

Cadernos IVA constituem
um ponto de encontro para a
comunidade académica e profes-
sional que em Portugal pensa e
trabalha o Imposto sobre o Valor
Acrescentado, reunindo fiscalis-
tas experientes e profissio-
nais de uma nova geração, com
a troca de ideias e à publica-
ção conjunta nesta área temática.
Com periodicidade anual e olhos
voltados nos últimos desenvolvi-
mentos da lei portuguesa e do
direito europeu, os Cadernos IVA
constituem uma das áreas de aposta
da Universidade Católica Portu-
guesa e do projecto *Católica Tax*.

CADERNOS IVA 2017

Afonso Arnaldo • Alexandra Martins • Álvaro Silveira
de Meneses • Ana Raquel Costa • André Areias • André Conde
Morais • Andreia Gabriel Pereira • Carmen Silva • Cláudia Reis
Duarte • Conceição Gamito • Cristiana Santos • Diogo Ortigão
Ramos • Filipe Abreu • Francisca Landerset • Frederico Gardete
Correia • Isabel Vieira dos Reis • Joana Branco Pires • Joana
Maldonado Reis • João Ascenso • Joaquim Miranda Sarmiento
• Liliana Silveira Freitas • Mariana Coentro Ribeiro • Mariana
Gouveia de Oliveira • Mário Silva Costa • Marta Machado de
Almeida • Paulo Mendonça • Pedro Costa Monteiro • Raquel
Montes Fernandes • Sofia Saraiva de Menezes • Susana Claro

Coordenação: Sérgio Vasques

O IVA e o “Novo” Enquadramento das Terapêuticas Não Convencionais

FILIPE ABREU & JOANA MALDONADO REIS

ÍNDICE: 1. Introdução 2. Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro – Isenção de IVA nas terapêuticas não convencionais 2.1. Liberdade Legislativa em matéria de IVA 2.2. Conformidade da alteração legislativa no contexto comunitário 2.3. O sistema de isenções de IVA em matéria de saúde (actividades médicas e paramédica) 2.4. Situações comparáveis – o caso recente da podologia 3. A natureza interpretativa conferida à alteração 3.1. A doutrina sobre a possibilidade de se conferir natureza interpretativa a alterações legislativas 3.2. A jurisprudência sobre esta matéria 3.3. Reflexões preliminares: O efeito do carácter interpretativo conferido à alteração legislativa 4. Possível impacto em procedimentos e processos tributários em curso 4.1. A conformação de decisões com o carácter interpretativo conferido pelo legislador 4.2. O possível impacto financeiro da medida 5. Reflexões para o futuro

1. Introdução

No presente artigo abordamos a temática das terapêuticas não convencionais e o seu recente enquadramento em sede de IVA, nomeadamente, de aplicação da isenção de IVA à actividade prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA.

A aprovação da Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, veio introduzir uma extensão do âmbito de aplicação da isenção de imposto a uma actividade que não se encontra expressamente prevista no campo de aplicação do imposto.

Esta Lei foi introduzida na sequência da discussão do tema na sociedade e para por fim às alegadas dúvidas de enquadramento das actividades terapêuticas não convencionais no regime de isenção do IVA.

Não se pretende aqui avaliar ou tecer juízos de valor sobre se as terapêuticas não convencionais podem (ou devem) ou não ser qualificadas como um ramo de saúde, à semelhança da actividade médica e paramédica, mas tão só avaliar se, no seio do quadro comunitário e nacional, a alteração legislativa em apreço encontra-se ou não devidamente fundada.¹

Pretende-se assim discutir não a racionalidade da colocação destes serviços na isenção de IVA (uma opção que é acima de tudo política), mas sim questionar:

- a) Se esta alteração está conforme com o direito comunitário. Recordamos que a Directiva comunitária (e a jurisprudência associada) obriga a que esta isenção resulte da qualificação dos serviços como sendo médicos ou paramédicos no âmbito do ordenamento jurídico interno (nomeadamente, em matéria de regulação de acesso à profissão e qualificação associada), dado que a equiparação a serviços paramédicos que foi efectuada é exclusivamente para efeitos fiscais;
- b) Se neste caso havia margem jurídica para dar carácter interpretativo à alteração (e quais as suas consequências). Existem posições doutrinárias e jurisprudenciais que vão no sentido do carácter interpretativo apenas ser vinculativo quando a nova redacção verdadeiramente cabia numa razoável interpretação da norma anterior. A contextualização da situação poderá levar à conclusão de que não era possível dar carácter interpretativo a esta alteração legislativa, e
- c) Na sequência da questão anterior, saber quais as consequências processuais e financeiras desta alteração.

¹ A doutrina já se debruçou longamente sobre a temática da virtuosidade do enquadramento das terapêuticas não convencionais na isenção do IVA, a par dos serviços médicos e paramédicos, sendo de destacar o artigo de Clotilde Celorico Palma, “Tratamento em IVA da prática das actividades de Osteopatia, Medicina Tradicional Chinesa e acupunctura - dois pesos duas medidas?”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2, IX, IDEFF.

2. Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro – Isenção de IVA nas terapêuticas não convencionais

Na sequência do projecto de lei n.º 301/XIII/2.^a foi aprovada a Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, onde ficou resolvida a questão há muito discutida sobre a possível aplicação da isenção de IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA para os serviços médicos e paramédicos.

