

# De LEGIBUS

5/6

2023

**PRINCÍPIOS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO,  
NO ÂMBITO DO SISTEMA COMUM DO IVA  
– A AMBIVALENCIA DO ELEMENTO  
TELEOLÓGICO, NO QUE CONCERNE  
AO ABUSO DE DIREITO E ÀS NORMAS  
DE ISENÇÃO E DE APLICAÇÃO  
DE TAXAS REDUZIDAS**

PRINCIPLES OF INTERPRETATION, TO BE APPLIED TO THE COMMON  
VAT SYSTEM – THE AMBIVALENCE BETWEEN THE TELEOLOGICAL  
ELEMENT, IN WHAT CONCERNS THE PRINCIPLE OF TAX  
AVOIDANCE AND THE INTERPRETATION OF RULES  
PRESCRIBING EXEMPTIONS AND LOWER RATES

**PEDRO COSTA MONTEIRO**

**REVISTA DE DIREITO**

LAW JOURNAL

Faculdade de Direito — Universidade Lusófona

<https://revistas.ulusofona.pt/index.php/delegibus>

**PRINCÍPIOS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO,  
NO ÂMBITO DO SISTEMA COMUM DO IVA  
– A AMBIVALÊNCIA DO ELEMENTO  
TELEOLÓGICO, NO QUE CONCERNE  
AO ABUSO DE DIREITO E ÀS NORMAS  
DE ISENÇÃO E DE APLICAÇÃO  
DE TAXAS REDUZIDAS**

PRINCIPLES OF INTERPRETATION, TO BE APPLIED TO THE COMMON  
VAT SYSTEM – THE AMBIVALENCE BETWEEN THE TELEOLOGICAL  
ELEMENT, IN WHAT CONCERNS THE PRINCIPLE OF TAX  
AVOIDANCE AND THE INTERPRETATION OF RULES  
PRESCRIBING EXEMPTIONS AND LOWER RATES

---

---

**PEDRO COSTA MONTEIRO\***

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. O conceito de abuso de direito e o método de interpretação teleológica; 3. Definição da teleologia da lei; 4. Diferenças de métodos de interpretação, quanto às normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas; 4.1. Da metodologia hermenêutica estrita e daquela conforme ao princípio da neutralidade, adotadas pelo TJUE, quanto às normas de isenção de imposto; 4.2. Evolução jurisprudencial da metodologia hermenêutica estrita e daquela conforme ao princípio da neutralidade, no âmbito das normas de isenção; 4.3. Evolução jurisprudencial, da metodologia hermenêutica estrita, e da consentânea ao princípio da neutralidade, no âmbito das normas de aplicação de taxas reduzidas; 5. Conclusões.

**RESUMO:** O presente trabalho visa descrever os principais métodos de interpretação das normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas, para efeitos do IVA, e realçar a diferença de tratamento, providenciada pelo TJUE, na aplicação de tais metodologias interpretativas e na operacionalização do princípio do abuso de direito fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE:** Imposto sobre o Valor Acrescentado; interpretação do direito; normas de isenção; normas de aplicação de taxas reduzidas; abuso de direito.

---

\* Professor Auxiliar na Faculdade de Direito da Universidade Lusófona (Lisboa). Investigador do CEAD Francisco Suárez. pedro.costa.monteiro@at.gov.pt

**ABSTRACT:** This work aims to describe the main methods of interpreting the rules that apply VAT exemptions and reduced rates and to outline the difference in treatment of the teleological element, provided by the European Court of Justice, when applying such interpretations standards and when employing the principle of tax avoidance.

**KEYWORDS:** Value Added Tax; interpretation of the law; provisions concerning exemptions; provisions concerning lower tax rates; tax avoidance

**ABREVIATURAS:**

CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.
Diretiva IVA	Diretiva 2006/112/CE do Conselho, de 28 de novembro de 2006, relativa ao sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado.
HMRC:	<i>“His Majesty Revenue and Customs”</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
SEXTA DIRETIVA	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.
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia.
UE	União Europeia.

## 1. INTRODUÇÃO

O autor procede, neste artigo, a uma descrição e análise crítica dos princípios de interpretação da lei, consagrados, pelo TJUE, no que concerne à figura jurídica do abuso de direito e às normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas de imposto, para efeitos do sistema comum do IVA.

Desta análise, o autor conclui existirem diversas ambiguidades nas metodologias hermenêuticas adotadas pelo TJUE.

## 2. O CONCEITO DE ABUSO DE DIREITO E O MÉTODO DE INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA

A aplicação da doutrina de abuso do direito, no âmbito do sistema comum do IVA<sup>1</sup>, concretizou-se no Acórdão *Halifax*<sup>2</sup>.

Neste Acórdão, o TJUE analisou uma série complexa de operações, implementada com o intuito de permitir a recuperação do IVA suportado, a montante, na construção de imóveis<sup>3</sup>, por um sujeito passivo misto<sup>4</sup>.

1 Consubstanciado, essencialmente, na Diretiva IVA.

2 Acórdão do TJUE (Grande Secção) datado de 21 de fevereiro de 2006, referente ao Proc. C-255/02 (“*Halifax plc, Leeds Permanent Developments Services Ltd e County Wide Property Investments Ltd vs. Commissioners of Customs and Excise*”) ECLI:EU:C:2006:121.

3 Em moldes sucintos, tratou-se da implementação de uma montagem negocial, por uma instituição financeira (sujeito passivo misto do IVA), que pretendia adquirir serviços de construção civil, e que dispunha de um *pro rata* de dedução a rondar os 5%. Com o intuito de obter uma desoneração efetiva do IVA que teria de suportar na construção de *call centres*, esta instituição financeira (*Halifax*) começou por financiar, através de um contrato de mútuo, uma das suas filiais (*Leeds Developments*), de modo a que esta pudesse adquirir os direitos sobre os terrenos e para a execução da obra. No mesmo dia em que foi convenicionado o mútuo, a *Leeds Developments* celebrou um contrato de promoção e financiamento imobiliário com uma segunda filial (*County*), tendo esta executado e promovido a execução dos trabalhos. Posteriormente, a *Halifax* outorgou um contrato de locação de imóveis com a *Leeds Developments*, que veio a ceder tal direito a uma outra empresa do grupo (*Property*), tendo esta, nesse mesmo dia, procedido à sublocação dos imóveis à própria *Halifax*. Assim, e em decorrência desta montagem artificial: (i) a *Halifax* poderia deduzir parte do IVA pago a montante, relativo aos trabalhos realizados no âmbito dos contratos celebrados pela *Leeds Developments*; (ii) podendo esta deduzir o imposto liquidado nas faturas da *County*; (iii) a qual, por sua vez, poderia declarar a totalidade do IVA liquidado a jusante, indicado naquelas faturas, e deduzir o IVA a montante referente aos trabalhos realizados por construtores independentes (note-se, ainda, de forma incidental, que os serviços de locação, celebrados entre a *Leeds Developments* e a *Property*, seriam operações isentas, mas, como ocorreram num distinto período contabilístico, tais prestações não inviabilizariam o direito da primeira filial a recuperar o imposto pago a montante, relativo aos meses de fevereiro e março de 2000, que ocorreria durante o período encerrado a 31 de março desse mesmo ano).

4 Os sujeitos mistos do imposto caracterizam-se por exercer, em simultâneo, atividades sujeitas a

A doutrina de abuso do direito (por nós, igualmente, designada por elisão fiscal), adotada pelo TJUE, consagra dois elementos cumulativos<sup>5</sup> (os quais resultam de uma densificação jurisprudencial do anterior teste, consignado, num contexto extratributário, em *Emsland-Stärke*<sup>6</sup>).

Temos<sup>7</sup>:

– Um elemento objetivo, consubstanciado na obtenção de uma vantagem fiscal, contrária ao propósito prosseguido pelas normas do sistema comum do IVA, e pela legislação nacional (resultante da sua transposição); apesar de, numa ótica formal, cumprirem-se os requisitos jurídico-normativos de tais dispositivos legais (i.e., há que analisar a teleologia, imanente às normas defraudadas, para confirmar que a redução da carga fiscal não é um dos propósitos por si visados ou, pelo menos, “tolerados”); e

– Um elemento subjetivo, que, ao contrário do que foi aduzido no Acórdão *Emsland-Stärke*, passa a configurar-se em moldes objetivos. Ou seja, a verificação/determinação da prática abusiva deve ser atestada por intermédio de um conjunto de fatores objetivos (atinentes às características da transação), incumbindo aos órgãos jurisdicionais e às administrações fiscais nacionais<sup>8</sup>

---

imposto e atividades não sujeitas a imposto (“*sujeitos passivos parciais*”) ou atividades sujeitas a imposto, mas dele isentas (“*devedores parciais de imposto*”) – vide o Acórdão do TJUE (Sexta Secção), datado de 20 de junho de 1991, referente ao Proc. C-60/90 (“*Polysar Investments Netherlands BV vs. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*”) ECLI:EU:C:1991:268 e Acórdão do TJUE, datado de 22 de junho de 1993, referente ao Proc. C-333/91 (“*Sofitam SA (anteriormente Satam SA) vs. Ministre chargé du Budget*”) ECLI:EU:C:1993:261.

5 J. L. Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal – Forma e substância no Direito Fiscal Português, Internacional e Comunitário*, (Coimbra Editora, 2006), 375.

6 Acórdão do TJUE (Segunda Secção), datado de 16 de março de 2006, referente ao Proc. C-110/99 (“*Emsland-Stärke GmbH vs. Hauptzollamt Hamburg-Jonas*”) ECLI:EU:C:2000:695.

7 Vide os N.ºs 74 e 75 do Acórdão “*Halifax*”, cujo conteúdo foi, entre outros, sumarizado no N.º 49 do Acórdão do TJUE (Terceira Secção), de 22 de dezembro de 2010, referente ao Proc. C-277/09 (“*Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs v. RBS Deutschland Holdings GmbH*”) ECLI:EU:C:2010:810, e no N.º 52 do Acórdão do TJUE (Sétima Secção), datado de 27 de outubro de 2011, referente ao Proc. C-504/10 (“*Tanoarch s.r.o. vs. Danové riaditeľstvo Slovenskej republiky*”) ECLI:EU:C:2011:707.

8 Parte da doutrina sustenta que deveriam ter sido concedidas orientações mais precisas, pelo TJUE, aos órgãos jurisdicionais nacionais. Particularmente, em saber-se quando é que o resultado do ato/montagem negocial atenta contra a teleologia jurídico-normativa do sistema comum do IVA, assim como o “grau” de artificialidade que a transação deve comportar, para ser considerada abusiva, e como deve esta ser objetivamente comprovada – vide Rita de La Feria, “HMRC v Weald Leasing Ltd – not only artificial: the abuse of law in VAT”, *British Tax Review*, Number 5 (2008), 550. Entendemos, contudo, espúria, a alusão a um “grau” de artificialidade, o qual, a nosso ver, convoca necessariamente uma valoração subjetiva. Por outro lado, e como a autora acaba por

determinar: (i) a inexistência de uma genuína realidade económica; ou (ii) a pura artificialidade da montagem negocial<sup>9</sup> (verificada, nomeadamente, por meio da análise dos laços de cariz legal/económico ou das relações de índole pessoal entre os operadores<sup>10</sup>).

Com base neste “teste de abuso”, o Tribunal veio a concluir, face ao objeto do litígio, que: (i) o exercício do direito à dedução do IVA, suportado a montante, deveria ser vedado, visto estarmos em presença de uma transação elisiva, contrária ao princípio da neutralidade fiscal, e, assim sendo, atentatória de um dos mais basilares vetores axiológicos do próprio sistema comum do IVA; (ii) se impunha, em decorrência, a “redefinição” das operações tributáveis, de molde a “restabelecer-se” a situação, tal como esta existiria, na ausência de tais artifícios<sup>11</sup>.

