

O IVA NO DESPORTO – O CASO SINGULAR DO GOLFE (COMENTÁRIO DE JURISPRUDÊNCIA)

Francisco Geraldes Simões¹

1. Colocação do problema e propósito

O Código do IVA vigora entre nós há quase três décadas. Desde então que o desporto lhe mereceu um enquadramento particular, desde logo porque ao desporto o Código reservou a taxa reduzida que foi sucessivamente vigorando: primeiro de 8%, depois de 5% e finalmente de 6%. Só em 2012, com o primeiro Orçamento do Estado de Vítor Gaspar, foi a verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA integralmente revogada, passando o desporto a ser tratado como qualquer outro bem ou serviço tributado à taxa normal do IVA, actualmente de 23%.²

Desde sempre, porém, que a dita verba 2.15 foi fonte das mais variadas interpretações e equívocos. Até 1994, não era óbvio para a administração tributária que a taxa reduzida abrangesse não apenas o desporto enquanto espectáculo público, mas igualmente enquanto actividade física e desportiva, porquanto a verba 2.15 visava até então apenas os espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos. Como não era claro, já depois de 1994, que toda a actividade física e desportiva beneficiasse da taxa reduzida. Para a administração tributária, a contraprestação pelo uso ou acesso a instalações desportivas, na perspectiva do praticante, beneficiaria da taxa reduzida do IVA apenas se e quando o desporto a praticar, em concreto, se achasse organizado em federação, pois só então constituiria um “jogo reconhecido como desportivo” – segmento introduzido justamente em 1994, através da Lei n.º 39-B/94, de 27.12.³

Com efeito, se o prómio da verba 2.15 incluía apenas os espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, o aditamento da sua alínea b), em 1994, exceptuando da taxa reduzida os jogos mecânicos e electrónicos e os de fortuna e azar, logo ressaltava dessa excepção – restituindo, pois, ao âmbito de aplicação da taxa reduzida – os serviços que consistissem em proporcionar jogos reconhecidos como desportivos. De fora, permaneceriam os serviços dedicados a proporcionar a prática de actividades desportivas indiscriminadas ou difusas, como, por exemplo, o acesso ou o uso dos designados *health clubs*.⁴

¹ Advogado, Docente Católica Tax.

² Cfr. artigo 123.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30.12 (Orçamento do Estado para 2012).

³ Por todos, v. Ofício circulado n.º 30088 de 18.01.2006 e Informação n.º 1344, de 02.06.2002, ambos da Direcção de Serviços do IVA, disponíveis no Portal das Finanças.

⁴ Por todos, v. Informação n.º 2082, de 03.12.2002 da Direcção de Serviços do IVA, disponível no Portal das Finanças.

Mas se até 2008 o prémio da verba 2.15 apenas elencava os espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, a partir de 2008, com a Lei n.º 67-A/2007, de 31.12 (Orçamento do Estado para 2008), passou aquele a incluir o conceito mais alargado de “prática de actividades físicas e desportivas”. Ao abrigo deste segmento normativo, a contrapartida paga para praticar qualquer actividade desportiva, e em particular o preço cobrado pelo acesso a *health clubs*, passou assim a beneficiar da taxa reduzida do IVA, expressamente.⁵

Não obstante essa alteração, logo em 2011, pela mão do último Orçamento do Estado de Teixeira dos Santos, foi eliminado aquele mesmo trecho “prática de actividades físicas e desportivas”, e a verba 2.15 devolvida à sua redacção de 1994, contemplando portanto, no âmbito do respectivo proémio, espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos; e mantendo, no âmbito da sua alínea b), os jogos reconhecidos como desportivos.⁶

A redacção da verba 2.15 que vigorou, assim, durante o ano de 2011, foi todavia objecto de uma polémica interpretação sancionada pelo Director-Geral dos Impostos – como tal vinculando todos os serviços do Fisco – vertida no seu ofício circulado n.º 30124 de 14 de Fevereiro de 2011. Segundo este, com a redacção introduzida pelo Orçamento do Estado para 2011, a verba 2.15 passaria a ditar que apenas os bilhetes em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos poderiam beneficiar da taxa reduzida. A administração tributária regressou assim à sua posição anterior a 1994, perfilhando o entendimento de que a verba 2.15 não se dirige ao desportista, mas somente ao espectador do desporto. E sobre essa posição incide o presente artigo.