Contudo, se resolveu por um lado a até então polémica discussão de fazer incluir as terapêuticas não convencionais na isenção do IVA e assim equiparar as mesmas a serviços médicos (ou paramédicos), esta alteração colocou desde logo outras questões não menos polémicas, como sejam o da conformidade da alteração legislativa face à Directiva do IVA, bem como a natureza interpretativa (que resulta numa possível retroactividade da lei fiscal) conferida à norma.

2.1. *Liberdade Legislativa em matéria de IVA*

Como é sabido, o IVA é caracterizado como um imposto indirecto de matriz comunitária. Decorre desta característica que as regras do IVA em Portugal (ou em qualquer Estado Membro) decorrem de um sistema comum do IVA e de uma harmonização fiscal comunitária.

Assim, todos os Estados que fazem parte da Comunidade têm de aderir obrigatoriamente a este sistema de imposto comum, de acordo com a legislação comunitária, nomeadamente em sede de IVA. Como corolário, temos que os Estados Membros têm uma reduzida margem de manobra em matéria legislativa no que respeita à criação de regras, derrogações ou excepções às regras domésticas de aplicação do imposto.

A harmonização do imposto traz assim fortes limitações à liberdade legislativa dos Estados Membros que, ao transporem as regras comunitárias para o seu ordenamento jurídico, têm de respeitar as directrizes comunitárias, seus princípios e interpretações, sem prejuízo de, naturalmente, poderem atender às especificidades de cada Estado dentro das opções permitidas pelas regras comunitárias.

Nesta matéria assumem especial relevância as directivas comunitárias, nomeadamente no que ao caso releva, a Directiva do IVA, que vinculam o

Estado Membro quanto ao resultado a alcançar no ordenamento jurídico interno de cada Estado, deixando contudo liberdade quanto à forma e aos meios para a respectiva transposição legislativa.

Ora, tratando-se de um sistema comum de IVA, em que as isenções de imposto são aplicadas de igual modo pelos Estados Membros, não pode haver lugar a diferenciações de regime para a mesma realidade dentro do espaço comunitário.

Com efeito, mais do que se encontrar concretamente tipificado um conjunto de profissões ao qual se aplica uma determinada isenção, o que deve estar subjacente à aplicação de isenções pelos Estados é o respectivo objectivo subjacente às mesmas e o respeito pelo princípio da neutralidade fiscal.

Aqui chegados, importa então aferir em que termos, ou até onde, pode o Estado Português legislar em matéria de isenções de IVA – no caso isenções na prestação de serviços médicos e paramédicos – nomeadamente no que se refere aos conceitos subjacentes à aplicação daquelas isenções – conceito de saúde, de serviços médicos e paramédicos subjacentes à aplicação das isenções.

2.2. Conformidade da alteração legislativa no contexto comunitário

No contexto comunitário, a Directiva 2011/24/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de Março de 2011, relativa ao exercício dos direitos dos doentes em matéria de cuidados de saúde transfronteiriços, define, na alínea *a*) do artigo 3.º, “...cuidados de saúde...” como “...os serviços de saúde prestados por profissionais de saúde aos doentes com o objectivo de avaliar, manter ou reabilitar o seu estado de saúde, incluindo a prescrição, a dispensa e o fornecimento de medicamentos e dispositivos médicos...”.

A mesma directiva vem ainda incluir na definição “...profissional de saúde...”, os médicos, enfermeiros, dentistas, parteiras ou farmacêuticos nos termos da Directiva 2005/36/CE, e ainda os profissionais que exerçam funções no sector da saúde e que conste como uma profissão regulamentada nos termos da alínea *a*) do n.º 1 do artigo 3.º da Directiva 2005/36/CE, ou da legislação do Estado Membro em causa.

A remissão operada para a Directiva 2005/36/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 7 de Setembro de 2005, relativa ao reconhecimento

das qualificações profissionais, estabelece, na alínea *a*) do n.º 1 do artigo 3.º que “...profissão regulamentada...” é “...a actividade ou o conjunto de actividades profissionais em que o acesso, o exercício ou uma das modalidades de exercício se encontram directa ou indirectamente subordinados, nos termos de disposições legislativas, regulamentares ou administrativas, à posse de determinadas qualificações profissionais; constitui, nomeadamente, uma modalidade de exercício o uso de um título profissional limitado por disposições legislativas, regulamentares ou administrativas aos detentores de uma determinada qualificação profissional...”.

Ora nos termos da legislação comunitária em causa, apenas se consideram como qualificações profissionais as que estiverem devidamente suportadas por um título de formação (diplomas, ou certificados legalmente emitidos pelas autoridades competentes) ou experiência profissional.

Da análise efectuada à Directiva 2011/24/UE e à Directiva 2005/36/CE verifica-se que os cuidados de saúde podem ser prestados por aqueles que exerçam uma actividade regulamentada, i.e., uma actividade que se encontre sujeita e/ou dependente, nos termos de alguma disposição legal, regulamentar ou administrativa, “à posse de determinadas qualificações profissionais” (alínea *a*) do n.º 1 do artigo 3.º da Directiva 2005/36/CE), que, como decorre das alíneas *b*) e *c*) do n.º 1 do artigo 3.º, são aquelas que são certificadas pela obtenção de um título de formação profissional.

