigência inicial do contrato de subarrendamento” - *cf.* Cl. 11.4, al. e) factos provados.

A “indenização” estipulada *ab initio* pelas Partes no contrato correspondia, pois - em caso de denúncia nos termos da lei e do contrato por parte da subarrendatária (como ocorrido - *cf.* al. g) do probatório) -, ao montante das rendas acordadas que se venceriam até findo o prazo inicial de 10 anos do contrato, fora este mantido. Assim, ao montante total das rendas devidas

¹¹ Sempre que nos referirmos simplesmente a “cláusula”, estamos a referir-nos à cláusula 11., n.º 4. (11.4)

pela prestação de serviços que ainda estivessem por vencer-se aquando da produção de efeitos da denúncia.

A faculdade de denúncia contratualmente prevista acarreta, pois, consigo a obrigação de pagar uma “indenização” ao abrigo da autonomia privada. Que as Partes fixaram pela quantia correspondente ao total das rendas devidas pela prestação de serviços até final do prazo pelo qual os contratos foram inicialmente celebrados.

Ou seja, assim o vemos, no mesmo momento em que acordaram um prazo de duração efectiva da prestação de serviços, as Partes acordaram, também, o preço efectivo, total, a pagar (pela C... à A...) pela mesma. Fixaram-no, contratualmente, *ab initio*. Tal acordo foi, até, essencial para a conclusão do negócio - *cf.* al. j) do probatório e fls. 74 e 126 do doc. 5 junto aos autos e fundamento da decisão da matéria de facto.

Em coerência, no Acórdão do Tribunal Arbitral *ad hoc* lê-se, entre o mais, “o valor que a Demandante irá receber em aplicação da cláusula de fixação antecipada da indemnização corresponde ao valor das rendas que seriam recebidas até fevereiro de 2021”, “tiveram nos contratos (...) intenção de acordar que a Demandada teria de pagar, no mínimo, o valor de 10 rendas anuais (...) tendo esse acordo sido essencial para a conclusão do negócio pelas Partes”, “As partes quiseram, pois, que o contrato previsse estas prestações (aquisição dos imóveis, construção das instalações, disponibilização do seu uso) e contraprestações (pagamento de rendas em montante suficiente para, primeiro em 10 anos, depois em 16, pagar os investimentos na aquisição e construção e o uso dos imóveis nesse período) (...).”- *Cfr.* al. j) do probatório e fls. 152, 74 e 138, respectivamente, do doc. 5 junto aos autos e fundamento da decisão da matéria de facto.

Dito isto.

Aquele Tribunal qualificou a cláusula “como cláusula de liquidação antecipada da indemnização pelos danos causados pela cessação antecipada dos contratos, correspondentes ao não recebimento das rendas previstas até final do período acordado”, e afirmou que “o dano sofrido pela Demandante, que as partes quiseram liquidar antecipadamente, é o que resulta de não receber as rendas até 2021”, “O prejuízo liquidado pelas cláusulas 11.4 (...) consistia (...) na própria falta de recebimento das rendas (...) pelo período acordado, cujo pagamento as partes haviam previsto como montante necessário para aquela amortização e

remuneração”. Tudo *cf.* al. j) do probatório e fls. 131, 150 e 140, respectivamente, do doc. 5 junto aos autos e fundamento da decisão da matéria de facto.

Sobre o julgado daquele Tribunal Arbitral formou-se caso julgado (*cf.* al. k) do probatório), o qual abrange os fundamentos que serviram de pressupostos à respectiva decisão. Assim, e contrariamente à posição que fez vencimento, a qualificação da natureza dos *danos* e da “indemnização” reconhecida por aquele Tribunal também se impõe na presente acção, por força da autoridade de caso julgado.

E ao, num segundo momento, reduzir o montante pré-fixado da “indemnização” por o considerar manifestamente excessivo, o que aquele Tribunal fez não foi senão - lançando mão do art.º 812.º do Código Civil (CC) - aplicar a Cl. 11.4.

A redução por equidade não interfere na natureza do direito “indemnizatório”. Como se lê em douto Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra¹² neste tema: “E a finalidade da cláusula penal não poderá deixar de ser atendida em sede de redução; o que importa fazer, em sede de redução, é apenas eliminar o excesso que se revele manifesto, fixando um valor que, em termos de equidade, seja razoável e adequado para desempenhar a concreta função a que se destinava.”