A consagração, pelo TJUE, no contexto do IVA, de um elemento teleológico, estruturante do conceito de abuso do direito (i.e., o elemento objetivo do “critério dual”, consignado em *Halifax*): (i) certifica – mesmo que aludindo (terminologicamente) a uma pretensa “redefinição das transações” – que, a única consequência jurídica, associada ao fenómeno elisivo, consiste na aferição da subsunção da (subjacente) realidade económica no *Tatbestand*<sup>12</sup>; e (ii) permite que se considerem perfeitamente legítimas todas as vantagens fiscais, obtidas pelas partes, que não atentem/defraudem o propósito prosseguido pelas normas da Diretiva IVA.

---

aquiescer, o TJUE haveria, em ulteriores acórdãos, por precisar alguns dos traços do instituto de abuso do direito fiscal, para efeitos do sistema comum do IVA – vide Feria, “HMRC v Weald Leasing...”, 550.

9 Vittorio Tison, “*Tax Abuse: comparison of indirect and direct taxation*” in *Global Trends in VAT/ GST and Direct Taxes* (Vol. 93), Ed. Sebastian Pfeiffer, Marlies Ursprung-Steindl, Linde (2015), 384.

10 Vide o N.º 81 do Acórdão “*Halifax*”.

11 Vide o N.º 94 do Acórdão, no qual se diz que as operações artificiais devem ser “redefinidas de forma a restabelecer a situação tal como ela existiria se não se tivessem verificado operações constitutivas da referida prática abusiva”.

12 Utilizaremos o termo, talhado pela doutrina teutónica, de forma intermutável com a expressão “tipo fiscal” – vide Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, (2015), 232.

### 3. DEFINIÇÃO DA TELEOLOGIA DA LEI

Cumpra referir, em moldes concisos, que teleologia deve ser definida como um processo hermenêutico adstrito à ponderação dos fins da lei, o qual, partindo do elemento gramatical (e podendo não ir para além deste, quando a tipologia normativa corresponda a uma factispécie, e não se conclua, numa perspetiva eminentemente axiológica, a necessidade de tributação de convenções negociais de idêntico porte económico), atende não apenas aos interesses socioeconómicos da norma<sup>13</sup>, de índole, a maioria das vezes, político-económica, mas, igualmente:

- A um conjunto de vetores programático-constitucionais, próprios da sistemática fiscal, podendo, estes, referir-se: (i) aos princípios jusnaturalistas, que constituem o núcleo axiológico “medular” da ordem jurídica global; e (ii) aos princípios materiais<sup>14</sup> de Direito Tributário, já devidamente positivados na lei fundamental (e que se reconduzem, essencialmente, no contexto elisivo, aos princípios, potencialmente conflitantes, entre si, da solidariedade fiscal, neutralidade, capacidade contributiva, legalidade material e formal/“competencial”): dando, aliás, azo a que, através deles, se constate o genésico pendor axiológico do elemento teleológico;
- Ao posicionamento do normativo no corpo homogéneo de leis, que constitui o sistema fiscal (para, assim, se apurar os propósitos prosseguidos na produção de tal sistema), e, ainda, face a dispositivos legais de outros ramos de Direito ou de outros atos do Estado, criadores do Direito<sup>15</sup>.

---

13 Considerando que o elemento teleológico se reconduz à “justificação social da lei”, podendo, portanto, ser qualificado como um verdadeiro “elemento sociológico”, vide José de Oliveira Ascensão, *O Direito, Introdução e Teoria Geral – Uma Perspetiva Luso-Brasileira* (1991), 385 e 386.

14 Os princípios materiais devem ser perspetivados como uma figura de permeio entre a axiologia e a regra (a qual se queda consignada num dispositivo normativo concreto). Assim, os princípios distinguem-se dos valores pela circunstância de indicarem já um critério para a ação. Podemos, portanto, dizer que os princípios materiais concretizam valores fundamentais de direito. Os princípios formais, por seu turno, quedam-se confinados ao mundo dos valores (propugnando esta destriça conceitual, vide Ascensão, *O Direito...*, 393 e 394).

15 Entendemos, portanto, que o elemento sistemático – percecionado, este, como o sentido que se extrai da “unidade do sistema jurídico” (Ascensão, *O Direito...*, 380) – deve ser parte integrante da metodologia hermenêutico-teleológica.

#### 4. DIFERENÇAS DE MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO, QUANTO ÀS NORMAS DE ISENÇÃO E DE APLICAÇÃO DE TAXAS REDUZIDAS

Contudo, constatamos que a metodologia hermenêutica – apesar de ter sido adotada, em moldes teleológicos (expressos), pelo TJUE, no que concerne à conceitualização jurisprudencial de abuso do direito –, acaba, no que concerne a outras áreas do sistema comum do IVA, por ser algo ambivalente.

Falamos, essencialmente, dos métodos de interpretação, adotados pelo TJUE, por referência às normas de isenção incompleta e às normas de aplicação das taxas reduzidas (dispositivos legais particularmente sensíveis ao fenómeno elisivo, em virtude, essencialmente, de as primeiras impedirem o direito à dedução do imposto suportado a montante e, em ambos os casos, terem um impacto decisivo no ónus tributário a suportar pelo consumidor final).

Parecendo, assim, em moldes perfeitamente dissonantes, impor-se – por referência a estas normas – uma metodologia hermenêutico-teleológica, aquando da aferição casuística de atos/montagens negociais elisivas; ao mesmo tempo que se admite/concede a possibilidade de se poder recorrer, no âmbito estrito de concreção do respetivo signficante (i.e., de mera determinação do respetivo espectro de aplicabilidade), a métodos de interpretação da lei, que desconsideram a inerente/imanente teleologia (i.e., interpretação estrita). Algo que pode, naturalmente, comportar uma influência nefasta na sedimentação do referido elemento objetivo do “teste de abuso” (quando seja necessário a sua operacionalização), e que faz soçobrar uma (desejada) consagração harmonizada de métodos hermenêuticos.

Ao debruçarmo-nos sobre esta falta de harmonização metodológica, importa referir, antes de mais – numa ótica mais abrangente –, que, segundo Koopmans<sup>16</sup>, a função judicativa do Tribunal alicerçou-se numa “metodologia jurisprudencial comum”, assente:

- Na prolação de decisões judiciais, consubstanciadas/condicionadas por conclusões/argumentários sufragados pelo Tribunal em acórdãos anteriores, e aos quais se entendeu atribuir força vinculante: dando-se, assim, azo à institucionalização de uma verdadeira doutrina jurisprudencial;

<sup>16</sup> Thijmen Koopmans, “The birth of European law at the cross roads of legal traditions”, *American Journal of Comparative Law* 39, (1991), 493-507.

- Na identificação de determinados “*topoi*” (i.e., máximas de otimização<sup>17</sup> de propósitos/objetivos jurídico-políticos, que estiveram na gênese do projeto europeu ou que se afiguram essenciais à sua completude, visando-se uma concreção hermenêutica teleologicamente conformada, e procedendo-se, igualmente, a uma contextualização das diferentes disposições do direito derivado, com o escopo de se instituir um sistema normativo, simultaneamente dinâmico e aberto, também ele teleologicamente configurado).

Por seu turno, de acordo com Dubinsky<sup>18</sup>, os principais “*topoi*” que foram considerados pelo TJUE são:

- O intuito de assegurar a existência de uma “solução judicial efetiva” (“*effective judicial remedy*”) para qualquer violação do Direito da UE;
- O propósito de garantir que as instituições europeias não atuem para lá dos respetivos limites/competências institucionais;
- O desiderato de assegurar uma aplicação uniforme do direito da União, nos ordenamentos jurídicos de cada Estado-membro.

Note-se que, a concretização prático-judicativa destes “*topoi*” pressupôs, necessariamente, um processo de densificação/concreção de princípios inerentes à teleologia do Direito da UE (processo em relação ao qual o TJUE se encontra indelevelmente associado), o qual teve de atender: (i) à constatação de que o direito da União é, simultaneamente, uma imanência e uma indução ao processo de integração europeia, devendo, em consequência, atender-se às liberdades prosseguidas, em decorrência deste mesmo processo de integração, assim como aos vetores de igualdade/não-discriminação; (ii) a valores jurídicos intrínsecos à cultura europeia.

Tradicionalmente, o TJUE adotou um método de interpretação da lei, consubstanciado na análise do respetivo elemento gramatical e sistemático,

---

17 O “mandado de otimização” implica uma atitude “argumentativa prudencial”, que, recusando uma interpretação jurídica meramente lógico-dedutiva, valide o sentido da norma, com base na axiologia inerente à ordem jurídica – vide A. Castanheira Neves, *O atual problema metodológico da interpretação jurídica*, (Coimbra Editora, 2003), 92, 99 e 102.

18 Paul R. Dubinsky, “The essential functions of federal courts: the European Union and the United States compared”, *The American Journal of Comparative Law*, Vol. 42, No. 2 (Spring, 1994), 295-345.

assim como na ponderação do seu propósito/finalidade<sup>19</sup>. Saliente-se, incidentalmente, que esta metodologia se coaduna com o consignado no art.º 31.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados<sup>20</sup>, o qual prescreve (num contexto de interpretação de normas internacionais, cujas estatuições limitam, em moldes perfeitamente delineados, a soberania estatal<sup>21</sup>) o seguinte: “Um tratado deve ser interpretado de boa fé, de acordo com o sentido comum a atribuir aos termos do tratado no seu contexto e à luz dos respetivos objeto e fim.” Em sintonia com estes considerandos, o TJUE fez menção expressa, nos Acórdãos *Van Gend & Loos*<sup>22</sup> e *Continental Can*<sup>23</sup>, à necessidade de o significado da norma se reportar à análise do respetivo “espírito (...) esquema geral e texto” (“*spirit (...) general scheme and wording*”)<sup>24</sup> e ao “sistema e objetivos do Tratado (“*system and objectives of the Treaty*”)<sup>25</sup>.

Realce-se que, no Acórdão *Vera Egenberger*<sup>26</sup>, o TJUE, sustentando-se numa anterior prolação judicial<sup>27</sup>, assevera que: “(...) para interpretar uma disposição do Direito da União, deve ter-se em conta não só os seus termos, mas também o seu contexto e os objetivos prosseguidos pela

19 Christian Amand, “*DNB Banka and Aviva: Has the ECJ Followed Its Own Interpretation Methods and Respected the Objectives Pursued by the EU Legislature?*” (2017), 449.

20 Vide a Resolução da Assembleia da República n.º 67/2003, publicada no Diário da República n.º 181/2003, Série I-A, de 07/08/2003, que aprova, para adesão, a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, assinada em 23 de maio de 1969.

21 Amand, “*DNB Banka and Aviva...*”, 449.

22 Vide o Acórdão do TJUE, datado de 5 de fevereiro de 1963, referente ao Proc. C-26/62 (“*NV Algemene Transport- en Expeditie Onderneming Van Gend & Loos vs. Administração Fiscal neerlandesa*”) ECLI:EU:C:1963:1.

23 Vide o Acórdão do TJUE, datado de 21 fevereiro de 1973, referente ao Proc. C-6/72 (“*Europemballage Corporation e Continental Can Company Inc. v Comissão Europeia*”) ECLI:EU:C:1973:22.

24 Vide p. 13 do Acórdão “*Van Gend & Loos*”, na sua versão linguística inglesa (a versão, em língua portuguesa, não se encontra disponível).

25 Vide o N.º 22 do Acórdão “*Continental Can Company*”, na sua versão linguística inglesa (a versão, em língua portuguesa, não se encontra disponível).

