

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 161/2017-T**

**Tema: IVA – Entidade sem fins lucrativos - Concorrência efectiva.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Clotilde Celorico Palma e A. Sérgio de Matos, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral:

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 7 de Março de 2017, A..., NIPC..., com sede na ..., ..., ...-... ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade dos seguintes actos de liquidação de IVA e juros compensatórios, no valor de € 705.503,80:

a. Liquidações adicionais de IVA 2012:

- i. n.º ... (compensação n.º...);
- ii. n.º ... (compensação n.º...);
- iii. n.º ... (compensação n.º...);
- iv. n.º ... (compensação n.º...);
- v. n.º ... (compensação n.º...);

- vi. n.º ... (compensação n.º...);
- vii. n.º ... (compensação n.º...);
- viii. n.º ... (compensação n.º...);
- ix. n.º ... (compensação n.º...);
- x. n.º ... (compensação n.º...);
- xi. n.º ... (compensação n.º...);
- xii. n.º ... (compensação n.º...);

b. Liquidações adicionais de IVA 2013:

- i. n.º ... (compensação n.º...);
- ii. n.º ... (compensação n.º...);
- iii. n.º ... (compensação n.º...);
- iv. n.º ... (compensação n.º...);
- v. n.º ... (compensação n.º...);
- vi. n.º ... (compensação n.º...);
- vii. n.º ... (compensação n.º...);
- viii. n.º ... (compensação n.º...);
- ix. n.º ... (compensação n.º...);
- x. n.º ... (compensação n.º...);
- xi. n.º ... (compensação n.º...);
- xii. n.º ... (compensação n.º...);

c. Liquidações de juros compensatórios 2012:

- i. n.º ... (compensação n.º...);
- ii. n.º ... (compensação n.º...);
- iii. n.º ... (compensação n.º...);
- iv. n.º... (compensação n.º...);
- v. n.º ... (compensação n.º...);
- vi. n.º ... (compensação n.º...);
- vii. n.º ... (compensação n.º...);
- viii. n.º ... (compensação n.º...);
- ix. n.º ... (compensação n.º...);
- x. n.º ... (compensação n.º...);

- xi. n.º ... (compensação n.º...);
- xii. n.º... (compensação n.º...):
- d. Liquidações de juros compensatórios 2013:
  - i. n.º ... (compensação n.º...);
  - ii. n.º ... (compensação n.º...);
  - iii. n.º ... (compensação n.º...);
  - iv. n.º ... (compensação n.º...);
  - v. n.º ... (compensação n.º...):
  - vi. n.º ... (compensação n.º...);
  - vii. n.º ... (compensação n.º...):
  - viii. n.º ... (compensação n.º...);
  - ix. n.º ... (compensação n.º...);
  - x. n.º ... (compensação n.º...);
  - xi. n.º ... (compensação n.º...);
  - xii. n.º ... (compensação n.º...).

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese:

- a. Nulidade da actividade inspectiva;
- b. Nulidade do relatório inspectivo por falta de fundamentação;
- c. Erro de facto (insuficiência dos factos alegados para legitimar as liquidações) e de direito (demérito das conclusões do RIT quanto ao IVA);
- d. Ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.

3. No dia 08-03-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.

4. 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.

5. Em 05-05-2017, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. 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 23-05-2017.
7. No dia 27-06-2017, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. No dia 06-09-2017, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram inquiridas as testemunhas, no acto, apresentadas pela Requerente.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi fixado o prazo de 30 dias para a prolação de decisão final, após a apresentação de alegações pela Requerida, prazo esse que foi prorrogado por mais 15 dias.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.  
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.  
O processo não enferma de nulidades.  
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

## **II. DECISÃO**

## A. MATÉRIA DE FACTO

### A.1. Factos dados como provados

- 1- Entre 12 de Fevereiro de 2016 e 26 de Julho de 2016, a Requerente foi sujeita a um procedimento externo de inspecção, realizado pela Autoridade Tributária, inicialmente de âmbito parcial sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).
- 2- Em 23-05-2016, foi alterado o âmbito do procedimento externo de inspecção, de parcial IVA para geral, conforme despacho do Chefe de Divisão, por se terem verificado situações que implicavam a devida análise em sede de outros impostos, nomeadamente IRC.
- 3- Foi a contabilista, Dra. B..., que assinou o formulário de alteração dos âmbitos das referidas ordens de Serviço.
- 4- O procedimento externo de inspecção incidiu, assim, de forma geral sobre o exercício de 2012 e 2013 e resultou *"de proposta na sequência das acções inspectivas efectuadas nos anos anteriores (2010 e 2011 respectivamente), das quais resultaram correcções em sede de IVA e de IRC, consequência de procedimentos praticados que se revelaram infracções aos Códigos respectivos e que se verificam serem prática recorrente nos anos seguintes, 2012 e 2013 respectivamente."*
- 5- O prazo do procedimento inspectivo foi prorrogado, tendo a Requerente sido notificada de tal facto, pelo ofício n.º ... de 21/07/2016, com o seguinte teor:

Ficam V. Exas. por esta forma notificados, nos termos e para os efeitos dos números 3 e 4 do artigo 36.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de Dezembro, que o procedimento inspectivo iniciado em 2016-02-12, credenciado pelas ordens de serviço n.º OI 2016 e OI 2016, fica prorrogado por um prazo de três meses para além do prazo estipulado por lei, prevendo-se o termo do mesmo no final desse período.

- 6- Uma vez concluídos os actos de inspecção foi a ora Requerente notificada do projecto de inspecção tributária, tendo, tempestivamente, exercido o seu direito de audição.
- 7- A ora Requerente, a título de prova, arrolou uma testemunha que foi ouvida.
- 8- A Administração Tributária entendeu manter as correcções projectadas.

9- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta, relativamente às correcções em IVA, que:

(piscinas ao ar livre com parque de diversão aquático, sito na parte exterior conexas ao edifício do Complexo de Piscinas ), a Piscina de ... (piscinas exteriores na freguesia de ... ), a Pista de Atletismo ... (que inclui pista, ginásio, balneários, gabinetes médicos, e outras salas) e vários pavilhões desportivos e a funcionar a partir do mês de setembro do ano 2012 o Complexo de Piscinas de ... (piscinas cobertas e ginásio).

2. Verificámos, conforme registos contabilísticos que o sujeito passivo liquida IVA, às diferentes taxas de IVA, consoante o tipo de prestações de serviços e vendas em causa relacionadas com as várias atividades que desenvolve, no Pavilhão Multiusos liquida IVA nas vendas de bilhetes (para espetáculos), no aluguer das várias componentes do Pavilhão Multiusos, nos serviços de restauração, etc; no ... e Piscina de ... (piscinas exteriores/parque aquático), liquida IVA relativamente ao aluguer de equipamentos relacionados com a atividade desenvolvida (como guarda sol, espreguiçadeira, etc); e liquida IVA nos serviços prestados nos bares sitos nos vários edifícios que explora, por exemplo, nos complexos de piscinas, nas piscinas exteriores, no pavilhão multiusos.
3. Não liquida IVA no entanto nos serviços prestados nos Complexos de Piscinas de ... e de ... (espaços que incluem piscinas interiores e ginásios), no ... e Piscinas de ... (piscinas ao ar livre) e na Pista e Pavilhões, onde os serviços prestados são tributados conforme documentos emitidos com isenção de IVA, sendo a isenção aplicada a prevista na alínea 8) do art.º9º do CIVA
4. Tal como acontecia nos anos anteriores alvo de procedimento de inspeção (anos de 2010 e de 2011) o sujeito passivo, nos anos em apreciação (2012 e 2013) emite alguns documentos relativos aos serviços em causa sujeitos a tributação em sede de IVA, quando o cliente é entidade/pessoa coletiva. Verifica-se que o regime de sujeição e/ou isenção de IVA nas prestações de serviços para a prática desportiva é utilizada pela A... em função da característica do utente, ou seja, é aplicada sempre a isenção de IVA, nestas prestações de serviços, quando o cliente é uma pessoa singular (utente – público em geral).
5. No ANEXO II do relatório anexamos para dele fazer parte integrante, a descrição das diferentes atividades exercidas nos diferentes edifícios que o sujeito passivo tem sob sua gestão e exploração, conforme consta no seu site - www. ... .pt – e conforme consta nos documentos arquivados de suporte aos registos contabilísticos (destes documentos anexamos um exemplar a título de exemplo), prestações de serviços estas que o sujeito passivo isentou ao abrigo da alínea 8) do art.º 9 do CIVA, e que são as seguintes (pontos 6 a 10):
6. Nas piscinas cobertas /interiores (que existem nos complexos de piscinas) sitas nas freguesias de ... e de ... ambas do concelho, estão ao

- dispor dos utentes atividades como: natação livre, natação adultos, natação bebés, natação crianças, hidroterapia, hidroginástica, hidrobike;
7. Nos ginásios e academia de dança e fitness (sitos nos complexos de piscinas já referidos) as atividades disponíveis para os utentes são: os adultos têm ao seu dispor musculação, cardio-fitness, aero-mix, aero-power, power combat, power pump, pilates, gym senior, cycling, zumba, etc; as crianças têm disponíveis atividades como, ginástica base, expressão rítmica, patinagem( no ano de 2012), hiphop, etc;
  8. Nos pavilhões desportivos (que inclui também o "pavilhão de aquecimento" sito no edifício do Pavilhão Multiusos) e ginnodesportivos espalhados pelo concelho de ... são pavilhões abertos à prática desportiva em geral, onde o recinto desportivo é alugado ao utente, por hora de utilização;
  9. Na pista, (que inclui a pista e edifício com ginásio, sala polivalente multifunções), estão disponíveis para os utentes as atividades relacionadas também com a prática desportiva em geral;
  10. Na parte exterior do edifício denominado de Complexo de Piscinas de ... existe o ..., espaço ao ar livre que inclui duas piscinas e atrações aquáticas (escorregas), e existem também as Piscinas de ... que incluem espaço ao ar livre com duas piscinas exteriores (espaço este que a Junta de freguesia de ... através de protocolo celebrado com o sujeito passivo lhe cedeu a sua gestão e exploração), verificando-se que nestes dois espaços de lazer, abertos ao público, normalmente entre os meses de maio e outubro, estão disponíveis para o utente atividades de lazer e de diversão.
  11. Nos documentos emitidos pelo sujeito passivo, verifica-se que nestas prestações de serviços (identificadas anteriormente), o sujeito passivo **não liquida IVA**, sendo o motivo justificativo da não aplicação do imposto, cuja obrigação se encontra prevista na alínea e) do n.º 5 do art.º 36.º do CIVA, o elencado na alínea 8) do art.º 9º do CIVA, que refere que estão isentas de IVA "*as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades*".
  12. No entanto, de acordo com as alíneas c) e d) do art.º 10º do CIVA, para efeitos de isenção em sede de IVA, **apenas** são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, **simultaneamente**: pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; e **não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto**.
  13. Na alínea d) do art.º 10º do CIVA, estabelece-se, entre as condições a satisfazer para que os organismos sem finalidade lucrativa possam beneficiar das normas de isenção



que se reportam a tais entidades, que "não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos de imposto". Esta disposição da legislação interna dá uso à faculdade conferida na alínea d) do 1º parágrafo do art.º 133º da Diretiva do IVA, 2006/112/CE do Conselho de 2006-11-28, concedendo aos Estados membros a possibilidade de estabelecerem que as isenções "não podem ser suscetíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA", com vista ao cumprimento do princípio da neutralidade fiscal.

