

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 584/2017-T**

**Tema: IRS – Pessoa coletiva sem fins lucrativos.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

- 1.** A..., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-... ..., veio requerer a constituição de tribunal arbitral coletivo com vista à anulação do ato tributário consubstanciado na liquidação n.º 2016..., de 10 de outubro de 2016, e respetivas liquidações de juros compensatórios, todas referentes ao ano de 2012; mais pede a Requerente a atribuição de juros indemnizatórios;
- 2.** A Requerente indicou como árbitro o Senhor Professor Doutor Vasco Valdez;
- 3.** A Requerida (doravante também a AT) indicou como árbitra a Senhora Dr.ª Nina Aguiar;
- 4.** Foi escolhido para presidir ao Tribunal o Juiz Desembargador reformado Manuel Luís Macaísta Malheiro;
- 5.** O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído por despacho do Presidente do CAAD de 1 de fevereiro de 2018;
- 6.** A 6 de março de 2018 a AT apresentou a sua resposta e juntou o processo administrativo;
- 7.** Por despacho do Presidente do Tribunal de 14 de março, ao abrigo do disposto na alínea c) do art.º 16º do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que se refere o art.º 18º desse diploma;
- 8.** A Requerente apresentou alegações escritas em 12 de abril e a AT em 2 de maio;
- 9.** Por despacho do Presidente do Tribunal de 16 de maio, foi determinado que a prolação da decisão tivesse lugar até 31 de julho de 2016.
- 10.** O prazo foi prorrogado por dois meses, por despacho do Presidente do Tribunal lavrado a 17 de julho.

## I- POSIÇÃO DAS PARTES

- 11.** A Requerente começa por demonstrar ser o tribunal arbitral competente para apreciação do litígio qua a opõe à AT, que indeferiu tacitamente uma reclamação graciosa relativa a um ato de liquidação de imposto, por ser este último ato que está em causa e não o de indeferimento que sobre o mesmo recaiu;
- 12.** A Requerente foi objeto de uma ação inspetiva por parte da AT referente ao exercício de 2012, executada em 2016;
- 13.** Na sequência da ação inspetiva a AT procedeu a correções aritméticas à matéria coletável em sede de IRC, por considerar que a Requerente desenvolve a sua atividade de forma comercial, pelo que os seus rendimentos devem estar sujeitos ao regime regra de tributação em sede de IRC, estabelecido no artigo 3.º, n.º 1, do respetivo Código;
- 14.** Em sentido contrário, alega a Requerente que desde a sua constituição, em 2004, sempre beneficiou do regime de isenção estabelecido no artigo 11.º do Código do IRC e no artigo 54.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e da não sujeição a imposto prevista no artigo 54.º, n.º 3, do Código do IRC;
- 15.** A Requerente refere ser uma associação sem fins lucrativos, que foi constituída em dezembro de 2004 e cujos estatutos foram alterados em agosto de 2013, tendo a AT na ação inspetiva relativa a 2012 considerado aplicáveis os estatutos alterados e não a sua redação vigente em 2012;
- 16.** A AT considerou, em relação ao exercício de 2012, que a Requerente não preenchia os requisitos para ser considerada entidade associativa isenta de IRC porquanto: detinha participações sociais numa sociedade comercial; um trabalhador da Requerente acumulava as funções que lhe prestava com as de membro da Direção da Associação de B...; alguns associados da Requerente tinham vínculos laborais com ela; a Requerente não fez uma utilização dos excedentes de exploração na prossecução dos seus fins estatutários; no âmbito da Requerente regista-se restrição de votos e da capacidade eletiva de algumas categorias de sócios;

### **III- SANEAMENTO**

- i.** As partes gozam de personalidade e capacidade, são legítimas e estão devidamente representadas (art.ºs 4º e 10º, n.º 2 do RJAT e 1º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
- ii.** O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer o pedido (art.º 2º, n.º 1, a) do RJAT).
- iii.** O processo não enferma de qualquer nulidade.
- iv.** Não existem questões que devam ser conhecidas previamente à decisão.

### **IV- QUESTÕES A DECIDIR**

A questão colocada ao Tribunal é decidir se a atividade desenvolvida pela Requerente é de natureza comercial, como defende a AT, sendo os seus rendimentos tributados sem qualquer isenção ou se apenas alguns dos seus rendimentos se encontram sujeitos a tributação por caírem no âmbito do disposto nos n.ºs 2 e 3 do art.º 11º do CIRC.

