

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: CIVA
- Artigo: n.º 1, alínea c), e o n.º 3, ambos do art.º 18.º
- Assunto: Taxas - Jardins zoológicos, botânicos e aquários
- Processo: n.º 3193, despacho do SDG dos Impostos, substituto legal do Director - Geral, em 2012-06-06.
- Conteúdo: Tendo por referência o pedido de informação vinculativa solicitada, ao abrigo do art.º 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), por « ...A...», presta-se a seguinte informação.

1. A requerente, uma sociedade por quotas enquadrada, em sede de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), no regime normal de tributação de periodicidade mensal, pelo exercício, a título principal, de atividades dos jardins zoológicos, botânicos e aquários, e, a título secundário, da atividade de restaurantes sem serviço de mesa, vem expor e requerer nos seguintes termos:

1.1. " O ZOO não se enquadra na isenção prevista no n.º 13 do art.º 9º do CIVA [Código do IVA], uma vez que não pertence ao Estado, a outras pessoas colectivas de direito público ou sem fins lucrativos.

(...) os serviços prestados pelo ZOO estavam enquadrados na anterior Lista I anexa ao CIVA, mais precisamente na verba 2.15 '*Espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, exceptuando-se os espectáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria e 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 ou azar, jogos de vídeo com excepção de jogos reconhecidos como desportivos*'.

(...) *O enquadramento dos zoo's nesta verba já decorria até do ofício-circulado n.º. 30 088 de 19 de Janeiro de 2006, segundo o qual; 'a taxa de 5% aplica-se aos ingressos nos espectáculos, manifestações desportivas e outros divertimentos públicos, pelo que as entradas num parque zoológico são passíveis da taxa reduzida (...)'*

(...) *A actividade do ZOO estava, assim, sujeita à taxa reduzida de 6% (com a alteração dada pela Lei n.º.12-A/2010 de 30 de Junho).*"

1.2. " *Com a publicação da Lei n.64-B/2011 no passado dia 30 de Dezembro de 2011, o artigo 123º n.º 2, revogou na Lista I anexa ao CIVA (taxa reduzida de 6%) a referida verba 2.15.*

(...) *Em contrapartida, o artigo 122º desta mesma Lei aditou à Lista II anexa ao CIVA — bens e serviços sujeitos a taxa intermédia (13%) — a seguinte verba 2.6: 'Entradas em espectáculos de canto, dança, teatro, cinema, tauromaquia e circo. Exceptuam-se as entradas em espectáculos de carácter pornográfico e obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria'.*

(...) Desta forma, com a revogação da anterior verba 2.15 na Lista I e com o aditamento da verba 2.6 na Lista II, resultam dúvidas de interpretação se o ZOO se insere nesta nova verba da Lista II anexa ao CIVA:

(...) A verdade é que, apesar da alteração na respectiva redacção, esta nova verba (2.16/Lista II) [mero lapso, visto que a verba em causa é a 2.6] parece referir-se aos sectores abrangidos pela anterior verba (2.15/Lista I), uma vez que o substrato cultural, científico e pedagógico que subjaz às actividades nela previstas, encontra-se totalmente consagrado e verificado na actividade do ZOO (...).

(...) Na verdade, não se entenderiam quais as razões que premiariam a introdução de actividades especificamente consideradas (como os circos ou a tauromaquia) na Lista II anexa ao CIVA, excluindo os zoo's e aquários.

1.3. "(...) Ora, conforme estipula o art.º 9.º n.º. 1 do Código Civil, 'A interpretação não deve cingir-se à letra da Lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a Lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.'.

(...) O pensamento legislativo deve ser objectivo; deve ser conjugado o texto da Lei com as pretensões do legislador; deve haver no texto da Lei um mínimo de correspondência verbal com o pensamento legislativo, cfr. n.º 2 do art. 9º do CC.