Resulta assim do exposto que para efeitos de equiparação de determinada actividade a um serviço médico ou paramédico importa aferir se a actividade está devidamente regulamentada enquanto tal nos termos da legislação comunitária ou do Estado membro em causa.

Chegamos assim ao caso Português e à qualificação das terapêuticas não convencionais como actividades de prestação de cuidados de saúde, e enquadradas enquanto tal no plano das actividades médicas e paramédicas.

As terapêuticas não convencionais tiveram o seu primeiro enquadramento com a publicação na Lei n.º 45/2003, de 22 de Agosto, que veio reconhecer a autonomia técnica e deontológica no exercício profissional da prática das terapêuticas não convencionais. Estabeleceu ainda como estande dentro deste leque a prática de acupunctura, homeopatia, osteopatia, naturopatia, fitoterapia e quiropraxia.

Esta Lei veio a ser regulamentada (10 anos mais tarde...), pela Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, passando assim a estar regulado o acesso e o exercício das profissões no âmbito das terapêuticas não convencionais.

Dos diplomas em apreço resulta, em suma, sem nos alongarmos excessivamente, que quer o acesso à profissão deve ser suportado por um certificado/título de habilitação legal ao exercício da mesma, tratando-se ainda de uma actividade fiscalizada e controlada pela Inspeção-geral das Actividades em Saúde (sem prejuízo da delegação de competências noutras entidades como a Autoridade de Segurança Alimentar e Económica).

Na medida em que, pelo menos desde 2013, as terapêuticas não convencionais passaram a estar regulamentadas e o exercício da actividade dependente da obtenção de uma habilitação/título académico comprovado, encontra-se cumprido um dos requisitos comunitários, acima referidos, para efeitos da qualificação da actividade como médica ou paramédica.

Importa assim verificar se se encontra cumprido o segundo requisito/critério – enquadramento no conceito de “...profissional de saúde...”.

Ora, sem prejuízo da relevância que as terapêuticas não convencionais possam ter no campo da saúde e do bem-estar dos utentes, quer a Lei n.º 45/2003, quer a Lei n.º 71/2013, não equiparam o profissional de terapêutica não convencional a um profissional de saúde nos termos supra referidos – médicos, paramédicos, enfermeiros – ou a profissional que preste cuidados de saúde com o “...objectivo de avaliar, manter ou reabilitar o seu estado de saúde, incluindo a prescrição, a dispensa e o fornecimento de medicamentos e dispositivos médicos...”.

Com efeito, e apesar da referência a uma fiscalização por parte das entidades reguladoras da Saúde (administrações regionais de saúde, entidade reguladora da saúde, entre outras) e de se prever que a prática da actividade seja credenciada e tutelada pelo Ministério da Saúde, parece resultar dos diplomas em análise que as terapêuticas convencionais visam “apenas” um complemento aos cuidados de saúde prestados pela medicina dita convencional, na óptica de prestação de bem-estar dos utentes.

Ora, como se verá adiante, a isenção do IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA (e que resulta da transposição da Directiva do IVA) expressamente refere o âmbito da isenção como incluindo tão só as actividades médicas e paramédicas, sem prejuízo de outras actividades que possam ser

consideradas como um complemento útil e meritório no estado geral de saúde e bem-estar dos utentes.

2.3. O sistema de isenções de IVA em matéria de saúde (actividades médicas e paramédicas)

Dispõe o n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA que se encontram isentas de imposto as “Prestações de serviços efectuadas no exercício das profissões de médico, odontologista, parteiro, enfermeiro e outras profissões paramédicas”.

Na medida em que a norma em apreço nada refere quanto ao que se deve entender como “outras profissões paramédicas”, a Autoridade Tributária e Aduaneira tem entendido, no âmbito de entendimentos administrativos divulgados pelos respectivos serviços nesta matéria, que se deve recorrer, por um lado, ao Decreto-lei n.º 261/93 de 24 de Julho, que regula o exercício das actividades profissionais de saúde (actividades paramédicas) com fins de promoção da saúde e de prevenção, diagnóstico e tratamento da doença ou de reabilitação, e o Decreto-Lei n.º 320/99, de 11 de Agosto, que define os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica e procede à sua regulamentação.

No que respeita ao Decreto-lei 261/93, de 24 de Julho (que, provavelmente por inércia legislativa não sofreu quaisquer alterações significativas desde essa data, não obstante a constante alteração do tipo de novas profissões associadas aos cuidados de saúde) identifica em anexo as actividades que qualifica como paramédicas. Nesta listagem não constam, naturalmente as medicinas alternativas, uma vez que esta vertente da saúde, nomeadamente o respectivo ensino, ainda não foi objecto de homologação em Portugal.

O diploma estabelece ainda um conjunto de regras de acesso ao exercício dos quais depende o exercício das actividades paramédicas, nomeadamente (i) titularidade de curso ministrado em estabelecimento de ensino oficial ou do ensino particular ou cooperativo desde que reconhecido nos termos legais, (ii) titularidade de diploma ou certificado reconhecido como equivalente por despacho conjunto dos Ministros da Educação e da Saúde e (iii) titularidade de carteira profissional, ou título equivalente, emitido ou validado por entidade pública.