26 Vide o N.º 44 do Acórdão do TJUE (Grande Secção), datado de 17 de abril de 2018, referente ao Proc. C-414/16 (“*Vera Egenberger vs. Evangelisches Werk für Diakonie und Entwicklung eV*”) ECLI:EU:C:2018:257.

27 Acórdão do TJUE (Grande Secção), datado de 1 de julho de 2015, referente ao Proc. C-461/13 (“*Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland eV vs. Bundesrepublik Deutschland*”) ECLI:EU:C:2015:433.

regulamentação de que a mesma faz parte e, nomeadamente, a génese dessa regulamentação”.

Realce-se, contudo, que o único fito da interpretação das normas legais deve ser o de “formular princípios para a ação, regras”<sup>28</sup>, pressupondo uma determinação de sentido ou conteúdo de pensamento<sup>29</sup>.

Assim sendo, e reportando-nos ao contexto antielísivo, afigura-se linear que a metodologia de interpretação da lei fiscal não pode ser perspetivada/ utilizada como um meio de repressão de práticas abusivas (não deve haver uma “instrumentalização” de metodologias hermenêuticas, com vista a debelar-se o abuso de direito).

Contudo, isto não quer dizer que não existam certos métodos de determinação do alcance da lei que, em termos práticos, provoquem constrições ao fenómeno elísivo.

Na verdade, o cânone hermenêutico-teleológico comporta um elemento valorativo na qualificação dos factos, permitindo-se que, ao longo do processo de concreção do sentido da norma, influam os mais basilares princípios materiais, que são intrínsecos ao Direito Fiscal (como seja, precisamente, o caso dos princípios da capacidade contributiva<sup>30</sup>, segurança jurídica e neutralidade), os quais, após serem objeto de uma justaposição/concertação, possibilitam um resultado hermenêutico axiologicamente “otimizado” (i.e., não se privilegia, em moldes unilaterais, um dado princípio jurídico-material, em detrimento de um outro).

Sendo que um tal resultado hermenêutico (i.e., que advém desta justaposição “otimizada” dos princípios nucleares à ordem jurídico-tributária) pode permitir que, no espetro de incidência do imposto, se abranjam realidades económicas, não expressamente consignadas no *Tatbestand*, mas, cujos traços fáctico-materiais correspondem, efetivamente, aos pressupostos tipológicos, dos quais se faz depender a tributação.

28 Ascensão, *O Direito...*, 365.

29 João Baptista Machado, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, (Almedina, 1983), 175.

30 Ou, se quisermos, e de acordo com Sérgio Vasques, “o intérprete deve contemplar o princípio da igualdade ao interpretar as leis de imposto” dado que “os propósitos da igualdade tributária podem atribuir à norma um sentido diferente do que à primeira vista resultaria da sua letra”. Contudo, este autor considera, em moldes que se afiguram perfeitamente clarificadores, que, seja em que circunstância for “seria um equívoco ver nessa ponderação finalística um particularismo metodológico” - vide Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, (Almedina, 2011), 309.

Realçando-se que, uma tal metodologia tende – como se sufragou supra – a tornar-se mais operante quando o labor legislativo se tenha socorrido de tipos fiscais estruturados com recurso a cláusulas gerais ou conceitos indeterminados (i.e., passíveis de concretização por parte da administração tributária, juristas, particulares, e de controlo jurisdicional pelos tribunais<sup>31</sup>).

Paradigma de uma metodologia hermenêutico-teleológica que provoca notórios constrangimentos ao fenómeno elisivo é, precisamente, a denominada *Innentheorie*<sup>32</sup>.

Não obstante, existem, igualmente, metodologias hermenêuticas que, ao invés, podem revelar-se permissivas da prática de atos elisivos. É o que sucede quando o cânone hermenêutico atende, de forma exclusiva/predominante, ao elemento textual<sup>33</sup>.

31 Cumpre, aqui, realçar, de forma meramente incidental, os conceitos de autointerpretação e heterointerpretação da lei. O primeiro destes conceitos referir-se-ia à interpretação, em sede normativa (i.e., através de leis, decretos-leis, despachos ou circulares) ou de aplicação da lei a casos concretos, por um órgão estadual, quer com a mesma forma (interpretação autêntica), quer por forma menos solene. A interpretação autêntica da lei é aquela “realizada por fonte de valor hierárquico igual ou superior à fonte interpretanda, sendo, portanto, obrigatória, vinculativa”, distinguindo-se da interpretação oficial que é “feita por fonte legislativa de valor inferior à interpretada, não sendo, pois, vinculativa externamente quando exorbita do sentido normativo permitido pela lei interpretanda (podendo, porém, ser vinculativa numa determinada ordem hierárquica (...))” - *vide* Parecer do Conselho Consultivo da PGR, datado de 08/07/1996, e referente ao Ofício N.º 4564. Note-se que, dado que a interpretação autêntica, na maior parte dos casos, se consubstancia na adoção de um normativo que visa, tão-somente, editar um anterior (i.e., revestindo, portanto, natureza meramente interpretativa), ela acabará, necessariamente, por influir sobre factos passados. O conceito de heterointerpretação corresponderia, por sua vez, à interpretação feita por terceiros (e.g., tribunais, administração fiscal, juristas e particulares) – *vide*, Marcelo Rebelo de Sousa e Sofia Galvão, “Introdução ao Estudo do Direito” (2000), 56.

32 O combate ao abuso de direito far-se-á, de acordo com a *Innentheorie*, por recurso a uma metodologia hermenêutica que se consubstancia na análise dos elementos gramatical, histórico, sistemático e teleológico da norma (entendendo-se que o elemento teleológico implica a consideração da “perspetiva económica” ou, se quisermos, do desígnio socioeconómico da incidência tributária). Haveria, assim, que proceder-se à indagação do correto alcance do dispositivo legal, cujos efeitos estatutivos o contribuinte se pretende arrogar ou subtrair, de molde a obter uma dada vantagem fiscal: o escopo é o de determinar se os dados ontológicos – a realidade económica subjacente ao ato/negócio – se encontram, ou não, previstos no *Tatbestand*. A *Innentheorie* tem sido a doutrina predominantemente perfilhada pela jurisprudência germânica, e, dado que “denega” a atribuição de vantagens fiscais, através de uma ponderação subsuntiva da realidade económica, pode extrapolar-se que imputa um cariz declaratório e, consequentemente, supérfluo à própria cláusula geral antiabuso, que veio a ser instituída pelo ordenamento germânico, no art.º 42.º do *Abgabenordnung*.

33 A “tarefa de interpretação é una”, o que significa que, quando se conclua que o alcance da norma se ajusta, em moldes plenos, à letra da lei (i.e., ao sentido literal ou estrito do texto), tal será uma mera coincidência, visto que tem de existir sempre uma “interação constante do texto e de outros elementos de esclarecimento, até se chegar à determinação do espírito” (Ascensão, *O Direito...*, 378). Não obstante, desenvolveram-se, no âmbito do Direito Fiscal, correntes doutrinárias que, por referência a critérios de validação da “*ratio legis*”, sustentadas no princípio da segurança jurídica, alegavam não ser

possível uma interpretação extensiva das normas que versassem sobre matérias reservadas a lei formal (Soares Martínez, *Direito Fiscal*, (Almedina, 1993), 144). E isto, porque a interpretação extensiva, ao permitir a subsunção de dados fáctico-materiais não contidos, expressamente, na letra da lei (criando constrangimentos à certeza do Direito Fiscal) se aproximaria da aplicação analógica. Afigurando-se profícua – sobretudo, no que concerne aos normativos, cujo *Tatbestand* se reportasse aos elementos essenciais/nucleares da norma de incidência ou se referissem a garantias dos contribuintes – a defesa de uma interpretação estritamente literal ou, pelo menos, a exclusão, em moldes absolutos, no âmbito do Direito Fiscal, de uma interpretação extensiva (Martínez, *Direito Fiscal*, 145). O propósito seria, portanto, o de se instituir um processo hermenêutico neutro e objetivo, de cariz “científico”, perspectivando-se o Direito como uma ciência exata/objetiva (Maria Ednalva Lima, *Interpretação e Direito Tributário – O Processo de Construção da Regra-Matriz de Incidência e da Decorrente Norma Individual e Concreta* (2004), 172). Olvidando-se a circunstância de que: “A determinação do direito não é um mero ato passivo de subsunção, mas um ato criativo, no qual o investigador do direito é implicado” (Arthur Kaufmann e W. Hassemer, *Introdução à Filosofia do Direito e à Teoria do Direito Contemporâneas* (org.). (Fundação Calouste Gulbenkian, Lisboa, 2002), 151). Tudo isto, com o fundamento de que o Direito Fiscal, promovendo intromissões na esfera patrimonial dos cidadãos, conduziria a excessos administrativos, que só poderiam ser tolhidos se a subsunção dos factos à factispécie se processasse sem um qualquer juízo valorativo por parte da administração tributária, de molde a que as decisões desta fossem totalmente predetermináveis (Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal...*, 29). É, ainda, curial referir que um dos principais argumentos invocados na defesa da interpretação literal das normas de incidência seria a circunstância de esta ser um corolário do princípio da tipicidade fechada. Ou seja, dado que, de acordo com este último princípio, o labor legislativo deveria processar-se tendo por base uma factispécie ou *Steuertabestand* (Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal...*, 31), erigida por recurso a conceitos jurídicos perfeitamente delimitados e objeto de (prévia) densificação conceitual, de índole civilista, como seja o caso da expressão “contratos de compra em venda”, em vez de tipos de espectro mais amplo, que recorressem a expressões como as de “alienação” ou “transmissão de bens”, não haveria, então, qualquer justificação para que o processo hermenêutico não fosse, tão-somente, um silogismo, privado de quaisquer “inputs” axiológicos (*vide*, J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, (2007), 139). No entanto, um tal postulado hermenêutico poria, nomeadamente, em causa o “objetivo prototípico de todas as normas de incidência que é o de levar a cabo uma repartição dos encargos tributários em conformidade com o princípio da igualdade” (Sérgio Vasques, *Manual de Direito...*, 309). Negligenciando-se, assim, que a proteção constitucional do contribuinte vai muito mais além da reserva de lei, e que a seriação da própria tipologia normativa (em particular, os elementos essenciais do imposto) é condicionada por outros vetores axiológicos, que não, estritamente, o da segurança jurídica. Acrescentando-se, ainda, que um corolário (nefasto) da metodologia hermenêutico-literal seria a “atribuição da segurança jurídica ao planeamento fiscal legítimo, mas também ao ilegítimo” (Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal...*, 31). Ou seja, o excessivo grau de pormenorização, que advém de uma tipicidade fechada, ocasionaria um acréscimo de realidades que, por não terem sido objeto de seriação, expressa, por parte do legislador tributário, se quedariam excluídas do campo de incidência do tributo. É, precisamente, em função destes argumentos que a jurisprudência nacional tem já por assente que: “(...) a letra da lei constitui o primeiro passo da interpretação, constituindo simultaneamente, seu ponto de partida e seu limite – cfr. o artigo 9.º do Código Civil. Mas, assim sendo, o intérprete não pode limitar-se ao sentido aparente e imediato, ao seu sentido literal, antes tendo que perscrutar a sua finalidade, em suma, o seu sentido e força normativa” (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (Segunda Secção), datado de 19/04/2006, referente ao Proc. N.º 0277/06). Até porque, a consagração do literalismo, enquanto metodologia hermenêutica preponderante, poderia significar, em última instância, uma verdadeira tentativa de recusa de interpretação. Na realidade, o literalismo percebe a interpretação como uma ameaça à segurança jurídica (J. L. Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, (3.ª Edição, Coimbra Editora, 2007), 137), enquanto vetor axiológico primacial na limitação dos excessivos poderes do Estado, aquando da determinação das exações tributárias. Sendo, contudo, certo que esta percepção de um estado despótico/arbtrário na percepção das receitas públicas (através do qual se justificasse a “odiosa restringenda” das normas tributárias), é, hoje em dia, perfeitamente arcaica, considerando-se o atual estágio evolutivo dos entes

Na realidade, uma interpretação literal acabará por fomentar/promover a prática de atos elisivos, através do aproveitamento (indevido) das “brechas” normativas geradas por resultados hermenêuticos excessivamente restringidos – em virtude de um excessivo e infundamentado apego à letra da lei –, que não espelhem a inerente teleologia. O que fará com que determinadas realidades económicas, que, numa ótica teleológica, deveriam ser abrangidas pelo espectro de incidência do imposto, acabem por não encontrar subsunção nos pressupostos fáctico-jurídicos, contidos no *Tatbestand*.