(...) Como é bom de ver, nunca teria cabimento no espírito do legislador a exclusão dos zoo's e dos aquários da Lista II anexa ao CIVA,

(...) Pois, no cômputo dos espectáculos seleccionados pelo legislador sujeitos à taxa de 13% (canto, dança, teatro, cinema, tauromaquia e circo), depreende-se que a intenção do legislador é fomentar o acesso do público a actividades lúdicas, de carácter pedagógico e científico.

(...) Actividades estas preconizadas também — senão, mais ainda — pelo ZOO.

(...) Porquanto não se entenderia a razão lógica de uma nova e discriminatória sujeição dos zoo's e aquários à taxa máxima de 23%.

(...) Razão pela qual se deverá interpretar-se esta novidade normativa (artigo 122º da Lei n.º. 64-B/2011 de 30 de Dezembro e respectiva Lista II anexa ao CIVA) como abrangente aos serviços prestados pelo ZOO, dado estarmos perante um manifesto serviço público de fim cultural, científico e pedagógico para o público visitante, composto maioritariamente por menores, a geração futura (!!) que necessita fortemente de se inteirar do país e do mundo.

(...) uma interpretação literalista e restritiva, que excluísse o ZOO da referida e nova verba 2.6, acarretaria uma injustificável discriminação face aos restantes sectores nela referidos (cujo substrato em tudo se equivale às actividades preconizadas pelo ZOO, como acima melhor se demonstrou), com clara violação dos princípios gerais da imparcialidade, igualdade e da não discriminação fiscal (cfr. artigos 13º da C.R.P. e 55º da L.G.T.) (...)

Nestes termos e atento tudo o que vai exposto, requer-se a V. Exa. se digne esclarecer qual a situação concreta do ZOO, designadamente o enquadramento dos seus serviços na verba 2.6 da Lista II anexa ao CIVA e respectiva sujeição à taxa intermédia de 13%."

2. O presente pedido de informação vinculativa tem, assim, por objeto averiguar se os serviços prestados pela requerente, um jardim zoológico, que é simultaneamente uma sociedade por quotas, são de incluir na verba citada na parte final do ponto precedente, sujeitando-os, desse modo à taxa intermédia do IVA.

3. Aprofundando e clarificando a abordagem histórica do problema, importa referir que os "*divertimentos públicos*", nos quais se subsumem os serviços prestados por um jardim zoológico, quase sempre constaram na redação da verba que, muito embora apresentasse, ao longo dos tempos, ligeiras alterações na sua formulação e mesmo na numeração atribuída, beneficiava com a taxa reduzida aquele tipo de atividades.

4. Não é, assim, rigoroso afirmar-se que esse enquadramento decorre do ofício-circulado 30 088, de 19 de janeiro de 2006, desta Direção de Serviços, em cujo texto não se vislumbra nenhuma referência concreta às "*entradas num parque zoológico*", ao contrário do que refere a requerente (ponto 1.1). Mas é efetivamente verídico que em 2006 os "*divertimentos públicos*", e, por essa via, os serviços prestados pelos jardins (ou parques) zoológicos, enquanto terrenos destinados à exibição pública de animais, constituindo áreas de lazer e diversão ao dispor dos visitantes, eram abrangidos pela taxa reduzida. Mas esta era uma situação que já se verificava desde 1 de janeiro de 1986, data de início da vigência do Código do IVA (CIVA) e continuou a observar-se até 31 de dezembro de 2011.

5. Com a publicação da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012, houve uma significativa renovação da ordem jurídica neste domínio.

De facto, o art.º 123.º do citado diploma procedeu à eliminação da verba 2.15 da Lista I anexa ao CIVA — bens e serviços sujeitos a taxa reduzida —, a qual contemplava, anteriormente, os espetáculos, provas e manifestações desportivas, e "outros divertimentos públicos". Em contrapartida, o art.º 122.º aditou a verba 2.6 à Lista II anexa ao CIVA — bens e serviços sujeitos a taxa intermédia —, com a seguinte redação:

"Entradas em espetáculos de canto, dança, música, teatro, cinema, tauromaquia e circo. Exceptuam-se as entradas em espetáculos de carácter pornográfico ou obsceno, como tal considerados na legislação sobre a matéria."