2. Os *green fees* no Supremo Tribunal Administrativo (STA)

Entre 2012 e 2014 um conjunto alargado de sujeitos passivos, com particular incidência no Algarve, foi objecto de múltiplas acções de inspecção tributária motivadas pelo referido ofício circulado n.º 30124 de 14 de Fevereiro de 2011. A generalidade desses sujeitos passivos tinha aplicado no decurso do ano de 2011 a taxa reduzida do IVA à contraprestação que cobrara ao golfista pelo acesso ao campo de golfe, conhecida por *green fee*. Contrapondo que a verba 2.15 contemplaria apenas as entradas em provas e manifestações desportivas, o Fisco liquidou adicionalmente IVA à taxa normal.

Em Abril de 2014 o Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Loulé apreciou um leque significativo de impugnações de actos de liquidação adicional de IVA decorrentes justamente do referido enquadramento que o Fisco atribuiu aos *green fees*. As sentenças julgaram procedentes as impugnações e ilegais as liquidações adicionais.⁷

⁵ Defendendo que também os *health clubs* já então beneficiavam da taxa reduzida do IVA, v. Clotilde Palma, “Taxa de IVA aplicável aos serviços prestados pelos ginásios – um emaranhado fiscal?”, Fisco V, n.ºs 124 e 125, 2007.

⁶ Cfr. artigo 103.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31.12 (Orçamento do Estado para 2011).

⁷ Cfr. as sentenças de 23.04.2014, processos n.º 451/13.0BELLE e n.º 743/12.6BELLE, *inter alia*; Juiz: Tiago Brandão de Pinho.

Solidamente alicerçado no direito do desporto – uma propriedade pouco frequente na jurisdição tributária – o TAF de Loulé concluiu, em traços gerais, que os *green fees* cobrados pelo acesso a um campo de golfe classificado pela Federação Portuguesa de Golfe (FPG) para efeitos de aplicação do “Sistema de Handicaps EGA” da Associação Europeia de Golfe constituem a contraprestação da utilização de uma instalação desportiva para que nela se realize uma prova ou manifestação desportiva, pelo que devem ser tributados à taxa reduzida do IVA.⁸

Depois de constatar que na Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (LBAFD) coexistem duas realidades que o legislador quis dinamizar e desenvolver – a *actividade física*, como expressão de um comportamento livre e espontâneo visando a melhoria da condição física e psíquica, sem regulamentação formal ou institucionalizada; e a *prática desportiva*, como conceito direccionado para as modalidades desportivas federadas e para o desporto de alto rendimento, formalmente regulamentada, institucionalizada e reconhecida – o TAF de Loulé concluiu que golfe tem natureza de *prática desportiva*, desde logo porque se encontra organizado no âmbito de uma federação desportiva titular do estatuto de utilidade pública desportiva – a FPG – a quem o Estado concedeu poderes públicos e direitos desportivos exclusivos, e impôs deveres relacionados com a promoção, a regulamentação, a direcção e a representação da modalidade.⁹

Para efeitos de IVA, arrematou o mesmo TAF que se a prática se achar enquadrada pelos regulamentos federativos, conduzindo à homologação dos resultados do golfista pela estrutura federativa da FPG, tratar-se-á de uma prova desportiva; no caso contrário, tratar-se-á ainda assim de uma manifestação desportiva; em ambos os casos com tributação à taxa reduzida.