Dito de outra forma: a literalidade legitima a procura de (indevidas) soluções fiscalmente menos onerosas<sup>34</sup>.

Legitimadora, portanto, da prática de atos/negócios elisivos<sup>35</sup>, esta conceção hermenêutica distorceria, não só o princípio da capacidade contributiva, mas, paradoxalmente, os princípios da certeza e segurança na aplicação da lei fiscal (i.e., estes ficariam seriamente afetados pela exploração sistemática das “brechas” legislativas que a literalidade, necessariamente, comporta<sup>36</sup>).

---

estatais, vinculados ao primado do Direito e à prossecução de interesses sociais, em benefício da generalidade dos cidadãos. Sendo, igualmente, anacrónica a percepção (pré-hermenêutica) de que o Direito seria “dado” e não construído, e de que os métodos de interpretação apenas deveriam operar em face de obscuridade, vagueza ou ambiguidade da lei (i.e., sustentada no anacrónico brocardo “*in claris cessat interpretatio*”).

34 Uma interpretação da lei exclusivamente literal forçaria o legislador tributário a ter de prever, no elemento textual, todas as formas possíveis/expectáveis de evasão tributária, e, necessariamente, de elisão fiscal (Saldanha Sanches, *Os limites do planeamento fiscal...*, 30). O que, necessariamente, conduziria a uma crescente complexidade/obscuridade do próprio sistema fiscal. Algo que, em termos práticos: (i) se revelaria atentatório do princípio do “*plain meaning rules*” ou princípio da simplicidade, de acordo com o qual as leis devem ser claras e objetivas, não impondo excessos burocráticos, sobretudo ao nível das obrigações acessórias, os quais podem induzir à fraude e evasão fiscais (vide Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, (Almedina, 2015), 77); e (ii) fomentaria a introdução de um “*bona fide test*” (i.e., a ponderação da intenção do agente) – J. L. Saldanha Sanches, “A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito – Conceitos Indeterminados, Analogia e Retroactividade no Direito Tributário”, *Ciência e Técnica Fiscal* N.ºs 310-312, Centro de Estudos Fiscais (1985), 292 e 293. Tornando-se, assim, mais difícil a aplicação da lei (i.e., esta passaria a consubstanciar-se na ponderação de um elemento textual cada vez mais complexo, e na necessidade de se aquilatar a volição subjetiva das partes).

35 Vide Saldanha Sanches, “A Segurança Jurídica...”, 298.

36 Vide Saldanha Sanches, “A Segurança Jurídica...”, 295. Aliás, e quanto a este ponto, importa, incidentalmente, clarificar que o próprio princípio da determinabilidade não corresponde a um dever de proceder, no decurso da atividade legislativa, a uma descrição pormenorizada dos elementos constitutivos do tipo fiscal, já que “quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar”(vide José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos: Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, (1998), 377).

Paradigma de uma jurisprudência que oscila entre a adoção de uma interpretação estrita e a assunção de uma interpretação conforme à teleologia da lei é, precisamente, aquele que tem vindo a ser desenvolvido pelo TJUE, no âmbito do sistema comum do IVA, por referência às normas de isenção incompleta e de aplicação das taxas reduzidas.

A ambivalência de critérios hermenêuticos deve-se, neste caso, à existência de uma “tensão dialética” entre dois princípios basilares: (i) o princípio da neutralidade; e (ii) o princípio do IVA como um imposto, tendencialmente geral, sobre o consumo.

Refira-se, não obstante, que ambos os princípios não são, à partida, antagónicos, já que, em termos teóricos, um imposto plenamente geral será, igualmente, plenamente neutro (i.e., quanto maior o respetivo espetro de incidência tributária, menor será a possibilidade de se condicionar ou influenciar os comportamentos de mercado dos agentes económicos). Aliás, o próprio Considerando (5) da Diretiva IVA refere que: “Um sistema do IVA atinge o maior grau de simplicidade e de neutralidade se o imposto for cobrado de forma mais geral possível e se o seu âmbito de aplicação abranger todas as fases da produção e da distribuição, bem como o setor das prestações de serviços.”

A “tensão dialética”, entre ambos os princípios, advém da circunstância de as normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas criarem distorções ao sistema comum do imposto.

E isto, porque:

- As normas de isenção constroem a base de incidência (i.e., atentam contra o princípio da tributação geral) e fomentam a efetivação de escolhas de mercado, justificadas por razões meramente fiscais (i.e., são suscetíveis de desvirtuar o princípio da neutralidade e o próprio princípio da capacidade contributiva);
- As normas de aplicação de taxas reduzidas, ao permitirem a fruição de um menor ónus tributário, por parte do consumidor final, fomentam, igualmente, a assunção de comportamentos económicos, por razões puramente tributárias.

Pelo que, o intérprete, face a este tipo de normas legais, passa a ter de optar entre um sentido da lei, que promova/proteja um dos referidos princípios, em detrimento do outro.

Em termos práticos, esta “tensão dialética” pode ser sucintamente expressa no seguinte dilema:

- Deve efetivar-se uma interpretação estrita da norma de isenção ou de aplicação de uma taxa reduzida, com natural perda da neutralidade do imposto? O que fará com que se criem situações de injustiça fiscal, em virtude de se tributarem, em moldes distintos, prestações de serviços/transmissões de bens que são economicamente similares (algo que pode ser suscetível de aproveitamento abusivo, por partes dos operadores económicos);

ou

- Deve, ao invés, proceder-se a uma interpretação conforme ao princípio da neutralidade? O que pode ocasionar uma perda de segurança jurídica, dado que se concedem isenções, ou se tributa, a taxas reduzidas, outras operações, que não as estritamente previstas na letra da lei (i.e., pode, eventualmente, passar-se a operar num contexto de incerteza sobre qual o tipo de operações que, concretamente, beneficia da isenção ou da taxa reduzida de imposto)<sup>37</sup>.

Esta não-uniformidade de cânones interpretativos, no contexto das normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas, é infeliz e promotora de descontentamento junto dos operadores e das administrações fiscais.

E isto, porque:

- As isenções, para efeitos do sistema comum do IVA, para além de atentarem contra o princípio da incidência geral do imposto, impedem, no caso das isenções incompletas, o exercício, pelos sujeitos passivos adquirentes dos bens/serviços, do direito à dedução do imposto, suportado a montante; revelando-se, ainda, de difícil concreção hermenêutica (i.e., subsiste, sempre, a questão premente de saber se devem, ou não, aplicar-se a operações que, numa ótica económica, se afigurem idênticas/similares às que, expressamente, se encontram previstas/elencadas na lei);

---

37 Note-se, como veremos de seguida, que a metodologia hermenêutica conforme ao princípio da neutralidade fiscal surge, na jurisprudência do TJUE, sustentada, umas vezes, na circunstância de estarmos perante operações concorrenciais (“critério concorrencial”), e, outras vezes, consubstanciada na comprovação de uma paridade, percecionada por um consumidor médio, entre distintas operações, e no facto de estas proporcionarem, àquele, a mesma satisfação (“critério de paridade”). Realçando-se que a jurisprudência mais recente do TJUE parece – como veremos, mais adiante – tentar proceder a uma conciliação entre ambos os critérios (i.e., impõe a verificação, simultânea, no âmbito da interpretação conforme ao princípio da neutralidade, dos requisitos instituídos pelo “critério concorrencial” e pelo “critério de paridade”).

- As verbas, referentes à aplicação das taxas reduzidas<sup>38</sup>, suscitam, também elas, inúmeras dificuldades de interpretação, existindo, aliás, na ordem jurídica nacional, um conjunto extenso de orientações genéricas e de informações vinculativas<sup>39</sup>, com o intuito, exclusivo, de clarificar o tipo de bens/serviços suscetíveis de beneficiar de um menor ónus tributário.

#### **4.1 DA METODOLOGIA HERMENÊUTICA ESTRITA E DAQUELA CONFORME AO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE, ADOTADAS PELO TJUE, QUANTO ÀS NORMAS DE ISENÇÃO DE IMPOSTO**

Dado que, como acabámos de referir, as isenções desvirtuam o princípio da incidência geral do IVA (um dos pilares de sustentação do sistema comum do imposto), o TJUE viu-se forçado a proceder, quanto a estas, à consagração de um conjunto de dogmas jurisprudenciais, dos quais cumpre realçar:

- As isenções, referentes ao sistema comum do IVA, constituem “conceitos autónomos” do direito da União<sup>40</sup>;
- Enquanto “conceitos autónomos” do direito da União, devem ser objeto de uma definição comunitária, e, a não ser que haja uma remissão expressa para o respetivo ordenamento nacional, atribuindo-lhe competências na determinação do sentido e do alcance dos pressupostos jurídicos da norma de isenção, os Estados-membros encontram-se impedidos de restringir ou alargar o seu âmbito<sup>41</sup> (i.e., as ordens jurídicas de cada Estado-membro não podem, à partida, dispor sobre estes “conceitos autónomos”, no sentido, nomeadamente, de os clarificar e/ou alterar);
- Os termos usados para designar as isenções devem ser interpretados de forma estrita, visto que representam uma exceção ao princípio geral

---

38 *Vide*, quanto à ordem jurídica nacional, as verbas constantes das Listas I e II anexas ao CIVA, assim como as alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 18.º deste mesmo diploma legal.

39 Emitidas pela DSIVA, nos termos do art.º 68.º e 68.º-A da LGT e art.º 57.º do CPPT.

40 *Vide* o N.º 28 do Acórdão do TJUE (Segunda Secção), de 10 de junho de 2010, referente ao Processo C-86/09 (“*Future Health Technologies Ltd vs. HMRC*”) ECLI:EU:C:2010:334.

41 *Vide* o N.º 25 do Acórdão TJUE (Quinta Secção), de 16 de janeiro de 2003, referente ao Processo C-315/00 (“*Rudolf Maierhofer vs. Finanzamt Augsburg-Land*”) ECLI:EU:C:2003:23.

de incidência tendencialmente universal do imposto<sup>42</sup>. Contudo, a interpretação da norma de isenção não pode contender com os objetivos prosseguidos pela própria isenção, de molde a privá-la dos seus efeitos.

O método de interpretação estrita pressupõe, portanto, que o processo de concreção hermenêutica<sup>43</sup>: (i) deva efetivar-se de acordo com uma “interpretação estrita” (i.e. “*construed narrowly*”); (ii) numa “*case-by-case basis*” (i.e., casuisticamente); (iii) de molde a que não se estenda o âmbito estatutivo para além do “objetivo instituído pelo direito da União” (trata-se, a nosso ver, da assunção mitigada de um elemento teleológico, restringido – como veremos - à consideração, no âmbito do cânone da “interpretação estrita”, da finalidade sociopolítica<sup>44</sup> ou técnica<sup>45</sup> do dispositivo legal).

Não obstante, o TJUE tem vindo paulatinamente – como se referiu supra –, a dar relevância ao princípio da neutralidade fiscal: um vetor axiológico, ao qual se atende, no âmbito da assunção (axiológica/plena) de uma metodologia hermenêutico-teleológica.