O segundo diploma de que a Autoridade Tributária e Aduaneira recorre regulamenta, como referido, os princípios gerais em matéria do exercício das profissões de diagnóstico e terapêutica. À semelhança do diploma anterior, também identifica as profissões qualificadas como de diagnóstico e de terapêutica, não incluindo as medicinas alternativas no respectivo leque.

Face ao disposto nos referidos diplomas, poder-se-ia entender que apenas as profissões elencadas nos mesmos, poderiam ser qualificadas como actividades paramédicas para efeitos da aplicação da isenção e IVA prevista no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA.

Nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 132.º da Directiva do IVA, os Estados Membros devem isentar do imposto “...as prestações de serviços de assistência efectuadas no âmbito do exercício de profissionais médicas e paramédicas, tal como definidas pelo Estado Membro em causa...”.

Esta norma foi transposta para o ordenamento jurídico português no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA, aqui em análise.

O Tribunal tem entendido que a prestação médica ou paramédica deve consistir em cuidados médicos prestados a uma pessoa, tendo como objectivo prevenir, diagnosticar ou tratar uma doença. Devem ser assim apenas consideradas as prestações com finalidade terapêutica realizadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas (cfr. Acórdãos emitidos nos processos C-443/04 e C-444/04).

Com efeito, embora a Directiva atribua competências a cada Estado-membro para definir quais as profissões paramédicas em cujo âmbito os serviços são isentos, refere o mencionado Acórdão que “...o poder de apreciação dos Estados-Membros não é ilimitado...”. Acrescenta ainda que “...resulta da jurisprudência do Tribunal de justiça das Comunidades Europeias que a exigência de uma aplicação correcta e simples das isenções não permite aos Estados-Membros prejudicarem os objectivos prosseguidos pela Sexta Directiva nem os princípios de Direito comunitário, em especial o princípio de igualdade de tratamento, que se traduz, em matéria de IVA, no princípio da neutralidade fiscal...”.

E continua “...quando um sujeito passivo pede que se reconheça que as suas actividades de assistência fazem parte do exercício de profissões paramédicas, a fim de beneficiar da isenção prevista no artigo 13.º, A, n.º 1, alínea c), da Sexta Directiva [hoje artigo 132.º da Directiva do IVA], incumbe

aos órgãos jurisdicionais nacionais examinar se as autoridades competentes respeitarem os limites do poder de apreciação conferido por essa disposição, tendo em conta o objectivo prosseguido pela isenção e o princípio da neutralidade fiscal inerente ao sistema comum do IVA...”.

O requisito em apreço prende-se assim com a necessidade de garantir apenas que as prestações de serviços médicos e de assistência são efectuadas por prestadores com as qualificações profissionais exigidas.

Conclui assim o Acórdão em referência, no âmbito dos processos sobre os quais se pronunciou, e com referência à isenção em apreço, “...ser interpretado no sentido que confere aos Estados-Membros um poder de apreciação para definir as profissões paramédicas e as prestações de serviços abrangidas por essas profissões para efeitos da isenção prevista nessa disposição. Todavia, no exercício desse poder de apreciação, os Estados-Membros devem respeitar o objectivo prosseguido por essa disposição que é de garantir que a isenção se aplica apenas às prestações efectuadas por pessoas com as qualificações profissionais exigidas, bem como o princípio da neutralidade fiscal...”.

Resulta assim do exposto que, mesmo no caso expressamente previsto das profissões paramédicas na norma de isenção, há algum cuidado e mesmo relutância em determinar quais as profissões/actividade que se podem considerar como estando enquadradas no âmbito de aplicação da isenção.

Ou seja, tem havido quer na perspectiva nacional portuguesa, quer na perspectiva comunitária, um entendimento muito restritivo (válido ou não) no que respeita às actividades que devem ser consideradas como isentas de imposto.

Ora, no caso que aqui nos debruçamos, é reconhecido desde logo pelo legislador, que as terapêuticas não convencionais não são actividades médicas nem paramédicas. Com efeito, a serem consideradas (e regulamentadas) como actividades paramédicas seria suficiente, do ponto de vista de técnica legislativa, e em face do normativo nacional, bem como a doutrina e jurisprudência, proceder à alteração do diploma que regulamenta aquela actividade, no sentido de incluir as terapêuticas não convencionais.

Contudo, o legislador optou por proceder ao aditamento de uma norma à Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, nos termos da qual, em boa verdade, se procede ao alargamento do âmbito da isenção do IVA previsto no artigo 9.º

do Código do IVA e não à equiparação a uma das actividades já previstas no referido artigo 9.º do Código do IVA, senão vejamos.

Dispõe o artigo 8.º-A aditado à referida Lei “Aos profissionais que se dediquem ao exercício das terapêuticas não convencionais referidas no artigo 2.º é aplicável o mesmo regime de imposto sobre o valor acrescentado das profissões paramédicas”.

O legislador optou assim por assumir que estamos perante uma realidade distinta, não expressamente prevista no âmbito da regulamentação comunitária e transposta para o ordenamento jurídico português, preferindo por considerar uma realidade distinta e autónoma, ainda que ligada à área da saúde e por esse motivo isenta.