Em Abril de 2015 os casos do TAF de Loulé foram julgados em recurso interposto pela Fazenda Pública para a Secção do Contencioso Tributário do STA. Um idêntico colectivo de Juízes Conselheiros proferiu nesse mês cinco acórdãos, todos procedentes a favor da Fazenda Pública.¹⁰ O STA não resolveu contudo a questão de saber se só as entradas ou bilhetes de ingresso em provas e manifestações desportivas mereceriam enquadramento na taxa reduzida do IVA, como entendia a Fazenda Pública. Ao invés, o STA pronunciou-se somente no sentido de que os *green fees* não se destinam a permitir o acesso do jogador ao campo de golfe para participar numa competição, prova ou manifestação desportiva,

⁸ O TAF de Loulé reconheceu que o golfe é um desporto auto regulado através de 34 regras reconhecidas pela Federação Internacional de Golfe e publicadas pela The Royal and Ancient Golf Club of St Andrews (“R&A”) e que, em Portugal, as competições de golfe são organizadas pela FPG, filiada na Federação Internacional de Golfe e na Associação Europeia de Golfe, obedecendo ao “Sistema de Handicaps EGA” que se caracteriza pelo registo permanente dos resultados (abonos) dos golfistas em todos os campos classificados pela FPG – cfr. o sítio da internet da Federação Internacional de Golfe e da FPG.

⁹ Através do despacho do Primeiro-Ministro n.º 46/93, de 29.04, “nos termos e para os efeitos dos artigos 14.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 144/93, de 26.04”, foi “concedido à Federação Portuguesa de Golfe o estatuto de utilidade pública desportiva.” Já na vigência da Lei n.º 5/2007, de 16.01 (Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto), e nos termos e para os efeitos do Decreto-Lei n.º 248-B/2008, de 31.12, (novo Regime Jurídico das Federações Desportivas), foi, através do despacho do Secretário de Estado do Desporto e Juventude n.º 5.346/2013, de 5.04, “renovado o estatuto de utilidade pública desportiva da Federação Portuguesa de Golfe.”

¹⁰ Acórdãos de 08.04.2015, processos n.ºs 744/14, 745/14 e 797/14, e de 22.04.2015, processos n.ºs 747/14 e 763/14; Colectivo: Conselheiros Francisco Rothes, Aragão Seia e Casimiro Gonçalves.

antes se destinam a que o jogador tenha acesso ao campo, para treinar o seu jogo individual, ou acompanhado de outros jogadores, mas sem que se possa atribuir a tal actividade desportiva as características próprias de uma manifestação desportiva, ou prova, enquanto tal.

Ao contrário da primeira instância, o STA arvorou a sua decisão numa sucinta fundamentação assente nos seguintes argumentos: (i) só alguns filiados na FPG estão habilitados à organização de Torneios; (ii) as regras do golfe prevêem também o treino, por contraposição às competições; (iii) o conceito de manifestação desportiva na acepção da LBAFD exige preparação e organização prévias e implica divulgação pública e actividade no espaço público; (iv) o estabelecimento do “handicap” de cada jogador não está intimamente ligado ao pagamento dos *green fees*, porquanto caso o golfista cumpra a “volta” no campo do clube de que é associado não carece de o pagar, uma vez que para o efeito já terá pago uma quota anual.

A caracterização de *green fees* que conduziu à formulação destas decisões foi, por sua vez, exclusivamente decalcada do acórdão de 19 de Dezembro de 2013 do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que, debruçando-se sobre a isenção prevista para os serviços conexos com a prática do desporto, levados a cabo por entidades sem fins lucrativos, concluiu que o facto de não associados dessa entidade poderem também aceder ao seu campo de golfe, mediante uma contrapartida, não põe por si só em causa a aplicação da isenção, dado que esta depende da qualidade do prestador (com ou sem fins lucrativos) e não da qualidade destinatário (associado ou não associado).¹¹

