

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 633/2014-T**

**Tema: IVA - Taxa de IVA a aplicar pela Requerente na venda das partidas de golfe**

## Decisão Arbitral

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º 633/2014-T

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Alberto Amorim Pereira e Marta Gaudêncio, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

### I – RELATÓRIO

1. Em 28-8-2014, a *A...* – Sociedade Unipessoal, Lda, titular do NIPC ..., com sede na Avenida ..., ..., ... (adiante designada por “Requerente”), submeteu ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) o pedido de constituição de tribunal arbitral com vista à declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações adicionais de IVA, relativas ao ano de 2011, no valor de €137.414,41, bem como das respectivas liquidações de juros compensatórios.
2. Estão em causa as liquidações seguintes:

Origem	N.º documento
--------	---------------

IVA - 1103	...
IVA – 1104	...
IVA – 1105	...
IVA – 1106	...
IVA – 1107	...
IVA – 1108	...
IVA – 1109	...
IVA – 1110	...
IVA – 1111	...
IVA – 1112	...
JC – 1103	...
JC – 1104	...
JC – 1105	...
JC – 1106	...
JC – 1107	...
JC – 1108	...
JC – 1109	...
JC – 1110	...
JC – 1111	...
JC – 1112	...

3. A Requerente requer que sejam declaradas ilegais as liquidações *supra* identificadas, determinando-se a sua anulação, bem como a condenação da Fazenda Pública na restituição dos montantes já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

4. No dia 30 de Outubro de 2014, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
6. Em 15 de Outubro de 2014, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 30 de Outubro de 2014.

**A – A Requerente sustenta o seu pedido da seguinte forma:**

1. Na sequência de uma acção inspectiva, a Requerente foi confrontada com a emissão das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios acima identificadas.
2. Por não se conformar com as mesmas, a Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral que deu origem aos presentes autos.
3. A Requerente dedica-se à exploração comercial do seu empreendimento de alojamento turístico sito na ..., ..., denominado *B*....
4. Este empreendimento integra todos os elementos típicos que caracterizam um estabelecimento destinado ao alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à sua natureza, dos serviços prestados num hotel.

5. O empreendimento integra ainda algumas infraestruturas próprias de desporto e lazer, nomeadamente campos de ténis, *squash*, futebol e *bowling* e sala de *snooker*, o que permite à Requerente fornecer, mediante uma contrapartida adicional, serviços que consistem em proporcionar a utilização destas infraestruturas.
6. Porque o empreendimento não dispõe de campos de golfe, a Requerente tem vindo a estabelecer parcerias com várias empresas que os exploram, de forma a complementar a sua oferta e assim corresponder à procura integrada de serviços de hotelaria e golfe, pela qual os seus clientes cedo mostraram um interesse decisivo.
7. Em 2011, tal como em anos anteriores, a Requerente contratou com várias empresas condições preferenciais de acesso aos seus clientes a vários campos de golfe, sendo possível aos clientes utilizar qualquer um dos campos, o que permitiu à Requerente reforçar a sua oferta e reter e/ou cativar actuais e potenciais clientes que não prescindem da prática do golfe durante a sua estadia no empreendimento.
8. Entre Março e Dezembro de 2011, a Requerente vendeu partidas de golfe aos seus clientes no montante total de €787.040,21, acrescido de IVA à taxa de 6%, tendo pago pela aquisição das referidas partidas o valor de €720.304,11, acrescido de IVA à taxa de 6%, pelo que a sua margem bruta foi de cerca de 8%.
9. Entenderam os serviços da Inspeção Tributária que a taxa de IVA a aplicar pela Requerente na venda das partidas de golfe seria a taxa normal, de 23%, e não a taxa reduzida, sendo que as liquidações adicionais em causa nos presentes autos correspondem à diferença entre as taxas de IVA aplicáveis.
10. A Requerente entende que a taxa de IVA aplicável à venda de partidas de golfe é a taxa reduzida, considerando que as liquidações adicionais em crise anulam a margem bruta que auferire, levando a que a operação registe prejuízo.

11. Refere ainda a Requerente que o seu interesse não reside na margem obtida na operação, mas sim na preponderância que o golfe suscita na escolha dos clientes pelo seu empreendimento, em detrimento de outros naquela região.

