



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DA ADVOGADA-GERAL
JULIANE KOKOTT
apresentadas em 7 de junho de 2018¹

Processo C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA
contra
Autoridade Tributária e Aduaneira

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal)]

«Pedido de decisão prejudicial — Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado — Âmbito de aplicação — Operações tributáveis — Prestação a título oneroso — Delimitação entre o ressarcimento de um dano, não tributável, e os serviços tributáveis prestados mediante pagamento de uma “indenização”»

I. Introdução

1. Neste processo, o Tribunal de Justiça tem de se debruçar sobre a delimitação, em sede de IVA, entre um pagamento pela prestação de um serviço (tributável e sujeito a imposto) e o pagamento de uma indemnização por um dano financeiro (logo, uma operação não tributável).
2. O contexto deste processo é o facto de o IVA não incidir sobre qualquer pagamento em dinheiro a um sujeito passivo, mas apenas sobre o pagamento de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços. Porém, como deve ser tratado, em sede de IVA, o caso em que o pagamento convencionado contratualmente tem de ser efetuado, apesar de todos os serviços até aí prestados terem sido suspensos e de, portanto, já não estarem a ser prestados mais serviços? Num caso destes, a que se reporta o pagamento? Pode-se falar ainda de uma remuneração de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços?
3. O Tribunal de Justiça já examinou questões análogas na sua jurisprudência sobre as chamadas compensações por serviços adquiridos e não utilizados, nos processos *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*² e *Air France-KLM e Hop!Brit-Air*³. Este pedido de decisão prejudicial dá ao Tribunal de Justiça oportunidade de desenvolver melhor essa jurisprudência.

¹ Língua original: alemão.

² Acórdão de 18 de julho de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440).

³ 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).

II. Quadro jurídico

A. *Direito da União*

4. Em sede de direito da União, o caso concreto é enquadrado pela Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado⁴ (a seguir «Diretiva IVA»).

5. O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), desta diretiva dispõe:

«1. Estão sujeitas ao IVA as seguintes operações:

[...]

c) As prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade;

[...]»

6. O artigo 73.º tem a seguinte redação:

«Nas entregas de bens e [nas] prestações de serviços, que não sejam as referidas nos artigos 74.º a 77.º, o valor tributável compreende tudo o que constitui a contraprestação que o fornecedor ou o prestador tenha recebido ou deva receber em relação a essas operações, do adquirente, do destinatário ou de um terceiro, incluindo as subvenções diretamente relacionadas com o preço de tais operações.»

B. *Direito português*

7. Os preceitos da Diretiva IVA foram transpostos para o direito português pelos artigos 1.º, n.º 1, alínea a), e 16.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (a seguir «CIVA»), na redação aplicável.

III. Processo principal

8. A MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, SA (a seguir «MEO»), 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 sinais de telecomunicações.

9. A prestação de serviços (de telecomunicações, de acesso à Internet, televisão e multimédia) por parte da MEO assenta numa complexa infraestrutura cuja montagem e manutenção implica um exigente investimento humano e material. Com base no valor do investimento necessário para a prestação de serviços, a MEO determina um número (mínimo) de contratos que deverão ser celebrados para que o seu racional de negócio possa ser alcançado.

⁴ JO 2006, L 347, p. 1.

10. No âmbito da sua atividade, a MEO celebra com os seus clientes contratos de prestação dos referidos serviços. Em determinados contratos que a MEO celebra com os seus clientes é estipulada a obrigação de o cliente permanecer vinculado ao contrato durante um período mínimo, sendo oferecidas, nestas situações, determinadas condições promocionais, nomeadamente a fixação de mensalidades de valor mais reduzido.

11. Estes contratos incluem cláusulas que preveem a obrigação de o cliente proceder ao pagamento de um valor correspondente ao da mensalidade (sem IVA) multiplicado pelo número de meses que faltarem para completar esse período (a seguir «indenização»), em caso de desativação dos serviços, antes do termo do vínculo contratual acordado, por iniciativa da MEO, por causa imputável ao cliente, nomeadamente o não pagamento das mensalidades devidas no âmbito do contrato.