3. Os *green fees* no Tribunal Arbitral Tributário (TAT)

Em Abril de 2015, o problema do IVA nos *green fees* foi ainda objecto de uma outra decisão jurisdicional, desta vez proferida por um Tribunal Arbitral constituído ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20.01). Nesse caso, porém, foi definitivamente dada inteira razão ao impugnante.¹²

O que desde logo distingue a decisão do TAT dos acórdãos do STA é que o primeiro julgou a impugnação procedente com pelo menos um fundamento que não foi apreciado pelo STA, porventura porque, como é natural, a Fazenda Pública – sendo recorrente em todos eles – não invocou em nenhum dos seus recursos a inconstitucionalidade do atrás referido ofício circulado n.º 30124. Com efeito, o TAT entendeu que esse ofício ofende o princípio da legalidade vertido no artigo 103.º e da reserva de lei formal constante do artigo 165.º, n.º 1 alínea i), ambos da Constituição da República, fundamentando, em síntese, que um ofício circulado não pode reger aspectos essenciais de natureza tributária como aquele fez. De resto, o TAT confirmou que apenas num momento inicial a verba 2.15 se achou circunscrita

¹¹ Caso *Bridport and West Dorset Golf Club*, processo C-495/12, que incidiu sobre os artigos 132.º, 1, m) e 134.º, b) da Directiva 2006/112 do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA), que correspondem fundamentalmente aos artigos 9.º, n.º 8 e 10.º do Código do IVA.

¹² Processo n.º 633/2014 cujo acórdão está disponível para consulta no sítio da internet do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD); Colectivo: José Pedro Carvalho, Alberto Amorim Pereira e Marta Gaudêncio.

aos ingressos, sendo certo que “as actividades e manifestações desportivas estão incluídas nas redacções da norma desde 1988 (Lei n.º 122/88, de 20 de Abril), tendo-se entendido sempre que aí se incluiu a utilização de instalações destinadas à prática desportiva.”

Fazendo também menção à LBAFD, o TAT acrescentou ainda que “o golfe, tendo em conta que se encontra formalmente regulamentado e é praticado ao abrigo de regras estritas, não pode deixar de ser considerado uma prática desportiva. Ao acederem ao *green*, os jogadores fazem-no apenas e só se cumprirem determinadas regras emitidas pela Federação Internacional do Golfe e pela Federação do Golfe do país onde se encontrem” concluindo que, “neste contexto, a verba 2.15 da Lista I anexa ao Código do IVA aplica-se à prática desportiva, abrangendo portanto o golfe, que deveria ser tributado à taxa reduzida.”

4. Comentário

Não deixa de surpreender que o STA tenha concentrado as suas decisões na resposta a uma única questão decidenda – a de saber se os designados *green fees* consubstanciam ou não a contrapartida de provas ou manifestações desportivas. Na verdade, não nos parece que o caso se pudesse esgotar assim, nessa singular questão.

A montante, o caso impunha desde logo saber se com a eliminação do segmento ‘prática de actividades físicas e desportivas’ quis o legislador limitar o escopo da taxa reduzida a entradas ou bilhetes de ingresso. A jusante, cabia indagar se o Fisco de algum modo podia circunscrever o âmbito da aplicação da verba 2.15 por ofício circulado, não ostentando este respaldo directo, expresso e unívoco na letra da nova lei. Pelo meio, o STA nada disse relativamente às prestações de serviços que consistam em proporcionar jogos reconhecidos como desportivos a que a verba 2.15 nunca deixou de aludir.

O que verdadeiramente se afigurava em causa, era saber se a verba 2.15 na redacção de 2011 deveria incidir apenas sobre a aquisição dos ingressos pelos espectadores, como pretende a administração tributária, ou, como defendem os recorridos, sobre a utilização de instalações desportivas a título de provas ou meras manifestações, ou a outro título desde que susceptível de consubstanciar a prática de jogo reconhecido como desportivo, incluindo os respectivos bilhetes de ingresso.