Se dúvidas houvesse, o que aquele Tribunal fez foi - tendo em consideração que o *dano* sofrido e pretendido liquidar correspondia ao valor das rendas até 2021¹³ - apurou esse valor e, após, - ponderando as vantagens financeiras que decorrem de (i) o pagamento das rendas ser assim antecipado, e de (ii) simultaneamente os imóveis ficarem disponíveis para rentabilização pela Requerente, e (iii) tendo em conta que a obrigada não cometeu nenhum ato ilícito ou incumprimento do contrato ao fazê-lo cessar, - concluiu que, diferentemente do montante previamente fixado, de *c.* oito milhões de euros (€ 8.038.750,00) (valor exacto das rendas vincendas pelo remanescente do prazo que havia sido fixado e já deduzidas as antecipadamente pagas), o montante de *c.* cinco milhões e quinhentos mil euros (€ 5.538.750,00) - ao qual irão potencialmente acrescer, conforme ponderou, *c.* € 2.500.000,00 por via das referidas vantagens financeiras – este sim já não deverá considerar-se excessivo. E foi este (€ 5.538.750,00) o valor que, assim, atribuiu “em aplicação da cláusula 11.4 e a título

¹² De 10.07.2014, no proc. n.º 3865/10.

¹³ *V.* al. j) do probatório e doc. 5 nos autos, p. 150.

de *indenização*”/“O Tribunal entende que tal resultado, no que toca à quantificação da cláusula de fixação antecipada da indenização, e tendo em conta o que foi estipulado pelas partes em 2005 e 2007, já *não deve considerar-se excessivo*.” - *Cfr.* factos provados, al. j), e doc 5 junto aos autos, a fls. 150-154, fundamento da decisão da matéria de facto.

Ao assim o fazer - tudo como vimos de ver - não condenou no pagamento de uma indenização ressarcitória que tivesse por fundamento um qualquer incumprimento de obrigações (e *v.* art.º 16.º/6, al. a) do CIVA), um dano resultante de um incumprimento de obrigações.

Que, aí sim, se estaria perante uma indenização *em sentido estrito*, indenização ressarcitória de danos/prejuízos sem carácter de remuneração.

Não é o caso.

E aquele Tribunal não declarou, pois, “estar em causa uma indenização (*stricto sensu*)”.¹⁴

3. Da qualificação da “indenização” - em sede de IVA

A “indenização” pré-fixada pelas Partes na Cl.11.4 dos contratos, e a cuja quantificação o Tribunal Arbitral *ad hoc* procedeu (como *supra*), traduz, afinal, a contraprestação típica da prestação de serviços. No caso, sujeita a IVA (havia renúncia à isenção). O *dano* que pela “indenização” as Partes nos contratos tiveram em vista, e assim quiseram liquidar antecipadamente, “é o que resulta de não receber as rendas até 2021”¹⁵, “as partes acordaram que o montante que era necessário pagar à A... – e a que a Demandada C... se obrigava - (...) correspondia às rendas no montante previsto, até ao fim do período (...) de vigência inicial dos contratos.”¹⁶ *Cfr.* factos provados, al. e) (11.4).

A (como tal denominada pelas Partes nos contratos, insista-se) “indenização” é, afinal, o preço - melhor, o remanescente do preço que se encontrava por pagar à data da produção de efeitos da denúncia - acordado pela prestação de serviços. É, pois, parte do preço total acordado para os primeiros 10 anos¹⁷ de duração daquela operação efectuada **a título oneroso**

¹⁴ V. p. 6 da Decisão

¹⁵ *Cfr.* al. j) do probatório e doc. 5, junto aos autos, p. 150

¹⁶ *Cfr.* al. j) do probatório e doc. 5, junto aos autos, p. 130

¹⁷ Depois 16, sem alteração do preço total (*cfr.* al. f) do probatório).

(*cf.* art.ºs 1.º/1, al. a) e 4.º do CIVA). Integra o preço efectivo da transacção. E constitui, assim, valor tributável.