14. Da conciliação do texto da Diretiva do IVA, com a jurisprudência comunitária, todos os estudos<sup>2</sup>, apontam no sentido de que o recurso a uma abordagem global de cada setor de atividade parecer o que melhor assegura a neutralidade do imposto e a segurança jurídica das partes envolvidas. Com efeito uma apreciação individualizada e puramente casuística poderia levar a que a AT determinasse a tributação das operações efetuadas por um dado organismo sem finalidade lucrativa, para impedir que este desvirtuasse a concorrência num setor de atividade, ao mesmo tempo que continuariam a beneficiar da isenção outros organismos, sem finalidade lucrativa, atuantes no mesmo setor.
15. Assim, a ocorrência de distorções de concorrência, em resultado da isenção deve ser avaliada relativamente à atividade em causa, enquanto tal, por exemplo na exploração de uma piscina onde se pratica aulas de natação, hidroterapia, entre outras, considerada no conjunto do setor em que a mesma se insere e no contexto de todo o Território Nacional, e não especificamente, em relação a cada organismo sem finalidade lucrativa que opera nesse setor ou cada mercado local em particular.
16. Como tal, verificamos que o sujeito passivo não reúne os requisitos necessários para aplicar a isenção prevista na alínea 8) do art.º 9.º do CIVA, uma vez que se encontra em concorrência direta com outros sujeitos passivos de imposto. De facto verifica-se que a A... se encontra numa situação de concorrência direta com outras entidades e referimo-nos claro que a entidades que possuem instalações que permitem o exercício das várias práticas desportivas e recreativas e prestam o mesmo tipo de serviços, que presta o sujeito passivo .
17. E damos a título de exemplo, as seguintes entidades, concorrentes nas atividades desenvolvidas na piscina coberta, um hotel sito na cidade (Health-Club Hotel de ... ) ou de outro na freguesia de ... ( ... Hotel), ou de ginásios (pelo menos dois, com piscina interior, Ginásio Vital, Ginásio Score), ou a "piscina dos bombeiros" (explorada pelo ... ) ambos também localizados na cidade e assim como outros espaços com ginásio, piscinas interiores e exteriores, sediadas, noutra freguesia do concelho, como é o caso de uma pessoa coletiva sita na freguesia de ... ( ... ), que destacamos pelo facto de

ter iniciado a atividade de ginásio e piscinas interiores no ano de 2012, até então só explorava piscinas exteriores, o "Clube ...".

18. Verifica-se igualmente que para além de práticas associadas à natação disponibilizadas pela A..., nos Complexos de Piscinas (de ... e de ... situados como já referimos em freguesias do concelho, e não na cidade), esta presta igualmente serviços relacionados com a prática de atividade física no ginásio, escola de dança e expressão rítmica, (ver ANEXO II e pontos 6 e 8 deste capítulo do relatório) constatando-se desta feita a existência de uma situação de concorrência direta com a prática de modalidades disponíveis nos vários ginásios privados localizados não só pelo país, como nas freguesias do concelho e na própria cidade de ...
19. Pelas prestações de serviços prestadas relativos ao aluguer de instalações para a prática de atividades desportivas, que acontece nos edifícios desportivos como pavilhões e pista (ver ANEXO II), verifica-se que também não estão reunidos os requisitos necessários para estar isento de IVA, (conforme elencado nas alíneas c) e d) do art.º 10º do CIVA), tal como acontece nas situações já identificadas anteriormente, pois encontra-se em situação de concorrência direta com outros sujeitos passivos de imposto, nomeadamente com entidades sujeitas a IVA que possuem instalações desportivas (pavilhões cobertos, pavilhões "indoor" e ou campos de futebol ou outros recintos) que embora diferentes das instalações do sujeito passivo possibilitam a prática desportiva em geral, estabelecimentos estes que existem, no território nacional e também no mercado local, que permitem a prática das mesmas modalidades desportivas.
20. Pois conforme verificado no decorrer da ação inspetiva e de acordo com os documentos emitidos e exibidos pelo sujeito passivo, estamos na presença de um conjunto de serviços que o sujeito passivo disponibiliza ao utente (seja individual ou grupo), que se traduz no acesso ao espaço desportivo (que inclui o recinto, seja ele

22. O sujeito passivo tem concorrentes diretos (que identifica na sua página oficial na internet como já referimos antes), nas várias prestações de serviços que exerce, as quais isentou de imposto indevidamente.
23. Pelo exposto, estando em causa prestações de serviços relacionadas com a prática de atividades físicas e desportivas e outros divertimentos públicos, deveria o sujeito passivo ter procedido à liquidação de IVA, conforme art.º 18º, n.º 1, alínea c) do CIVA, pela aplicação da taxa normal (23%),
24. O apuro dos valores do IVA Liquidado, foi efetuado tendo por base os documentos emitidos e contabilizados pelo sujeito passivo e encontra-se discriminado por número de documento interno, data, documento e respetiva descrição da atividade (serviço prestado) no ANEXO III para o ano de 2012 e ANEXO IV para o ano de 2013, anexos que fazem parte integrante do presente relatório e cujo resumo (valor mensal em conformidade com a periodicidade em sede de IVA do sujeito passivo) consta dos quadros seguintes:

#### QUADRO 2 – ANO DE 2012

##### IVA NÃO LIQUIDADO NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

PERÍODO DP	TOTAL BASE	TOTAL IVA	VALOR TOTAL
2012/01	90.485,03€	20.811,56€	111.296,59€
2012/02	94.586,00€	21.754,78€	116.340,78€
2012/03	71.870,28€	16.530,16€	88.400,44€
2012/04	96.714,04€	22.244,23€	118.958,27€
2012/05	107.512,92€	24.727,97€	132.240,89€
2012/06	101.297,02€	23.298,31€	124.595,33€
2012/07	150.235,96€	34.554,27€	184.790,23€
2012/08	141.162,22€	32.467,31€	173.629,53€
2012/09	94.306,54€	21.690,50€	115.997,04€
2012/10	112.487,43€	25.872,11€	138.359,54€
2012/11	107.339,41€	24.688,06€	132.027,47€
2012/12	105.607,99€	24.289,84€	129.897,83€
<b>TOTAL</b>	<b>1.273.604,84€</b>	<b>292.929,10€</b>	<b>1.566.533,94€</b>

#### QUADRO 3 – ANO DE 2013

##### IVA NÃO LIQUIDADO NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

PERÍODO DP	TOTAL BASE	TOTAL IVA	TOTAL BASE
2013/01	100.377,82€	23.086,90€	123.464,72€
2013/02	93.242,35€	21.445,74€	114.688,09€
2013/03	24.692,22€	5.679,21€	30.371,43€
2013/04	27.860,65€	6.407,95€	34.268,60€
2013/05	145.638,00€	33.496,74€	179.134,74€
2013/06	55.265,26€	12.711,01€	67.976,27€
2013/07	380.263,20€	87.460,54€	467.723,74€

2013/08	126.590,82€	29.115,89€	155.706,71€
2013/09	92.226,71€	21.212,14€	113.438,85€
2013/10	118.177,70€	27.180,87€	145.358,57€
2013/11	120.980,02€	27.825,40€	148.805,42€
2013/12	111.663,55€	25.682,62€	137.346,17€
<b>TOTAL</b>	<b>1.396.978,30€</b>	<b>321.305,01€</b>	<b>1.718.283,31€</b>

25. Em complemento, é de referir que a **A...** no site que dispõe na internet, [www. ....pt](http://www. ....pt), inclui uma página ( ... DESPORTO - para informação aos cidadãos das várias modalidades existentes e disponíveis – desporto federado, desporto amador ou informal), onde identifica as várias práticas desportivas disponíveis no concelho de ... e os locais onde se podem praticar, estando identificados para além dos locais disponibilizados/explorados pela **A...**

(que já identificamos anteriormente), outros locais que existem na cidade e no concelho onde se pratica desporto, ou seja, outras instalações de entidades privadas que tal como o sujeito passivo põem à disposição dos utentes locais onde se praticam as atividades aqui em causa (alvo de correção em sede de IVA), os pavilhões, ginásios, ginásios com piscina coberta, hotéis com piscina coberta, incluindo assim, sujeitos passivos de imposto de IVA, (aos quais fazemos referência ao longo deste relatório como sendo seus concorrentes). Assumindo assim publicamente que existem várias opções, no concelho, para a prática das diferentes atividades físicas e desportivas, pois independentemente das características individuais do espaço desportivo, (pois todas as instalações são diferentes), praticam-se nestes locais as mesmas atividades e prestam-se os serviços iguais aos que estão aqui em causa e que são objeto das presentes correções. Considera-se assim que a verificação das distorções de concorrência deve ser apreciada em relação à atividade exercida, e não especificamente em relação a um mercado particular (n.º1 do artigo 13º da Diretiva Do IVA) e muito menos em função das instalações.

26. Isto conforme posição assumida pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE)<sup>3</sup>, que sublinha que a sujeição a IVA por motivos de distorção de concorrência, com fundamento no já referido n.º1 do art.º133º da Diretiva do IVA, *“resulta do exercício de uma determinada atividade enquanto tal, independentemente da questão de saber se os referidos organismos têm ou não concorrência ao nível do mercado local no qual exercem essa atividade”*, e também expressou este tribunal que *“se as referidas distorções forem analisadas por referência à atividade enquanto tal, independentemente das condições de concorrência que vigoram num determinado mercado local, o respeito do princípio da neutralidade fiscal é garantido, dado que*

*todos os organismos de direito público estão sujeitos ou não sujeitos ao IVA, pelo que esse princípio só seria derogado no que diz respeito às relações entre esses organismos e os operadores privados, e apenas na medida em que as distorções da concorrência fossem insignificantes".* Tanto mais que, ainda entende o TJUE, "a concessão da isenção de IVA deve ser recusada se existir um risco real de que a mesma possa, por si só, provocar, de imediato, ou no futuro, distorções de concorrência", condição esta prevista na alínea d) do art.º133 da Diretiva do IVA, que abrange a própria suscetibilidade de provocar distorções de concorrência, a mesma não se reportando apenas às distorções que a isenção possa gerar de imediato, mas abrangendo também as distorções que possa provocar no futuro.