A lei então em vigor estabelecia que estavam sujeitos a taxa reduzida: “Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos. Exceptuam-se: (...) b) As prestações de serviços que consistam em proporcionar a utilização de jogos mecânicos e electrónicos em estabelecimentos abertos ao público - máquinas, flippers, máquinas para jogos de fortuna e azar, jogos de tiro eléctricos, jogos de vídeo com excepção dos jogos reconhecidos como desportivos.”

Ora, é certo que a Lei do Orçamento do Estado para 2011 subtraiu à redacção imediatamente anterior da verba 2.15 o seu anterior segmento “prática de actividades físicas e desportivas.” Porém, não se pode entender que a supressão desse segmento logo se haveria de traduzir na inerente aplicação da taxa normal às *provas, manifestações desportivas* ou demais prestações de serviços que consistam em proporcionar o respectivo acesso/utilização de *jogos reconhecidos como desportivos*.

Pelo contrário, nessa parte, permaneceu ilesa a anterior redacção da verba 2.15, que lhe tinha sido dada pela Lei do Orçamento do Estado para 2008, preservando, por isso, no âmbito da sua previsão legal, quer as *provas* desportivas, quer as *manifestações desportivas*, quer os *jogos reconhecidos como desportivos*.

Quisesse o legislador que a verba 2.15 contemplasse, tão-só, as entradas ou bilhetes de ingresso em espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, e nela teria dito, simplesmente: “bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas”. Como fez, de resto, aquando da redacção originária da verba em apreço, na versão do Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro – essa sim de âmbito bem mais restrito – onde quis contemplar, justamente, os “Bilhetes de entrada para espectáculos e manifestações desportivas” e nada mais. Nada disso entendeu fazer o legislador em 2011 que assim não quis, decisivamente, restringir o âmbito de aplicação da verba 2.15 aos ingressos ou bilhetes de entrada.

Não cremos, portanto, que a verba 2.15 na redacção de 2011, ripristinando a redacção que vigorou até 2008, beneficiasse apenas “quem paga para ver jogar”, e já não “quem paga para jogar”.

Igualmente elucidativo dessa inequívoca intenção do legislador é o confronto da verba 2.15 com o Anexo III da Directiva 2006/112 do Conselho, de 28 de Novembro de 2006 (Directiva IVA), que distingue as *entradas em manifestações desportivas* da *utilização de instalações desportivas*. Com esta norma, quis o legislador comunitário ressaltar a faculdade do Estado-Membro de aplicar ou não uma taxa reduzida apenas às *entradas em manifestações desportivas*, ou apenas à *utilização de instalações desportivas*, ou, assim o quisesse, a ambas.

Até à entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2012, Portugal quis que a taxa reduzida do IVA beneficiasse quer as *entradas em manifestações desportivas*, quer a contraprestação devida pela *utilização de instalações desportivas* a título de *provas*, meras *manifestações*, ou, em qualquer caso, quando a prática de um jogo reconhecido como desportivo estivesse em causa.

Com o Orçamento do Estado para 2011, a verba 2.15, continuou, assim, a ser aplicável designadamente ao golfe. E continuou, de resto, a não se afigurar aplicável aos jogos meramente recreativos, sem qualquer vertente desportiva que lhes seja reconhecida, como são as *máquinas*, *flippers*, *máquinas para jogos de fortuna e azar*, *jogos de tiro eléctricos*, *jogos de vídeo*. Dir-se-á, então, qual o sentido útil a dar ao recorte de 2011 que incidiu no segmento atrás referido “*prática de actividades físicas e desportivas*”?