12. Relativamente à prática do golfe, entende a Requerente que:

- a. O golfe é um jogo amplamente reconhecido como desportivo, auto-regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional do Golfe e publicadas pela *The Royal and Ancient Golf Club of St. Andrews*.
- b. Em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela Federação Portuguesa de Golfe, filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe, entidade que utilizava, em 2011, o “Sistema de Handicaps EGA”.
- c. Todos os campos de golfe utilizados pela Requerente estão classificados pela Federação Portuguesa do Golfe para efeitos de aplicação do “Sistema de Handicaps EGA”, sendo todas as empresas que os exploram Clubes de Filiação na acepção daquele sistema, na medida em que estão todos filiados na Federação Portuguesa de Golfe como Clubes, Organizadores de Torneios ou Sociedades.
- d. Assim, qualquer cliente da Requerente que queira aceder a um dos referidos campos de golfe para nele praticar a modalidade carecerá de ser federado e possuir certificado específico de *handicap* que a tanto o habilite, ao abrigo das regras do “Sistema de Handicaps EGA”.

13. Neste contexto, entende a Requerente que, no que concerne o golfe, estamos perante uma manifestação desportiva, pelo que a taxa de IVA aplicável é a taxa reduzida, nos termos da verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA.

14. Este entendimento, que de acordo com a Requerente tem sido o da jurisprudência, tem como fundamento o facto de a lei, à data, estabelecer que estavam sujeitas à taxa reduzida de IVA:

*“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.  
Exceptuam-se:*

*(...)*

*b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público - máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos.”*

15. O entendimento da Requerida, defende a Requerente, fundamenta-se na circunstância de *“em 2011-02- 14 ter sido publicado o ofício circulado n.º 30124 da Direcção de Serviços do IVA, onde no ponto 7 consta «...devendo entender-se que a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos», referindo que o entendimento produz efeitos a partir de 1 de Março de 2011”*.

16. A Requerente considera que este entendimento não tem fundamento legal e que, entre Março de 2011 e Dezembro do mesmo ano, a lei tributou à taxa reduzida do IVA, como sempre fez desde a entrada em vigor da Lei n.º 39-B/94, de 27/12, as *provas e manifestações desportivas* e, bem assim, *as prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos reconhecidos como desportivos*.

17. É certo que o artigo 103.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, retirou da redacção da verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA a expressão *“prática de actividades físicas e desportivas”*.

18. Todavia, tal não significa que se aplique a taxa normal de IVA às provas, manifestações desportivas ou demais prestações de serviços que consistam em proporcionar o respectivo acesso/utilização de jogos reconhecidos como desportivos.

19. Já que, se o legislador pretendesse que a verba 2.15 da Lista 1 anexa ao Código do IVA contemplasse apenas as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, teria dito, simplesmente: «*Bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas*».
20. Assim, considera a Requerente que, dadas a situação particular do golfe, já descrita, não pode deixar de se entender que, quando paga um *green fee* para a prática da modalidade, o golfista se deve considerar um utilizador ou praticante de um *jogo reconhecido como desportivo*, se não de no conceito de prova, pelo menos no de manifestação desportiva.
21. O golfista estará, sempre, em competição, sempre numa prova que tem consequências na classificação do seu desempenho desportivo individual (*handicap*), pelo que a prática do golfe se traduz numa prova ou manifestação desportiva, como acontece com outras modalidades (*bowling*, futebol, *snooker*, ténis ou *squash*).
22. Não podendo, assim, proceder o entendimento da Autoridade Tributária, vertido no Ofício Circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011, emitido após a publicação da Lei do Orçamento do Estado para 2011 (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), nos termos do qual apenas se aplica a taxa reduzida prevista na verba 2.15 da Lista I anexa do Código do IVA às *entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos*.
23. A Requerente conclui requerendo a anulação das liquidações adicionais de IVA e das liquidações de juros compensatórios acima identificadas, bem como a restituição dos valores anteriormente pagos, acrescidos de juros indemnizatórios.

**B – A Requerida, na sua resposta, alega o seguinte**

1. A Requerente aplicou, ao longo do ano de 2011, a taxa reduzida de 6% aos serviços relacionados com a prática do golfe, nomeadamente nos *green fees*.
2. A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, conferiu à verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA a seguinte redacção:  
*“Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.”*
3. Anteriormente (desde a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro), a redacção da norma era a seguinte:  
*“Espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos.”*
4. Verifica-se, assim, que o Legislador pretendeu tributar à taxa reduzida apenas as prestações de serviços que se traduzem em proporcionar ao público assistir a espectáculos e manifestações desportivas, através da aquisição do respectivo bilhete de ingresso.
5. As prestações de serviços ligadas à prática de actividades físicas e à prática de qualquer desporto deixaram de estar abrangidas pela verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA.
6. Dos vários elementos de interpretação (sistemático, histórico e racional ou teleológico) resulta que é esta a única interpretação possível da norma – é aplicável a taxa de IVA normal às prestações de serviços em causa nos autos.
7. Pelo que se conclui que as liquidações adicionais emitidas não padecem de qualquer ilegalidade, devendo manter-se na ordem jurídica.