27. Não podemos deste modo, deixar de referir que a concorrência neste caso, tem aumentado conforme referimos no presente relatório pois têm surgido novos concorrentes, nos anos alvo de procedimento inspetivo para as atividades em causa e a concorrência também se verifica logo ao nível do considerado mercado local bem como no concelho, mas também está presente nos concelhos periféricos como, Braga, Fafe, ou Vila Nova de Famalicão, por exemplo, pois existem nestes concelhos, piscinas cobertas, pavilhões, ginásios, piscinas ao ar livre, etc, para a prática desportiva em geral, e lazer, que podem ser utilizados pelos cidadãos do concelho de ... , pois a distância, ou os preços praticados pode justificar a deslocação para concelhos periféricos.
28. Relativamente aos preços praticados talvez seja de esclarecer a propósito que muito embora a ... A... pratique preços definidos pela Câmara Municipal de ... conforme "Tabela de Taxas e outras Receitas" deliberada em Assembleia Municipal (que não alteraram nos anos em apreciação), constata-se que são similares aos praticados pela concorrência - ver ANEXO II, conforme alguns preçários que conseguimos recolher de concorrentes diretos do sujeito passivo, através das páginas disponíveis na internet, e quanto aos preços praticados pelos ginásios é de referir que é corrente estes praticarem promoções, que baixam o preço base (nalguns casos tanto de inscrição como de mensalidade). Valerá a pena referir que os preços em referencia são atuais, ou seja, os praticados no ano de 2016, no entanto das diligências efetuadas junto de entidades concorrentes, constata-se que não sofrem alteração desde o ano de 2012 .
29. Lembramos que no próprio concelho, a propósito ainda da distorção da concorrência que a isenção pode gerar de imediato verifica-se no caso em concreto, e face às atividades em causa a suscetibilidade de provocar distorções no futuro está bem presente, pois, no ano de 2011 verificou-se a abertura de um novo espaço, ... , com recintos para a prática desportiva, como piscina coberta e espaços interiores e exteriores, abertos ao público em geral (não em

exclusivo para os hóspedes), concorrente direto do sujeito passivo, o mesmo acontecendo em 2012, pois o Clube ... , que tinha já o espaço com piscina ao ar livre, neste ano abriu um recinto coberto que inclui piscinas interiores e ginásio.

30. Além de tudo quanto fora referido, sublinhe-se ainda que no ano de 2012 deu entrada nesta Direção de Finanças, um email remetido pela Direção de Serviços de Investigação da Fraude e Ações Especiais (DSIFAE), onde é anexada denúncia apresentada à Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal (AGAP) relacionada com o facto de o sujeito passivo estar em concorrência direta com as demais entidades quanto à prática de todas as modalidades de um ginásio privado aplicando, no entanto, a isenção prevista na alínea 8) do art.º 9º do CIVA.

A relação do sujeito passivo com a tributação/isenção em sede de IVA das prestações de serviços em causa, não é de todo clara, pois conforme referimos, ainda que de forma menos regular nos anos em análise, liquida IVA a alguns sujeitos passivos de imposto e quando o consumidor final é o utente/público é aplicada sempre a isenção de imposto.

Verifica-se igualmente que na página da internet do sujeito passivo, na parte respeitante a "pavilhões desportivos" mais concretamente nas "taxas de utilização", depois das descrições das taxas, ressalva possibilidade de incidência de IVA, mediante a seguinte inscrição "às taxas definidas quando se justifica acresce o IVA à taxa legal em vigor". E no caso do ... menciona que as taxas incluem IVA à taxa em vigor e no entanto dos documentos emitidos consta está isento de IVA nos termos da alínea 8) do art.º 9 do CIVA, e conforme registos contabilísticos também não procede à sua liquidação como se verifica ao longo do explanado no presente relatório.

#### **Entidades visitadas no âmbito da ação inspetiva:**

Não prescindindo do facto de face à jurisprudência comunitária se considerar que a análise global de cada setor de atividade é o que melhor assegura a neutralidade do imposto e a segurança jurídica das partes envolvidas( devendo a ocorrência de distorções de concorrência, em resultado da isenção ser avaliada relativamente à atividade em causa, enquanto tal, no conjunto do setor de atividade em que se insere), com o objetivo de identificar a existência de um mercado concorrencial local, ou seja da existência de operadores privados no local sujeitos a imposto e com a mesma oferta de serviços, visitamos seis (6) entidades privadas, sujeitos passivos de imposto que infra identificamos. Infra efetuamos a identificação das entidades visitadas, e uma breve descrição das atividades em causa. As informações recolhidas, disponibilizadas por elas, fazem parte do processo individual do sujeito passivo em arquivo nesta Direção de Finanças.

- 1- ... – localização: freguesia de ... ,  
concelho de: ...

Instalações: ginásio, piscinas interiores, campo futebol, indoor soccer, courts de ténis e de padel.

Atividades: open total (acesso ao ginásio + modalidades de grupo + piscina natação + piscina dinâmica – sauna, banho turco, jatos térmicos), open gym, open off (acesso a tudo como no "open total", mas só até às 17h, open h2o (acesso só às piscinas) ,..., futebol, desporto de grupo, ténis,...

- 2- HOTEL ... – localização: freguesia de ... , concelho de ...

Instalações: ginásio, piscina interior.

Atividades: ginásio (de manutenção e musculação) + piscina + modalidades de grupo, como hidroginástica, hidroterapia, pilates, indoor cycling, zumba,...

- 3- CLUBE ... – localização: freguesia de ... , concelho de ...

Instalações: ginásio, piscina interior e piscina exterior.

Atividades: ginásio, piscina interior (manutenção, musculação, aulas de grupo, aulas personal trainer, hidrosénior),... e atividades de lazer na piscina exterior.

- 4- GINÁSIO ... – localização: freguesia da ... , concelho de ...

Instalações: ginásio, piscina interior.

Atividades: ginásio, (manutenção, musculação, aulas de grupo, aulas personal trainer), e piscina interior (hidroginástica, hidrosénior, natação bebés, natação infantil I e II, natação adultos, hidroterapia),...

- 5- ... localização: freguesia de ... , concelho de ...

Instalações: pavilhão.

Atividades: futebol.

- 6- ... -- localização: freguesia de ... , concelho de ...

Instalações: pavilhão.

Atividades: futebol, ou desporto de grupo.

(Até à data não foi possível recolher informação em suporte papel, desta entidade).

Conclui-se assim que, tal como já referido, o sujeito passivo está em concorrência direta com entidades privadas, pois presta os mesmos serviços. Lembramos, tal como elencado no ponto 5 ao 11 deste capítulo do relatório, que nas instalações que o sujeito passivo explora, os serviços prestados são: nas piscinas cobertas /interiores estão ao dispor dos utentes atividades

como: natação livre, natação adultos, natação bebés, natação crianças, hidroterapia, hidroginástica, hidrobike; nos ginásios e academia de dança e fitness, as atividades disponíveis para os utentes têm ao seu dispor musculação e manutenção, pilates, gym senior, cycling, zumba, etc; nos pavilhões desportivos, gimnodesportivos e pista são pavilhões abertos à prática desportiva em geral, nas piscinas exteriores, estão disponíveis para o utente atividades de lazer e de diversão. Exatamente os mesmos serviços são prestados pelas entidades que visitamos.

#### **Outras informações:**

- as correções propostas respeitam às atividades identificadas nos pontos 5 a 11 (deste capítulo) e não a todas as atividades desenvolvidas pelo sujeito passivo. Com efeito, as prestações de serviços relacionadas com "C... C..." – C... , ou com "Férias Desportivas", não foram alvo de correções mantendo-se a isenção de IVA nos termos do art.º 9º do CIVA tal como invocada pelo sujeito passivo;
- No que respeita ao aluguer das outras instalações desportivas, a isenção invocada pelo sujeito passivo é a prevista na alínea 8) do art.º 9º e não a da alínea 29) do art.º9 do CIVA (locação de bens imóveis);
- invoca o sujeito passivo que não existem *"instalações da grandeza, complexidade e apetrechamento"* como nas que por ele são geridas, pelo que *"não há concorrência direta"*, no entanto, lembramos mais uma vez que, estão sujeitos a tributação os serviços prestados nas instalações. No caso em apreço, o que acontece é que o sujeito passivo aproveita o facto de ter espaço, como por exemplo nas piscinas interiores e consegue organizar e dividir os recintos, podendo estar a decorrer várias prestações de serviços, ao mesmo tempo (como aula hidroginástica e aula de natação crianças, etc), mas não presta por isso serviços diferentes dos praticados pelas outras entidades.
- quanto ao termo utilizado pelo sujeito passivo relativamente ao preço praticado, este refere-se a *"uma taxa"*, contudo da tabela definida pelo Município (ver a Tabela que faz parte integrante do ANEXO II) , no Capítulo XIV – DESPORTO , da seção I à VI, esta não se refere a *"taxas"*, mas sim a valores, aos quais se admite a possibilidade de acrescer IVA (às diferentes taxas e enquadramentos).



10- O Relatório de Inspeção determinou assim, para além do mais, correcções quanto às prestações de serviços e IVA liquidado:

- a. nas piscinas (piscinas cobertas/interiores e piscinas ao ar livre);
- b. nas instalações para a prática de actividades desportivas (pista de atletismo e pavilhões desportivos).

11- Na sequência do RIT foram emitidas as liquidações objecto da presente acção arbitral.

12- Decorrente o respectivo prazo de pagamento voluntário, foram instaurados os correspondentes processos de execução fiscal.

13- Em ordem a suspender os referidos processos executivos, a ora Requerente prestou garantia bancária e caução no valor de €909.152,20.

14- A Requerente tem a seu cargo a gestão e exploração do parque desportivo municipal, estando sob a sua alçada, para além do Pavilhão Multiusos, o complexo de Piscinas de ..., o ..., a Piscinas de ..., o complexo de Piscinas de ... (a funcionar a partir de Setembro de 2012), a Pista de Atletismo ... e vários pavilhões desportivos.

15- No que respeita a esta exploração, constatou a AT que a Requerente não liquidou IVA nos serviços relacionadas com a prática de actividades física e desportiva e outros divertimentos públicos prestados nos Complexos de Piscinas de ..., nos Complexos de Piscinas ..., no ..., nas Piscinas de..., na Pista de Atletismo e nos pavilhões desportivos, em virtude de considerar tratarem-se de operações isentas por força do disposto na al. 8) do artigo 9º do CIVA,

16- O RIT refere ainda o seguinte:

**Motivo** - A ação inspetiva resulta de proposta na sequência das ações inspetivas efetuadas a anos anteriores (2010 e 2011 respetivamente), das quais resultaram correções em sede de IVA e de IRC, consequência de procedimentos praticados que se revelaram infrações aos Códigos respetivos e que se verificam serem prática recorrente nos anos seguintes, 2012 e 2013 respetivamente.