### **V- FACTOS PROVADOS**

- 1.** A Requerente foi constituída em 10 de dezembro de 2004 sob a forma de associação sem fins lucrativos;
- 2.** O objeto social da Requerente é a promoção e desenvolvimento de atividades desportivas, culturais e recreativas;
- 3.** A Requerente alterou os seus estatutos iniciais, tendo essa alteração entrado em vigor em agosto de 2013;
- 4.** A Requerente em 2012, em relação ao IRC, encontrava-se no regime geral de tributação - não sujeita;

5. O local em que a Requerente desenvolve a sua atividade foi-lhe concessionado em 2005 pela C... SA, para exploração das instalações desportivas (Ginásio/X...), mediante o pagamento de um montante anual
6. A sociedade C... tem sede na mesma morada;
7. Em 30-12-2005, a Requerente tornou-se accionista da C..., S.A. através da subscrição de um aumento de capital social em dinheiro.
8. Em 2012 a Requerente possuía cerca de 30% do capital social da C... SA, o que lhe permitia ter uma influência significativa naquela sociedade comercial;
9. A Requerente não auferiu rendimentos de capital derivados da participação social por si detida, em 2012.
10. Em 2012 o saldo da Conta 4141 “Participações de capital”, constante do balancete analítico do exercício de 2012, ascendia a €940.000,00, sendo €21.000,00 de entradas em dinheiro e €919.000,00 de prémios de emissão;
11. Desde 2011 que a C... SA tem como Administrador Único, B..., o qual tem um vínculo laboral com a Requerente desde 2006 e é também seu sócio desde 2011;
12. A AT não procedeu a qualquer correção tendo por base a questão do interesse dos membros dos órgãos sociais nos resultados da Requerente;
13. A Requerente presta serviços a pessoas, individuais e coletivas que não são seus sócios;
14. A contrapartida devida pelos utilizadores do ginásio que a Requerente explora corresponde a montantes mensais variáveis ou até a *vouchers* e cheques/prenda e não a uma quota fixa;
15. A comercialização dos *vouchers* e cheques/prenda é aberta a não sócios e efetuada por uma empresa comercial externa à associação (D...) que recebeu comissão pelas vendas;
16. Todas as pessoas angariadas pela D... tornaram-se sócios da Requerente;
17. A inscrição para utilização das instalações da Requerente é efetuada, em regra, através do preenchimento de uma ficha de “adesão semestral”, que mais não é que um contrato, coincidindo o número de inscrição com o número de sócio;

18. Em 2012 todos os associados da Requerente (à exceção dos honorários) tinham o direito de tomar parte nas assembleias gerais e nelas votar;
19. Em 2012 todos os associados da Requerente (à exceção dos honorários) com as quotas um dia podiam integrar os corpos sociais;
20. A Requerente adquiriu dois veículos ligeiros de passageiros, com as seguintes matrículas:
- “...”, marca ..., modelo ..., adquirido em 2008, pelo preço de €80.000,00;
  - “...”, marca ..., modelo 221, adquirido em 2012, pelo preço de €60.000,00 através de um contracto de locação financeira com o Banco E... (E...)
21. A viatura com a matrícula “...” foi vendida a 12-02-2012, pelo preço de €37.500,00, a F... (sócio nº ... e Presidente da Direção), sendo que a mesma foi efectuada por conta da diminuição da dívida da Requerente a este, nessa data;
22. Contabilisticamente essa venda não foi registada, mantendo-se o saldo da conta “2782193 – F...”, no montante de €295.796,38, desde o início ao final do ano.

## VI- DECISÃO

Na sequência da ação inspetiva que a AT executou em 2016 à contabilidade da Requerente, referente ao ano de 2012, aquela procedeu a várias correções aritméticas no âmbito do IRC, derivadas da circunstância de considerar que a Requerente não preenchia os pressupostos de que a lei faz depender a isenção, concretamente, do estatuído nos n.ºs 2 e 3 do art.º 11º do CIRC.

Segundo a AT a Requerente exerce a sua atividade de forma comercial como qualquer outra sociedade de natureza comercial, saindo, conseqüentemente, do âmbito de aplicação da isenção de IRC consagrada no n.º 1 do art.º 11º do CIRC. Porém, se a AT pretendeu desconsiderar a atividade da A..., subsumindo-a a um mero veículo teria de o dizer expressamente e apelar, por exemplo, à cláusula geral anti-abuso consignada no art.º 38º da LGT, o que não fez

Antes, porém, de analisar os pressupostos de que a lei faz depender a isenção de IRC, há que esclarecer que não são as entidades previstas nesse art.º que ficam isentas, mas os

rendimentos por elas gerados. Por outras palavras, não se trata de uma disposição *intuitu personae*, mas da incidência nos rendimentos auferidos por determinada categoria de pessoas coletivas.