Existe, como se torna evidente, interdependência entre a quantia em questão (ainda que apelidada nos contratos de “indenização”), devida pela locatária, e a prestação a que a locadora, por seu lado, se encontra obrigada naquela operação. Prestações recíprocas. Obrigações recíprocas a que as Partes se vincularam nos contratos.

Sinalagma individualizável. Contraprestação de um serviço individualizável.

Em IVA, pois, “indenização remuneratória”.

E, em IVA mas não só, a **despesa efectiva** incorrida (ou a incorrer) pela parte locatária na prestação de serviços. Como contratualmente estipulado.

Em coerência, o que foi decidido pelo Tribunal Arbitral *ad hoc* foi, pois, reconhecendo o direito da ora Requerente à “indenização” estipulada na Cl. 11.4, e em aplicação desta, condenar no pagamento de uma **indenização remuneratória**. Uma “indenização” em que o *prejuízo* liquidado consiste “na própria falta de recebimento das rendas pelo período acordado” – *cf.* al. j) do probatório e doc. 5 junto aos autos e fundamento da matéria de facto, a fls. 140.

E assim se lê no Decisório do mesmo doc. 5 junto aos autos com o PPA e fundamento da decisão da matéria de facto, a fls. 165:

“Com estes fundamentos, o Tribunal decide: I. Quanto aos pedidos da Demandante:

a) Condenar a Demandada a pagar à Demandante, a título de indenização pela cessação antecipada dos contratos de arrendamento dos lotes 5 e 7, nos termos da sua cláusula 11.4, o montante de € 5.538.750,00 acrescido de juros de mora à taxa legal de juros comerciais, desde 1 de junho de 2015 até integral pagamento.”

Não será também por na Cl. 11.4 se ler “pagar à A..., a título de cláusula penal” - *cf.* al. e) do probatório - que o que antecede decai. Desde logo, a *facilidade* com que o termo (v. art.º 810.º do CC) é por vezes também usado reclama cautela na apreciação de cada caso¹⁸. Por outro lado, é o próprio Tribunal em questão que, desde logo, bem, descaracteriza a Cl. 11.4 de verdadeira cláusula penal: “No caso presente (...) não podia evitar a cessação do contrato pela

¹⁸Pode ver-se, a respeito, Afonso Arnaldo e Pedro Silva, “O IVA e as Indemnizações...” (v. *infra* nota 26), “(...) muitas cláusulas penais poderão ter como único fito a redução do valor de operações tributáveis, configurando-se, por exemplo, parte do preço como uma indemnização”.

Demandada, admitida por lei e expressamente ressalvada pelas partes. Assim se afasta a cláusula 11.4 da verdadeira cláusula penal (...)” - *cf.* al. j) do probatório e o mesmo doc. 5, junto com o PPA, a fls. 128. E, ainda por outro lado, sempre se diga, mesmo que fosse (que não é) qualificável como verdadeira cláusula penal, o entendimento assente - e *v.* Jurisprudência constante do TJUE em IVA - de que, salvo remissão expressa para o Direito dos Estados-Membros, os conceitos do Direito da União deverão ser objecto de interpretação autónoma e uniforme, logo afastaria poder considerar-se, por aí, a “indenização” como excluída do valor tributável. Tal qualificação, como cláusula penal (ou outra) – segundo entendimento desde logo do TJUE – não releva para efeitos da qualificação da quantia em causa como contraprestação em sede de IVA. *Cfr.* também, desde logo, no Acórdão MEO (§ 66-70).¹⁹

Também não contraria o que vem de se percorrer, note-se, o facto de, após produzidos os efeitos da denúncia, a Parte locadora deixar de manter à disposição da locatária os locados. Com efeito, tal não descaracteriza a substância económica da operação. Remuneração de uma prestação de serviços no âmbito de uma actividade económica. A Parte locadora cumpriu a sua obrigação no contrato (até produção de efeitos da denúncia) e não foi por a Parte locatária ter, a certo momento, de forma lícita e contratualmente prevista, prescindido de fazer uso do seu respectivo direito (de uso dos locados disponibilizados) que a prestação de serviços se anulou, ou que se anularam os seus efeitos. Desde logo, a operação teve lugar nos termos contratados, e o respectivo preço a obter pela locadora, conforme acordado pelas Partes, foi pago. Fosse sob a forma, inicialmente, de rendas trimestrais/anuais, fosse sob a forma, depois, de “indenização” – a qual, em substância, correspondeu às rendas vincendas (com correspondência no prazo inicialmente estipulado) à data da produção de efeitos da denúncia (e que assim se venceram antecipadamente, afinal). E não sendo também, neste contexto, a redução por equidade de molde a alterar a substância económica da operação ou a natureza da indenização. Tudo como visto. Assim também conforme a Jurisprudência do TJUE na