17- A Requerente não foi notificada da proposta referida no ponto que antecede.

18- Da informação da DSIVA, aprovada por despacho de 23-12-2009, consta, para além do mais, o seguinte:

4. As situações são enunciadas de forma bastante sucinta, podendo, em alguns casos, apresentar-se mais de uma solução, consoante a natureza ou a configuração das operações que as mesmas podem envolver, sendo certo que a emissão de uma informação vinculativa obriga a uma clareza e certeza jurídica das operações às quais a administração tributária é chamada a pronunciar-se.

5. Não deixa de se proceder, no entanto e na medida do possível, ao enquadramento objectivo do solicitado, apresentando uma resposta condicional e não vinculativa quando, pela insuficiência dos elementos fornecidos, não for possível uma certeza jurídica do mesmo.

19- A ora Requerente foi constituída por escritura pública de 22 de Janeiro de 1999, é uma cooperativa de interesse público (régie cooperativa), detida em 89,26% pelo Município de ... .

20- A Requerente é uma pessoa colectiva de direito público ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 31/84 de 21 de Janeiro.

21- A Requerente é uma entidade sem fins lucrativos que prossegue fins públicos, exercendo de funções de interesse e utilidade públicas delegados pelo Município de ..., que desde 1999 nela delegou a gestão dos seus equipamentos desportivos com o propósito, definido pelo Município, de fomentar e incentivar a prática desportiva no concelho de ..., privilegiando a igualdade de oportunidades do acesso ao desporto não competitivo e desenvolvendo projectos de animação sócio desportiva e de ocupação dos tempos livres e de lazer.

22- Nos termos do artigo 2.º dos Estatutos da A..., Requerente, tem por objecto principal:

- "a) Fomentar a actividade do desporto, utilizando as infraestruturas e criando as que se tornem necessárias para o fim que pretende desenvolver,
- b) Incentivar a prática do desporto na comunidade em geral,
- c) Dotar de conhecimento técnicos os agentes envolvidos nas diversas modalidades,
- d) Incentivar o espírito de companheirismo e inter-ajuda,
- e) Possibilitar à comunidade em geral, e aos jovens em particular, uma alternativa mais saudável e enriquecedora para a ocupação dos seus tempos livres.
- f) Integrar crianças e grupos de jovens marginalizados,

- g) Possibilitar aos jovens fora do sistema educativo, ou fora de qualquer outra estrutura de formação, a igualdade de oportunidade no acesso à prática do desporto,
- h) Promover acções de formação profissional,
- i) Promover e participar em Festas e Festivais, bem como em iniciativas de lazer e tempos livres,
- j) Gerir todas as instalações disponíveis, adaptando os espaços para a prestação de serviços na área da restauração, através da criação de serviços de restauração, catering, bares de venda de bebidas, compra e venda de todos os produtos alimentares, confecção e venda de todo o tipo de refeição, quer para consumo nesses estabelecimentos quer para fora desses,
- 1) Garantir à comunidade e aos jovens em particular, todas as condições necessárias de acesso à prática desportiva em segurança, dotando a Cidade Desportiva com um Centro Médico de Apoio ao Desporto, de acompanhamento e de avaliação da prática desportiva."

23- Ao abrigo destas atribuições, a Requerente direcciona o seu campo de actuação em duas principais vertentes:

- a. A gestão do parque desportivo municipal, estando sob a sua alçada a Cidade Desportiva (Pavilhão Multiusos, o Complexo de Piscinas, o ...- Piscinas de recreio e diversão ao ar livre e a Pista de Atletismo ...) as Piscinas de ..., as Piscinas de ..., e nove pavilhões desportivos (o Pavilhão Municipal de..., o Pavilhão ... (...), o Pavilhão Desportivo de ..., o Pavilhão do ..., o Pavilhão Municipal ... - ... e os Pavilhões Gimnodesportivos das Escolas EB 2.3 de ..., ..., ... e ...);
- b. O fomento e incentivo da prática desportiva no Concelho de ..., privilegiando a igualdade de oportunidades do acesso ao desporto não competitivo, desenvolvendo projectos de animação sócio desportiva e de ocupação dos tempos livres e de lazer.

24- A Requerente gere, ainda, administrativamente o C..., um serviço inovador e pioneiro no País, vocacionado para todos desportistas, estejam ou não integrados no sistema federado e/ou no escolar, que foi reconhecido como uma extensão dos Centros de Medicina Desportiva do IPDJ.

25- A Requerente assumiu a implementação de planos de desenvolvimento, entre outros, de modalidades como o Atletismo, Râguebi, Patinagem, Voleibol (gira-

- Volei), Corfebol, Speedbadmington, Futsal Feminino e orientação, o projecto “Actividade Sénior” (desporto junto da terceira idade) e os Domingos Activos (prática desportiva acompanhada nos Parques Urbanos do concelho).
- 26-A promoção e incentivo à prática do atletismo pelos alunos do ensino básico começaram por ser desenvolvidos junto dos estabelecimentos de ensino do concelho, tendo posteriormente sido criado o Centro de Formação de Atletismo da Zona Norte.
- 27-Como forma de promoção das actividades de Orientação, a A... criou o mapa do Parque da Cidade, cartografado e apto para a realização de actividades desta modalidade.
- 28-A Requerente, no Parque da Cidade Desportiva, contíguo à Pista de Atletismo ..., promoveu a realização competições oficiais, estágios e disponibilização de condições para a prática de diversas modalidades e actividades de lazer ( como atletismo, btt, e passeios a pé).
- 29-Ao C... (C...) foi reconhecida equiparação como extensão dos Centros de Medicina do Instituto Português do Desporto e Juventude (IPDJ).
- 30-O C... constitui um apoio fundamental para os clubes e atletas, nomeadamente ao nível dos exames médico-desportivos, aconselhamento para a prática desportiva e actos de assistência médica a desportistas de ... e de concelhos limítrofes.
- 31-Além do exame médico-desportivo (cujo protocolo é o estabelecido pelo Instituto Português do Desporto e Juventude), o Centro de Medicina Desportiva presta serviços ao nível do aconselhamento para a prática desportiva, sugerindo vias desportivas personalizadas tendo por base a avaliação da condição física do utente, o historial clínico, as características pessoais e possíveis limitações e a motivação pessoal.
- 32-A Requerente incentivou, organizou e impulsionou a realização de congressos, seminários, jornadas, formações e estudos relacionados com o desporto e a gestão desportiva.
- 33-A Requerente criou e mantém o “...”, uma base de dados exaustiva da realidade do desporto em ... .
- 34-Em 2013 ... foi a Cidade Europeia do Desporto.

- 35- A Requerente organizou um Seminário Internacional sobre "Concessão e Gestão de Pavilhões Multiusos", congressos sobre "Gestão de Eventos" e “Empreender e Cooperar num Mercado Global” e as Jornadas de Medicina Desportiva.
- 36- A Requerente organizou de acções de recolha de medula óssea, promoção da Prevenção Rodoviária (actividade “Cidade com Vida – Construir Comportamentos Seguros e Responsáveis”), “Domingos Solidários” (aulas por troca de bens para instituições de solidariedade social), e caminhadas “Pessoas Diferentes, Direitos Iguais”.
- 37- O Município de ... celebra com a Requerente Protocolos de Colaboração através dos quais é aquela dotada dos meios financeiros atribuídos pelo orçamento municipal para a área do desporto (através da atribuição de subsídios).
- 38- É o Município de ... que define a tabela das taxas a aplicar pela Requerente pelos serviços prestados, não cabendo àquela definir o preço a cobrar aos utentes por tais serviços.
- 39- As taxas a cobrar, pela Requerente, na gestão do parque desportivo municipal são discutidas, aprovadas e anualmente fixadas pelo Município em Assembleia Municipal.
- 40- Não existe no mercado geográfico local, e do concelho em geral, qualquer outro parque desportivo que disponha de condições físicas semelhantes àsquelas de que dispõe o parque explorado pela Requerente.
- 41- Em 2013, frequentaram os equipamentos e actividades promovidas pela Requerente, os seguintes números de utentes:
- a. Complexo de Piscinas de ...:
    - i. Uteses inscritos em aulas: 3.500;
    - ii. Uteses inscritos em regime livre: 7.200
    - iii. Acessos ano total: 120.000 utentes
  - b. ... Parque de Diversões - Piscinas Ar Livre:
    - i. Acessos: 100.000 / ano
  - c. Piscinas Municipais de...:
    - i. Uteses inscritos em aulas: 1.200
    - ii. Uteses inscritos em regime livre: 1.100

- iii. Acessos ano total: 35.000
  - d. - Pista de Atletismo ..
    - i. Acessos ano: 20.000 utentes (atletismo, futebol, rugby)
  - e. 9 Pavilhões Desportivos do Concelho
    - i. Mais de 11.000 horas de ocupação anual exercendo atividade mais de 150.000 utilizadores
  - f. Campo de Jogos do Parque de Lazer de ...
    - i. Cerca de 500 horas de ocupação anual exercendo atividade neste espaço mais de 10.000 utilizadores jovens por ano
  - g. Multiusos de ...
    - i. 156.000 entradas em eventos
  - h. Centro de Medicina Desportiva de ...
    - i. Atendimento a 3800 utentes
  - i. Serviços Desportivos Atividade Sénior: mais de 2.000 utentes
  - j. Férias e Oficinas ATL para jovens: mais de 2.000
  - k. Liga Mini: cerca de 600 jovens
  - l. Jogos da Comunidade: 700 participantes
  - m. Mini Olimpíadas: cerca de 600 participantes.
- 42-A Requerente explora um complexo piscinas, constituído por três piscinas interiores aquecidas (tanque de competição com 25 metros x 16 metros, com 8 pistas e profundidade de 1.80m a 2.00m, tanque de aprendizagem com 16 metros x 12 metros, com profundidade de 1.00m a 1.30m e chapinheiro com 80 m2).
- 43-Ora, a Requerente, para além das normais actividades desportivas aquáticas (prática da natação livre, natação com acompanhamento de professor, hidroginástica, hidrosenior), permite a prática de natação de competição, natação sincronizada e polo aquático.
- 44-No que respeita ao Polo Aquático, o Complexo de Piscinas da Requerente é utilizado pelo ... para o treino nessa modalidade, em virtude de as piscinas por si exploradas não terem profundidade suficiente para o efeito.
- 45-As “piscinas dos bombeiros” referidas no RIT, são exploradas pelo...) que é uma entidade de direito Público.