12. Em situações de incumprimento por parte do cliente, a MEO, num primeiro momento, informa o cliente da necessidade da regularização dos valores em dívida e adverte que, em caso de não regularização, procederá ao cancelamento dos serviços contratados e ao débito da indenização decorrente do incumprimento do período de fidelização, conforme previsto no contrato.

13. Na sequência desta comunicação, caso o cliente não regularize os valores em dívida, a MEO procede ao cancelamento definitivo da prestação de serviços contratada. Em seguida, 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».

14. A generalidade dos clientes da MEO, perante o risco de débito da indenização, cumpre as condições contratadas, mantendo a vinculação durante o período mínimo de vigência. Nas mensalidades pagas pelos clientes durante o período em que os contratos foram cumpridos, a MEO liquidou IVA, que oportunamente entregou ao Estado.

15. Nas situações de cancelamento dos serviços, a MEO emite aos seus clientes incumpridores as faturas correspondentes à indenização, sem liquidação de IVA e com a expressa menção «Não sujeito a IVA». Apenas uma reduzida parte dos valores respeitantes aos valores debitados, nas situações de incumprimento, são objeto de pagamento.

16. A Unidade dos Grandes Contribuintes levou a cabo uma inspeção na MEO. Dessa inspeção resultou que a MEO não liquidou IVA sobre as indenizações cobradas aos seus clientes em 2012.

17. A MEO justificou o seu procedimento com o fundamento de que as indenizações em debate não estão sujeitas a IVA. Para o efeito, a MEO invoca, em especial, o parecer elaborado, a seu pedido, pelo Professor Doutor Englisch (Universidade de Münster, Alemanha). Acresce que, segundo a MEO, esta liquidação de IVA é inútil face aos vários regimes de recuperação de imposto previstos no artigo 78.º do CIVA e, além disso, a quantificação do imposto apurado pela Autoridade Tributária é indevida porque o IVA já está incluído no montante cobrado.

18. A Autoridade Tributária não aceitou estas alegações. Em seu entender, as indenizações são devidas no âmbito da responsabilidade remuneratória do adquirente do serviço, e não como ressarcimento por um dano causado ao prestador. Por isso, estas indenizações integram o conceito de lucro cessante e, como tal, estão sujeitas a IVA. A Autoridade Tributária quantificou o montante do imposto a pagar e procedeu a uma correção no montante de 1 812 195,35 euros.

19. A MEO apresentou reclamação graciosa dessa decisão. A reclamação foi indeferida por decisão da Autoridade Tributária. A requerente interpôs recurso hierárquico desta decisão, em 23 de dezembro de 2015, o qual não foi objeto de decisão no prazo legal. Por este motivo, a MEO interpôs recurso, em 20 de maio de 2016, no Tribunal Arbitral Tributário (Portugal).

IV. Pedido de decisão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça

20. Por decisão de 8 de janeiro de 2017, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 22 de maio de 2017, o Tribunal Arbitral Tributário submeteu ao Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 267.º TFUE, as seguintes questões prejudiciais:

- «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 noutro 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?»

21. No processo no Tribunal de Justiça, a MEO, a República Portuguesa, a República da Irlanda e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas e, com exceção da República da Irlanda, compareceram na audiência de 26 de abril de 2018.

V. Apreciação

A. Admissibilidade e interpretação das questões prejudiciais

22. Como o Tribunal de Justiça já decidiu, o Tribunal Arbitral Tributário deve ser considerado um órgão jurisdicional de um Estado-Membro, na aceção do artigo 267.º TFUE, pelo que pode submeter um pedido de decisão prejudicial ao Tribunal de Justiça⁵.

23. Não se pode acolher o entendimento da República Portuguesa de que o pedido de decisão prejudicial é inadmissível porque as afirmações do tribunal de reenvio são especulativas. Segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não compete ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma

⁵ Acórdão de 12 de junho de 2014, *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, n.ºs 23 a 34).

presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional quando for manifesto que a interpretação do direito da União solicitada não tem nenhuma relação com a realidade ou com o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal de Justiça não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas⁶.

