

Processo C-622/23**Pedido de decisão prejudicial****Data de entrada:**

10 de outubro de 2023

Órgão jurisdicional de reenvio:

Oberster Gerichtshof (Supremo Tribunal de Justiça, Áustria)

Data da decisão de reenvio:

25 de setembro de 2023

Recorrente:

rhtb: projekt gmbh

Recorrida:

Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH

No litígio que opõe a recorrente rhtb: projekt gmbh, [omissis] 1220 Viena, [omissis] à recorrida Parkring 14-16 Immobilienverwertung GmbH, [omissis] 1010 Viena [omissis] que tem por objeto o montante de 1 540 820,10 euros [omissis], no âmbito do processo relativo ao recurso de «Revision» interposto pela recorrente do Acórdão do Oberlandesgericht Wien (Tribunal Regional Superior de Viena, Áustria), na qualidade de órgão jurisdicional de recurso, de 28 de dezembro de 2022, GZ 5 R 143/22v, 5 R 144/22s-66, que alterou o Acórdão do Handelsgericht Wien (Tribunal de Comércio de Viena, Áustria) de 30 de junho de 2022, GZ 22 Cg 24/20b-51, o Oberster Gerichtshof (Supremo Tribunal de Justiça, Áustria), na qualidade de órgão jurisdicional de «Revision» [omissis], [omissis] proferiu o seguinte

D e s p a c h o

1. Submete-se ao Tribunal de Justiça da União Europeia, nos termos do artigo 267.º TFUE, a seguinte questão para decisão prejudicial:

Deve 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, em conjugação com o artigo 73.º desta diretiva, ser interpretado no sentido de que o montante devido pelo dono da obra ao empreiteiro também está

sujeito a IVA quando a obra não foi (totalmente) executada, mas o empreiteiro estava disposto a executá-la e só foi impedido de o fazer por circunstâncias imputáveis ao dono da obra (por exemplo, o cancelamento da obra)?

2. [Omissis] [Suspensão da instância]

Fundamentação:

A. Matéria de facto

[1] As partes no litígio (as duas sociedades de responsabilidade limitada) celebraram no final do mês de março de 2018 um contrato de empreitada, nos termos do qual a recorrente, na qualidade de empreiteira, devia executar por conta da recorrida, na qualidade de dona da obra, trabalhos de construção a seco no âmbito de um projeto de construção. A remuneração pela obra foi fixada em 5 377 399,69 euros, incluindo IVA a 20 % no montante de 896 233,28 euros.

[2] Depois de a recorrente ter iniciado os trabalhos, a recorrida informou a recorrente, em finais de junho de 2018, de que já não pretendia beneficiar dos seus serviços.

[3] A resolução explicava-se pelo facto de o gerente da recorrida ter perdido a paciência com o gerente da recorrente e de ter, além disso, obtido uma proposta mais vantajosa de outra empresa.

[4] Em 19 de dezembro de 2018, a recorrente apresentou uma fatura final (direito contratual por cancelamento injustificado da obra), que ascendia a 1 607 695,07 euros, acrescida de 20 % de IVA e reduzida de 3 % de retenção.

[5] Devido ao cancelamento, a recorrente poupou custos relativos

- a materiais, equipamentos e serviços externos no montante de 1 362 979 euros
- a salários no montante de 1 578 591 euros
- a juros durante a construção (1 %) no montante de 42 584 euros, e
- ao risco relacionado com o projeto no montante de 21 292 euros,

ou seja, no total, 3 005 446 euros.

B. Argumentos das partes

[6] A **recorrente** reclama 1 540 820,10 euros. Alega que a resolução do contrato de empreitada não lhe é imputável. Por conseguinte, nos termos do artigo 1168.º do Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil austríaco, a

seguir «ABGB»), tem direito, em princípio, à totalidade da remuneração da obra. Após dedução da poupança, tem direito a 1 252 995 euros líquidos, ou seja, 1 503 594 euros brutos, em razão da resolução injustificada do contrato, acrescidos de 37 226,10 euros para trabalhos já efetuados, deduzidos os pagamentos já recebidos. O montante da ação resulta da soma do montante bruto por resolução injustificada do contrato e da restante remuneração da obra.