- 46- A Pista de Atletismo ... foi inaugurada em 2 de Março de 2002, ocupa uma área total de 18.300 m<sup>2</sup>, está dotada com 8 corredores em piso sintético e equipada para todas as modalidades de atletismo, possui 4 balneários com uma capacidade total de 300 utentes em utilização simultânea, e uma bancada para 1.200 pessoas.
- 47- Quatro dos nove pavilhões desportivos referidos deles surgiram do entendimento institucional entre o Ministério da Educação e a Câmara Municipal de ... e estão integrados em Escolas EB 2,3 do Concelho (... , ... , ... e
- 48- ...).
- 49- Os pavilhões de..., ..., ..., de aquecimento do Multiusos de ... e do ..., são pavilhões gimnodesportivos polivalentes, utilizados pelas Escolas do Município e adstritos ao exercício de diversas actividades e modalidades e abertos à prática desportiva geral e aos treinos e competição de clubes e associações desportivas vimaranenses.
- 50- Os seguintes organismos públicos, não sujeitavam a IVA as operações seguintes:
- a. Polo de ... da Universidade do Minho, nos serviços desportivos que presta;
  - b. Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - c. Os Bombeiros das..., nos serviços prestados nas Piscinas;
  - d. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - e. O..., nos serviços prestados nas Piscinas do Estádio Municipal;
  - f. O Clube Desportivo da..., nos serviços prestados nas Piscinas;
  - g. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - h. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - i. O Município de ..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - j. O ... na exploração que faz das Piscinas Municipais de ...;
  - k. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - l. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - m. O Município de..., nos serviços prestados nas Piscinas Municipais;
  - n. O IPDJ - Instituto Português do Desporto e Juventude na exploração que faz das Piscinas do Estádio do Jamor.

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

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que 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 actual 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, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

## **B. DO DIREITO**

Dispõe o artigo 124.º do CPPT:

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.



“1 - Na sentença, o tribunal apreciará prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, depois, os vícios arguidos que conduzam à sua anulação.

2 - Nos referidos grupos a apreciação dos vícios é feita pela ordem seguinte:

- a) No primeiro grupo, o dos vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos;
- b) No segundo grupo, a indicada pelo impugnante, sempre que este estabeleça entre eles uma relação de subsidiariedade e não sejam arguidos outros vícios pelo Ministério Público ou, nos demais casos, a fixada na alínea anterior.”.

Como se escreveu no Ac. do STA de 18-05-2016, proferido no processo 0100/16:

*“Nos termos do disposto no n.º 2 do art. 124.º do CPPT deve conhecer-se, em primeiro lugar, dos vícios de violação de lei stricto sensu (salvo nos casos em que não possa apreender-se o conteúdo do acto), assim se assegurando tutela mais eficaz dos direitos do contribuinte.”.*

O artigo 124.º do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. a), do RJAT, estatui, portanto, que o tribunal deve apreciar prioritariamente os vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado e, seguidamente, os vícios que conduzam à sua anulação (n.º 1). No concernente aos vícios que consubstanciem inexistência ou nulidade, o julgador deve conhecer prioritariamente dos vícios cuja procedência determine, segundo o seu prudente critério, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos. No tocante aos vícios que constituam anulabilidade, é estabelecido o mesmo critério, que só não será aplicável se o impugnante tiver estabelecido uma relação de subsidiariedade entre os vícios imputados ao acto – o que é permitido pelo artigo 101.º do CPPT –, pois nesse caso é dada primazia à sua vontade (desde que o Ministério Público não tenha arguido outros vícios) (n.º 2).

As regras emanadas desta norma legal sobre a ordem de conhecimento de vícios destinam-se a tutelar o interesse do impugnante com a máxima economia processual, omitindo pronúncia sobre vícios invocados quando o vício ou vícios já reconhecidos impedem a renovação do acto com o mesmo sentido. Efectivamente, o estabelecimento desta ordem de conhecimento dos vícios pressupõe que, conhecendo de um vício que conduza à eliminação jurídica do acto impugnado, o tribunal deixará de conhecer dos

restantes, pois, se o julgador tivesse de conhecer de todos os vícios imputados ao acto, seria indiferente a ordem de conhecimento.

A tutela dos interesses ofendidos é mais estável quando a decisão impede a renovação do acto lesivo dos interesses do impugnante e será mais eficaz quando permitir ao interessado, em execução de julgado, obter uma melhor satisfação dos seus interesses, ofendidos pelo acto anulado.

Assim, se se tratar, por exemplo, de um vício de violação de lei, a anulação do acto impedirá a prática de um novo acto tributário em que se aplique ou desaplique a mesma norma que esteve em causa no acto anterior, o que se traduzirá na impossibilidade de praticar um novo acto que imponha tributação ao impugnante.

Como se infere do que se vem de dizer, é tendo em consideração a execução do julgado anulatório e a influência que nela tem o tipo de vício que fundamentou a anulação que se justifica o estabelecimento de uma ordem de conhecimento dos vícios do acto impugnado.

Nesta parametria, volvendo ao caso concreto, impõe-se, então, começar pela apreciação do vício de violação dos artigos 9.º/8 e 10.º/d) do CIVA aplicável, pois, a verificar-se, afastará definitivamente a possibilidade de impor à Requerente um novo acto impositivo de tributação, alcançando-se, dessa forma, a mais estável e eficaz tutela dos seus interesses.

\*

Conforme é consensualmente reconhecido pelas partes, em causa na presente acção arbitral está a aplicação do disposto no artigo 9.º/8 do CIVA aplicável, que determina a isenção daquele imposto relativamente às *“prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades”*, em conjugação com o disposto na al. d) do artigo 10.º do mesmo Código, do qual resulta que *“Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente: (...) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto”*.

As referidas norma têm correspondência na al. m) do artigo 132.º da Directiva IVA, correspondente à anterior al. m), n.º1, da parte A do artigo 13.º da Sexta Directiva, que impõe aos Estados Membros a isenção de *“Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;”* e no artigo 133.º daquela, correspondente à anterior al. a), n.º2, da parte A do artigo 13.º da Sexta Directiva, primeiro a quarto travessões, que dispõe que *“Os Estados–Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão de qualquer das isenções previstas nas alíneas b), g), h), i), l), m) e n) do n.º 1 do artigo 132.º a organismos que não sejam de direito público da observância de uma ou mais das seguintes condições: (...) d) As isenções não podem ser susceptíveis de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.”*

A primeira conclusão que se retira, na matéria que nos ocupa, da análise das normas em causa, é que a regra do Direito da UE relativa às condições do reconhecimento da isenção quanto aos organismos sem fins lucrativos de direito privado, não é uma imposição, mas sim uma permissão aos Estados Membros. Dito de outro modo, o regime comum do IVA permite que os EEMM isentem as prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos de direito privado a pessoas que pratiquem desporto ou educação física, podendo fazer depender a concessão de tal isenção, casuisticamente, da observância de uma ou mais das condições enunciadas (não se reportando nunca à selecção de todas, opção esta que foi adoptada pelo legislador português veio a fazer). Trata-se, pois, de uma faculdade, como nota Rui Laires<sup>2</sup>.

Quer isto dizer, desde logo, que a isenção dos referidos organismos, ainda que não sejam de direito público, quanto àquelas prestações de serviços, mesmo que não verificadas as condições do artigo 133.º da Directiva, não é contrária às regras e princípios do Direito da União Europeia relativos ao IVA.

Com efeito, ao conferir a possibilidade dos EEMM fazerem depender a isenção das condições nele previstas, do artigo 133.º resulta a possibilidade de os EEMM não o

---

<sup>2</sup> Rui Laires, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, Cadernos IDEFF n.º14, Almedina, Julho 2012, pp. 302-341, em especial pp. 325-341.

fazerem, aplicando directamente aos organismos sem fins lucrativos ainda que não sejam de direito público, a isenção da al. m) do artigo 132, relativamente às prestações de serviços aí em causa. Ou seja: mesmo, no que para o caso interessa, a isenção possa ser susceptível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA, não será contrário ao regime comum do IVA a aplicação da mesma a organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público, relativamente às prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física a pessoas que pratiquem desporto ou educação física, tal como acontece relativamente à sua aplicação a organismos sem fins lucrativos de direito público, relativamente aos quais os EEMM têm de aplicar a isenção, ainda que a mesma seja susceptível de provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.

Deste modo, e não estando em causa nos autos uma situação em que se discuta se Portugal excedeu os limites consagrados no artigo 133.º da Directiva, é no quadro do direito nacional que se deve averiguar o âmbito e extensão dos condicionalismos consagrados no artigo 10.º do CIVA, *maxime*, e no que ao caso importa, da al. d) daquela norma.

Efectivamente, não estando em questão, como se apontou, que se tenha excedido o âmbito das previsões do artigo 133.º da Directiva, cumpre apurar se o regime nacional transpôs simplesmente aquelas, quedando-se no âmbito máximo da faculdade de não isenção consagrada em tal norma, ou se, antes, se quedou aquém, fixando um regime mais restrito, ou seja, não utilizando, em toda a sua amplitude, aquela mesma faculdade.

Ora, compulsado o referido artigo 10.º do CIVA aplicável, e, em concreto a sua al. d), verifica-se que o mesmo veio excluir a abrangência da isenção que nos ocupa, quando ocorrer “*concorrência directa com sujeitos passivos do imposto*”, e não, como consta do texto da Directiva, quando haja susceptibilidade de “*provocar distorções de concorrência em detrimento de empresas comerciais sujeitas ao IVA.*”.

Conclui-se, assim, que o condicionalismo de exclusão da isenção consagrada, no caso, no artigo 9.º/8 do CIVA, é mais restrito do que aquele permitido pela Directiva, não se bastando com a mera susceptibilidade de provocar distorções na concorrência, mas exigindo a verificação de concorrência directa com sujeitos passivos do imposto. No caso

concreto, como salienta Rui Lares, impõe-se uma interpretação da condição prevista na al. d) do artigo 10.º do CIVA “...no sentido de que visa impedir a isenção dos organismos sem finalidade lucrativa em todos os casos em que estes entrem em concorrência directa - disponibilizando no mercado os mesmos tipos de bens ou serviços comercializados por empresas submetidas a tributação e a preços inferiores -, mas apenas quando a eventual isenção de que beneficiassem pudesse gerar distorções de concorrência com as empresas comerciais.”<sup>3</sup>

Como o autor reconhece, revela-se difícil para as administrações fiscais avaliarem da ocorrência ou não de distorções de concorrência, dado tal avaliação pressupor um conhecimento aprofundado de cada um dos sectores de actividade em causa, incluindo as respectivas condições de mercado.