6. Do enunciado da nova verba foi eliminada, como se vê, a referência a "outros divertimentos públicos". A eliminação observada é, porém, mais vasta, abrangendo as provas e manifestações desportivas e todos os espetáculos não expressamente mencionados.

7. Verifica-se, deste modo, que o poder discricionário do legislador, ao operar o reordenamento jurídico referido, se manifestou no sentido de restringir fortemente os factos tributários a considerar, ao mesmo tempo que subiu a taxa (de reduzida para intermédia).

8. A situação reportada no ponto anterior foi a que resultou do processo legislativo em sede parlamentar. A Proposta de Lei n.º 27/XII, da autoria do Governo, que deu entrada na Assembleia da República em 17 de outubro de 2011, tendo sido objeto de substituição do texto inicial em 20 de novembro de 2011, com as retificações introduzidas, a pedido do autor da iniciativa, formulado em 19 de outubro de 2011 propunha, no seu art.º 115.º, n.º 2, a simples revogação da verba 2.15 (ponto 5 da presente informação), sem que previsse qualquer outra medida que contemplasse, ainda que parcialmente, os mesmos factos tributários. Esta opção implicaria que aqueles factos, sem exceção, passassem a ser tributados pela taxa normal do IVA a partir de 1 de janeiro de 2012.

9. O Orçamento de Estado aprovado acabou por consagrar uma solução um pouco diferente, como expusemos atrás. Não obstante, a formulação final manteve o carácter fortemente restritivo dos benefícios em matéria de redução da taxa do IVA. O caso em apreço é apenas um de entre muitos que poderíamos indicar, com estes ou outros contornos, de cuja análise releva a mesma tendência: revogação ou atenuação de benefícios.

10. A elaboração das leis caracteriza-se, entre outros fatores, pela inclusão normativa de alguns factos, de entre a multiplicidade factual existente na realidade. Esta atitude inclusiva é simultaneamente exclusiva, ou seja, ao incluir apenas alguns factos, o legislador exclui todos os outros.

11. A requerente alega que a atividade desenvolvida pelo jardim zoológico possui o substrato lúdico, cultural, científico e pedagógico que subjaz, na sua ótica, às que figuram no enunciado da verba 2.6.

12. Por esse motivo, pretende que, por via interpretativa, se considerem abrangidos por aquela verba os serviços que presta, sem o que seria, a seu ver, discriminatória, a sua sujeição à taxa normal do IVA. Sustenta tal argumentação na necessidade do respeito de preceitos da Constituição da República Portuguesa (CRP), Lei Geral Tributária (LGT) e Código Civil (CC) que, para o efeito, convoca.

13. Sem nos determos demasiado na apreciação da fundamentação eleita pela requerente com o objetivo de defender o seu ponto de vista, algumas observações se impõem, com o intuito de trilhar um caminho, no qual assente a base legal da informação a prestar.

14. Em primeiro lugar, convém lembrar que a existir, nesta matéria, alguma questão controversa em sede de constitucionalidade, a instância competente para aclarar e decidir é o Tribunal Constitucional.

15. Por outro lado, no que concerne à interpretação administrativa das normas tributárias, a mater de todas as leis, aquela a que o intérprete fiscal tem de atender primeiramente, é a LGT, que consigna, no seu art.º 2.º (legislação complementar):

"De acordo com a natureza das matérias, às relações jurídico-tributárias aplicam-se, sucessivamente:

a) A presente lei;

b) o Código de Processo Tributário e os demais códigos e leis tributárias, incluindo a lei geral sobre infracções tributárias e o Estatuto dos Benefícios Fiscais;

c) *O Código do Procedimento Administrativo e demais legislação administrativa;*

d) *O Código Civil e o Código de Processo Civil.*"

16. Nesta conformidade, desenha-se uma hierarquia normativa no topo da qual se incrusta a LGT. Os restantes códigos somente se aplicarão às relações jurídico-tributárias quando não houver regra específica, naquela lei, que preveja o facto em apreço.