## **II – Saneador**

Notificadas para o efeito, ambas as partes vieram aos autos comunicar que prescindiam da realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, pelo que a realização da primeira reunião do Tribunal Arbitral, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 18.º do RJAT, foi dispensada, atendendo a que, no caso, não se verificava qualquer das finalidades que legalmente lhe estão cometidas, e que o processo arbitral se rege pelos princípios da economia processual e proibição da prática de actos inúteis.

Subsequentemente, a Requerente e a Requerida apresentaram as respectivas alegações escritas, nas quais mantiveram e desenvolveram as posições anteriormente assumidas e defendidas nos seus articulados.

O Tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, bem como dos artigos 5.º e 6.º do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos do disposto nos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Não se verificam nulidades e questões prévias que atinjam todo o processo, pelo que se impõe conhecer o mérito do pedido.

### **III. DECISÃO**

#### **A. MATÉRIA DE FACTO**

##### **A.1. Factos provados**

1. A Requerente dedica-se à exploração comercial do seu empreendimento de alojamento turístico sito na ..., ..., denominado *B*....
2. Este empreendimento integra todos os elementos típicos que caracterizam um estabelecimento destinado ao alojamento turístico e os serviços que nele se prestam não se distinguem, quanto à sua natureza, dos serviços prestados num hotel.

3. O empreendimento integra algumas infraestruturas próprias de desporto e lazer, nomeadamente campos de ténis, *squash*, futebol e *bowling* e sala de *snooker*, o que permite à Requerente fornecer, mediante uma contrapartida adicional, serviços que consistem em proporcionar a utilização destas infraestruturas.
4. Porque o empreendimento não dispõe de campos de golfe, a Requerente tem vindo a estabelecer parcerias com várias empresas que os exploram, de forma a complementar a sua oferta e assim corresponder à procura integrada de serviços de hotelaria e golfe, pela qual os seus clientes cedo mostraram um interesse decisivo.
5. Em 2011, a Requerente contratou com várias empresas condições preferenciais de acesso aos seus clientes a vários campos de golfe, sendo possível aos clientes utilizar qualquer um dos campos, o que permitiu à Requerente reforçar a sua oferta e reter e/ou cativar actuais e potenciais clientes que não prescindem da prática do golfe durante a sua estadia no empreendimento.
6. Entre Março e Dezembro de 2011, a Requerente vendeu partidas de golfe aos seus clientes no montante total de €787.040,21, acrescido de IVA à taxa de 6%, tendo pago pela aquisição das referidas partidas o valor de €720.304,11, acrescido de IVA à taxa de 6%, pelo que a sua margem bruta foi de cerca de 8%.
7. Em virtude da acção de inspecção tributária realizada pela AT, a Requerente foi notificada para proceder ao pagamento das liquidações adicionais de IVA, respeitantes a 2011 e dos correspondentes juros compensatórios.
8. Tais liquidações adicionais foram emitidas tendo em conta a diferença entre as taxas de IVA aplicáveis nos presentes autos, de 23% e 6%.

9. Em 09 de Junho de 2014, a ora impugnante realizou o pagamento total das liquidações adicionais de IVA e das correspondentes liquidações de juros compensatórios em causa no presente processo.

10. Entenderam os serviços da Inspeção Tributária que a taxa de IVA a aplicar pela Requerente na venda das partidas de golfe seria a taxa normal, de 23%, e não a taxa reduzida, sendo que as liquidações adicionais em causa nos presentes autos correspondem à diferença entre as taxas de IVA aplicáveis.