Tendo em conta que, como já referido, estamos perante um imposto de matriz comunitária, que decorre de uma harmonização fiscal comunitária que limita em certa medida a liberdade dos Estados em acrescentar novas regras, é duvidosa por um lado, a opção de incluir as terapêuticas não convencionais no âmbito da isenção (em face do quadro legal já referido) e, por outro lado, uma vez exercida essa opção, a técnica legislativa de proceder ao alargamento do âmbito de uma norma de isenção de imposto.

Com efeito, e como veremos ao longo do presente documento, as isenções em matéria de IVA, em caso de dúvida, têm, por regra, um carácter restritivo e nunca, atrevemo-nos a dizer, abertura para uma extensão da sua aplicação e muito menos um alargamento do âmbito da norma.

2.4. Situações comparáveis – o caso recente da podologia

Uma situação recente e comparável com a das terapêuticas não convencionais é o da Podologia. Também neste caso há muito se falava na necessidade de regulamentar o acesso e o exercício da profissão, bem como a necessidade de enquadrar a actividade no quadro das actividades paramédicas e assim beneficiar da isenção do IVA.

Ora, se a situação é comparável no sentido de se tratar de uma realidade social decorrente da evolução e diversidade crescente das ciências médicas e áreas da saúde que merece regulamentação e enquadramento legislativo, certo é que as duas actividades tiveram um percurso legislativo diferente

que traz, em nossa opinião, Maior legitimidade à aplicação da isenção à actividade da podologia.

Com efeito, a podologia foi reconhecida como actividade paramédica em 1 de Setembro de 2014 (Decreto-Lei n.º 65/2014, de 28 de Agosto), passando a estar desde então abrangida pela isenção do IVA prevista no artigo 9.º do Código do IVA para as profissões paramédicas.

Por trás deste reconhecimento havia já todo um historial de reconhecimento efectivo e prático da actividade pela comunidade médica em geral, que se traduzia na obrigatoriedade de incluir pedologistas na equipas médicas de hospitais e de centros de saúde.

Por outro lado, em termos de direito comunitário, vários Estados, na sequência da previsão e regulamentação de directivas comunitárias (acima referidas quanto aos conceitos de profissionais de saúde), incluíam já a podologia como actividade reconhecida e regulamentada como actividade paramédica.

Ou seja, existia já todo um quadro comunitário no sentido de reconhecimento da podologia como actividade paramédica por um lado, e como estando dentro do âmbito da isenção do IVA.

No caso das terapêuticas não convencionais, ao contrário da podologia, sem prejuízo de se tratar igualmente de uma actividade com vista aos cuidados de saúde e bem-estar dos utentes, não se optou por enquadrar a mesma como uma actividade paramédica, reconhecida enquanto tal. A opção foi a de, através de uma norma avulso, determinar a aplicação da isenção às terapêuticas não convencionais.

3. A natureza interpretativa conferida à alteração

Conforme referido acima, o artigo 3.º da Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro, veio conferir natureza interpretativa à alteração legislativa em análise, dispondo que o artigo 8.º -A da Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, aditado pela referida lei, tem natureza interpretativa.

Tendo presente toda a discussão sobre esta temática no Parlamento, prévia à aprovação da referida Lei, bem como o conteúdo das propostas de lei dos diversos partidos com assento no Parlamento, aquela natureza

interpretativa significa a possibilidade de conferir à norma uma aplicação retroactiva.

Ora, neste âmbito, cabe recordar que o sistema fiscal português impõe uma proibição geral de se aplicar, de forma retroactiva, normas fiscais. De facto, a Constituição da República Portuguesa impõe, no n.º 3 do seu artigo 103.º, que “Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”.

Em desenvolvimento desta norma, a Lei Geral Tributária (“LGT”) estabelece um conjunto de normas, no seu artigo 12.º, que pretendem balizar o escopo desta proibição de retroactividade das normas fiscais. De acordo com o n.º 1 do artigo 12.º da LGT as normas tributárias apenas se aplicam aos factos posteriores à sua entrada em vigor. De acordo com o n.º 2 do mesmo preceito, se o facto tributário for de formação sucessiva, a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor.

É à luz deste enquadramento normativo que deve ser integrada a natureza interpretativa conferida à alteração legislativa à Lei n.º 71/2013, de 2 de Setembro, operada pela Lei n.º 1/2017, de 16 de Janeiro.

3.1. A doutrina sobre a possibilidade de se conferir natureza interpretativa a alterações legislativas

Ao longo dos anos a doutrina tem-se insurgido contra as normas de natureza interpretativa quando estas, na realidade, não interpretam a situação legislativa que lhes antecede, mas, ao invés, procuram de forma dissimulada ou encoberta conferir retroactividade a uma alteração legislativa que, de outra forma, não poderia ter tal efeito retroactivo.

Recordamos que ainda antes da norma constitucional acima citada ter estabelecido expressamente que a retroactividade era proibida em matéria fiscal, já era entendimento do Tribunal Constitucional de que não eram aceitáveis leis retroactivas que provocassem uma lesão grave à segurança jurídica.²

² Veja-se, a título de exemplo, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 275/98, de 9 de Março de 1998, proferido no âmbito do processo n.º 370/97, que de resto foi objecto de anotação pelo J. L. Saldanha Sanchez, *Revista Fiscalidade* n.º 1, Janeiro 2000.