17. O art.º 11.º da LGT, sob a epígrafe "*interpretação*", consagra:

"1. Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

2. Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei.

3. Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.

4. As lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são susceptíveis de integração analógica."

18. No caso vertente, é imprescindível atentar no significado do n.º 4 do artigo transcrito no ponto anterior. Assim, importa identificar quais são as normas abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República, para o que se transcreve o n.º 2 do art.º 103.º (sistema fiscal) da CRP:

"Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes."

19. Ainda em sede constitucional, o art.º 165.º (reserva relativa de competência legislativa), n.º 1, alínea i), esclarece:

"É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo:

(...) i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas".

20. Da conjugação destas duas disposições constitucionais, se extrai que os elementos estruturantes do sistema fiscal, isto é, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes são criados e alterados por lei ou decreto-lei de autoria parlamentar ou governamental, respetivamente, se bem que, neste último caso, em cumprimento de lei de autorização legislativa da Assembleia da República, a qual possui o conteúdo correspondente ao sentido a que fica adstrito o ulterior decreto-lei.

21. Pelo que antecede, a taxa reduzida, bem com a intermédia, do IVA, configurando reduções da taxa normal e, nessa medida, constituindo autênticos benefícios fiscais, correspondem a matéria sob reserva de lei da Assembleia da República, pelo que, de harmonia com o estatuído no n.º 4 do art.º 11.º da LGT (ponto 17) está vedada, ao hermeneuta fiscal, suprir, com recurso à interpretação analógica, as eventuais lacunas que se observem nas normas que as regulam.

22. Refira-se, todavia, que não nos parece defensável o argumento da existência de omissões no concernente ao assunto controvertido, pelo simples facto de que aos bens e serviços não tributados à taxa reduzida ou intermédia, se aplica a taxa normal do imposto, contemplando-se, desse modo, todo o universo de factos tributários.

23. Mas, se ainda assim, se levantasse a mera hipótese teórica de um vazio legislativo neste domínio, pelo exposto se reitera que o intérprete não poderia estabelecer semelhanças entre os factos tributários claramente expressos no texto da norma em causa e quaisquer outros com o fito de vir a integrar estes últimos sob a tutela legal dos primeiros. É o n.º 4 do art.º 11.º da LGT em conjugação com o n.º 2 do art.º 103.º e com a alínea i) do n.º 1 do art.º 165.º da CRP que o impede, sem espaço para a subsistência de dúvidas.

24. Regressando ao pedido formulado pela requerente, é possível agora inferir que o exercício exegético proposto, de vislumbrar analogias entre a atividade que exerce e as abrangidas pela verba 2.6 da Lista II anexa ao CIVA, visando integrar pretensas lacunas normativas, é ilegal.

25. Chamando à colação o n.º 2 do art.º 9.º (interpretação da lei) do CC devemos ter presente que *"Não pode (...) ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso."* A esta luz, a pretensão da requerente é igualmente inviável, não sendo possível discernir um pensamento legislativo que inclua "outros divertimentos públicos" numa redação que tão-só refere, de forma clara e inequívoca, "espectáculos". A omissão dessa referência, por comparação com a anterior redação da verba 2.15 da Lista I, revela a intenção do legislador em limitar o âmbito da atual verba 2.6 da Lista II.

26. Progredindo na senda civilista, o n.º 3 do citado artigo 9.º do CC dispõe:

" Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados."

Assim termina o conjunto de preceitos insitos no CC acerca da interpretação da lei e este parece ser também um adequado epílogo para a nossa questão hermenêutica.

27. Em síntese e em conclusão, a atividade prosseguida pela requerente, um jardim zoológico, sob a forma comercial de sociedade por quotas, não está abrangida pela verba 2.6 da Lista II anexa ao CIVA, aplicando-se, às prestações de serviços efetuadas no exercício da mesma, a taxa normal, a que se refere o n.º 1, alínea c), e o n.º 3, ambos do art.º 18.º do CIVA.