11. No que aqui interessa o "Sistema de Handicaps EGA" dispõe o seguinte:

***“2.24 CLUBE DE FILIAÇÃO ("HOME CLUB")***

*Um «Clube de Filiação» é um Clube Filiado através do qual o jogador é sócio da FPG.*

***MARCADOR ("MARKER")***

*Um «Marcador» é um jogador que: a) tem, ou já teve, um Handicap EGA, b) um jogador que tem um handicap atribuído por uma autoridade reconhecida pela FPG, ou c) qualquer outro jogador aprovado pela Comissão de Handicap.*

***CAMPO CLASSIFICADO ("MEASURED COURSE")***

*Um «Campo Classificado» é qualquer campo classificado, cujo comprimento está certificado pela FPG ou Autoridade Regional, conforme os requisitos previstos na Cláusula -1 e no Apêndice A. secção 12.*

***FEDERAÇÃO NACIONAL ("NATIONAL ASSOCIATION ")***

*Uma «Federação Nacional» é qualquer organização nacional de golfe filiada na EGA e autorizada a actuar em nome da EGA para a administração do Sistema de Handicap EGA no seu país (FPG em Portugal) (..)*

***2.32 COMPETIÇÃO VÁLIDA ("QUALIFYING COMPETITION")***

*Uma «Competição Válida» é qualquer competição onde prevaleçam as Condições de Handicap. (...)*

#### **PARTE 4. GESTÃO DE HANDICAPS (HANDICAPPING)**

*(...) A FPG:*

*12.1 Tem total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicap EGA em Portugal, sujeita apenas à jurisdição da EGA. (..)*

*12.4 Deve determinar o Course Rating e o Slope Rating para todos os Campos de Referência dos Clubes Filiados e todos os outros campos aprovados pela FPG para efeitos de handicap (..)*

*12.8 Tem o direito de, em qualquer altura, obter informações relacionadas com a gestão de handicaps das Autoridades Regionais e dos Clubes Filiados (..)*

*12.13 Deve estabelecer os procedimentos a adoptar para o registo de Resultados Válidos (..)*

#### **14. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO CLUBE FILIADO**

*14.1 É a Autoridade de Handicap junto de todos os associados que o têm como Clube de Filiação, estando sujeito à jurisdição global da Autoridade Regional (se aplicável) e da FPG (...)*

#### **16. DIREITOS E OBRIGAÇÕES DO JOGADOR**

*O Jogador:*

*16.1 Terá um Handicap Exacto atribuído e registado pela sua Autoridade de Handicap. Esse handicap será utilizado em qualquer parte, incluindo noutros Clubes Filiados dos quais o jogador seja associado (..)*

*16.6 É da sua responsabilidade garantir que TODOS os Resultados Válidos, completos ou não, são entregues à sua Autoridade de Handicap. Se o jogo tiver ocorrido num Clube Filiado que não no seu Clube de Filiação, o jogador é obrigado a participar todos os resultados ao seu Clube de Filiação.*

*16.7 Antes de qualquer competição, o jogador é responsável por garantir que todas as alterações ao seu Handicap Exacto foram devidamente feitas (...)*

*16.9 Tem que entregar, em cada ano civil, pelo menos quatro (4) Resultados Válidos para que a sua Autoridade de Handicap tenha informação suficiente acerca da sua capacidade de jogo para confirmar ou ajustar o seu handicap Exacto EGA na revisão anual (...)*

## **APÊNDICE P**

### **OPÇÕES TOMADAS PELA FEDERAÇÃO PORTUGUESA DE GOLFE**

*De acordo com o disposto no Apêndice K, a Federação Portuguesa de Golfe deliberou fixar para os Clubes Filiados, jogadores filiados e Membros Institucionais o seguinte:*

#### **1. UTILIZAÇÃO DO SISTEMA DE HANDICAP EGA**

*1.1 Em Portugal não há Autoridades Regionais, tendo a FPG total jurisdição sobre a administração do Sistema de Handicaps EGA, em Portugal.*

*1.2 A Autoridade de Handicap de um jogador é o seu Clube de Filiação, por delegação da FPG. A FPG pode delegar ou assumir a responsabilidade de Autoridade de Handicap nos moldes que vier a determinar.*

*1.3 O Sistema de Handicaps EGA só pode ser usado por jogadores filiados na FPG, membros de um Clube Filiado. As Organizações e Associações, que são sócios institucionais da FPG, podem ser autorizadas pela FPG a utilizar o software oficial nos moldes e parâmetros que a FPG vier a determinar caso a caso (..)*

#### **FILIAÇÃO NA FPG**

*Todos os jogadores membros de um Clube Filiado em Portugal têm que ser filiados na FPG e pagar a Licença de Amador anual. Os jogadores têm que ter um Clube de Filiação em Portugal independentemente de terem um Clube de Filiação numa outra Federação Nacional. O Clube de Filiação é o Clube que regista o jogador na FPG e paga a respectiva Licença de Amador (...)*

*Todos os jogadores que paguem a Licença de Amador, independentemente de terem ou não handicap, devem ser inseridos no software Datagolf.*

#### **GESTÃO DE HANDICAPS**

*3.1 O registo de todos os Resultados Válidos e Validáveis tem de ser feito utilizando para o efeito o software fornecido pela FPG (...)*

3.4 *Não pode ser atribuído um Handicap Exacto EGA, pela Comissão de Handicaps, sem um exame prévio sobre as Regras básicas de Golfe e etiqueta, cabendo essa responsabilidade ao Clube de Filiação ou aos Profissionais de ensino credenciados, a quem o Clube de Filiação delegue essa função (...)*”

## **A.2. Factos dados como não provados**

Não existem factos com relevo para a decisão que não se tenham provado.