Será necessário, então, distinguir entre as verdadeiras normas de cariz interpretativa daquelas que, não obstante se auto-intitularem de interpretativas, na realidade visam conferir algum grau de retroactividade a alterações legislativas que, na realidade, são inovadoras.

Neste âmbito, cabe recordar as lições de Baptista Machado, segundo o qual o que permite à lei interpretativa ser aplicado a factos e situações anteriores à sua entrada em vigor reside, fundamentalmente, na eventualidade de a nova lei consagrar e fixar uma das interpretações possíveis da lei antiga com que os interessados podiam e deviam contar. Assim, a lei apenas será interpretativa quando não é susceptível de violar expectativas seguras e legitimamente fundadas das pessoas. Deste modo é possível dizer que são de natureza interpretativa aquelas leis que, sobre matérias em que as regras jurídicas aplicáveis são incertas ou o seu sentido controvertido, vêm consagrar uma solução que os tribunais poderiam ter adoptado no âmbito da redacção originária da norma.³

É esta doutrina que está na génese do estabelecido na primeira parte do n.º 1 do artigo 13.º do Código Civil, onde se estabelece que a lei interpretativa deve ficar integrada na lei interpretada. De facto, se a lei nova apenas interpreta, isto implica que o estabelecido na lei interpretativa deve ter uma correspondência tal com a letra da lei interpretada que a mesma possa ser entendida como integrando a mesma como se tivesse sido sempre essa a sua redacção.⁴

Neste âmbito cabe recordar que não é suficiente que em relação a um ponto duvidoso surja uma lei posterior que consagre uma das interpretações possíveis para que se possa afirmar que estamos perante uma norma verdadeiramente interpretativa. É necessário que haja uma efectiva controversia na interpretação da norma que é conhecida pelos destinatários da mesma.⁵

³ J. Baptista Machado (Almedina 2014), *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*.

⁴ Pires de Lima e Antunes Varela (Coimbra), *Código Civil Anotado, Volume I*.

⁵ Oliveira Ascensão, *O Direito: Introdução e Teoria Geral – Uma perspectiva Luso Brasileira*.

3.2. A jurisprudência sobre esta matéria

Ao longo do tempo, tanto a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça como do Supremo Tribunal Administrativo, num raro alinhar de posições, tem utilizado a lição do Prof. Baptista Machado como referencial para determinar se uma nova norma é, efectivamente, interpretativa ou se o carácter interpretativo atribuído pelo legislador visa antes conferir à norma um carácter retroactivo (eventualmente inconstitucional).

De facto, o Supremo Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de que para que uma lei nova possa ser realmente interpretativa são necessários vários requisitos:

- a) Que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta;
- b) Que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei; e
- c) Que, se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adoptar a solução que a lei nova vem consagrar, então esta é decididamente inovadora.⁶

O Supremo Tribunal Administrativo, na aplicação desta mesma doutrina, veio introduzir a densificação no sentido de determinar que uma lei será interpretativa quando não se lhe reconhece desvio no tocante à multiplicidade de interpretações que se fazia de tal norma. Desta forma, se o legislador optou por uma das interpretações possíveis, e não introduziu qualquer “novidade” no próprio texto da norma, a norma é verdadeiramente interpretativa, não tendo uma eficácia retroactiva.⁷

Resulta ainda desta posição da jurisprudência que a lei nova, para ser considerada interpretativa e não retroactiva, não tem de consagrar uma

⁶ A título de exemplo, Acórdão de 13 de Novembro de 2007, proferido no âmbito do processo n.º 07A3564

⁷ A título de exemplo, Acórdão de 8 de Março de 2017, proferido no âmbito do processo n.º 013/17

corrente doutrinal prevalecente, sendo suficiente uma interpretação defendida anteriormente.

3.3. Reflexões preliminares: O efeito do carácter interpretativo conferido à alteração legislativa

Com afirmamos acima, somos da opinião que é questionável que fosse possível interpretar a norma de isenção contida no n.º 1 do artigo 9.º do Código do IVA de modo a incluir no mesmo as terapêuticas não convencionais, reguladas na Lei n.º 45/2003 e na Lei n.º 71/2013.

Neste âmbito, cabe recordar que, conforme já referido acima, as isenções em sede de IVA devem ser sempre interpretadas de forma restritiva. De facto, como refere a TJUE, o ponto de partida para a interpretação destas normas é de que as mesmas têm um carácter excepcional no âmbito do sistema do IVA tomado como um todo. Resulta deste facto que estas mesmas normas devem ser interpretadas estritamente, ou seja, atendendo ao seu elemento literal. Será assim de excluir a interpretação extensiva ou o recurso à integração analógica na aplicação destas normas.

Não obstante, uma interpretação estrita da lei não pode conduzir a uma interpretação restritiva da mesma. De facto, não será de descurar o elemento finalístico subjacente às normas, bem como o contexto histórico no âmbito do qual as normas foram criadas ou o enquadramento sistemático em que os mesmos se inserem. No entanto, estes componentes interpretativos devem ser sempre balizados pelo elemento literal da norma⁸. Refira-se que o legislador fiscal nacional, em matéria de benefícios fiscais, estabeleceu em reconhecimento precisamente da natureza excepcional das normas que estabelecem benefícios fiscais, uma limitação expressa no artigo 10.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais no sentido deste género de normas não admitir integração analógica (mas admitindo a interpretação extensiva, numa solução que tem precedente no artigo 11.º do Código Civil e na nossa tradição interpretativa de normas jurídicas).