24. *Prima facie*, não se verifica nenhuma destas situações. Pelo contrário, o tribunal de reenvio defronta-se com a questão da interpretação e da aplicação do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA, no caso de uma indemnização contratual. É indubitável que esta questão é admissível.

25. Porém, há que precisar um pouco a extensa questão prejudicial. No essencial, o tribunal de reenvio pretende esclarecer se o pagamento da indemnização à MEO por um (agora, antigo) cliente deve ser considerado remuneração de uma prestação de serviços, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

26. Isso é questionável, porque os serviços que vinham a ser prestados contratualmente foram cancelados e, portanto, a MEO deixou de prestar serviços. Porém, verifica-se que a indemnização a pagar é do mesmo montante que a remuneração líquida convencionalmente contratualmente para os serviços prestados, para dissuadir o cliente de incumprir o prazo acordado para o contrato.

27. Logo, há que esclarecer se a indemnização paga pelo cliente se reporta «puramente» à reparação de um prejuízo financeiro sofrido pela MEO, ou antes a uma prestação de serviços, tributável e sujeita a imposto, efetuada pela MEO.

B. Análise jurídica

1. Pagamento de uma remuneração por uma entrega de bens ou uma prestação de serviços

28. De acordo com o artigo 2.º, n.º 1, da Diretiva IVA, só estão sujeitas ao IVA determinadas operações, enumeradas taxativamente. Os dois elementos principais desta previsão normativa encontram-se no artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA. De acordo com esses preceitos, estão sujeitas a IVA as entregas de bens e as prestações de serviços por um sujeito passivo agindo nessa qualidade, se forem efetuadas a título oneroso. O IVA destina-se, enquanto imposto geral sobre o consumo, a tributar a capacidade económica do consumidor, que se manifesta num gasto patrimonial para obter um benefício consumível (a entrega de um bem ou a prestação de um serviço)⁷.

29. *A contrario*, resulta logo da letra do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA que um pagamento em dinheiro (isto é, o pagamento de uma remuneração), só por si, não dá lugar a que o destinatário da prestação fique sujeito a imposto, mesmo que seja um sujeito passivo. Com efeito, este deverá ter efetuado uma entrega de bens ou prestado serviços, a que o pagamento em dinheiro serve de contraprestação⁸.

6 Acórdãos de 17 de setembro de 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, n.º 32); de 30 de abril de 2014, Pflieger e o. (C-390/12, EU:C:2014:281, n.º 26); de 22 de junho de 2010, Melki e Abdeli (C-188/10 e C-189/10, EU:C:2010:363, n.º 27); e de 22 de janeiro de 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, n.º 19).

7 V., a título de exemplo: Acórdãos de 18 de dezembro de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, n.ºs 20 e 23), e de 11 de outubro de 2007, KÖGÁZ e o. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, n.º 37 — «[F]ixação do seu montante proporcionalmente ao preço recebido pelo sujeito passivo em contrapartida dos bens e dos serviços que fornece»).

8 V., expressamente, neste sentido, Acórdão de 3 de março de 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 18).

30. Da jurisprudência do Tribunal de Justiça resulta que isso só se verifica se existir um nexo direto entre o serviço prestado e o contravalor recebido, constituindo os montantes pagos a contraprestação efetiva de um serviço individualizável prestado no âmbito de uma relação jurídica em que se trocam prestações recíprocas⁹.

31. Os pagamentos efetuados fora dessa relação jurídica — que deve ser entendida *lato sensu*, atendendo à natureza de imposto geral sobre o consumo do IVA — não dão lugar a uma operação tributável. Por isso, não se verifica uma prestação de serviços a título oneroso se, apesar de a empresa receber um pagamento, esse dinheiro não for pago por uma vantagem consumível (isto é, pela entrega de um bem ou pela prestação de um serviço), mas por outros motivos (por exemplo, por compaixão¹⁰).