## **A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada**

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, de resto consensualmente reconhecidos e aceites pelas partes.

## **B. DO DIREITO**

A Requerente expressamente coloca à apreciação deste Tribunal a seguinte questão: qual a taxa de IVA aplicável à venda de partidas de golfe pela Requerente, entre Março e Dezembro de 2011?

À data dos factos em análise (as liquidações adicionais reportam-se aos meses de Março a Dezembro de 2011), a verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA, estabelecia que estavam sujeitos à taxa reduzida de IVA (6%):

*“2.15 - Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.*

*Exceptuam-se:*

- a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;*
- b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro electrónicos, jogos de vídeo, com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos”.*

Esta redacção da norma tem na base a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2011), a qual veio eliminar da verba em causa a expressão *“prática de actividades físicas e desportivas”*.

Na sequência da aprovação da Lei do Orçamento do Estado para 2011, e em particular relativamente a esta alteração, foi publicado o Ofício n.º 30.124, de 14 de Fevereiro, no qual pode ler-se o seguinte:

*“ (...)*

*4. A Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, alterou a redacção da verba, passando a consagrar, no texto legal, a “prática de actividades físicas e desportivas”. A introdução desta expressão corroborou, em forma de lei, o entendimento da administração fiscal divulgado pelo Ofício–Circulado n.º 30088, de 2006.01.19, da Direcção de Serviços do IVA, segundo o qual a verba contemplava, não apenas os bilhetes de ingresso, mas, igualmente, a utilização das instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos.*

*5. Com a publicação do OE 2011, o legislador suprimiu do texto legal a expressão “prática de actividades físicas e desportivas” devolvendo à norma, no essencial, a redacção que detinha antes e que fora a razão das instruções administrativas que a pretendiam clarificar.*

*6. A eliminação daquela expressão do texto legal não pode ter outra consequência que não seja a revogação do entendimento administrativo que lhe estava subjacente.*

7. Neste sentido, considera-se preterida aquela doutrina administrativa, devendo entender-se que a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.

8. É revogado o Ofício-Circulado n.º 30088, de 2006.01.19, bem como quaisquer entendimentos que contrariem a doutrina agora divulgada.

9. O presente entendimento produz efeitos a partir de 1 de Março de 2011, permitindo aos sujeitos passivos que procedam aos ajustamentos necessários. (...)”

Cumprido, assim, aferir se da eliminação da expressão *supra* resulta que foi intenção do legislador restringir a aplicação da taxa reduzida às entradas ou bilhetes de acesso a provas desportivas, conforme o entendimento expresso no Ofício-Circulado n.º 30124, de 14 de Fevereiro de 2011, e se tal resulta numa violação do princípio da legalidade. A questão fundamental é, portanto, de interpretação da norma aplicável.

Para analisar cabalmente a questão, torna-se necessário analisar a evolução da norma, numa perspectiva histórica. Assim, na redacção original (**Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro**), o Código do IVA previa a tributação à taxa reduzida, de acordo com a verba 3.13 da Lista III anexa ao diploma, *(a) os bilhetes de entradas para espectáculos de ópera, ballet, concerto, teatro, circo, revista, sessões de cinema (com excepção dos filmes de carácter pornográfico ou obscenos, como tal considerados na legislação sobre a matéria) e (b) bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas.*

O **Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de Abril**, veio alterar esta verba, que passou a ter a seguinte redacção:

*“3.13 – Espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, com excepção dos referidos na verba 3.13-A da Lista III.*

*Exceptuam-se os espetáculos e divertimentos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria.”*

De referir que, a Lista III anexa ao Código do IVA respeitava a bens sujeitos a taxa agravada, tendo passado a constar da verba 13 e 13-A, na mesma data, os seguintes:

*“13 – Jogos e acessórios de jogos (dados, fichas).*

*Incluem-se os jogos mecânicos e electrónicos para estabelecimentos abertos ao público – máquinas flippers, máquinas para jogos de fortuna ou azar, jogos de tiros eléctricos, jogos vídeo, loto ou bingo.*

*Exceptuam-se o material de jogos reconhecidos como desportivos e o de jogos com características de brinquedos.*

*13-A – Prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização dos jogos mencionados na verba 13 da presente lista, que não sejam isentas de imposto nos termos do n.º 32 do artigo 9.º do CIVA.”*

Com a publicação da **Lei n.º 39-B/94, de 27 de Dezembro** (Orçamento do Estado para 1995), a redacção da norma passou a ser a seguinte:

*“2.13 – Espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.*

*Exceptuam-se:*

- a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;*
- b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público, máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos.”*

Em 2008, e na sequência da aprovação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2008), a norma passou a ser:

*“2.13 - Espectáculos, provas e manifestações desportivas, prática de actividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos. (...)”*

Finalmente, passou a vigorar a redacção conferida à norma pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, já referida *supra*:

*“2.15 - Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos.*

*Exceptuam-se:*

- a) Os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria;*
- b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público - máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos.”*

A verba 2.15 acabou por ser revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro.

Analisadas as várias redacções da norma aqui em análise, verifica-se que apenas entre Janeiro de 2008 e Dezembro de 2010 a mesma conteve referência expressa à expressão *“prática de actividades físicas e desportivas”*. A redacção em causa foi introduzida por uma alteração legislativa realizada em consonância com a possibilidade prevista na Directiva n.º 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006. Este diploma prevê, no artigo 98.º, a possibilidade de os Estados aplicarem uma ou duas taxas reduzidas de IVA aos bens e serviços previstos no Anexo III, entre os quais se contam as *“entradas em manifestações desportivas”* e a *“utilização de instalações desportivas”*. A alteração legislativa terá sido feita no sentido de desonerar o acesso a ginásios e outras instalações desportivas.

Por outro lado, apenas na redacção inicial do Código do IVA, e até à alteração operada pelo Decreto-Lei n.º 122/88, de 20 de Abril, se referiam expressamente os bilhetes de acesso a actividades.

Aqui chegados, torna-se necessário determinar como deve a norma ser interpretada, nomeadamente se o acesso ao campo de golfese qualifica como espectáculo, prova desportiva, manifestação desportiva ou divertimento público. Interessa, portanto, determinar qual o sentido objectivo da lei.

O artigo 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* o artigo 11.º da LGT, *proíbe expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal* das normas ao estatuir que «*a interpretação não deve cingir-se à letra da lei*», devendo, antes, «*reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*».

Aliás, a interpretação de qualquer norma jurídica faz-se através de quatro elementos: o literal, o teleológico, o sistemático e o histórico, como pode ler-se na Decisão proferida o âmbito do processo n.º 743/12.6BELLE, que correu termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé. Neste caso, terão especial importância dois destes elementos, o literal e o histórico.

O elemento literal tem por base, como o próprio nome indica, a letra da lei, sendo que, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil, o intérprete não pode considerar um *pensamento legislativo que não tenha na letra da lei qualquer correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa*. A interpretação da Requerente é conforme a este preceito legal, na medida em que a letra do preceito a permite.

A este propósito, deverá ainda considerar-se o seguinte:

- a. Se o legislador pretendesse que a taxa reduzida de IVA se aplicasse exclusivamente aos bilhetes de entrada para provas desportivas, tê-lo-ia certamente deixado expresso no texto da lei, como havia feito anteriormente, na redacção original do Código do IVA (Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro).
- b. A Directiva n.º 2006/112/CE distingue, como vimos *supra*, as “*entradas em manifestações desportivas*” e as “*utilização de instalações desportivas*”, pelo que resulta claro que estamos perante realidades diferentes, sendo que cada uma delas pode, ou não, beneficiar da aplicação da taxa reduzida.

Deverá ainda referir-se que a própria Autoridade Tributária e Aduaneira, através do Ofício-Circulado n.º 30088/2006, de 19 de Janeiro, divulgou entender ser claro que “*no âmbito de*

*aplicação da citada verba não se incluem apenas os respectivos bilhetes de ingresso mas, igualmente, a utilização de instalações destinadas à prática desportiva e a espectáculos ou outros divertimentos públicos.”. É certo, assim, que mesmo quando a redacção não o referia expressamente, se entendia que a utilização de instalações destinadas à prática desportiva estava aqui incluída.*

Quanto ao elemento histórico, tem em conta as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada. Vimos já *supra* as diferentes versões da norma em análise.