[7] A **recorrida** contestou a celebração de um contrato de empreitada. Afirma que a recorrente recebeu uma remuneração adequada pelos trabalhos de construção a seco indevidamente efetuados. Exclui que se possa reclamar uma remuneração superior com base no § 1168 do ABGB.

C. Tramitação processual anterior

[8] O **órgão jurisdicional de primeira instância** julgou a ação procedente. Reconheceu que tinha sido celebrado um contrato de empreitada. A recorrida resolveu o contrato sem motivo justificado. Por conseguinte, a recorrente, apesar da não execução parcial da obra, tinha direito à remuneração da obra, deduzida das poupanças previstas no § 1168, n.º 1, do ABGB (Código Civil). Sem apresentar mais explicações a este respeito, o órgão jurisdicional de primeira instância concedeu igualmente à recorrente o IVA incluído no montante da ação, no valor de 250 599 euros, no que respeita aos trabalhos que já não tinham sido efetuados, mas que deviam ser remunerados nos termos do § 1168 do ABGB.

[9] O **órgão jurisdicional de recurso** alterou a sentença proferida em primeira instância, julgando procedente a pretensão de 1 290 221,10 euros [omissis] e julgando improcedente o pedido adicional de 250 599 euros [omissis]. Tinha sido celebrado um contrato de empreitada. O direito à remuneração nos termos do § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB surge quando, apesar da disponibilidade do empreiteiro, a execução da obra tiver sido definitivamente abandonada devido a circunstâncias imputáveis ao dono da obra. Com efeito, embora o empreiteiro deva estar preparado para prestar um serviço nesse momento, a sua obrigação de prestação extingue-se *ex nunc* com o cancelamento da obra. O direito a remuneração reduzido não é satisfeito pelo dono da obra por uma contraprestação paga pelo empreiteiro e, na falta de troca de serviços, também não está sujeito a IVA. O IVA incluído no montante da ação ascende a 250 599 euros. Nesta medida, o pedido da recorrente deve ser indeferido.

[10] Chamado a pronunciar-se por ambas as partes, o **Supremo Tribunal de Justiça**, por despacho hoje proferido, negou provimento ao **recurso de «Revision» da recorrida**, no qual a recorrida continuava a contestar a celebração de um contrato de empreitada entre as partes, com o fundamento essencial de que a apreciação das instâncias inferiores segundo a qual o contrato tinha sido celebrado não carecia de correção. Esta apreciação jurídica deve, por conseguinte, ser adotada para a tramitação ulterior do processo.

[11] O **Supremo Tribunal de Justiça** deve agora pronunciar-se sobre o recurso de «Revision» interposto pela recorrente, que visa, no essencial, obter a confirmação do acórdão do tribunal de primeira instância com o fundamento de que também tem direito ao IVA, ao abrigo do § 1168 do ABGB, uma vez que, por considerações de direito da União expostas mais detalhadamente, este direito está sujeito ao IVA.

D. Direito da União aplicável

[12] 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 (JO 2006, L 347, p. 1, a seguir «Diretiva IVA») prevê que estão sujeitas ao IVA «[a]s prestações de serviços efetuadas a título oneroso no território de um Estado-Membro por um sujeito passivo agindo nessa qualidade».

O artigo 9.º, n.º 1, da diretiva dispõe o seguinte:

«Entende-se por “sujeito passivo” qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma atividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa atividade.

Entende-se por “atividade económica” qualquer atividade de produção, de comercialização ou de prestação de serviços, incluindo as atividades extrativas, agrícolas e as das profissões liberais ou equiparadas. É em especial considerada atividade económica a exploração de um bem corpóreo ou incorpóreo com o fim de auferir receitas com caráter de permanência.»

[14] O artigo 24.º, n.º 1, desta diretiva prevê o seguinte:

«Entende-se por “prestação de serviços” qualquer operação que não constitua uma entrega de bens.»

[15] O artigo 73.º desta diretiva dispõe o seguinte:

«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.»