Vejamos agora quais os pressupostos de que a lei faz depender a referida isenção de IRC.

Em primeiro lugar, os rendimentos têm de ser gerados por associações legalmente constituídas para o exercício de certas atividades (culturais, recreativas e desportivas), o que sucede com a Requerente.

Depois, a lei proíbe que os resultados obtidos sejam distribuídos, assim como que os membros dos órgãos sociais tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse, direto ou indireto, nos resultados de exploração das atividades prosseguidas.

Finalmente, é consagrada a necessidade da existência de contabilidade ou escrituração que abranja todas as atividades e que a mesma seja posta à disposição dos serviços fiscais.

Da análise dos autos resulta que a Requerente tem a forma legal exigida pela lei e tem por objeto social o desenvolvimento de atividades culturais, recreativas e desportivas. Isto significa que formalmente a Requerente respeita o estatuído no art.º 11º do CIRC para beneficiar do regime de isenção de tributação relativamente aos lucros gerados diretamente por aquelas atividades. Diferente poderá ser o caso de alguns dos rendimentos gerados pela Requerente preencherem os requisitos indicados no n.º 2 e no n.º 3 do art.º 11º do CIRC.

A AT baseia parte da sua argumentação para defender a natureza comercial da atividade da Requerente na circunstância de esta ter prestado em 2012 serviços a pessoas que não eram seus associados. Contudo, o Tribunal entende que este facto por si só não é relevante para qualificar a atividade como comercial, pois podem ser prestados os mesmos serviços e aos mesmos preços a sócios e a não sócios. A AT não logrou provar que os sócios eram privilegiados relativamente aos não associados.

Diverso, porém, seria o facto de a Requerente prestar serviços mediante o pagamento em *vouchers* ou cheques/prendas comercializados por uma empresa comercial em concorrência no mercado. Mas este aspeto não foi provado pela AT. Pelo contrário, a Requerente provou que todas as pessoas que utilizaram os aludidos *vouchers* se tornaram seus sócios.

Um argumento bastante explorado pela AT para defesa do carácter comercial da atividade desenvolvida pela Requerente baseia-se na alegação de que as decisões relativas à Requerente pertencem a uma minoria de associados e não à generalidade dos sócios, porquanto, segundo a AT, apenas os sócios fundadores e os sócios efetivos podem participar nas assembleias gerais e apenas esses mesmos sócios podem ser eleitos para os órgãos sociais da Requerente.

Relativamente a este aspeto, a Requerente defendeu-se mais uma vez dizendo que a AT ao realizar a ação inspetiva à sua contabilidade de 2012 procedeu como se nesse ano estivessem já em vigor as alterações estatutárias que a Requerente veio a introduzir nos seus estatutos para vigorarem a partir de agosto de 2013.

Neste aspeto assiste razão à Requerente, uma vez que a AT remete sempre para os estatutos alterados, cuja vigência teve início, como se disse, em 2013. Por esta razão, considerou a AT provado que a Requerente em 2012 era governada por uma minoria de sócios (os fundadores e os efetivos), quando na realidade, de acordo com o estatuído na redação inicial dos estatutos, concretamente nos art.ºs 13º a 15º, todos os associados podiam participar nas assembleias gerais e nelas votar, podendo também integrar os corpos sociais, desde que tivessem as quotas em dia.

Outro argumento trazido pela AT prende-se com o facto de no ano analisado (2012) a Requerente possuir cerca de 30% do capital da sociedade comercial C... SA, mas a Requerente fez prova de que nesse ano não auferiu rendimentos derivados dessa participação no capital social daquela sociedade.

A AT provou que no ano de 2012 a Requerente possuía dois veículos automóveis com as matrículas ... e ..., comprados respetivamente pelos montantes de €80 000,00 e €60 000,00. Nesse ano, os veículos identificados no número anterior integraram o Mapa de Depreciações e Amortizações da Requerente.

Relativamente à compra destes veículos a Requerente não logrou fazer prova da sua indispensabilidade para o exercício da sua atividade. Não se trata de o Tribunal considerar que uma associação sem fins lucrativos não possa possuir veículos para o desempenho dos seus fins estatutários, trata-se antes de, por um lado e como se disse, não ter sido feita prova da sua imprescindibilidade e, por outro, se estar perante veículos de preço bastante

elevado, cujos modelos, de acordo com a experiência comum de vida, não são normalmente utilizados para utilização nos termos em que a Requerente alega fazê-lo.

Neste aspeto o Tribunal considera dever seguir o entendimento do Supremo Tribunal Administrativo ínsito, por exemplo, no acórdão de 28 de junho de 2017 (proc. n.º 0627/16), segundo o qual *um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de interesses alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinham potencialidade para gerar proveitos)*

Em fevereiro de 2012 um dos veículos foi vendido por €37 500,00, pelo que esta operação deverá ser objeto de tributação por estar abrangida pelo estatuído no n.º 3 do art.º 11º do CIRC.