32. O mesmo raciocínio vale para os casos em que o pagamento unicamente compensa um prejuízo financeiro sofrido pela empresa, como, por exemplo, no caso dos juros de mora (danos patrimoniais sob a forma de prejuízo no refinanciamento, devido a mora no pagamento¹¹) ou da indemnização de lucros cessantes decorrentes da resolução do contrato¹². Em todos estes casos verifica-se, na verdade, um pagamento, não de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços da empresa mas sim de uma indemnização das consequências financeiras da não entrega de um bem ou da não prestação de um serviço por parte da empresa.

33. Em conclusão, nestes casos, é gasto dinheiro para o ressarcimento de um dano financeiro (dano patrimonial). O gasto de dinheiro por dinheiro é o arquétipo de um pagamento por uma não prestação¹³ («Não se pode comer dinheiro»¹⁴). A ele se equipara o ressarcimento de danos no património financeiro (como, por exemplo, o ressarcimento de lucros cessantes ou de um dano decorrente da mora do devedor), pois aqui não é gerada nenhuma vantagem consumível, mas apenas é compensada adequadamente a impossibilidade de obter um lucro.

34. Em contrapartida, é irrelevante a forma como o direito nacional trata a indemnização. Saber se esta é uma indemnização por responsabilidade contratual ou extracontratual, ou se é designada por reparação de prejuízos, indemnização ou remuneração, é irrelevante em sede de IVA, como a Comissão e Portugal também salientaram na audiência. O juízo de saber se um pagamento constitui uma remuneração de uma entrega de bens ou de uma prestação de serviços é uma questão de direito da União que deve ser decidida autonomamente face ao respetivo tratamento pelo direito nacional¹⁵.

2. Jurisprudência do Tribunal de Justiça sobre «indemnizações» análogas

35. Por conseguinte, no caso das chamadas indemnizações, compensações ou reparações de prejuízos, há sempre que esclarecer por que motivo e com que finalidade esses pagamentos foram feitos, para se poder decidir se se verifica uma entrega de bens ou uma prestação de serviços a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e c), da Diretiva IVA.

9 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); de 23 de março de 2006, *FCE Bank* (C-210/04, EU:C:2006:196, n.º 34); de 21 de março de 2002, *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200, n.º 39); e de 3 de março de 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 14).

10 Acórdão de 3 de março de 1994, *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, n.º 17: «[Em] função [...] de motivações subjetivas»).

11 Acórdão de 1 de julho de 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, n.º 8).

12 Acórdão de 18 de julho de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 35).

13 Em sede de IVA, o dinheiro é apenas um meio para gerar uma vantagem consumível (um bem de consumo), mas, em si mesmo, não é uma vantagem consumível. Está prevista unicamente uma exceção para a aquisição de moedas de coleção, relativamente às quais prevalece o valor de coleção, e já não o valor nominal.

14 Axioma conhecido, sob uma forma mais longa, como a profecia dos índios Cree, que diz: «Só quando for cortada a última árvore, envenenado o último rio, pescado o último peixe, é que o homem entenderá que não se pode comer dinheiro».

15 Sobre a interpretação autónoma de conceitos de direito da União: Acórdãos de 28 de julho de 2011, *Nordea Pankki Suomi* (C-350/10, EU:C:2011:532, n.º 22); de 14 de dezembro de 2006, *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:792, n.º 26); e de 4 de maio de 2006, *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, n.º 38).

36. No Acórdão *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, o Tribunal de Justiça apreciou uma indemnização global (o chamado sinal) para reparação do prejuízo sofrido pelo hoteleiro com a resolução do contrato pelo hóspede. Essa indemnização não constitui a remuneração de uma prestação e não integra o valor tributável para efeitos do IVA¹⁶. Uma vez que o pagamento do sinal não constitui a remuneração recebida por uma entidade que explora um estabelecimento hoteleiro como contraprestação efetiva de um serviço autónomo e individualizável prestado ao seu cliente, por um lado, e uma vez que a conservação do sinal tem por objetivo, na sequência da desistência desse cliente, reparar as consequências do incumprimento do contrato, por outro, deve considerar-se que nem o pagamento do sinal, nem a sua conservação estão abrangidos pelo artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA¹⁷.