O Tribunal de Justiça da União Europeia tem analisado a questão das distorções de concorrência sobretudo ao nível da delimitação negativa de incidência das entidades públicas acolhida entre nós no artigo 2.º/2 do CIVA, cuja matriz se encontra no artigo 13.º/1 da Directiva IVA. Como o TJUE salienta, estando em causa o respeito pelo princípio da neutralidade, a regra de tributação contida nesta disposição não deve ser interpretada de forma demasiado restrita, sendo que uma das questões que se tem vindo a analisar nesta sede é a de saber se as distorções de concorrência se devem apreciar em relação à actividade no seu conjunto ou casuisticamente em relação aos mercados locais<sup>4</sup>.

No que tange às isenções este requisito foi poucas vezes analisado, destacando-se para o efeito o Acórdão de 20 de Novembro de 2003, proferido no Processo C-8/01, conhecido como Caso *Taksatorrigen*. Neste contexto, embora no que se reporta ao disposto na al. f) do artigo 132.º da Directiva IVA (relativa a agrupamentos autónomos de pessoas), o TJUE veio salientar que é a própria isenção que não deve provocar distorções de concorrência, sendo necessário que o risco das distorções de concorrência seja real e não

---

<sup>3</sup> Rui Lares, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, op. cit., pp. 337.

<sup>4</sup> Neste sentido Clotilde Celorico Palma, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado: uma ruptura no princípio da neutralidade*, Almedina Dezembro de 2010 e “O IVA e as entidades públicas A revolução do Caso Salix”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º2, Ano IV, Julho 2011.

apenas hipotético. Como salienta Rui Laires, este deve ser igualmente o entendimento acolhido no que se reporta à disposição que por ora nos ocupa<sup>5</sup>.

Feitos estes considerandos e para efeitos do caso em análise, deveremos notar que a apreciação da existência ou não de concorrência pode ser feita a vários níveis.

Assim, poder-se-á considerar que a oferta lúdica de serviços de desporto concorre com outros serviços como cinemas e espectáculos, na medida em são dirigidos à ocupação de tempos livres, mas crê-se que não se poderá, manifestamente, falar aí de concorrência efectiva, nos termos que nos ocupam.

Dentro da oferta lúdica de serviços de desporto, pode-se dizer que serviços ligados, por exemplo, ao atletismo, ao futebol, ao ténis, à natação, e ao golfe, concorrem entre si, enquanto oferta de serviços desportivos, mas, também aí, não se poderá falar de concorrência efectiva, nos termos que nos ocupam.

E mesmo dentro da oferta de serviços relacionados com uma mesma modalidade desportiva, poderá não haver concorrência directa. Assim, por exemplo, uma escola de Futebol em que a formação seja dada pelo Cristiano Ronaldo, ou uma escola de Ténis em que a formação seja dada pelo João Sousa, não concorrerão directamente, em princípio, com uma escola da mesma modalidade, com formação ministrada por um curioso local.

Por outro lado, ainda ao nível da densificação do conceito de concorrência relevante para os efeitos que nos ocupam, cumpre ter presente o regime da al. c) do artigo 10.º do CIVA, que, na sequência da al. c) do artigo 133.º da Directiva IVA, admite expressamente a existência de actividades análogas, bem como a prática de preços (desde que homologados por autoridades públicas) que excedam os praticados pelas empresas comerciais que praticam aquelas, sem que daí decorra uma concorrência relevante.

Com efeito, se o artigo 10.º do CIVA impõe que sejam cumulativamente cumpridos os requisitos consagrados nas suas diversas alíneas, daí decorre, necessariamente, que o cumprimento cumulativo das als c) e d) é possível, ou seja, que uma entidade não lucrativa pode praticar preços homologados por uma autoridade pública, que não sejam “*inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto*”, sem que se verifique “*concorrência directa com sujeitos passivos do imposto*”.

---

<sup>5</sup> Rui Laires, *O IVA nas Actividades Culturais, Educativas, Recreativas, Desportivas e de Assistência Médica ou Social*, op. cit., pp. 336-339.

Assim, como se escreveu no Acórdão do STJ de 09-10-2002, proferido no processo 02S1905, em situação distinta mas directamente transponível, “Para que possa realizar-se com adequação e legitimidade o confronto de uma situação concreta com o dever de não concorrência é, pois, necessário ter em conta, mais do que a identidade ou semelhança dos bens ou serviços produzidos pelas empresas consideradas, e muito mais do que o facto de pertencerem ao mesmo “ ramo”, “ género” ou “sector” de actividade económica este requisito elementar da hipótese de concorrência: a possibilidade factual do desvio de clientela.”<sup>6</sup>.

E como refere Jorge Patrício Paúl<sup>7</sup>:

“O acto de concorrência é aquele que é idóneo a atribuir, em termos de clientela, posições vantajosas no mercado.

A concorrência não é susceptível de ser definida em abstracto e só pode ser apreciada em concreto, pois o que interessa saber é se a actividade de um agente económico atinge ou não a actividade de outro, através da disputa da mesma clientela.(...)

O conceito de concorrência é, pois, um conceito relativo, que não pode ser aprioristicamente definido mas apenas casuisticamente apreciado, tendo em conta a actuação concreta dos diversos agentes económicos e a realidade da vida económica actual.”<sup>8</sup>.

Visto, no quanto se tem por relevante, as notas essenciais do regime legal em discussão, cumpre então avançar para verificar o acerto, ou falta dele, na sua aplicação ao caso concreto.

\*

Conforme decorre da leitura do RIT, a cujos fundamentos o Tribunal se deverá ater, já que, como se escreveu no Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 0134/11<sup>9</sup>, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”, verifica-se que o mesmo assenta no entendimento de que “*uma abordagem global de cada*

---

<sup>6</sup> Sublinhado nosso.

<sup>7</sup> “Concorrência desleal e direito do consumidor”, disponível em: [http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe\\_artigo.aspx?idsc=45650&ida=45680](http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idsc=45650&ida=45680).

<sup>8</sup> Sublinhado nosso.

*sector de atividade parecer o que melhor assegura a neutralidade do imposto”, em detrimento de uma “apreciação individualizada”, concluindo que “a ocorrência de distorções de concorrência (...) deve ser avaliada relativamente à atividade em causa, enquanto tal (...) considerada no conjunto do sector em que a mesma se insere e no contexto de todo o Território Nacional” e que “a verificação das distorções de concorrência devem ser apreciadas em relação à atividade exercida, e não especificamente em relação a um mercado particular (...) e muito menos em função das instalações”, pelo que a Requerente “se encontra numa situação de concorrência direta com outras entidades (...) que possuem instalações que permitem o exercício de várias das práticas desportivas e recreativas e prestam o mesmo tipo de serviços”.*

Quanto a matéria fáctica, assenta o RIT em que:

- *“nas instalações que o sujeito explora, os serviços prestados são: nas piscinas cobertas/interiores estão ao dispor dos utentes atividades como: natação livre, natação adultos, natação bebés, natação crianças, hidroterapia, hidroginástica, hidrobike; nos ginásios e academia de dança e fitness, as actividades disponíveis para os utentes têm ao seu dispor musculação e manutenção, pilates, gym sénior, cycling, zumba, etc; nos pavilhões desportivos, gimnodesportivos e pista são pavilhões abertos à prática desportiva em geral; nas piscinas exteriores estão disponíveis para o utente actividades de lazer e de diversão”;*
- *existem como “entidades concorrentes nas actividades desenvolvidas na piscina coberta, um hotel sito na cidade (Health-Club Hotel de...), (...) outro na freguesia de ... (...Hotel) (...) ginásios (... dois com piscina interior, ...Hotel), (...) a piscina dos bombeiros (explorada pelo...) (...) uma pessoa coletiva sita na freguesia de ... (...) (...) [com] actividade de ginásio e piscinas interiores no ano de 2012, até então só explorava piscinas exteriores, o “...”;*
- *relativamente aos “serviços relacionados com a prática de actividade física no ginásio, escola de dança e expressão rítmica”, considerou “a existência de uma situação de concorrência direta com a prática de modalidades disponíveis nos*

---

<sup>9</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).



vários ginásios privados localizados não só pelo país, como nas freguesias do concelho e na própria cidade de...”;

- no que diz respeito às “prestações de serviços (...) relativos ao aluguer de instalações para a prática de atividades desportivas, (...) pavilhões e pista”, que a Requerente “encontra-se em situação de concorrência direta com outros sujeitos passivos de imposto, nomeadamente com entidades sujeitas a IVA que possuem instalações desportivas (pavilhões cobertos, pavilhões “indoor”, e ou campos de futebol outros recintos) (...) que possibilitam a prática desportiva em geral, estabelecimentos estes que existem, no território nacional e também no mercado local, que permitem a prática desportiva das mesmas modalidades desportivas”;
- quanto a “prestações de serviços desenvolvidos nas piscinas exteriores (... e Piscinas de...)”, existirão “no país, distrito, concelho e até cidade, espaços com piscinas exteriores destinados ao divertimento e lazer, sendo exemplos locais a Piscina da “...”, ou piscinas do “...””;
- “a concorrência também se verifica logo ao nível do considerado mercado local bem como no concelho, mas também está presente nos concelhos periféricos como Braga, Fafe ou Vila Nova de Famalicão, por exemplo, pois existem nestes concelhos piscinas cobertas, pavilhões, ginásios piscinas ao ar livre, etc, para a prática desportiva em geral, e lazer, que podem ser utilizados pelos cidadãos do concelho de ..., pois a distância, ou os preços praticados pode justificar a deslocação para concelhos periféricos”;
- refere-se, também, que os preços praticados pela Requerente “são similares aos praticados pela concorrência (...) e quanto aos preços praticados pelos ginásios é de referir que é corrente estes praticarem promoções, que baixam o preço base”, notando “que os preços em referência são (...) praticados no ano de 2016, no entanto (...) constata-se que não sofrem alteração desde o ano de 2012.”;
- “no ano de 2011 verificou-se a abertura de um novo espaço, ..., com recintos para a prática desportiva, como piscina coberta e espaços interiores e exteriores, abertos ao público em geral (não em exclusivo para os hóspedes),

*(...) o mesmo acontecendo em 2012, pois o ... (...) abriu um recinto coberto que inclui piscinas e ginásio.”*

\*

Tendo em conta o quanto se referiu previamente, fica patente desde logo que a luz a que há que aplicar o regime legal invocado pela AT aos factos apurados para fundamentar as correcções aplicadas, e ora contestadas pela Requerente, é distinta da que iluminou aquela.

Com efeito, há que verificar se, efectivamente, os factos apurados são susceptíveis de permitir concluir que se verifica concorrência directa das actividades exercidas pela Requerente e tributadas pela AT, com sujeitos passivos do imposto ou não.