São os seguintes, os fundamentos pelos quais a jurisprudência do Tribunal tem concedido ao princípio da neutralidade uma notória importância, aquando do processo de concreção de sentido das normas de isenção<sup>46</sup>:

- As alterações na realidade económica das “isenções de âmbito social” (em inglês “*merit exemptions*”)<sup>47</sup>, desde 1970, até aos nossos dias, têm sido

42 “*Ad contrario*”, há quem sufrague que as exceções às isenções devem ser objeto de “interpretação alargada/extensiva” ou, em inglês, “*interpreted broadly*” - vide Ad van Doesum, Herman van Kesteren e Gert-Jan van Norden “*Fundamentals of EU VAT Law*”, Wolters Kluwer (2016), p. 264. Cumpre referir que nos opomos, necessariamente, a ambas as perspetivas (i.e., “*strictly*” ou “*broadly interpretation*”) dado que o que deve relevar é uma interpretação teleológica (de índole socioeconómica e axiológico-sistemática), que descortine a “*ratio*” subjacente a cada dispositivo legal.

43 Vide o Ponto 16 das Conclusões do Advogado-Geral Antonio Saggio, apresentadas em 27 de janeiro de 2000, no âmbito do Proc. C-384/98 (“*D. v W. sendo interveniente: Österreichischer Bundesverband*”) ECLI:EU:C:2000:55, reportado à metodologia da “*restrictive interpretation*”, no contexto da isenção do imposto, atribuída às prestações de serviços de assistência, efetuadas no âmbito do exercício de atividades médicas e paramédicas, prevista no então art.º 13.º A n.º 1 c) da Sexta Diretiva (hoje em dia consignadas na alínea c) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA).

44 No caso das “*merit exemptions*”.

45 No caso das “*hard-to-tax exemptions*”.

46 Rita de La Feria, “*EU VAT Principles as Interpretative Aids to EU VAT Rules: The Inherent Paradox*” in CJEU Recent Developments in Value Added Tax, Series on International Tax Law, Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang (Editor) Vol. 99, Linde, (2015), 9.

47 Existem, para efeitos do IVA, dois tipos de isenções. A saber: (i) isenções completas; e (ii) isen-

particularmente significativas, dado que muitos dos serviços que eram, até aí, exclusivamente prosseguidos por entes públicos, passaram a ser realizados por sociedades comerciais, em condições de mercado concorrencial (e.g., atividades médicas);

- Muitas das “isenções de âmbito social” e das “isenções técnicas” (em inglês, “*hard-to-tax exemptions*”) passaram a realizar-se através de estruturas económicas que permitem uma maximização de eficiência, como seja o caso do “*outsourcing*” (i.e., suscita-se a questão de saber se as operações, efetivadas por entidades em regime de “*outsourcing*”, podem, ou não, beneficiar da isenção do imposto nos mesmos moldes que o prestador/transmitente originário).

---

ções incompletas. As isenções incompletas encontram-se, hodiernamente, para efeitos da ordem jurídica portuguesa, genericamente elencadas no art.º 9.º do CIVA. São denominadas de “incompletas” em virtude de – como realçámos, incidentalmente, supra – o sujeito passivo, que delas beneficia, não ser obrigado a liquidar imposto, mas, em contrapartida, também não tem legitimidade para deduzir o IVA que tiver onerado os bens e serviços, por si adquiridos, para o exercício da respetiva atividade económica (*vide* “*a contrario sensu*” a alínea a) do n.º 1 do art.º 20.º do CIVA). Ao invés, as isenções completas permitem que o sujeito passivo, não tendo de liquidar imposto sobre os bens que transmita e/ou os serviços que presta, possa deduzir o IVA suportado nos respetivos “*inputs*”. Pelo que, as isenções completas podem ser teoricamente perspetivadas como equivalentes à aplicação de uma taxa 0% de imposto. No atual sistema comum do imposto, as isenções incompletas encontram-se previstas no Título IX da Diretiva IVA, sendo dicotomizadas nos seguintes termos: (i) isenções de interesse público/social, denominadas, em inglês, por “*merit exemptions*” (e.g., assistência médica, educação, desporto), atinentes à prática de prestações de serviços de relevância social a consumidores finais, num contexto de mercado, não passível, à partida, de gerar grandes distorções de concorrência (*vide* o art.º 132.º da Diretiva IVA); (ii) isenções de cariz técnico, previstas no art.º 135.º da Diretiva IVA, justificáveis em razão de dificuldades técnicas na perceção do imposto, no âmbito das denominadas “*hard to tax activities*”, como é o caso das operações financeiras e da atividade seguradora. No caso das seguradoras, seria extraordinariamente difícil determinar-se o preço da operação (i.e., a contrapartida que serviria de valor tributável), já que o prémio, pago pelo segurado, destina-se a dotar a seguradora dos fundos necessários a fazer face a (eventuais) indemnizações. No que concerne à atividade financeira, tornar-se-ia extremamente intrincado tributar-se o aforro (i.e., o capital investido que, eventualmente, será reembolsado no futuro). A Diretiva IVA prevê, entre outras, as seguintes isenções completas: (i) as relativas às transmissões intracomunitárias, mencionadas no art.º 138.º da Diretiva IVA e art.º 14.º do RITI (i.e., entregas de bens, efetuadas entre sujeitos passivos, estabelecidos em distintos Estados-membros, e entregas de meios de transporte novos, mesmo que o adquirente seja uma pessoa coletiva, não sujeito passivo de imposto ou um particular); (ii) as prestações de serviços de transporte intracomunitário de bens, com destino às Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores ou delas provenientes, bem como as que sejam efetuadas entre estas ilhas (*vide* o art.º 142.º da Diretiva IVA e a alínea t) do n.º 1 do art.º 14.º do CIVA); (iii) as prestações de serviços conexas com a importação (contanto que o respetivo valor esteja incluído no valor tributável da operação, de acordo com o art.º 144.º, conjugado com a alínea b) do n.º 1 do art.º 86.º, ambos da Diretiva IVA, e alínea f) do n.º 1 do art.º 13.º do CIVA); (iv) a referente aos bens exportados, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art.º 146.º da Diretiva IVA.

## 4.2 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA METODOLOGIA HERMENÊUTICA ESTRITA E DAQUELA CONFORME AO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE, NO ÂMBITO DAS NORMAS DE ISENÇÃO

Cumpra chamar a atenção, em primeiro lugar, no que concerne à interpretação das normas de isenção, para o Acórdão *Bulthuis*<sup>48</sup>, no qual o TJUE se pronunciou sobre uma relação jurídico-material controvertida, referente à isenção consignada no art.º 13.º, Parte A, n.º 1, alínea g), da Sexta Diretiva<sup>49</sup> (i.e., prestações de serviços e transmissões de bens estreitamente conexas com a assistência social/segurança social, incluindo as realizadas por centros de terceira idade, organismos de direito público ou por outros organismos reconhecidos de carácter social, pelos Estados-membros).

O litígio referia-se a um sujeito passivo (pessoa singular) que explorava um infantário, nos Países Baixos, e entendia poder beneficiar da isenção do imposto, em virtude de este Estado-membro ter, nos termos do art.º 13.º, Parte A, n.º 2, alínea a), da Sexta Diretiva, estendido o âmbito da isenção aos sujeitos passivos que, não sendo organismos de direito público ou de reconhecido carácter social, não tivessem como objetivo a prossecução sistemática de lucro. A administração fiscal procedeu, contudo, a uma liquidação de imposto, por considerar que a isenção não era aplicável, dado que o sujeito passivo prosseguia um fim lucrativo (*vide* os N.ºs 5 e 8 do referido aresto)<sup>50</sup>.

No processo, o TJUE, utilizando o método de interpretação estrita, desconsiderou a pretensão, manifestada pelos sujeitos passivos, de poderem beneficiar da isenção, em virtude de a norma atributiva recorrer ao termo “organismo” (i.e., a isenção não seria aplicável a pessoas singulares, mas, estritamente, a entes coletivos).

48 Acórdão do TJUE (Segunda Secção), datado de 11 de agosto de 1995, referente ao Proc. C-453/93 (“*W. Bulthuis-Griffioen vs. Inspecteur der Omzetbelasting*”) ECLI:EU:C:1995:265.

49 Hoje em dia prevista na alínea g) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA, a qual foi transposta, para a ordem jurídica interna, pela alínea 6) do art.º 9.º do CIVA.

50 Em sede de reenvio prejudicial, o TJUE foi, de facto, chamado a pronunciar-se sobre o conceito de “fim lucrativo” (i.e., se este conceito abrangia as situações em que um sujeito passivo obtém um dado rendimento, que excede o montante das respetivas despesas, sem que este excedente chegue a ultrapassar o montante de uma remuneração razoável), tendo, não obstante – e como veremos de imediato – dirimido o litígio com base noutros fundamentos.

Posteriormente, no Acórdão *Gregg*<sup>51</sup>, o TJUE foi chamado a debruçar-se sobre a isenção invocada no Acórdão *Bulthuis* e, ainda, sobre a isenção prevista no art.º 13.º, Parte A, n.º 1, alínea b), da Sexta Diretiva (i.e., hospitalização e assistência médica, e operações com elas estreitamente conexas, asseguradas por organismos de direito público ou, em condições sociais análogas às que vigoram para estes últimos, por estabelecimentos hospitalares, centros de assistência médica e de diagnóstico e outros estabelecimentos da mesma natureza, devidamente reconhecidos)<sup>52</sup>.

O litígio reportava-se a sujeitos passivos, que eram proprietários de uma casa de saúde, e que pretendiam ser registados, para efeitos do IVA, no regime normal de tributação, para assim beneficiarem da dedução do imposto suportado nos respetivos “*inputs*” (o direito à dedução do IVA é, naturalmente, uma das vantagens fiscais mais apetecidas, no contexto elisivo, quanto às isenções incompletas).

Note-se que, os sujeitos passivos tinham constituído uma “*partnership*”<sup>53</sup> para o exercício desta atividade.

A administração fiscal rejeitou a pretensão dos sócios, por entender que estava em causa uma pessoa coletiva, a qual prosseguia atividades isentas de imposto, pelo que lhe seria, obrigatoriamente, aplicável o regime de isenção.

Os sujeitos passivos contestaram judicialmente a posição da administração fiscal, invocando, para o efeito, a circunstância de a norma de isenção utilizar o termo “organismos” e, assim sendo, não poderia ser aplicável a uma “*partnership*”, visto que esta última não se afigurava, legalmente, como uma pessoa coletiva (i.e., defendiam que, para efeitos jurídico-tributários, a atividade seria exercida, na prática, pelos próprios sócios, pessoas singulares).

O TJUE, confirmando, uma vez mais, o carácter derogatório das isenções e a necessidade de, em decorrência, as mesmas deverem ser interpretadas de

51 Acórdão do TJUE, datado de 7 de setembro de 1999, referente ao Proc. C-216/97 (“*Jennifer Gregg e Mervyn Gregg vs. Commissioners of Customs & Excise*”) ECLI:EU:C:1999:390.

52 Hodiernamente consignada na alínea b) do n.º 1 do art.º 132.º da Diretiva IVA, e transposta para a jurisdição nacional pela alínea 2) do art.º 9.º do CIVA.

53 Trata-se de uma tipologia societária destituída de personalidade jurídica e com um enquadramento tributário similar às nossas “sociedades de transparência fiscal”.

forma estrita<sup>54</sup>, opta, não obstante, neste caso, por atender/privilegiar o princípio da neutralidade, no sentido de concluir que a isenção se deveria aplicar, não apenas a pessoas coletivas, mas, igualmente, a uma ou diversas pessoas singulares que explorassem a atividade, por intermédio de uma empresa<sup>55</sup> (i.e., o princípio da neutralidade fiscal opunha-se a que operadores económicos que realizassem as mesmas operações económicas, através de estruturas empresariais, com ou sem personalidade jurídica, fossem tratados diferentemente, em matéria de cobrança do IVA)<sup>56</sup>.