¹⁹ *Cfr.* Ac. MEO, Proc. C-295/17 (§ 69): “The assessment of whether payment of a fee is made as consideration for a supply of services is a question of EU law which needs to be determined independently of the assessment made under national law.”

matéria (v., entre outros, os Acórdãos Air-France KLM e Hop! Brit Air²⁰, e, mais uma vez, o Acórdão MEO, bem como depois outros, incluindo o Acórdão Vodafone²¹).

E a não ser assim entendido, repare-se também, aquela quantia (contraprestação), obtida ou a obter pelo locador, seria tida como de natureza distinta (e assim diferentemente tratada em IVA) consoante o locatário fizesse ou não uso do locado. O que, como bem se compreende - e mais uma vez *cf.* também a Jurisprudência TJUE²² - seria contrário ao funcionamento do sistema uniforme do IVA.

Tenha-se também sempre presente, se dúvidas houvesse, a delimitação - residual e abrangente - do conceito de prestação de serviços em IVA. E, mais uma vez, o Princípio da Neutralidade.

*

Aqui chegados, não deixará de se referir.

O n.º 6 do art.º 16.º do CIVA está em relação com o número que o antecede, o n.º 5. Como logo decorre da letra da norma: “*Do valor tributável referido no número anterior são excluídos: (...)*”. Sendo que no n.º 5 (que, por sua vez, complementa, também se note, o n.º 1 do mesmo artigo)²³ - se lê: “5. *O valor tributável das transmissões de bens e das prestações de serviços **sujeitas a imposto**, inclui: a) Os impostos, direitos, taxas e outras imposições, (...).*”

Ou seja – e parece-nos de razoável clareza a forma como o legislador se expressou – só as “imposições” (na expressão do legislador, *cf.* n.º 5, e n.º 6 ao para ali remeter)/“indenizações” (na terminologia *fértil* ao dispor, ademais, dos agentes económicos) integradas em prestações de serviços²⁴ sujeitas - ou seja, só aquelas (chamemos-lhes agora “quantias”) que já cabiam no n.º 5 (e, assim também, no n.º 1) - é que, depois, poderão ficar excluídas por via do n.º 6 (todos do art.º 16.º).

Assim, pelo n.º 6, al. a), não se excluem do valor tributável senão as “outras imposições” que, muito embora surgindo no seio de prestações de serviços sujeitas (logo, à partida, integrantes da contraprestação - incluídas no valor tributável), ainda assim, e porque (e na medida em que) assentam a sua razão de ser (natureza) no - ocorrido, conforme judicialmente atestado -

²⁰ Proc. C-250/14 e C-289/14

²¹ Proc. C-43/19

²² Como também plasmado, entre outros, no Ac. MEO. *V.*, entre o mais, § 40, 46 e 47.

²³ *V. supra*

²⁴ Por facilidade fazemos a referência apenas, no presente, a prestações de serviços – por ser o caso nos autos.

incumprimento de obrigações, não serão (*i.e.*, deixarão de ser, por força - também por força²⁵- do n.º 6, e contrariamente ao que decorreria dos n.ºs 1 e 5) tributáveis em IVA.

Como bem se compreende. Nem se compreenderia que no n.º 6 não se estivesse a tratar de excluir apenas o que - muito embora podendo ter sido estipulado contratualmente ser devido - extravasa o âmbito de aplicação do IVA. Indemnizações por incumprimento (total ou parcial) de obrigações - assim, indemnizações *stricto sensu*, aí onde não se detecta um carácter remuneratório - não configuram uma verdadeira e própria contraprestação. Não são a contrapartida de uma operação. Não remuneram uma prestação de serviços. Não lhes corresponde, seja directa, seja indirectamente, do outro lado do sinalagma (inexistente), uma prestação a que esteja obrigado, de seu lado, o seu credor (o credor da indemnização *stricto sensu*). Não integram um elo prestação/contraprestação, se se quiser. Não traduzem, assim, a onerosidade própria do âmbito de incidência em IVA (*cf.* art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA; e *v.* Art.º 2.º, n.º 1, al. c) da DIVA).