Como decorre da lei nacional, devidamente interpretada, sem que haja qualquer contradição com o Regime Comum do IVA, a concorrência necessária para não isentar as prestações de serviços em questão, realizadas por organismos sem fins lucrativos que não sejam de direito público (como é o caso da Requerente), não é uma mera concorrência genérica e abstracta (potencial, susceptível), mas uma concorrência directa, efectiva, concreta e actual. Foi essa a (legítima, à luz do Direito da União Europeia) opção do legislador nacional.

Em causa, como se viu já também, estão as seguintes actividades:

- i. exercidas nas piscinas cobertas/interiores: natação livre, natação adultos, natação bebés, natação crianças, hidroterapia, hidroginástica, hidrobike;
- ii. prestações de serviços relativas a ginásios e academia de dança e fitness: musculação e manutenção, pilates, gym sénior, cycling, zumba, etc;
- iii. prestações de serviços relativos ao aluguer de instalações para a prática de actividades desportivas (pavilhões desportivos, gimnodesportivos e pista de atletismo): prática desportiva em geral;
- iv. exercidas nas piscinas exteriores: actividades de lazer e de diversão.

Relativamente às actividades referidas, a AT, à luz do seu entendimento de que uma abordagem global de cada sector de actividade é a que melhor assegura a neutralidade

do imposto, e que a ocorrência de distorções de concorrência deve ser avaliada relativamente à actividade em causa, enquanto tal considerada no conjunto do sector em que a mesma se insere e no contexto de todo o Território Nacional e de que a verificação das distorções de concorrência devem ser apreciadas em relação à actividade exercida, e não especificamente em relação a um mercado particular e muito menos em função das instalações utilizadas, concluiu pela não verificação do requisito consagrado na al. d) do artigo 10.º do CIVA .

Todavia, face ao critério que se julga ser o resultante da devida compreensão das normas aplicáveis, atrás analisadas, considera-se que é necessário apurar se a factualidade reunida pela AT permite concluir pela verificação de concorrência directa das actividades em causa com sujeitos passivos do imposto nos termos enunciados.

Como se viu já, julga-se que, para que se conclua pela verificação de uma tal situação de concorrência directa das actividades da Requerente com sujeitos passivos do imposto, é necessária a demonstração em concreto da disputa da clientela destes por aquela.

E inevitavelmente em tal demonstração influem, ao contrário do que entendeu a AT, as instalações em que os serviços são prestados, para além das características específicas destes, como a qualidade ou personalização, o preço, e as características da própria clientela angariada.

Não bastará, por isso, ao contrário do que se julgou no acto objecto da presente acção arbitral, uma identidade de sector, o que é facilmente compreensível com o recurso a um exemplo no sector da restauração, onde uma cantina social ou um *fast food* não concorrem com um restaurante de luxo, ou do vestuário, onde a secção de roupas de uma grande superfície não concorre com o vestuário de uma *griffe* conceituada.

Neste quadro, não é possível concluir que esteja feita nos autos a demonstração da existência de uma concorrência directa entre os serviços prestados pela Requerente, eleitos para correcção pela AT, e prestações de serviços de sujeitos passivos do imposto.

Assim, no que diz respeito às actividades exercidas nas piscinas cobertas/interiores (natação livre, natação adultos, natação bebés, natação crianças, hidroterapia, hidroginástica, hidrobike), não será a mera existência de entidades com oferta de actividades desenvolvidas na piscina coberta, como um hotéis ou ginásios, que denotará a

existência de concorrência efectiva, já que nada se apurou quanto às características das piscinas, à frequência das mesmas e, concretamente, ao tipo de clientela a que cada uma daquelas entidades dirige os seus serviços, de modo a poder concluir-se que as actividades em causa exercidas pela Requerente têm um efectivo impacto na clientela, ainda que potencial, daquelas entidades, notando-se que, sob um ponto de vista de normalidade, as piscinas oferecidas por aquelas são de pequena dimensão, e as entidades em questão são, normalmente, vocacionadas para a oferta de serviços diferenciados e/ou específicos, visando uma clientela seleccionada e cultivando ambientes mais ou menos refinados, enquanto que, ao que se apura, a Requerente está vocacionada para a oferta de serviços “populares”, acessíveis a todos, conforme é sua missão estatutária.

No que diz respeito à piscina dos bombeiros, a mesma é reconhecidamente explorada pelo ..., notoriamente uma pessoa colectiva sem fins lucrativos, pelo que, naturalmente, não poderá ter relevância para a aferição da existência de concorrência, sob o prisma que nos ocupa.

Relativamente à referência a uma pessoa colectiva sita na freguesia de ... (...) com actividade de ginásio e piscinas interiores no ano de 2012, nada se apura, em concreto, quanto às características dos serviços aí oferecidos, e quanto aos âmbitos (incluindo geográficos) da clientela visada, pelo que também aqui não é possível concluir pela existência de uma concorrência efectiva, sendo que, a própria menção comercial a “...” denota um *target* de clientela distinto do da Requerente.

No que diz respeito às prestações de serviços relativas ginásios e academia de dança e fitness (musculação e manutenção, pilates, gym sénior, cycling, zumba), entendeu-se no RIT que se verificava a existência de uma situação de concorrência directa com a prática de modalidades disponíveis nos vários ginásios privados localizados não só pelo país, como nas freguesias do concelho e na própria cidade de ... .

Também aqui se considera que não é possível validar, face aos elementos de facto em que as correcções operadas se fundamentam, que se esteja perante a ocorrência efectiva, nos termos pressupostos pela norma aplicada para fundamentar as correcções contestadas pela Requerente.

Com efeito, não obstante se possa conceber que, à luz do entendimento plasmado no RIT relativamente à interpretação da al. d) do artigo 10.º do CIVA aplicável, os

elementos recolhidos nesta matéria pudessem, inclusive, fundar um juízo de susceptibilidade de provocar distorções na concorrência, o certo é que não foi esse o critério adoptado pelo legislador nacional, como se viu, mas um mais restritivo, que pressupõe a verificação de uma concorrência efectiva.

Ora, para que fosse possível fazer tal juízo, eram necessários elementos que permitissem afirmar que a clientela visada era a mesma, e que a distribuição de tal clientela era real ou potencialmente afectada pela actividade da Requerente, apurando-se, por exemplo, a quantidade e qualidade de máquinas existentes nas instalações da Requerente e dos seus putativos concorrentes, a localização concreta dos mesmos, o tipo de instalações em questão, os concretos serviços oferecidos por uns e outros, as condições de adesão (não sendo, obviamente, relevantes, por genéricas, considerações como “*é corrente estas praticarem promoções, que baixam o preço base*”), bem como as taxas de ocupação daqueles, dado que entidades que estejam no limite da sua capacidade de atender clientela, não sofrem, naturalmente, concorrência efectiva de terceiros.

No que concerne as prestações de serviços relativos ao aluguer de instalações para a prática de actividades desportivas (pavilhões desportivos, gimnodesportivos e pista de atletismo), foi considerada a ocorrência de com entidades sujeitas a IVA que possuem instalações desportivas (pavilhões cobertos, pavilhões “indoor”, ou campos de futebol) que possibilitam a prática desportiva em geral, que existirão, no território nacional e também no mercado local, e que permitem a prática desportiva das mesmas modalidades desportivas, citando-se a este propósito dois estabelecimentos destinados à prática de futebol “indoor” sites no concelho (... e ...).

Nesta matéria, e face aos critérios anteriormente expostos, apenas relativamente a estas duas últimas situações (pavilhões de futebol *indoor*) se pode de alguma forma considerar remotamente concretizados indícios de factos susceptíveis de fundamentar o entendimento da AT, na matéria em causa, plasmado no RIT, já que no restante estamos apenas perante uma invocação genérica da existência de pavilhões cobertos, pavilhões “indoor”, ou campos de futebol, que, sendo notório que existem pelo país, está longe de o ser que estejam em situação de exploração por sujeitos passivos de IVA em situação de concorrência com a Requerente.

Contudo, mesmo no que respeita aos recintos de futebol “*indoor*” sítos no concelho, falta apurar quais as suas concretas características e condições dos serviços oferecidos, sendo que, sem mais, como é o caso, não é possível aproximar à concorrência quaisquer dos serviços da Requerente indicados pela AT, notando-se, por exemplo, que, por regra, aqueles recintos possuem um piso de relva sintética, ao contrário dos pavilhões polivalentes, que requer a utilização de um calçado especial e distinto do utilizado nestes, o que, não se sabendo se é esse o caso – por não estar apurado – indicia desde logo um mercado específico, e que, o futebol praticado naqueles referidos recintos é entre equipas com um número de jogadores inferior ao praticado nos campos de futebol ao ar livre (ditos “de onze”), o que também indicia a não ocorrência de concorrência directa.

A propósito das actividades exercidas nas piscinas exteriores (actividades de lazer e de diversão), considerou a AT que existirão “*no país, distrito, concelho e até cidade, espaços com piscinas exteriores destinados ao divertimento e lazer, sendo exemplos locais a Piscina da “...”, ou piscinas do “...”*”.

Serão aqui aplicáveis, *mutatis mutandis*, as considerações expendidas atrás a propósito das actividades exercidas nas piscinas cobertas/interiores.

Com efeito, dos elementos recolhidos pela AT e constantes do RIT não é possível concluir que as concretas actividades exercidas pela Requerente nas piscinas exteriores estejam em concorrência directa, no sentido previamente densificado, com as actividades exercidas na Piscina da “...”, ou piscinas do “Clube ...”.

No que diz respeito à consideração de que “*a concorrência (...) também está presente nos concelhos periféricos como Braga, Fafe ou Vila Nova de Famalicão, por exemplo, pois existem nestes concelhos piscinas cobertas, pavilhões, ginásios piscinas ao ar livre, etc, para a prática desportiva em geral, e lazer, que podem ser utilizados pelos cidadãos do concelho de..., pois a distância, ou os preços praticados pode justificar a deslocação para concelhos periféricos*”, não poderá ter acolhimento, face ao entendimento do conceito de concorrência efectiva, nos termos acima densificados.

Com efeito, como se viu, a efectividade da concorrência implica uma afectação directa da clientela de sujeitos passivos de IVA, o que não se pode concluir face aos dados recolhidos no RIT, desde logo, no que se refere ao considerando agora em apreço, não se apurando que entidades exercem que actividades nos concelhos periféricos indicados, e em

que condições o fazem, nem em que medida, e porquê, se poderá justificar a deslocação àqueles, sendo ainda certo que do ponto 50 dos factos provados, até resulta que (pelo menos) algumas dessas entidades aplicariam, tal qual a Requerente, a isenção de IVA.

Face ao exposto, aqui, como no processo arbitral nº 274/2016-T<sup>10</sup>, que versou sobre matéria idêntica relativa ao mesmo sujeito passivo, conclui-se que:

“Para se poder concluir pela existência de distorção da concorrência seria necessário conhecer os concretos serviços prestados e preços praticados pelas entidades que a Autoridade Tributária e Aduaneira considera concorrentes, pois poderão tratar-se de serviços distintos com preços distintos, destinados a tipos de público diferentes”.