Por seu turno, no Acórdão *Canterbury Hockey Club*<sup>57</sup>, o Tribunal aderiu ao princípio do “efeito útil” (“*effet utile*”), por intermédio do qual se preceitua a desconsideração de resultados hermenêuticos destituídos de qualquer sentido ou cujo alcance não seja suscetível de aplicação razoável e/ou útil<sup>58</sup>.

Assim, com base neste princípio, o TJUE entendeu, no caso “*sub judice*”, que uma interpretação do art.º 13.º, Parte A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva, no sentido de que a isenção dependeria do fornecimento direto, a pessoas singulares, por intermédio de uma estrutura organizacional, afeta a um clube desportivo – no âmbito de uma relação jurídica entre este mesmo clube e aquelas pessoas singulares –, de serviços de desporto ou de educação física, teria, como consequência, a denegação (automática) do benefício da isenção a um grande número de serviços indispensáveis à prática do desporto (independentemente da questão de saber se tais serviços estariam, ou não, diretamente relacionados com pessoas que praticassem desporto ou com clubes desportivos e de quem fosse o seu beneficiário efetivo)<sup>59</sup>.

54 *Vide* o N.º 12, deste acórdão.

55 *Vide* o N.º 18, deste aresto comunitário.

56 *Vide* o N.º 20, deste acórdão.

57 Acórdão do TJUE (Quarta Secção), datado de 16 de outubro de 2008, referente ao Proc. C-253/07 (“*Canterbury Hockey Club, Canterbury Ladies Hockey Club v. the Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs*”) ECLI:EU:C:2008:571.

58 Amand, “*DNB Banka and Aviva...*”, 455.

59 O aresto versava, em termos sumários, sobre “*Hockey Clubs*” (clubes desportivos, com várias equipas de hóquei, reservados aos respetivos membros, os quais lhes pagavam uma quotização anual, e que, para efeitos jurídicos, se caracterizavam como associações não registadas, sem personalidade jurídica) que eram membros do “*England Hockey*” (um organismo com fins não lucrativos, que tinha por missão encorajar, em Inglaterra, a prática desta modalidade desportiva). Esta última entidade prestava, aos “*Hockey Clubs*”, um conjunto de serviços, referente, entre outros, a: (i) acreditação de clubes; (ii) for-

Um tal sentido: “seria contrário ao fim prosseguido pela isenção prevista na referida disposição, que consiste em fazer efectivamente beneficiar da isenção as prestações fornecidas a pessoas que praticam desporto”<sup>60</sup>.

Sublinhe-se que, em nosso entender, a assunção do princípio do “*effet utile*”, enquanto critério corretor de resultados hermenêuticos destituídos de significado ou cujo sentido se afigure irrazoável/inútil, parece introduzir um fator de incerteza jurídica ao processo hermenêutico, já que – apesar de comportar um cariz eminentemente teleológico, restringido, não obstante, ao desiderato socioeconómico de uma “*merit exemption*” – visa corrigir, “*ex post*”, um sentido da lei que deveria ter sido, à partida, concretizado numa ótica teleológica plena (a qual atendesse, não apenas, ao propósito social da isenção, mas, igualmente, a vetores axiológicos e a um contexto sistemático).

Já no âmbito da “isenção técnica”, prevista no art.º 13.º, Parte B, alínea f), da Sexta Diretiva (i.e., apostas, lotarias e outros jogos de azar ou a dinheiro)<sup>61</sup>, o TJUE emitiu um conjunto de prolações judiciais<sup>62</sup>, importando, destas, realçar, em primeiro lugar, o Acórdão *Fischer*<sup>63</sup>, no qual se concluiu que o princípio da neutralidade se opõe a que haja uma diferenciação generalizada entre transações lícitas e transações ilícitas (i.e., os Estados-membros não podem reservar a isenção apenas aos jogos de azar que tenham carácter lícito<sup>64</sup>, para, dessa forma, sujeitarem a imposto um jogo de azar, explorado ilegalmente, quando o mesmo jogo, efetuado por um casino autorizado, beneficie da isenção).

---

mações de treinadores, árbitros e monitores; (iii) uma rede de promoção de hóquei; (iv) possibilidade de acesso a subvenções públicas e ao mecenato; (v) aconselhamento em matéria de “*marketing*”; (vi) seguros para os clubes e organização de competições para as equipas, etc. (vide os N.ºs 6 a 9 do referido aresto comunitário). A HMRC considerou que as quotizações pagas ao “*England Hockey*” não poderiam beneficiar de isenção do imposto, prevista no art.º 13.º, Parte A, n.º 1, alínea m), da Sexta Diretiva (i.e., prestações de serviços, estreitamente conexas com a prática do desporto ou de educação física, efetuadas por organismos sem fins lucrativos, a pessoas que pratiquem desporto ou educação física). Ou seja, as prestações de serviços, efetuadas pelo “*England Hockey*”, deveriam estar sujeitas à taxa normal, já que os respetivos membros (i.e., os “*Hockey Clubs*”) não eram pessoas (singulares) que praticassem desporto.

60 Vide o N.º 29 do referido Acórdão do TJUE.

61 Vide a alínea i) do n.º 1 do art.º 135.º da atual Diretiva IVA, assim como a alínea 31) do art.º 9.º do CIVA.

62 Sobre esta matéria, vide Feria, “EU VAT Principles as Interpretative...”, 11.

63 Acórdão do TJUE (Sexta Secção), datado de 11 de junho de 1998, referente ao Proc. C-283/95 (“*Karlheinz Fischer vs. Finanzamt Donaueschingen*”) ECLI:EU:C:1998:276.

64 Vide o N.º 28 deste aresto comunitário.

Por sua vez, no Acórdão *Linneweber*<sup>65</sup>, o Tribunal debruçou-se sobre a questão de um sujeito passivo, que tinha autorização administrativa para a prática de jogos de azar, mas que acabou por organizar jogos de roleta e de cartas, em violação do certificado de legalidade que lhe fora emitido pelas autoridades competentes. A administração fiscal entendeu que apenas os rendimentos provenientes dos jogos de cartas, ilicitamente realizados, deveriam ficar sujeitos a imposto (os restantes, beneficiariam da isenção). Ao invés, e atendendo, uma vez mais, ao princípio da neutralidade fiscal (numa ótica hermenêutico-teleológica plena), o TJUE concluiu que as mercadorias ou serviços semelhantes, que estejam em concorrência entre si, não podem ser tratadas de maneira diferente, para efeitos do IVA<sup>66</sup>. Pelo que, a isenção referente aos jogos de azar não deveria depender da condição de a atividade ser prosseguida através de casinos públicos autorizados (extraíndo-se daqui a ilação de que todos os serviços prestados pelo sujeito passivo, no contexto da respetiva atividade de prestação de serviços de jogos de azar, deveriam ser isentos de imposto).

Já no Acórdão *Leo-Libera*<sup>67</sup> o TJUE convoca, em simultâneo, o princípio da interpretação estrita (asseverando, contudo, que os termos utilizados no elemento gramatical devem ser interpretados de acordo com os objetivos da isenção, o que pressupõe, como referimos – de acordo com o princípio do “*effet utile*” – a assunção de um elemento teleológico, de índole exclusivamente político-societária e técnica) e o da neutralidade fiscal (teleologia axiológica), para concluir que os Estados-membros têm plena legitimidade para fixar as condições e os limites da isenção referente aos jogos de azar ou a dinheiro<sup>68</sup> (i.e., é-lhes permitido isentar do imposto apenas alguns tipos determinados de jogos de azar ou a dinheiro).

No entanto, o aresto proclama que:

- A possibilidade de isenção de tipos determinados de jogos depende da circunstância de as formas de jogo não estarem em concorrência entre si (o

65 Acórdão do TJUE (Segunda Secção), datado de 17 de fevereiro de 2005, referente aos Procs. apensos C-453/02 e C-462/02 (“*Finanzamt Gladbeck vs. Edith Linneweber e Finanzamt Herne-West vs. Savvas Akritidis*”) ECLI:EU:C:2005:92.

66 Vide o N.º 24 deste acórdão.

67 Acórdão do TJUE (Primeira Secção), datado de 10 de junho de 2010, referente ao Proc. C-58/09 (“*Leo-Libera GmbH vs. Finanzamt Buchholz in der Nordheide*”) ECLI:EU:C:2010:333.

68 Vide o N.º 29 deste Acórdão.

que significa, portanto, que a prerrogativa, atribuída aos Estados-membros, nos termos da parte final da alínea f), da Parte B), do art.º 13.º, da Sexta Diretiva, não é irrestrita);

- A posição, sufragada pelo sujeito passivo, de que os Estados-membros teriam, obrigatoriamente, de isentar os jogos de azar ou a dinheiro que representassem, pelo menos, 50% dos jogos autorizados ou do volume de negócios gerado nesse setor de atividade, seria promotora de insegurança jurídica<sup>69</sup>, em virtude de o volume de negócios (realizado por sujeitos passivos isentos e não isentos) conhecer alterações/flutuações significativas ao longo do tempo. Sendo, em concomitância, tal entendimento contrário ao objetivo da isenção (teleologia político-económica) e ao princípio de as disposições derogatórias de um princípio geral (i.e., o da generalidade da incidência do imposto) deverem ser objeto de interpretação estrita.

Parece, portanto, que, neste caso, em concreto, o TJUE aderiu:

- Ao “critério concorrencial”, no contexto da interpretação conforme ao princípio da neutralidade fiscal, para sancionar a legitimidade, dos Estados-membros, em fixarem as condições e os limites da isenção (em decorrência da prerrogativa que lhes fora concedida, pela Sexta Diretiva); e

- À teleologia político-económica (“objetivos prosseguidos pela própria isenção”), no sentido de refutar a posição, do sujeito passivo, de que existiria a obrigatoriedade de os Estados-membros deverem isentar, do imposto, as formas de jogo que representassem, pelo menos, 50% dos jogos autorizados ou do volume de negócios do setor (i.e., ao contrário do alegado, por alguns autores<sup>70</sup>, não parece que haja, propriamente, um retrocesso na orientação que tinha vindo a ser seguida, no contexto da isenção dos jogos de azar ou a dinheiro, de molde a fazer-se prevalecer, exclusivamente, o método da interpretação estrita, sustentado no princípio da segurança jurídica).

Note-se, por outro lado, que, no Acórdão *Abbey National*<sup>71</sup>, e no âmbito de uma outra “isenção técnica” (i.e., a isenção referente à gestão de fundos

69 *Vide* o N.º 33 do aresto.

70 *Vide*, nesse sentido, Feria, “EU VAT Principles...”, 11.

71 Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 4 de maio de 2006, referente ao Proc. C-169/04 (*Abbey National plc, Inscap Investment Fund vs. Commissioners of Custom & Excise*) ECLI:EU:C:2006:289.

comuns de investimento, prevista no n.º 6, da alínea d), da Parte B, do art.º 13.º, da Sexta Diretiva<sup>72</sup>), o TJUE, reiterando que as isenções são “conceitos autónomos” do direito da União, cujo conteúdo não pode ser modificado pelos Estados-membros, admite, uma vez mais, a prerrogativa de estes poderem determinar as respetivas condições de aplicabilidade, contanto que tal se encontre normativamente consignado (“*ad contrario*”, quando o sistema comum do imposto não preveja, expressamente, tal prerrogativa, os Estados-membros devem abster-se de instituir requisitos, que os sujeitos passivos nacionais tenham de cumprir, de molde a poderem beneficiar da isenção).