E. Direito nacional

E.1. Direito civil

[16] O § 1168 do ABGB contém as disposições relativas ao contrato de empreitada a avaliar no caso em apreço. O n.º 1, primeiro período, da disposição tem a seguinte redação:

«Se a obra não for executada, o empreiteiro tem, contudo, direito à remuneração acordada, se estava disposto a executá-la e foi impedido de o fazer por circunstâncias imputáveis ao dono da obra; no entanto, deve ter em conta o que poupou devido à não execução do trabalho ou o que adquiriu ou deixou deliberadamente de adquirir através de outra utilização.»

Segundo jurisprudência constante do Supremo Tribunal de Justiça, o empreiteiro não tem direito à execução ou à conclusão da obra. Pelo contrário, o dono da obra pode, como entender, impedir o início ou a continuação e a conclusão da obra (RS0021809; v. também RS0021831; RS0025771). No caso em apreço, isto significa que a recusa da recorrida, em junho de 2018, em solicitar mais serviços à recorrente conduz à não execução (definitiva) da obra (ainda pendente) e, por conseguinte, à aplicação da disposição citada. O cancelamento da obra implica – como consequência jurídica adicional – a cessação antecipada da relação contratual. Com o cancelamento a obrigação do empreiteiro de (continuar a) executar a obra deixa de se aplicar, sem que seja necessária uma resolução do empreiteiro (7 Ob 43/14w; 8 OB 131/17y). O direito previsto no § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB (Código Civil) é um direito a remuneração e não um direito a indemnização (RS0021875).

E.2. Direito fiscal

Nos termos do § 1, n.º 1, ponto 1, da Umsatzsteuergesetz (Lei austríaca relativa ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, a seguir «UStG»), as entregas de bens e outras prestações de serviços efetuadas no território nacional a título oneroso por um empresário no quadro da sua empresa estão sujeitas a IVA. A operação não deixa de ser tributável pelo facto de ter sido efetuada com base num ato legal ou administrativo ou por se considerar ter sido efetuada nos termos de uma disposição legal.

[18] Quanto à questão de saber se a «remuneração» devida no caso em apreço nos termos do § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB está sujeita ao IVA ao abrigo do § 1, n.º 1, ponto 1, da UStG, não existe jurisprudência (do órgão jurisdicional de última instância).

[19] Defende-se na doutrina principalmente o seguinte: a remuneração em questão, de acordo com o § 1168, n.º 1, segundo período, ABGB, é (não uma prestação real, mas) a mera disponibilidade do titular do direito para a prestação,

que, em princípio, não está sujeita ao IVA sem ocorrência de outras circunstâncias *[omissis]*.

[20] A Diretiva do Ministério das Finanças austríaco de 4 de novembro de 2015, BMF-010219/0414-VI/4/2015 («UStR 2000»), dirigida unicamente às autoridades fiscais, prevê igualmente, no ponto 15, que os pagamentos que uma parte do contrato (regra geral, o comprador) deve efetuar devido à sua resolução antecipada do contrato não são tributáveis em sede de IVA.

F. Fundamentação da questão prejudicial

[21] F.1. Conforme exposto no ponto E.2., de acordo com a opinião austríaca prevalecente, o direito invocado na ação não está sujeito ao IVA e, por conseguinte, o recurso de «Revision» da recorrente – apenas relativo ao IVA incluído nas pretensões da ação – não é justificado.

[22] F.2. No entanto, tendo em conta a recente jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia relativa a casos semelhantes ao do presente processo, existem dúvidas quanto à conformidade da opinião austríaca prevalecente com o direito da União.

[23] F.2.1. Nos processos apensos *Air-France/KLM C-250/14* e *Hop! -Brit Air SAS C-289/14* (EU:C:2015:841), o Tribunal de Justiça da União Europeia declarou, no seu Acórdão de 23 de dezembro de 2015, que o artigo 2.º, ponto 1, e o artigo 10.º, n.º 2, da Sexta Diretiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria coletável uniforme, conforme alterada pela Diretiva 1999/59/CE do Conselho, de 17 de junho de 1999, e, em seguida, pela Diretiva 2001/115/CE do Conselho, de 20 de dezembro de 2001, devem ser interpretados no sentido de que a emissão de bilhetes por uma companhia aérea está sujeita a imposto sobre o valor acrescentado, nos casos em que os bilhetes não sejam utilizados pelos passageiros e estes últimos não possam obter o seu reembolso.