Face a este enquadramento, não podemos deixar de suscitar algumas reservas no que diz respeito à possibilidade de se considerar que fosse possível

⁸ Sérgio Vasques (Almedina), *O Imposto sobre o Valor Acrescentado*.

efectuar uma interpretação no sentido das terapêuticas não convencionais poderem ser isentos de IVA à luz da redacção em vigor do artigo 9.º do Código do IVA, da regulamentação específica em Portugal das terapêuticas não convencionais em vigor até ao dia 17 de Janeiro de 2017 e do enquadramento comunitário tanto deste tipo de profissão como também das isenções aplicáveis em matéria de serviços de saúde.

Assim, se assumirmos que a nova posição é verdadeiramente inovadora no contexto do enquadramento jurídico aplicável ao caso (a nível nacional, embora tomando em consideração o impacto do enquadramento comunitário, como acima descrito), o legislador nacional, ao dar carácter interpretativo à alteração legislativa queria, na realidade, assegurar um efeito retroactivo à norma. Um efeito retroactivo que, potencialmente, seria violadora tanto da Constituição da República Portuguesa como das disposições reguladoras da aplicação da lei no tempo previstas na LGT.

De facto, apenas se admitirmos que:

- a) A interpretação no sentido do não enquadramento das terapêuticas não convencionais no âmbito da isenção em sede de IVA previsto no direito anterior era efectivamente controvertida ou pelo menos incerta;
- b) A solução definida pela nova lei se situa dentro dos quadros da controvérsia e que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei, o que no presente caso implicava não recorrer à interpretação extensiva ou à integração analógica, embora fosse possível invocar o contexto finalístico, histórico e sistemático para efectuar a interpretação da norma; e
- c) Se o julgador ou o intérprete, em face de textos antigos, podiam sentir-se autorizados a adoptar a solução que a lei nova vem consagrar;

É que será possível afirmar que a alteração legislativa é efectivamente uma mera interpretação do enquadramento jurídico anteriormente vigente e que, como tal, o legislador pretendeu apenas esclarecer qual o sentido que pretendia no âmbito do quadro legal desde sempre vigente.

4. Possível impacto em procedimentos e processos tributários em curso

Como referimos acima, caso se chegue à conclusão de que a alteração legislativa não tem uma autêntica natureza interpretativa, pretendendo o legislador antes conferir um carácter retroactivo à criação de uma nova isenção fiscal, então tanto o aplicador do direito (por exemplo, a AT no âmbito das inspecções que realize e reclamações gratuitas que analisar) como o julgador (por exemplo, os Tribunais Administrativos e Fiscais) terão margem para não aplicar a norma nos casos que sejam anteriores à entrada em vigor da norma, invocando para o efeito a já mencionada proibição de aplicação retroactiva de normas fiscais estabelecida na Constituição e na LGT.

No entanto, se entendermos que é possível afirmar que a alteração legislativa é efectivamente uma mera interpretação do enquadramento jurídico anteriormente vigente e que, como tal, o legislador pretendeu apenas esclarecer qual o sentido que pretendia no âmbito do quadro legal desde sempre vigente, então este facto poderá ter um impacto efectivo em situações transactas.

4.1. A conformação de decisões com o carácter interpretativo conferido pelo legislador

Assumindo que a norma tem efectivamente carácter interpretativo, será necessário distinguir as seguintes situações (atendendo à divergência de tratamento que deverão ter):

- a) Situações em que o IVA foi liquidado de acordo com a interpretação anteriormente vigente ao nível da AT,⁹ e em que já se ultrapassou o prazo de caducidade do respectivo imposto sem que o sujeito passivo tenha contestado a referida liquidação;
- b) Situações em que o IVA foi liquidado de acordo com a interpretação anteriormente vigente ao nível da AT, e em que o processo de contestação (reclamação gratuita, impugnação judicial, etc.) já correu

⁹ Plasmado no Ofício-Circulado 30174, de 26 de Agosto de 2015, da Área de Gestão Tributária do IVA

completamente o seu curso com decisão final desfavorável ao sujeito passivo;

- c) Situações em que o IVA foi liquidado de acordo com a interpretação anteriormente vigente ao nível da AT, e em que ainda não se ultrapassou o prazo de caducidade do respectivo imposto, embora o sujeito passivo não tenha ainda contestado a referida liquidação; e
- d) Situações em que o IVA foi liquidado de acordo com a interpretação anteriormente vigente ao nível da AT, e em que o processo de contestação (reclamação graciosa, impugnação judicial, etc.) ainda se encontra em curso.

Aplicando o já mencionado n.º 1 do artigo 13.º do Código Civil, tendo a norma natureza interpretativa e, como tal, integrando-se na norma interpretada, ficam, não obstante, salvaguardados os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação tributação ou por decisão ou sentença passada em julgado. Desta forma, não obstante a natureza interpretativa conferida à norma, os sujeitos passivos que se enquadram nas situações *i)* e *ii)* descritos acima não poderão valer-se do novo enquadramento jurídico.