Neste aresto, o TJUE considerou, ainda, que: (i) a isenção do imposto se aplica a fundos de investimento, independentemente da forma jurídica que estes assumam (i.e., a isenção é aplicável, quer o fundo de investimento tenha sido instituído sob forma meramente contratual ou de “*trust*” ou sob forma estatutária)<sup>73</sup>; (ii) o objetivo da isenção é o de garantir que o sistema comum do imposto seja neutro, quanto à opção entre o investimento direto em títulos e aquele que seja realizado por intermédio de organismos de investimento coletivo; daqui decorrendo que, para além das funções de gestão da carteira de títulos, cabem, no âmbito estatutivo da norma de isenção, as funções de gestão administrativa e financeira dos próprios organismos de investimento coletivo<sup>74</sup>, contanto que formem um conjunto distinto, que – se apreciado de modo global – seja passível de subsunção nos pressupostos fáctico-jurídicos da tipologia normativa (i.e., sejam específicos e essenciais à gestão dos fundos)<sup>75</sup>. Não sendo, “*ad contrario*”, passíveis de beneficiar de isenção do imposto, quaisquer operações que extravasem as atividades nucleares à gestão dos organismos de investimento coletivo (como seja o caso das operações de controlo e de fiscalização das próprias funções de gestão).

Daqui pode extrapolar-se: (i) a assunção de um critério da substância sobre a forma, passível de assegurar a neutralidade do imposto (teleologia axiológica), ao desconsiderar-se a forma jurídica, concretamente adotada pelo fundo;

72 Hoje em dia consignada na alínea g) do n.º 1 do art.º 135.º da Diretiva IVA (*vide*, na ordem jurídica interna, a subalínea g) da alínea 27) do CIVA).

73 *Vide* os N.ºs 56 e 57 do aresto.

74 *Vide* os N.ºs 62 a 64 do Acórdão.

75 *Vide* o N.º 70 deste aresto comunitário.

e (ii) a necessidade de se assegurar a concreção do “objetivo prosseguido pela isenção”: teleologia político-económica (estendendo-se, a mesma, às funções de gestão administrativa e financeira que sejam específicas e essenciais à gestão dos fundos).

Parece-nos, assim, que a assunção do princípio da substância sobre a forma (ele próprio, de índole teleológica) não faz, neste caso, soçobrar a possibilidade de consideração de outros vetores teleológicos (socioeconómicos, de neutralidade fiscal). Ou, pelo menos, não desvirtua o elemento teleológico, a ponto de o reduzir à mera consideração da substância económica e/ou de uma “capacidade económica”<sup>76</sup>.

76 Cumpre, aqui, referir, igualmente em moldes secundários, a doutrina desenvolvida por Griziotti, pela qual se asseverava que as idiossincrasias do Direito Fiscal impunham a adoção de uma metodologia interpretativa singular, reconduzível à análise da “função” da norma de incidência, a qual só poderia ser apreendida com base nos princípios jurídico-materiais, inerentes ao sistema jurídico-tributário, e atendendo-se aos respetivos vetores sociológicos, políticos e económicos (Benvenuto Griziotti, “Lo studio funzionale dei fatti finanziari” (1940), 312-313). Esta metodologia hermenêutica pretendia, na senda, aliás, da doutrina da interpretação económica, conceder preponderância à realidade económica, em detrimento da forma jurídica que a mesma revestisse, tendo por base a denominada “doutrina causal do tributo” (também desenvolvida por Griziotti), pela qual a capacidade económica, enquanto paradigma da participação do contribuinte nas vantagens de âmbito geral e particular dos impostos, resultantes da atividade e da existência do Estado, seria a causa subjacente à tributação. Ou seja, ao intérprete competiria indagar, não tanto a prática (efetiva) de um facto gerador, mas, ao invés, a existência dessa mesma capacidade económica (Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero, José Manuel Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, (1999), 208). Por isso mesmo, a interpretação seria, num primeiro momento, funcional (i.e., determinação da “*ratio legis*” com base nos elementos jurídico, sociológico, político e económico) e, num segundo momento, causal (i.e., impunha-se uma pós-validação do resultado hermenêutico, já que, não haveria lugar ao nascimento da relação jurídico-tributária, pela prática de um facto gerador, contanto que se verificasse a ausência de capacidade económica – vide Queralt, Serrano, Ollero, e López, *Curso de Derecho...*, 208). Quanto a esta conceção doutrinária parece-nos, de facto, que todos os dados/elementos funcionais (i.e., elementos jurídico, sociológico, político e económico) devem, necessariamente, influir na determinação do alcance da norma tributária. Contudo, é excessivo pensar-se que uma tal metodologia representa uma especificidade própria do ramo do Direito Fiscal, já que, na realidade, trata-se de vetores teleológicos que, reportados à “*mens legis*”, têm, necessariamente, de ser atendidos, aquando da concreção do sentido da lei, independentemente da respetiva sistemática jurídico-normativa. Parece-nos, não obstante, que esta metodologia hermenêutica comporta o perigo de se ponderarem elementos que, não sendo subjacentes à teleologia (objetivo-actualista) da norma de incidência (i.e., sendo alheios à “*mens legis*” objetivamente considerada), podem pôr em causa a certeza e a segurança do direito. Até porque: (i) apesar de o objetivo dos impostos ser o de fazer com que cada cidadão contribua de acordo com a respetiva “força económica” (enquanto único critério equitativo de repartição do ónus fiscal, o qual terá, necessariamente, de ser atendido numa ótica teleológica de concretização do alcance da lei), certo é que essa “força económica” não pode ser perspectivada como o facto determinante do tributo; (ii) a “força económica” só pode ser atendida quando se tenha convertido em “realidade jurídica” (i.e., se comportar, em si mesma, o facto gerador de imposto, tipologicamente previsto na norma de incidência). Realçando-se que, na eventualidade de o facto gerador se reportar a uma realidade económica que não demonstre uma efetiva “força económica” do contribuinte, o “operador jurídico” deverá, quanto à respetiva norma de incidência, “instar a declaração de inconstitucionalidade (...) mas não poderá instar a sua inaplicação por via interpretativa” (vide Queralt, Serrano, Ollero e López, *Curso de Derecho...*, 208).

Pelo contrário, afigura-se haver, aqui, uma “instrumentalização” do princípio da substância sobre a forma, de molde a assegurar-se a neutralidade fiscal (para, assim, se garantir que as decisões económicas dos operadores não sejam influenciadas por razões de índole estritamente tributária).

Um outro Acórdão, emitido pelo TJUE, sobre a temática dos jogos de azar ou a dinheiro, veio a assumir uma importância crucial, no contexto da interpretação das normas de isenção. Trata-se do aresto *Rank Group*<sup>77</sup>, no qual o TJUE consagrou, pela primeira vez, um método de determinação do alcance da lei, com o escopo de salvaguarda do princípio da neutralidade, assente num “critério de paridade”.

O objeto do Acórdão dizia respeito a dois tipos de jogos de máquinas, sujeitas a distintos enquadramentos tributários, para efeitos do IVA (i.e., bingo mecanizado com prémios pagos em dinheiro, sujeito e não isento de imposto, e máquinas de jogos com moedas, isentas do IVA). Tendo o TJUE defendido que é atentatório do princípio da neutralidade a tributação, em moldes distintos, de<sup>78</sup>: (i) serviços ou bens que, na ótica do consumidor, se afigurem idênticos ou similares; e que, igualmente na ótica do consumidor, (ii) satisfaçam as mesmas necessidades.

No entanto, o Tribunal não atendeu a este critério dual no Acórdão *Deutsche Bank*<sup>79</sup>, em que se discutiu o enquadramento jurídico-tributário a providenciar a um serviço de gestão de património, em que o prestador (i.e., o gerente da carteira de títulos): (i) ficou encarregado de, mediante uma contraprestação, tomar decisões de investimento discricionárias/autónomas, por conta do cliente-investidor, na compra e venda de valores mobiliários; (ii) implementou/executou essas mesmas decisões, comprando e vendendo os títulos, de forma, igualmente, autónoma/discricionária<sup>80</sup>.

Neste caso, o TJUE considerou que se estaria perante uma única prestação de serviços, composta por dois elementos (objetivamente) indissociáveis.

77 Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 10 de novembro de 2011, referente aos Procs. apensos C-259/10 e C-260/10 (“*Commissioners for HMRC vs. The Rank Group plc*”) ECLI:EU:C:2011:719.

78 Feria, “EU VAT Principles...”, 11.

79 Acórdão do TJUE (Segunda Secção), datado de 19 de julho de 2012, referente ao Proc. C-44/11 (“*Finanzamt Frankfurt am Main V – Höchst v. Deutsche Bank AG*”) ECLI:EU:C:2012:484.

80 Vide o N.º 9 deste aresto comunitário.

Tal operação económica (objetivamente considerada) deveria ser sujeita e não isenta de imposto<sup>81</sup>, já que: (i) apesar de a mesma revestir uma componente de negociação de títulos (i.e., é suscetível de criar, alterar ou extinguir os direitos e as obrigações das partes sobre os títulos), possuía, não obstante, um cariz compósito e indivisível – uma “natureza” – que a tornava insuscetível de subsunção na alínea f), do n.º 1, do art.º 135.º, da Diretiva IVA<sup>82</sup>; (ii) procedeu-se à compra e venda de valores mobiliários, em nome e por conta do investidor, que, não obstante, manteve a propriedade dos mesmos, ao longo de toda a vigência do contrato, e depois de este chegar ao seu termo (i.e., não estaríamos, verdadeiramente, em presença de uma “gestão de fundos comuns”, tal como prevista na alínea g), do n.º 1, do art.º 135.º, da Diretiva IVA)<sup>83</sup>.

Mais interessante é a asserção, expandida pelo Tribunal, de que esta conclusão não contendria com o princípio da neutralidade fiscal, já que: “este princípio não permite alargar o âmbito de aplicação de uma isenção não existindo uma disposição inequívoca. (...) o referido princípio não é uma norma de direito primário que possa determinar a validade de uma isenção, mas um princípio de interpretação que deve ser aplicado paralelamente com o princípio segundo o qual as isenções devem ser interpretadas de forma estrita”<sup>84</sup>.

Parece, num primeiro momento, que o TJUE tentou, assim, proceder a uma conciliação dos dois métodos hermenêuticos, advogando uma sua não hierarquização (“aplicado paralelamente”<sup>85</sup>). Contudo, afigura-se linear que existiu, neste caso, uma subordinação do vetor axiológico da neutralidade fiscal ao princípio da interpretação estrita, já que se entendeu que, o primeiro, apenas poderá validar o alcance normativo (no contexto de uma “pós-validação” de um resultado hermenêutico já concretizado), na eventualidade de existir uma disposição legal, cujo

81 Frédéric Wersand e Samuel Cazes, “EU VAT and the Conundrum of Financial Investments” (2013), 83.

82 Vide o N.º 37.º do Acórdão.

83 Vide os N.ºs 34 e 35.º do Acórdão.

84 Vide o N.º 45 do aresto.

85 Ou, na versão linguística inglesa, “*applied concurrently*”.

elemento gramatical<sup>86</sup> (inequivocamente) assim o permita. Pelo que não nos parece que tenha havido, propriamente, uma rejeição do princípio da neutralidade fiscal<sup>87</sup>, mas, antes, a consagração de uma sua valência excessivamente espartilhada.

#### **4.3 EVOLUÇÃO JURISPRUDENCIAL DA METODOLOGIA HERMENÊUTICA ESTRITA E DA CONSENTÂNEA AO PRINCÍPIO DA NEUTRALIDADE, NO ÂMBITO DAS NORMAS DE APLICAÇÃO DE TAXAS REDUZIDAS**

No âmbito das taxas reduzidas, há a salientar o Acórdão *Comissão vs. França*<sup>88</sup>, por intermédio do qual o TJUE analisou uma situação de eventual incumprimento da Diretiva IVA, pelo Estado francês, ao ter adotado duas taxas de imposto distintas, por referência a um mesmo produto (i.e., especialidades farmacêuticas reembolsáveis pela segurança social, sujeitas a uma taxa de 2,1%, e outras especialidades farmacêuticas, sujeitas a uma taxa de imposto de 5,5%).