Em suma, na redacção inicial do Código do IVA, o legislador determinou a tributação à taxa reduzida das prestações de serviços constituídas pela venda ao público de bilhetes de entrada a espectáculos e manifestações desportivas. Posteriormente, o âmbito de aplicação da norma foi ampliado, passando a ser tributadas à taxa reduzida as prestações de serviços conexas com manifestações desportivas, espectáculos e outros divertimentos públicos (com algumas excepções), tendo-se entendido estar aqui abrangida, a utilização de instalações destinadas à prática desportiva. Em 2007, a tributação reduzida passou a aplicar-se aos serviços conexas com as provas desportivas e a prática de actividades físicas e desportivas. Finalmente, em 2010, entendeu o legislador retirar do texto da verba relativa à tributação reduzida que nos ocupa, a menção acrescentada pela Lei n.º 67-A/2007 (mantendo unicamente a referência a “provas”, que para o caso não interessa.

Esta evolução teve em conta inúmeros factores, desde a política seguida num determinado momento em termos de desonerar o acesso a determinadas actividades, às necessidades financeiras do Estado. Mas é notório que apenas num momento inicial se aplicou a taxa reduzida aos bilhetes de acesso a determinadas actividades (a expressão “bilhetes” foi utilizada num momento curto de vigência da lei) e que as actividades e manifestações desportivas estão incluídas nas redacções da norma desde 1988 (Lei n.º 122/88, de 20 de Abril), tendo-se entendido sempre que aí se inclui a utilização de instalações destinadas à prática desportiva.

Fica, assim, claro, que a distinção subjacente à alteração operada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro se prende com a retirada do âmbito da tributação reduzida das prestações de serviços conexas com a prática de actividades físicas, matéria em que a Lei n.º 67-A/2007 foi inovadora, e já não com as relacionadas com utilização de instalações destinadas à prática desportiva.

Porque, na interpretação de normas jurídicas, é essencial fazer apelo aos outros ramos do direito, de forma a conhecer detalhadamente os conceitos utilizados nesses ramos do direito que são mencionados nas normas tributárias, cumpre ainda referir, no sentido da clarificação da distinção entre prática desportiva e actividades físicas, a Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (Lei n.º 5/2007, de 16 de Janeiro), que define as bases das políticas de desenvolvimento da actividade física e do desporto. Aquando da aprovação desta Lei, ficou clara uma dupla preocupação do legislador: promover a actividade física (de forma mais livre e menos regulada) e apoiar a prática desportiva regular e de competição (no caso de modalidades que evoluíram para o estágio de desporto formalmente regulamentado e reconhecido, como é o caso do golfe).

Conforme pode ler-se na Decisão *supra* identificada, “*O legislador desenvolve aquela dicotomia ao longo da Lei de Bases, como é visível, por exemplo, na contraposição entre a “Promoção da actividade física” (art. 6.º) e o “Desenvolvimento do Desporto (art. 7.º), ou, mais à frente, no Capítulo IV, epígrafado “Actividade física e prática desportiva”, quando confronta os “Jogos Tradicionais” (artigo 30.º) com as “Provas ou manifestações desportivas em espaços públicos” (artigo 32.º), expressão que, como se viu, no mesmo ano de 2007, utilizou na novaredacção da verba 2.15 da Lista I anexa do Código do IVA que aqui nos ocupa.*”

*Quanto a estas provas e manifestações desportivas em espaços públicos, o novo regime legal fá-las depender de um parecer obrigatório emitido “pela respectiva federação desportiva” (n.º 1), devendo esta “homologar o regulamento da prova ou manifestação desportiva (...) a fim de assegurar o respeito pelas regras de protecção da saúde e segurança dos participantes, bem como o cumprimento das regras técnicas da modalidade” . O que bem se compreende: tendo a prova ou manifestação desportiva lugar*

*num espaço público, que não nas instalações desportivas habituais da modalidade, o legislador pretendeu que a federação desportiva respectiva tivesse uma posição activa na protecção da integridade física dos atletas e no cumprimento das regras técnicas do jogo.”*

Verifica-se, assim, que o legislador distingue o conceito de actividade física – um mero comportamento lúdico e espontâneo que não se encontra regulamentado – da prática desportiva – enquanto modalidade que se encontra formalmente regulamentada. E o golfe, tendo em conta que se encontra formalmente regulamentado e é praticado ao abrigo de regras estritas, não pode deixar de ser considerado uma prática desportiva. Ao acederem ao *green*, os jogadores fazem-se apenas e só se cumprirem determinadas regras emitidas pela Federação Internacional do Golfe e pela Federação do Golfe do país onde se encontrem.