Já os sujeitos passivos que se enquadram nas situações *c)* e *d)* poderão ainda fazer-se valer da alteração legislativa efectuada no âmbito dos processos que ainda se encontram em curso, conseguindo assim uma vantagem no seu enquadramento fiscal em relação aos sujeitos passivos enquadrados nas primeiras situações mencionadas. Destacamos que, nesta situação, tanto a AT como os tribunais estarão vinculados ao carácter interpretativo conferido à norma, devendo, de acordo com o princípio da legalidade, decidir em conformidade com a nova interpretação.

4.2. O possível impacto financeiro da medida

Novamente assumindo que a norma tem efectivamente carácter interpretativo, existe um conjunto lato de sujeitos passivos que poderão ter uma vantagem económica e/ou financeira significativa resultante da alteração legislativa efectuada.

De facto, no que diz respeito aos sujeitos passivos enquadrados nos pontos *iii)* e *iv)* do capítulo anterior, podemos distinguir entre aqueles que con-

testaram liquidações adicionais de IVA, fundamentados na já mencionada posição anterior da AT, e que não procederam ao pagamento do IVA alegadamente devido e aqueles que pagaram o imposto em falta e contestaram as liquidações no sentido do reembolso do imposto alegadamente liquidado de forma indevido.

No primeiro caso, os sujeitos passivos simplesmente poderão assegurar que o imposto que não pagaram deixará de lhes ser devido. Assim, o único prejuízo para o Estado advém de receita que potencialmente terá sido perdido em resultado da alteração legislativa.

No segundo caso os sujeitos passivos saem mais beneficiados. De facto, apesar de terem perdido a disponibilidade de importantes meios financeiros com o pagamento do imposto alegadamente em falta, a verdade é que esse mesmo imposto ser-lhes-á devolvido com o pagamento, da parte do Estado, de juros indemnizatórios à taxa legalmente fixada para os juros compensatórios (nos termos da LGT). Em termos simplistas, o imposto que pagaram ser-lhes-á devolvido com o pagamento de um juro anual de 4% (calculado numa base diária). Um juro que está muito acima da taxa de retorno da maior parte dos investimentos financeiros disponíveis no mercado nos dias que correm...

5. Reflexões para o futuro

Face a todo o exposto, não podemos deixar de tecer as seguintes reflexões, não apenas no que se refere à solução preconizada pelo legislador nesta matéria, como também ao carácter interpretativo que foi conferido à alteração legislativa:

1. A opção do legislador de equiparar as terapêuticas não convencionais às actividades paramédicas apenas para efeitos fiscais é de conformidade discutível com o direito comunitário. De facto, uma interpretação estrita (mas não restritiva) da norma comunitária parece impor que a isenção aplicável aos serviços de saúde seja restrita a actividades médicas ou paramédicas, tendo o legislador nacional optado por não enquadrar as terapêuticas não convencionais em nenhuma destas categorias.

2. O próprio carácter interpretativo que foi conferido à alteração legislativa é questionável, uma vez que nos parece difícil argumentar, numa interpretação razoável da legislação nacional e comunitária, que houvesse dúvidas quanto à aplicabilidade da isenção às terapêuticas não convencionais. Será assim possível argumentar que, ao dar carácter interpretativo à norma, o que o legislador pretendia era dar eficácia retroactiva à norma, constituindo isto numa potencial violação da Constituição e da LGT.
3. Admitindo a bondade e a razoabilidade do pretendido pelo legislador fiscal nesta matéria, teria sido preferível, por uma questão de clareza e certeza jurídica, seguir o caminho percorrido no que diz respeito à podologia. Assim, teria sido preferível regulamentar de forma completa as terapêuticas não convencionais e procedido à sua inclusão nas actividades paramédicas, conseguindo assim o mesmo efeito fiscal, mas com uma significativa melhoria no que diz respeito à segurança e certeza jurídica no que diz respeito a esta matéria.

A Isenção de IVA na Gestão de Organismos de Investimento Colectivo

FRANCISCA LANDERSET

ÍNDICE: 1. Introdução 2. O regime das isenções de IVA 3. A actividade de gestão de organismos de investimento colectivo 4. A isenção de IVA na actividade de gestão de organismos colectivos 4.1. O conceito de “administração ou gestão” 4.2. O conceito de “fundos de investimento” 5. Conclusões

1. Introdução

No final do ano de 2016, encontravam-se registados, na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (“CMVM”) 430¹ organismos de investimento colectivo (doravante designados de “OIC”), ascendendo o valor sob gestão dos mesmos a cerca de 21.893,7 milhões de euros, geridos por 54 entidades gestoras². Estes números são expressivos da importância que assume a actividade que estes desenvolvem e, principalmente, a actividade de gestão dos mesmos³.

¹ Dos quais 170 são organismos de investimento mobiliário e 260 são organismos de investimento imobiliário. Este número não contempla os fundos de titularização de créditos (18), as sociedades de titularização de créditos (6), os fundos de capital de risco (87) e as sociedades de capital de risco (44).

² Das quais 26 são entidades gestoras de investimento mobiliário e 28 são entidades gestoras de investimento imobiliário. Este número não contempla a única sociedade gestora de fundos de capital de risco.

³ Estes dados reportam-se ao mês de Fevereiro de 2017, encontrando-se disponíveis para consulta no *website* da CMVM.