A Comissão Europeia defendia que a adoção de tais taxas (dísparas) era contrária ao sistema comum do imposto, tendo, em decorrência, suscitado o procedimento de infração, atualmente consignado nos art.ºs 258.º e ss. do TFUE.

O TJUE considerou, em primeiro lugar, que o princípio da neutralidade se opõe a que mercadorias semelhantes – que estão, portanto, em concorrência entre si –, tenham um enquadramento jurídico-tributário diferente, para efeitos do IVA, pelo que devem ser sujeitas a uma taxa uniforme<sup>89</sup>. Não obstante, e atendendo, concretamente, ao litígio que lhe fora submetido, concluiu que a circunstância do preço de um dos produtos ser reembolsável, e o outro não, fazia com que ambos fossem dissemelhantes/não-concorrenciais (i.e., a especialidade farmacêutica reembolsável possuía uma vantagem decisiva para o consumidor

86 Na versão linguística inglesa: “*clear wording to that effect*”.

87 *Vide*, em sentido contrário, Feria, “EU VAT Principles...”, 12.

88 Acórdão do TJUE (Sexta Secção), datado de 3 de maio de 2001, referente ao Proc. C-481/98 (“*Comissão das Comunidades Europeias vs. República Francesa*”) ECLI:EU:C:2001:237.

89 *Vide* o N.º 22 do referido Acórdão.

final<sup>90</sup>). Sendo, portanto, perfeitamente admissível, de acordo com o princípio da neutralidade, que houvesse uma sujeição a diferentes taxas do imposto.

Note-se que esta conclusão, sustentada no cariz meramente concorrencial dos bens/prestações de serviços<sup>91</sup>, desconsidera o “critério de paridade”, consagrado no supramencionado Acórdão *Rank Group*, o qual pressupunha a análise da comparabilidade dos produtos/serviços e da capacidade de satisfação dos mesmos, na ótica do consumidor. O que não deixa de suscitar alguma perplexidade, dado que se tinha criado a expectativa natural de que este último “critério dual”, que fora desenvolvido no contexto das isenções, seria transposto para o campo das taxas reduzidas<sup>92</sup>.

Mais recentemente, a jurisprudência do TJUE incidiu sobre a tributação de livros eletrónicos e livros áudio (i.e., trata-se de produtos que não existiam aquando da aprovação da Sexta Diretiva, pelo que se impunha saber se podiam, ou não, beneficiar da taxa reduzida, concedida aos livros transacionados em suporte físico).

Quanto aos livros áudio, o TJUE entendeu deixar ao critério dos tribunais nacionais a possibilidade de os mesmos poderem beneficiar da taxa reduzida de imposto<sup>93</sup>, parecendo, contudo, adotar uma posição conciliatória do “critério concorrencial” e do “critério de paridade”, ao concluir que:

- O princípio da neutralidade opõe-se a que bens ou prestações de serviços semelhantes (i.e., concorrenciais) sejam tratados, para efeitos do imposto, de forma dissemelhante<sup>94</sup>;
- Para se determinar se os bens/prestações de serviços são semelhantes há que ter em conta o ponto de vista do consumidor médio, pelo que devem considerar-se semelhantes as operações que “apresentem propriedades análogas e satisfaçam as mesmas necessidades do consumidor, em função de um

90 *Vide* os N.ºs 26 e 27 deste aresto comunitário.

91 E que veio a encontrar ressonância ulterior na jurisprudência do TJUE (*vide* o Acórdão do TJUE (Primeira Secção), datado de 3 de março de 2011, referente ao Proc. C-41/09 (“*Comissão Europeia vs. Reino dos Países Baixos*”) ECLI:EU:C:2011:108).

92 Feria, “EU VAT Principles...”, 16.

93 *Vide* o n.º 2 do art.º 98.º, conjugado com a alínea 6) do Anexo III, anexo à Diretiva IVA, assim como a alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º, conjugado com a verba 2.1 da Lista I, anexa ao CIVA.

94 *Vide* o N.º 24 do Acórdão do TJUE (Terceira Secção), datado de 11 de setembro de 2014, referente ao Proc. C-219/13 (“*K Oy*”) ECLI:EU:C:2014:2207.

critério de comparabilidade na utilização, e quando as diferenças existentes não influenciem de forma considerável a decisão do consumidor médio de recorrer”<sup>95</sup> a uma ou a outra.

Quanto aos livros eletrónicos, o TJUE, apesar de reafirmar a sua adesão ao “critério dual”, inicialmente proposto no Acórdão *Rank Group*, considerou que o princípio da neutralidade não poderia, neste caso, sustentar a aplicabilidade da taxa reduzida do IVA, em virtude de a respetiva venda constituir, para efeitos do sistema comum do imposto, uma prestação de serviços eletrónicos: estas prestações encontram-se excluídas da possibilidade de beneficiar da aplicação de uma taxa reduzida, nos termos do segundo parágrafo do n.º 2 do art.º 98.º da Diretiva IVA (i.e., seria atentatório da intenção do legislador permitir-se que tais prestações de serviços beneficiassem de uma taxa reduzida)<sup>96</sup>.

Afigura-se, portanto, ter sufragado o entendimento de que não se deve atender ao princípio da neutralidade, nos casos em que a própria Diretiva IVA consagre (expressamente) que determinados bens/serviços não podem, seja em que circunstância for, beneficiar de uma taxa reduzida<sup>97</sup> (i.e., quando o intérprete consiga determinar, com precisão, um intento legislativo de não submissão da operação a uma isenção ou uma taxa reduzida deve, consequentemente, abster-se de alargar o âmbito de aplicação da lei).

Uma tal posição pode, não obstante, afigurar-se paradoxal, no contexto da aplicação das taxas reduzidas (i.e., aparenta advogar uma valência irrestrita da literalidade hermenêutica). E isto, porque o parágrafo primeiro do n.º 2 do art.º 98.º da Diretiva IVA, parece – à partida – prescrever, de forma expressa, que apenas seriam passíveis de sujeição a uma taxa reduzida as transmissões de bens e as prestações de serviços constantes do Anexo III, desta mesma

95 Vide o N.º 25 do Acórdão “*K Oy*”.

96 Vide o N.º 40 do Acórdão do TJUE (Quarta Secção), datado de 5 de março de 2015, referente ao Proc. C-479/13 (“*Comissão Europeia vs. Reino da Bélgica*”) ECLI:EU:C:2015:141, e o N.º 47 do Acórdão do TJUE (Quarta Secção), datado de 5 de março de 2015, referente ao Proc. C-502/13 (“*Comissão Europeia vs. Grão-Ducado do Luxemburgo*”) ECLI:EU:C:2015:143.

97 Devendo, incidentalmente, realçar-se que a circunstância de o legislador ter, expressamente, prescrito que os serviços eletrónicos não podem beneficiar da taxa reduzida, resulta, a nosso ver, da circunstância de se prever, no Anexo III à Diretiva IVA, serviços que tanto podem ser prestados por via eletrónica, como por outras vias (e.g. serviços de receção de rádio e de televisão, ou de telecomunicações, os quais, não obstante, e de acordo com as alíneas a) e b) do n.º 3 do art.º 7.º do Regulamento de Execução (UE) N.º 282/2011, de 15 de março, não devem ser considerados como serviços eletrónicos).

diretiva. Ou seja, em que medida não é possível extrair-se daqui um real intento legislativo de apenas sujeitar a taxas reduzidas as operações explicitamente elencadas neste Anexo III? E em que medida é que, confirmando-se este intento legislativo, tal não impediria, em absoluto, o recurso ao método de interpretação da norma fiscal de acordo com o princípio da neutralidade?<sup>98</sup>

## 5. CONCLUSÕES

Cumpra concluir que existe uma ambivalência jurisprudencial/metodológica, no que concerne ao elemento teleológico, para efeitos de interpretação das normas do sistema comum do IVA.

Assim, no contexto da interpretação das normas de isenção e de aplicação de taxas reduzidas, o TJUE passou de um método hermenêutico-teleológico restringido ao propósito socioeconómico da lei para um outro, em que pondera o vetor axiológico-jurídico da neutralidade fiscal. Tendo adotado, quanto a este último, uma posição conciliatória de dois critérios: (i) o da paridade (i.e., segundo o qual, será atentatório do princípio da neutralidade, a tributação, em moldes distintos, de serviços ou bens que, na ótica do consumidor, se afigurem idênticos ou similares; e que, igualmente na ótica do consumidor, satisfaçam as mesmas necessidades); e (ii) o concorrencial (i.e., pelo qual se assevera que o sistema comum do IVA opõe-se a que bens

98 Realce-se que, através da Diretiva (UE) 2018/1713 do Conselho, de 6 de novembro de 2018, que altera a Diretiva 2006/112/CE no que se refere às taxas do imposto sobre o valor acrescentado aplicadas aos livros, aos jornais e às publicações periódicas, procedeu-se à alteração do segundo parágrafo do n.º 2 do art.º 98.º da DIVA e do ponto 6) do respetivo Anexo III, no sentido de se permitir a aplicação da taxa reduzida ao fornecimento (incluindo o empréstimo por bibliotecas) de livros, jornais e publicações periódicas por via digital ou, simultaneamente, em suporte físico e digital, com exceção das publicações total ou predominantemente destinadas a publicidade e das publicações que consistam, total ou predominantemente, em conteúdos vídeo ou música. Um dos justificativos para esta alteração legislativa foi o Acórdão do TJUE (Grande Secção), datado de 7 de março de 2017, referente ao Proc. C-390/15 (“*Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO), sendo intervenientes: Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, Prokurator Generalny*”) ECLI:EU:C:2017:174, por intermédio do qual se declarou serem comparáveis o fornecimento de publicações digitais em suportes físicos e o fornecimento de publicações digitais por via eletrónica, mas no qual, não obstante, se concluiu pela validade do ponto 6) do Anexo III da DIVA, em função do princípio da segurança jurídica, tendo-se, nomeadamente, em consideração a evolução constante a que estão sujeitos os serviços eletrónicos, e atendendo-se ao intuito do legislador de não obrigar os sujeitos passivos e as administrações fiscais a examinar, em relação a cada tipo de serviço eletrónico fornecido, se o mesmo se insere numa das categorias de serviços suscetíveis de beneficiar da taxa reduzida, consignadas no anexo III da Diretiva IVA (facilitando-se, desta forma, a gestão do imposto) - vide os N.ºs 59, 62, 63 e 65 deste último aresto.

semelhantes, que estão, portanto, em concorrência entre si, tenham um enquadramento jurídico-tributário diferente, para efeitos do IVA, pelo que devem tais produtos estar, nomeadamente, sujeitos à mesma taxa ou quedarem isentos/não-isentos).

Saliente-se, contudo, que, no contexto das normas de aplicação de taxas reduzidas, parece ter existido um egresso metodológico, à (constringida) teleologia socioeconómica (ou, até mesmo, a uma mera interpretação literal), quando se constate que a Diretiva IVA expressamente consagra que determinados bens/serviços não podem, seja em que circunstância for, beneficiar de uma taxa reduzida.

Face ao exposto, constata-se que, para efeitos do sistema comum do IVA, a aferição do elemento teleológico, no contexto da elisão fiscal, sustenta-se numa metodologia teleológica plena, enquanto que, no que concerne à determinação do sentido das normas de isenção ou de aplicação de taxas reduzidas, vigora uma teleologia condicionada/restringida (i.e., verifica-se uma ambivalência/fluidez de métodos hermenêuticos, que nada contribui para uma desejável uniformização do elemento teleológico).