37. No Acórdão *Air France-KLM e Hop!Brit-Air*, o Tribunal de Justiça decidiu, ao invés, que uma companhia aérea não pode invocar que o preço pago pelo passageiro que não comparece e que não é devolvido pela companhia constitui uma indemnização contratual que, por se destinar unicamente a reparar o prejuízo sofrido pela companhia aérea, não está sujeita a IVA¹⁸.

38. Para fundamentar este entendimento, o Tribunal de Justiça referiu, no essencial, por um lado, que o preço pago pelo passageiro que não comparece corresponde à totalidade do preço do bilhete. Por outro lado, a partir do momento em que o passageiro pagou o preço do bilhete e que a companhia aérea confirma que lhe está reservado um lugar, a venda é vinculativa e definitiva. Além disso, importa observar que as companhias aéreas se reservam o direito de revender o serviço não utilizado a outro passageiro, sem serem obrigadas a reembolsar o preço ao passageiro inicial. Daqui resulta que, não havendo prejuízo, a atribuição de uma indemnização seria desprovida de justificação¹⁹. Deve entender-se, portanto, que o montante não devolvido pelas companhias aéreas não se destina a indemnizar um prejuízo eventualmente sofrido pela não comparência de um passageiro, mas constitui antes uma remuneração, ainda que o passageiro não tenha beneficiado do transporte²⁰.

39. A situação ora em apreço encontra-se a meio caminho entre esses dois acórdãos. Por um lado, é pacífico que, quando a MEO cancela as conexões, deixam de ser prestados serviços aos clientes inadimplentes. Isso sublinha, sobretudo, a MEO. Por outro, a quantia a pagar é, porém, tão elevada como a remuneração líquida inicialmente convencionada por contrato para as prestações de serviços. Isto sublinham, sobretudo, a Comissão, a Irlanda e Portugal.

40. Contudo, diversamente dos dois acórdãos suprarreferidos, no caso vertente, foram prestados ao cliente os correspondentes serviços a título oneroso, o que, no caso de resolução do contrato, implica despesas suplementares, previstas no contrato. Nesse sentido, é irrelevante — ao contrário do que a MEO entende — que o contrato tenha agora cessado. Também os pagamentos feitos após a cessação de um contrato podem ainda estar conexos com prestações de serviços anteriores devidas por força do contrato.

41. Além disso, normalmente, a indemnização de um prejuízo financeiro no montante do lucro cessante terá sempre de ser mais baixa do que o preço líquido convencionado, pois dificilmente haverá uma margem de lucro em montante correspondente à contraprestação (líquida) convencionada. Em regra, a prestação de um serviço gera determinados custos, que não se verificam caso o serviço não seja prestado. Nesse sentido, no caso vertente, não ocorrem, por exemplo, despesas de manutenção e de gestão com o cliente «inadimplente». Dificilmente se pode falar, pois, de um ressarcimento global dos danos, como a MEO sustentou na audiência. Por isso, como a Comissão e

16 Acórdão de 18 de julho de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 32); v., neste sentido, no tocante aos juros de mora, igualmente, Acórdão de 1 de julho de 1982, *BAZ Bausystem* (222/81, EU:C:1982:256, n.ºs 8 a 11).

17 V., expressamente, neste sentido, Acórdão de 18 de julho de 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, n.º 35).

18 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 29).

19 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.ºs 32 e 33).

20 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 34).

Portugal alegaram na audiência, é legítimo questionar por que é que um cliente que utilizou os serviços prestados durante 24 meses e um cliente que, devido ao cancelamento dos mesmos, só os pôde utilizar, por exemplo, durante 18 meses devem pagar o mesmo montante, mas ser alvo de tratamento diferente em sede de IVA.

3. Soluções possíveis no caso concreto

42. Neste contexto, em minha opinião, só há duas soluções possíveis. Ou a indemnização se reporta, realmente, ao lucro cessante da MEO e repara um dano patrimonial que consiste num dano pecuniário, não devendo, nesse caso, ser tida como uma operação tributável.