O que em IVA ficará abrangido será, sim, tudo aquilo que constituir contraprestação obtida ou a obter pelo prestador²⁶ em virtude dessa mesma prestação de serviços.

E note-se como no caso, se dúvidas ainda assim houvesse (que não há), a “indemnização” acordada foi inclusivamente determinante para a decisão de contratar.²⁷ Logo por aqui se detectando, notemos, a natureza de contraprestação que a mesma reveste. A ela não ter sido acordada, a prestação de serviços não teria chegado a ser contratada.

Assim se alcança também com razoável clareza a *ratio legis* da norma²⁸. Numa tentativa de evitar manipulações do *valor tributável*, entendeu o legislador de consagrar expressamente (al. a) do art.º 16.º/6) que no caso de verdadeiras e próprias indemnizações (indemnizações *stricto sensu* – *cf.* *supra*), meramente ressarcitórias de danos/perdas/prejuízos sem carácter remuneratório, que sancionam a lesão de um interesse sem um carácter remuneratório, não há incidência em IVA. Que os respectivos montantes ficam excluídos do *valor tributável*. Assim,

²⁵ Em bom rigor tal já decorre do próprio sistema uniforme do IVA.

²⁶ Pensamos agora tão só nas prestações de serviços.

²⁷ *Cfr.* já *supra* (e *cf.* al. j) do probatório e doc 5 a fls. 74)

²⁸ No tema e quanto desde logo à *ratio legis* da norma pode ver-se, com interesse, e sem prejuízo do que vimos de expôr, Afonso Arnaldo e Pedro Silva, “O IVA e as Indemnizações”, *in* FISCO, N.º 107/108, 2003, Ano XIV, p. 85 e ss (*v.* p. 90). *V.* também “Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, Notas Explicativas e Legislação Complementar”, DGCI, Núcleo do IVA, INCM, 1985, a pp 101-102.

que os respectivos montantes, nessa medida que aí determinou - *i.e.*, na medida em que tenham sido declarados judicialmente por incumprimento (total ou parcial) de obrigações - e contrariamente ao que sucederia à partida (*cf.* n.º 5 e n.º 1 do mesmo art.º 16.º), ficam excluídos do valor da contraprestação.

E porque dizemos contrariamente ao que sucederia à partida? Porque estamos sempre no âmbito, assim o vemos, de operações sujeitas. Estamos em IVA, e é de tais operações que no art.º 16.º (e *v.* a sua relação, por sua vez, com os art.ºs 1.º e 4.º) se cuida. Sendo que não é raro, em tal contexto, na prática da sua actividade, os agentes económicos estipularem com *alguma imaginação* contrapartidas típicas no seio de determinadas operações. Assim, o preço - sob uma forma *encapotada*, sob as vestes de uma “indenização”. E é por assim ser que o legislador expressamente afasta considerar tais quantias do valor da contraprestação – apenas e só quando e na medida em que um Tribunal tenha apreciado a situação e, em consequência, determinado o pagamento de uma indenização por incumprimento de obrigação. Uma indenização *stricto sensu*. Uma indenização que, ainda que nascida numa operação sujeita a IVA, e à qual terá sido dada essa designação - de “indenização” - é efectivamente, não só na sua forma (verbal), como também na sua substância, uma quantia devida, e na medida em que o for, por motivos de reparação de danos/prejuízos sem um carácter remuneratório associado. Assim o vemos. Coisa que o legislador entendeu dever ficar acautelada (ser verificada) judicialmente – não se bastando, pois, simplesmente com a designação adoptada pelas Partes na sua prática negocial.

Procurou, pois, o legislador, assim, evitar a manipulação do *valor tributável*.

E evitar a manipulação do *valor tributável* (diminuições artificiais da base tributável) é, também, proteger a Neutralidade. Diga-se.