[24] F.2.2. No processo *Meo – Serviços de Comunicações e Multimédia C-295/17* (EU:C:2018:942) declarou, no seu Acórdão de 22 de novembro de 2018, que

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.

[25] F.2.3. No processo *Vodafone Portugal* (C-43/19, EU:C:2020:465), o Tribunal de Justiça da União Europeia declarou, no seu Acórdão de 11 de junho de 2020, que 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 os montantes recebidos por um operador económico em caso de resolução antecipada, por causa imputável ao próprio cliente, de um contrato de prestação de serviços que preveja o cumprimento de um período de fidelização, em contrapartida da atribuição a esse cliente de condições comerciais vantajosas, devem ser considerados como constituindo a remuneração de uma prestação de serviços efetuada a título oneroso, na aceção dessa disposição.

[26] F.3. As referidas decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia têm em comum com o presente processo o facto de dizerem respeito a uma quantia em dinheiro que, nos termos de um contrato, constituía a remuneração de um serviço inicialmente devido por força do contrato e que é igualmente devido (pelo menos parcialmente) quando o serviço não é utilizado por razões imputáveis ao adquirente (comprador, dono da obra).

[27] Isto milita a favor do facto de a «remuneração» em causa no presente processo nos termos do § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB estar também sujeita ao IVA (sujeita ao imposto sobre o volume de negócios).

[28] F.4. No entanto, as matérias de facto nas decisões citadas do Tribunal de Justiça da União Europeia diferem da matéria de facto no presente processo:

[29] F.4.1. Nos processos apensos *Air-France/KLM* C-250/14 e *Hop! -Brit Air SAS* C-289/14 (EU: C: 2015: 841), cada companhia aérea era devedora aos seus clientes da prestação de voo respetiva no momento da partida reservada ou durante o período de validade. O serviço (devido numa base fixa ou apenas num determinado período de validade) não podia ser prestado pela companhia aérea apenas pelo facto de o cliente se ter atrasado na prestação do serviço, uma vez que não compareceu ou cancelou o serviço durante o período de validade.

[30] No caso em apreço, em contrapartida, o empreiteiro (recorrente) já não era devedor do trabalho (restante) a partir do momento do cancelamento pelo dono da obra (recorrido) (v. E.1.). Mesmo que a obrigação de pagar o IVA deva, em princípio, ser avaliada independentemente da existência e da validade de uma relação contratual subjacente [*omissis*], neste caso - não obstante o termo «remuneração» no § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB - poderia haver dúvidas, tendo em conta a cessação da relação contratual, quanto à existência da condição de uma ligação direta entre a contrapartida recebida e o serviço prestado (v. Acórdão do Tribunal de Justiça *Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia* C-295/17 [EU:C:2018:942] n.ºs 39 e segs.) e quanto ao facto de o empreiteiro recorrente continuar a ser um «fornecedor de bens» ou «prestador de serviços» e o dono da obra recorrido continuar a ser um «adquirente» ou «destinatário» na aceção do artigo 73.º da Diretiva IVA.

[31] F.4.2. Os processos *Meo - Serviços de Comunicações e Multimédia* C-295/17 (EU:C:2018:942) e *Vodafone Portugal* C-43/19 (EU:C:2020:465) diziam respeito a obrigações de trato sucessivo – ao contrário do contrato de empreitada no presente caso, que constitui uma obrigação de resultado.

[32] Além disso, resulta das duas decisões que, na hipótese de resolução antecipada pelo cliente de um contrato de prestação de serviços com um período mínimo de fidelização, o montante a pagar continua, em certa medida, a revestir carácter remuneratório, mas que «a resolução do contrato durante o período de fidelização justifica uma contrapartida, a título de compensação, para “recuperação de custos associados à subsidiação de equipamentos terminais, à instalação e ativação do serviço ou a outras condições promocionais”» (C-43/19, n.º 24) ou «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» (C-295/17, segunda resposta).

[33] O direito aqui em causa nos termos do § 1168, n.º 1, primeiro período, do ABGB (Código Civil) não tem um carácter de remuneração comparável.

G. [*Omissis*] [Suspensão da instância]

[*Omissis*]

Viena, 25 de setembro de 2023

[*Omissis*]