Neste contexto, conclui-se que a verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA se aplica à prática desportiva, abrangendo portanto o golfe, que deveria ser tributado à taxa reduzida. A aplicação da taxa normal resulta do Ofício-Circulado 30124, de 14 de Fevereiro de 2011, que refere «...devendo entender-se que a verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA contempla, apenas, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos», referindo que o entendimento produz efeitos a partir de 1 de Março de 2011”.

Não podemos concordar com o teor deste Ofício-Circulado. Com efeito, e conhecendo o enquadramento da questão aquando das alterações legislativas de 2007 e 2011 (na primeira, estava em discussão a questão da taxa de IVA a aplicar pelos ginásios, bem como o impacto da mesma nos utilizadores daquelas instalações, ou seja, se a um aumento ou redução da taxa de IVA deveria corresponder um aumento ou redução do preço pago pelo consumidor; na segunda, pretendia restringir-se o mais possível o conjunto de actividades sujeitas a taxas inferiores de IVA à normal), compreende-se que a intenção pudesse até ter sido a de eliminar as manifestações desportivas daquela lista. No entanto, a ser o caso, a intenção não ficou devidamente consagrada na lei, não resultando do texto da norma,

devidamente interpretado no quadro da respectiva evolução histórica, tal redução de âmbito da tributação.

Acresce que, vigora no nosso ordenamento jurídico o princípio constitucionalmente estabelecido da legalidade tributária (reserva de lei). Assim, nos termos da alínea i) do n.º 1 do artigo 165.º da CRP, é da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre a *“criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”*, salvo expressa autorização ao Governo (reserva de lei formal), determinando ainda o n.º 2 do artigo 103.º da CRP que os impostos são *“criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”* (reserva de lei material).

Este princípio da reserva de lei material (também chamado de princípio da tipicidade) *“(…) exige que a lei (...) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do artigo 103.º da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (...)”* – cfr. Direito Fiscal, José Casalta Nabais, 2011, Almedina.

Ora, a aceitar-se a interpretação da Requerida, teríamos um Ofício-Circulado a reger aspectos essenciais de natureza tributária. Ora, um Ofício-Circulado não pode, naturalmente, criar uma norma de incidência, como sucederia se a interpretação da Requerida se mantivesse na ordem jurídica. A ser permitido tal entendimento, estaríamos perante uma situação de desrespeito pelo princípio da legalidade previsto no artigo 165.º, n.º 1, alínea i), e artigo 103.º, n.º 2, ambos da CRP, uma vez que teríamos um ofício-circulado a dispor sobre matéria de competência relativa da Assembleia da República – o que é manifestamente inaceitável.

\*\*\*

Cumula a Requerente com o pedido anulatório do acto tributário objecto dos presentes autos, o pedido de condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios sobre a quantia por si paga na sequência da notificação das liquidações ora anuladas.

É pressuposto da atribuição de juros compensatórios que o erro em que laborou a AT lhe seja imputável (Cfr. artigo 43.º da LGT).

No caso dos autos, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos actos de liquidação, pelas razões que se apontaram anteriormente, há lugar a reembolso do imposto pago pela Requerente, por força do disposto nos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *“restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado”*.

É também claro nos autos que a ilegalidade do acto de liquidação de imposto impugnado é directamente imputável à Requerida, que, por sua iniciativa, o praticou sem suporte legal, padecendo de uma errada apreciação dos factos juridicamente relevantes e consequente aplicação das normas jurídicas ao caso concreto.

Assim, a Requerente tem direito ao recebimento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT.

Os juros indemnizatórios são devidos à Requerentes desde data em que efectuou o pagamento da prestação do imposto em causa nos autos, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal.

\*\*\*

## C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar a anulação das liquidações adicionais de IVA e de juros compensatórios e condenar a AT a restituir à Requerente os montantes pagos, acrescidos de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da LGT;
- b) Condenar a AT nas custas do processo.

#### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em €137.414,41, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

#### **E. Custas**

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela AT, uma vez que o pedido foi integralmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa

24 de Março de 2015

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Alberto Amorim Pereira)

## O Árbitro Vogal

(Marta Gaudêncio - Relatora)

[Texto elaborado em computador, nos termos do artigo 131.º, número 5 do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do Regime de Arbitragem Tributária. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia antiga.]