Assim se compreendendo também a correspondência querida pelo legislador em IVA entre *valor tributável* e preço efectivo da transacção.

Como resultará claro, o próprio o art.º 16.º opera, por sua vez, em relação, desde logo, com o art.º 1.º, n.º 1, al. a) do CIVA. Como assim, o Art.º 73.º da DIVA em relação com o - e dentro dos limites do - Art.º 2.º da DIVA.

*

Acresce que entender-se, como na Decisão, que pelo facto de a “indenização” ter sido fixada (“a título de cláusula penal”) por um Tribunal (*rectius*, ter havido a intervenção de um Tribunal na aplicação da Cl. 11.4) fica afastada a sujeição a IVA é, além do mais, afrontar o princípio *luz* em IVA, da Neutralidade. Com efeito, como se viu, não só a mesma prestação de serviços ficaria, numa parte, sujeita (as rendas pagas até à denúncia produzir efeitos, incluindo também as rendas pagas antecipadamente para o período posterior à denúncia e contabilizadas na “indenização” – *cf.* probatório, al. e) parte final²⁹) e, noutra, não sujeita³⁰ (as demais rendas pagas num todo sob a denominação de “indenização” e devidas como *ab initio* contratualizado para o caso da denúncia ocorrer). Como, ainda, prestações de serviços idênticas ficariam, ou não, sujeitas, consoante o sujeito passivo (SP) credor da contraprestação em questão imediatamente emitisse a factura respectiva, como e quando devido (*cf.* CIVA), ou, diferentemente, não o fizesse e aguardasse ir cobrar aquela quantia em Tribunal. Guiando, pois, a sua actuação por motivações fiscais.

Mais, a tal se admitir também se admite, afinal, deixar nas mãos dos SP a delimitação da incidência. Assim, e em casos como o presente: procedendo de imediato (*cf.* CIVA) à emissão da factura ref. à dita “indenização” há que liquidar IVA (nem tal será discutível). Ao invés, aguardando a contraparte ir discutir em Tribunal a obrigação de pagamento, deixará de ser devido liquidar IVA. Como bem se compreende, também aqui, a interpretação da norma com o indicado sentido não colhe. Tenha-se em mente o Princípio da legalidade em Direito Tributário.

Ao decidir como se decidiu também se valida, afinal, que quando em contratos de prestação de serviços com sujeição a IVA e sem isenção se fixe um preço e se determine que o mesmo (ou parte) só seja devido certo tempo após terminada a prestação dos serviços, esse preço (ou parte) deixe de ficar sujeito a IVA. Parece-nos. (*cf.* p. 7 da Decisão - “Cessaram as prestações recíprocas”). Eventualmente sendo-lhe dado um *nomen* distinto, e sendo ou não um Tribunal a declarar devido o respectivo pagamento a título de “indenização”. Independentemente também de, pelas mãos de um Tribunal ou não, ocorrer redução do preço.

²⁹ Designadamente: “Os montantes pagos (...) sujeitos a IVA (cfr. pp. 20 e 23 RIT)”.

³⁰ E *v.*, com as necessárias adaptações ao caso de ter havido renúncia à isenção (como nos presentes autos), a título de exemplo, o prolatado pelo TJUE no Acórdão Lubbock Fine (Proc. C-63/92).

Como quer que seja.

Não se verificou, no caso dos autos, “incumprimento de obrigações” – *cf.* art.º 16.º, n.º 6, al. a).

Total ou parcial.

Contrariamente ao decidido.

Não. O que deu causa à obrigação de pagamento da “indenização” em questão foi, como se viu, a previsão contratual pelas Partes na Cl. 11. Em concreto, o disposto no n.º 4 em conjugação com o n.º 2, tudo da Cl. “11. Causas de Cessação”. Nos termos analisados. Contraprestação de uma prestação de serviços. “Indenização” com carácter remuneratório, “indenização remuneratória”, em IVA. Sujeita, quando a operação em questão se encontrasse sujeita. Como era no caso, em que tinha havido renúncia à isenção. E sujeita apenas a quantia efectivamente paga³¹. Como assim na Liquidação em crise – *cf.* al. l) do probatório.

*

O que se concluiu tem também assento na Jurisprudência do TJUE.