43. Ou a indemnização deve ser considerada, em termos económicos, como fazendo parte integrante do preço total pago pelos serviços especiais prestados pela MEO, que é fracionado em mensalidades unicamente para efeitos do pagamento (como uma espécie de pagamento em prestações), e, em caso de inobservância do dever de pagar, são imediatamente devidas as mensalidades que ainda não se venceram.

44. Em consonância com a Comissão, Portugal e a Irlanda, considero correta esta última abordagem. Por um lado, continua a ser questionável qual o dano que é indemnizado globalmente, se o alegado dano for de montante idêntico ao preço da prestação dos serviços. Por outro, na celebração de semelhante contrato, é fixado o montante que a MEO recebe durante o prazo mínimo do contrato, independentemente da efetiva duração da prestação dos serviços. Assim, como a Comissão sublinhou com razão na audiência, não se verifica um prejuízo devido à cessação antecipada do contrato. A MEO recebe o mesmo montante (líquido) que receberia caso o contrato tivesse sido cumprido. Ora, como o Tribunal de Justiça já decidiu, «[não havendo prejuízo,] a atribuição de uma indemnização seria [...] desprovida de justificação»²¹.

45. A favor desta conclusão milita a consideração, em termos económicos, da construção contratual da MEO. O próprio Tribunal de Justiça reconhece a importância da realidade económica em sede de IVA²².

46. De uma perspetiva económica, está-se (tal como entendem a Comissão, Portugal e a Irlanda) perante uma espécie de preço fixo, sob a forma de uma compensação mínima contratualmente convencionada. Nesse sentido, é irrelevante, em sede de IVA, que um cliente pague 100 euros por mês, durante um período mínimo de 24 meses, por uma ligação à Internet, e tenha ainda de continuar a pagar 100 euros por mês, se resolver o contrato antes do seu termo (quantia total: 2 400 euros). Chegar-se-ia ao mesmo resultado se o cliente pagasse logo 2 400 euros e tivesse o direito de utilizar a ligação à Internet durante 24 meses, desde que não mudasse de casa. Em ambos os casos, a quantia contratualmente convencionada (2 400 euros) reporta-se a uma determinada prestação de serviços (a ligação à Internet), cuja duração é incerta. Em definitivo, este último caso acontece com qualquer outro preço global.

47. No caso vertente, só é incerta a duração da utilização, mas não a contraprestação pelos serviços a prestar. Em conclusão, no contexto dos contratos com uma duração mínima, a MEO recebe sempre, pelo menos, o mesmo montante, qualquer que seja o período durante o qual os serviços foram efetivamente prestados.

21 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 34).

22 Acórdão de 20 de junho de 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, n.ºs 48 e 49); v. também Conclusões do advogado-geral N. Jääskinen no processo Sudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, n.º 55).

48. Assim sendo, considerada economicamente, a «indenização» é apenas o último dos pagamentos mensais efetuados até então. À semelhança dos pagamentos anteriores, a «indenização» apenas remunera os serviços prestados até então.

49. Esta perspetiva económica está em consonância com o sentido e a finalidade da cláusula que, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, se destina a dissuadir os clientes de cessar o pagamento das suas «prestações» mensais. O vencimento imediato de todas as «prestações» de um preço global tem precisamente este efeito. Em conclusão, está-se perante um tipo de cláusula penal que não se reporta ao montante, mas sim ao vencimento do preço (restante) [remuneração na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA]. Devido à sua «inadimplência», o cliente tem de pagar de imediato o montante que ainda não se venceu, em vez de pagar prestações pelos serviços até aí usufruídos. Porém, como Portugal sublinhou com razão, o tipo de pagamento (imediato ou ao longo de vários meses) não pode alterar a natureza da prestação de serviços.