E, como no processo arbitral nº 209/2015-T<sup>11</sup>, que também versou sobre matéria idêntica relativa ao mesmo sujeito passivo, conclui-se que:

“No caso *sub judicio* não se revela essa distorção de concorrência porquanto não está demonstrado, por um lado, a existência concreta de entidades com oferta de serviços equiparáveis aos prestados pela Requerente e, por outro, quais os preços praticados pelas entidades (e identificação das mesmas) que alegadamente disponibilizam os equipamentos adequados e idênticos aos da Requerente e quais as concretas condições de utilização e características das piscinas dos bombeiros da freguesia de ... e os concretos equipamentos com características ou semelhanças quando comparados com a pista de atletismo e outros equipamentos explorados pela Requerente (recintos ou pavilhões cobertos e campos de futebol).”.

Não obstem às conclusões retiradas, as circunstâncias, apontadas no RIT, de “*em função da característica do utente*” liquidar por vezes IVA (quando estão em causa pessoas colectivas), e de que “*no ano de 2012 deu entrada (...) um email (...) onde é anexada denúncia apresentada à Associação de Empesas de Ginásios e Academias de Portugal (AGAP) relacionada com o facto de o sujeito passivo estar em concorrência direta com as demais entidades quanto à prática de todas as modalidades de um ginásio privado*”.

---

<sup>10</sup> Disponível em:

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=274%2F2016&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=2461](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=274%2F2016&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=2461)

<sup>11</sup> Disponível em:

[https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s\\_processo=209%2F2015&s\\_data\\_ini=&s\\_data\\_fim=&s\\_resumo=&s\\_artigos=&s\\_texto=&id=1912](https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_processo=209%2F2015&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=1912)

Com efeito, no que respeita à primeira, nada a mesma denota quanto ao acerto, ou falta dele, da opção praticada pela Requerente, designadamente do acerto em liquidar IVA às pessoas colectivas, sendo que, independentemente do mesmo, sempre aquela estará obrigada a entregar ao Estado o IVA, ainda que indevidamente cobrado (cfr. artigo 2.º/1/c) do CIVA).

No que se refere à segunda das apontadas circunstâncias, a simples apresentação de uma queixa, nada diz quanto ao fundamento e procedibilidade da mesma, sendo necessário para tal apurar aquilo em que, justamente, claudica o RIT, ou seja, as concretas circunstâncias em que a Requerente e os seus putativos concorrentes exercem as respectivas actividades, em termos de se poder detectar a disputa, ainda que potencial, de uma clientela comum.

Também não obstará ao quanto se concluiu, a informação da DSIVA, aprovada por despacho de 23-12-2009, já que a mesma, conforme decorre do seu próprio teor, constante dos factos provados, e ao contrário do que entendeu a AT, não reúne as notas próprias da vinculatividade, mencionando a mesma, expressamente, que apresenta “*uma resposta condicional e não vinculativa*”.

Por fim, no que diz respeito ao voto de vencido lavrado no supra-citado processo arbitral n.º 274/2016-T, não se subscrevem, pelos motivos anteriormente vistos, os fundamentos do mesmo, na medida em que o mesmo assenta, essencialmente, nos entendimentos de que:

- “O art. 10º do CIVA tem como fundamento o princípio da neutralidade do IVA. O que se tem em vista é a impedir que as isenções concedidas a entidades sem fins lucrativos em virtude dessa característica tenham um efeito de impedir ou distorcer a concorrência”; e
- “a fixação que o Tribunal de Justiça da União Europeia faz dos termos utilizados nas directivas europeias, como é o caso a Directiva IVA”, impõe-se na interpretação das normas nacionais – para que, do ponto de vista do artigo 10º do CIVA, exista concorrência com sujeitos passivos de imposto, não é necessário que essa concorrência seja actual e efectiva”.

Ora, como atrás se viu já, a norma do artigo 132.º/m) da Directiva IVA, matriz do artigo 9.º do CIVA, admite expressamente a isenção para entidades sem fins lucrativas e



sujeitos passivos de imposto, desde logo porquanto a previsão do artigo 133.º da mesma é facultativa para os EEMM, de onde decorre que, se estes optarem por não exercer tal faculdade, a isenção do artigo 132.º/m) manter-se-á e será conforme ao Direito da União Europeia.

Por outro lado, e como também se viu e se vem de apontar, a previsão do artigo 133.º da mesma é facultativa para os EEMM, pelo que, desde logo, a imposição dos considerandos do TJUE apenas se imporá sob o ponto de vista da fixação do âmbito máximo do exercício daquela faculdade (já que o EEMM sempre poderão ficar aquém da utilização de tal faculdade, ou não utilizá-la por completo), por um lado, e, por outro, a lei nacional é clara ao exigir a existência de uma “concorrência directa” para afastar a isenção, pelo que o entendimento de que “não é necessário que essa concorrência seja actual e efectiva”, será, para além do mais, *contra legem*.

Assim, e por todo o exposto, considera-se que as correcções operadas pela AT em questão na presente acção arbitral enfermam de erro nos pressupostos de facto, e consequente erro de direito, devendo como tal ser anuladas e procedendo, consequentemente, o pedido arbitral.

\*

A Requerente formula, ainda, um pedido de indemnização por garantia indevida.

Esta matéria foi objecto já de várias decisões no âmbito da jurisdição arbitral, podendo ver-se, entre outras, a do processo arbitral do CAAD, n.º 1/2013T<sup>12</sup>, em termos que ora se transcrevem:

*“De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o*

---

<sup>12</sup> Disponível em [www.caad.org.pt](http://www.caad.org.pt).

*ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito».*

*Na autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, proclama-se, como diretriz primacial da instituição da arbitragem como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos em matéria tributária, que «o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária».*

*Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «declaração de ilegalidade» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD e não faça referência a decisões constitutivas (anulatórias) e condenatórias, deverá entender-se, em sintonia com a referida autorização legislativa, que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários em relação aos atos cuja apreciação de legalidade se insere nas suas competências.*

*Apesar de o processo de impugnação judicial ser essencialmente um processo de mera anulação (arts. 99.º e 124.º do CPPT), pode nele ser proferida condenação da administração tributária no pagamento de juros indemnizatórios e de indemnização por garantia indevida.*

*Na verdade, apesar de não existir qualquer norma expressa nesse sentido, tem-se vindo pacificamente a entender nos tribunais tributários, desde a entrada em vigor dos códigos da reforma fiscal de 1958-1965, que pode ser cumulado em processo de impugnação judicial pedido de condenação no pagamento de juros indemnizatórios com o pedido de anulação ou de declaração de nulidade ou inexistência do ato, por nesses códigos se referir que o direito a juros indemnizatórios surge quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, a administração seja convencida de que houve erro de facto imputável aos serviços. Este regime*

*foi, posteriormente, generalizado no Código de Processo Tributário, que estabeleceu no n.º 1 do seu artigo 24.º que «haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços», a seguir, na LGT, em cujo artigo 43.º, n.º 1, se estabelece que «são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e, finalmente, no CPPT em que se estabeleceu, no n.º 2 do artigo 61.º (a que corresponde o n.º 4 na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».*

*Relativamente ao pedido de condenação no pagamento de indemnização por prestação de garantia indevida, o artigo 171.º do CPPT, estabelece que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda» e que «a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência».*

*Assim, é inequívoco que o processo de impugnação judicial abrange a possibilidade de condenação no pagamento de garantia indevida e até é, em princípio, o meio processual adequado para formular tal pedido, o que se justifica por evidentes razões de economia processual, pois o direito a indemnização por garantia indevida depende do que se decidir sobre a legalidade ou ilegalidade do ato de liquidação.*

*O pedido de constituição do tribunal arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a «**legalidade da dívida exequenda**», pelo que, como resulta do teor expresso daquele n.º 1*

*do referido artigo 171.º do CPPT, é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida.*

*Aliás, a cumulação de pedidos relativos ao mesmo ato tributário está implicitamente pressuposta no artigo 3.º do RJAT, ao falar em «cumulação de pedidos **ainda que** relativos a diferentes atos», o que deixa perceber que a cumulação de pedidos também é possível relativamente **ao mesmo ato tributário** e os pedidos de indemnização por juros indemnizatórios e de condenação por garantia indevida são suscetíveis de ser abrangidos por aquela fórmula, pelo que uma interpretação neste sentido tem, pelo menos, o mínimo de correspondência verbal exigido pelo n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil.*

*O regime do direito a indemnização por garantia indevida consta do artigo 52.º da LGT, que estabelece o seguinte:*

#### **Artigo 53.º**

##### **Garantia em caso de prestação indevida**

*1. O devedor que, para suspender a execução, ofereça garantia bancária ou equivalente será indemnizado total ou parcialmente pelos prejuízos resultantes da sua prestação, caso a tenha mantido por período superior a três anos em proporção do vencimento em recurso administrativo, impugnação ou oposição à execução que tenham como objeto a dívida garantida.*

*2. O prazo referido no número anterior não se aplica quando se verifique, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços na liquidação do tributo.*

*3. A indemnização referida no número 1 tem como limite máximo o montante resultante da aplicação ao valor garantido da taxa de juros indemnizatórios prevista na presente lei e pode ser requerida no próprio processo de reclamação ou impugnação judicial, ou autonomamente.*

*4. A indemnização por prestação de garantia indevida será paga por abate à receita do tributo do ano em que o pagamento se efetuou.”*

No caso em apreço, é manifesto que o erro dos actos de liquidação nas partes ora declaradas ilegais, consubstanciado em liquidações praticadas sem suporte num facto tributário pressuposto de imposto, é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois a inspeção tributária e a liquidação foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esse erro fosse praticado.

Por isso, a Requerente tem direito a indemnização pela garantia prestada, relativamente ao montante de imposto ora anulado.

No entanto, não foram alegados nem provados os encargos que a Requerente suportou para prestar a garantia bancária, pelo que é inviável fixar aqui a indemnização a que a Requerente tem direito, o que só poderá ser efectuado em execução deste acórdão.

\*

### **C. DECISÃO**

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os actos de liquidação objecto da presente acção arbitral, identificados *supra*;
- b) Condenar a Requerida no pagamento de indemnização por garantia indevida, nos termos que se vierem a fixar, se necessário, em execução de julgado;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante de € 10.404,00.

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

Fixa-se o valor do processo em € 705.503,80, 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 € 10.404,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida,

uma vez que o pedido foi totalmente 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 06 de Novembro de 2017

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

A Árbitro Vogal

(Clotilde Celorico Palma)

O Árbitro Vogal

(A. Sérgio de Matos)