Como, ainda, na nossa Jurisprudência - STA, TCA e CAAD.

Quanto à primeira (TJUE), desnecessário será desenvolver o carácter de vinculatividade de que se reveste para o Julgador, com particular acuidade em IVA. Sendo que, além de todos os demais, dois Acórdãos recentes tratam precisamente de situações com idêntico circunstancialismo fáctico-jurídico ao do caso dos autos, subsumíveis os factos nas mesmas normas em IVA. Antes de mais, o Acórdão MEO. Depois, e mais recente, o Acórdão Vodafone.³² Numa súmula, sem preocupações de exaustão, diga-se. No primeiro destes Acórdãos é certo que o TJ deu relevância ao facto de o montante pago ter sido o exacto montante que seria devido até ao termo do contrato. Sem, porém, que isso seja determinante, desde logo para o *nosso* caso - como se retira, depois, também do Acórdão Vodafone (aqui voltaremos). Nem também (como a Requerente nos presentes autos) a operadora MEO terá podido continuar disponibilizar os serviços (pense-se no equipamento, em tais situações a ter

³¹ *V.* Art.º 90.º/1 da DIVA

³² Ref. já *supra*

que ser devolvido à operadora). Tudo pontos que, muito embora referidos na Decisão³³ como pontos que afastam a possibilidade de se considerar as situações *sub judice* (ali/aqui) serem equiparáveis, não a afastam. Como também decorre do que percorremos. Também assim não procede a afirmação³⁴ de que o único ponto em comum (entre *ali* – Ac. MEO - e *aqui*) é o de o *cliente* (aqui, a subarrendatária) se ter recusado a fazer uso da prestação de serviços. Entre o mais, também ali (i) o *cliente* tinha o direito de fazer cessar o contrato sem que tal configurasse incumprimento, (ii) os montantes a facturar ao *cliente* – (aqui rendas, no decorrer da execução do contrato e também na “indenização”, como vimos) – são pré-fixados pelas Partes no contrato, integrando o preço total, fixando-se no contrato o valor que o prestador recebe independentemente da efectiva prestação dos serviços até final do prazo inicial, (iii) as Partes configuravam formalmente a cláusula como de “cláusula penal”, (iv) quando a “indenização” é paga já tinha cessado a efectiva prestação dos serviços. No Ac. Vodafone, por seu turno, o Alto Tribunal não só consolida o entendimento vertido no Ac. MEO como, ainda, vai mais longe. Com interesse para o *nosso* caso (ainda que, como vimos, não fosse necessário aqui chegar), neste Ac., questionado o TJ sobre se - por não ser possível, ali, o montante da “indenização” corresponder automaticamente ao que seria pago ao longo da duração inicial acordada e/ou simplesmente por não existir essa correspondência - a *Jurisprudência MEO* ficaria prejudicada, a resposta do Alto Tribunal foi em sentido negativo, *i.e.*, no sentido da irrelevância dessa não correspondência para efeitos da qualificação como contraprestação.

A referida *Jurisprudência* do TJUE impunha-se, sim, também no presente caso. Pelo que igualmente não acompanhamos a Decisão na parte em que determinou aquela não ser aplicável.

(Dê-se ainda nota de que nos Ac.s Jurgén Mohr e Landboden, referidos na Decisão, a *ratio* decisória do TJ, ao excluir do *valor tributável* as quantias ali em questão, se relaciona com o facto de os beneficiários das operações não serem, aí, individualizáveis; v. § 21 e 22, e § 23, respectivamente).

³³ pp. 7-8 da Decisão.

³⁴ p. 7 da Decisão.

No STA, por sua vez, v., entre outros, o Ac. de 01/07/2022 no proc. n.º 1595/10 e o Ac. de 27/01/2016 no proc. n.º 331/14. No TCA v., por todos, o Ac. de 03/12/2020, no proc. n.º 8181/14. No CAAD v., por ex., o Ac. no Proc. 229/2017-T.

Por tudo o percorrido, teríamos decidido pelo indeferimento total do PPA e pela manutenção da Liquidação na Ordem Jurídica, por legal.

Lisboa, 23 de Janeiro de 2023

(Sofia Ricardo Borges)