Bom, essa alteração teve na sua base, como é do conhecimento público, a circunstância de os designados *health clubs* não terem alegadamente repercutido nos seus preços a redução da taxa de IVA que aparentemente não lhes aproveitava até então, e que lhes passou a aproveitar apenas com a entrada em vigor da Lei do Orçamento do Estado para 2008. Mas não teve, seguramente, o propósito de restringir a aplicação da taxa reduzida às entradas ou bilhetes de ingresso em provas ou manifestações desportivas.¹³

¹³ Nesse sentido, aponta o espírito do legislador, bem expresso, a título de mero exemplo, nas palavras proferidas pelo Deputado Laurentino Dias (PS) na reunião plenária da AR, de 07 de Outubro de 2011, que

A redacção de 2011 da verba 2.15 deixou assim, porventura, de abranger a *prática de actividades desportivas* indiscriminadamente proporcionadas por *health clubs*, mas já não deixou de abranger a contrapartida devida, designadamente, pela disponibilização onerosa do acesso a um campo de golfe. Com efeito, o golfista, quando paga o designado *green fee* para praticar o jogo do golfe, há-de incluir-se no conceito de (utilizador/praticante de) um *jogo reconhecido como desportivo*, quando não no de *prova* ou, pelo menos, no de *manifestação desportiva*.

Nada na letra da redacção que o Orçamento do Estado para 2011 ofereceu à verba 2.15 permite concluir que só os ingressos em manifestações desportivas beneficiariam da taxa reduzida. De resto, essa interpretação colidiria ainda com o espírito da norma porque se ancoraria numa distinção que favorece quem assiste a provas, manifestações desportivas ou jogos reconhecidos como desportivos, e prejudica quem os pratica, em flagrante oposição contra tudo o que seria natural esperar de um Estado que consagra na sua Constituição o dever de promoção da cultura física e desportiva.

Também por isso não nos parece decisiva a circunstância em que o STA fez assentar as suas decisões de, em determinados casos, os *green fees* não se assumirem como contrapartida de um espectáculo, prova ou manifestação desportiva de natureza pública ou com carácter de competição. Com efeito, o golfe insere-se, naturalmente, no conceito de *prática desportiva* na acepção da LBAFD. Ora, parece seguro constatar que a alteração de 2011 à verba 2.15 se dirigia apenas à *actividade física*, como expressão de um comportamento espontâneo visando a melhoria da condição individual (e social) através da prática indiscriminada ou difusa de exercício físico. Não fosse assim, e teria seguramente o legislador revogado a norma expressa de exclusão estabelecida na alínea b), *in fine*, da mesma verba 2.15, em lugar de revogar apenas o segmento normativo “*prática de actividades físicas e desportivas*”, incorporado apenas em 2008 no respectivo proémio.

Por maioria de razão, também não nos parecem relevantes as circunstâncias de as regras de golfe preverem o treino, por contraposição à competição, ou de os associados de um clube pagarem uma quota anual em vez de um pagamento pontual que lhes possa ser cobrado a título de *green fees* quando associados não sejam. Em qualquer caso, quem paga para entrar no *green* não o faz seguramente com outro propósito que não o de praticar uma modalidade reconhecida como desportiva.¹⁴

Mais acertada nos parece finalmente a decisão arbitral do CAAD que fez notar que são inconstitucionais as instruções emitidas pela administração tributária através do ofício circulado nº 30124 de 14 de Fevereiro de 2011, porquanto fixam a taxa do imposto e respectivos critérios de incidência real e temporal em violação do princípio da legalidade fiscal e da reserva de lei formal.

apreciou a petição n.º 121/XI pela Associação de Empresas de Ginásios e Academias de Portugal – cfr. Diário da Assembleia da República de 08/10/2011, páginas 30 a 34.

¹⁴ As regras da modalidade ditam, com efeito, que de cada vez que cada golfista se desloca a um campo de golfe esteja em constante competição – i.e., se defronte com uma nova prova que terá necessariamente consequências na classificação do seu desempenho desportivo individual (handicap). Cfr. nota 7 supra.