50. O mesmo vale para uma compensação distinta para o intermediário do contrato. O tratamento, em sede de IVA, da relação sinalagmática entre os clientes e a MEO não pode depender da configuração da relação contratual entre a MEO e terceiros. A provisão mais elevada apenas mostra que, em contratos com um prazo mínimo, a MEO auferiu efetivamente um lucro mais elevado, porque isso garante um determinado preço mínimo para os serviços a prestar, e confirma assim a consideração da matéria de facto de uma perspetiva económica, efetuada *supra*.

51. Consequentemente, está-se perante uma prestação de serviços a título oneroso, na aceção do artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva IVA.

4. Quanto ao cálculo e ao montante do IVA

52. Uma vez que resulta do pedido de decisão prejudicial que, na maioria dos casos, a indenização ora em apreciação não foi paga e que é manifesto que a Autoridade Tributária liquidou IVA sobre a indenização por vencer, afigura-se adequado dar ainda duas indicações úteis ao órgão jurisdicional de reenvio.

53. Por um lado, o IVA devido deve ser sempre liquidado sobre os montantes convencionados ou recebidos (neste caso, a indenização). Isto resulta da letra clara dos artigos 73.º e 78.º, alínea a), da Diretiva IVA. De acordo com esses preceitos, o valor tributável é o montante total que o prestador de serviços tenha recebido ou deva receber, com exceção do próprio IVA.

54. Por outro lado, o Tribunal de Justiça decidiu várias vezes que a empresa sujeita passiva age «apenas» como cobradora de impostos por conta do Estado²³, porque o IVA é um imposto indireto sobre o consumo, que deve ser suportado pelo consumidor final²⁴. Consequentemente, o Tribunal de Justiça já por diversas vezes decidiu que «[o valor tributável] do IVA a cobrar pelas autoridades fiscais não pode ser superior à contra[prestação] efetivamente paga pelo consumidor final, sobre a qual foi calculado o IVA que recai[, a final,] sobre esse consumidor»²⁵. Caso o consumidor final não pague à empresa, esta também não deve materialmente qualquer IVA.

23 Acórdãos de 20 de outubro de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, n.º 25), e de 21 de fevereiro de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, n.º 21); v. também as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 21).

24 Acórdãos de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19), e de 7 de novembro de 2013, Tulică und Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, n.º 34); e Despacho de 9 de dezembro de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, não publicado, EU:C:2011:825, n.º 21).

25 Acórdão de 24 de outubro de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, n.º 19); em sentido análogo, Acórdãos de 15 de outubro de 2002, Comissão/Alemanha (C-427/98, EU:C:2002:581, n.º 30), e de 16 de janeiro de 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, n.º 19), assim como as Conclusões do advogado-geral P. Léger no processo MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, n.º 69).

55. Por isso, a dívida tributária da empresa deve necessariamente ser corrigida, nos termos do disposto no artigo 90.º da Diretiva IVA²⁶, se se apurar, com segurança suficiente, que o seu cocontratante já não efetuará mais nenhum pagamento. Saber quando é que se pode falar dessa segurança suficiente é uma questão de facto que compete ao tribunal nacional resolver com observância dos direitos fundamentais dos sujeitos passivos e do princípio da proporcionalidade, por um lado, e do interesse do Estado numa tributação efetiva, por outro.

VI. Conclusão

56. Face ao exposto, proponho ao Tribunal de Justiça que responda do seguinte modo ao pedido de decisão prejudicial do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) (Portugal):

- 1) O artigo 2.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 2006/112/CE deve ser interpretado no sentido de que o pagamento de uma quantia previamente fixada, no caso de cessação antecipada de um contrato, dá lugar ao pagamento de IVA se essa quantia constituir a remuneração de serviços já prestados e não se limitar a ressarcir um dano patrimonial sofrido.
- 2) Para esta interpretação, é irrelevante que o intermediário de semelhantes contratos com período de fidelização receba uma compensação superior à que recebe em contratos sem período de fidelização. É igualmente irrelevante que essa quantia deva ser considerada uma cláusula penal à luz do direito nacional.

²⁶ Acórdão de 23 de novembro de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, n.ºs 20 e segs.), e as minhas Conclusões no processo Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, n.º 27).