Nos termos e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide conceder provimento parcial ao pedido da Requerente, com a correspondente anulação parcial da liquidação n.º 2016..., de 10 de outubro de 2016, e respetiva liquidação de juros compensatórios, devendo ser emitida nova liquidação, nos seguintes termos:

- a) No ano de 2012 a Requerente gerou rendimentos que estão sujeitos a tributação em IRC, derivados da venda de um veículo automóvel pelo montante de € 37 500,00;
- b) A Requerente tem o direito a juros indemnizatórios, nos termos e à taxa legal, desde a data do pagamento por ela efetuado até à data de emissão da liquidação alterada nos termos referidos anteriormente.

Valor: **54 364,24 (cinquenta e quatro euros, trezentos e sessenta e quatro euros e vinte e quatro cêntimos)**

Lisboa, 26 de setembro de 2018

Os árbitros

Manuel Luís Macaísta Malheiros, Desembargador reformado

Prof.<sup>a</sup> Doutora Nina Aguiar (vencida conforme declaração que se segue)

Prof. Doutor Vasco Valdez (vencido conforme declaração que se segue)

### Declaração de Voto

Votei vencida a decisão que obteve vencimento pelos seguintes motivos:

#### I. REGIME DA ISENÇÃO DAS ASSOCIAÇÕES CULTURAIS, RECREATIVAS E DESPORTIVAS

O legislador fiscal optou por criar, dentro do regime de tributação do rendimento das pessoas coletivas sem fins lucrativos, um regime especial para as associações culturais, recreativas e desportivas, o qual se encontra estabelecido no artigo 11º do CIRC.

Quando comparado com o regime das restantes entidades sem fins lucrativos, verifica-se que o regime das associações culturais, recreativas e desportivas é muito mais flexível, no que diz respeito aos requisitos a que tais entidades estão obrigadas para beneficiarem de isenção, do que o regime do art. 10º, aplicável às restantes pessoas sem fins lucrativos.

Os requisitos necessários para que uma associação desportiva (ou recreativa ou cultural) goze de isenção de IRC são apenas os seguintes (art. 11º CIRC):

- 1) Que a entidade seja uma associação legalmente constituída para o exercício de atividades culturais, recreativas ou desportivas;
- 2) Que em caso algum a associação distribua resultados;

- 3) Que os membros dos órgãos sociais não tenham, por si ou por interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas
- 4) Que a associação disponha de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior.

Cumprindo a associação cumulativamente estes requisitos, não ficam, contudo, isentos de tributação sobre o rendimento os rendimentos que não sejam “diretamente derivados do exercício” das atividades culturais, recreativas ou desportivas, nem os provenientes de qualquer actividade comercial, industrial ou agrícola exercida, ainda que a título acessório, em ligação com essas atividades e, nomeadamente, os provenientes de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

Nos autos não se discute que a Requerente é uma associação legalmente constituída para o exercício de atividades culturais, recreativas ou desportivas.

Importa analisar se a Requerente cumpre os restantes requisitos.

## II. AFETAÇÃO DOS RESULTADOS FINANCEIROS

As Partes, certamente por dever de patrocínio, suscitam e debatem algumas questões que, uma vez analisadas, acabam por se não revelar relevantes para a apreciação da legalidade do ato impugnado, em vista das normas aplicáveis. Importa começar por arredar da discussão tais questões.

Uma dessas questões é a do modo como a Requerente afeta os resultados financeiros.

Uma associação é uma pessoa coletiva de substrato pessoal e de fim não lucrativo. Diversamente da fundação, a associação tem como substrato um grupo de pessoas que se associam para realizar uma atividade; contrariamente às sociedades, numa associação as

peças não se associam para obter lucro, mas para satisfazer diretamente interesses dos sócios (ainda que sejam interesses altruístas).

Estas duas características da associação projetam-se quer no objeto da associação, quer na forma como esse objeto é prosseguido.

O objeto da associação tem necessariamente que consistir em atividade ou atividades através das quais se satisfaçam diretamente interesses dos sócios (ainda que esses interesses sejam altruístas); o objeto da associação não pode ser desenvolvido ou realizado de forma a gerar lucro, embora deva ser desenvolvido de forma financeiramente sustentável. A realização de atividades estranhas ao objeto da associação com o único objetivo de gerar rendimento será, por sua vez, contrária ao princípio da especialidade das pessoas coletivas.

Em vista destas características, que resultam da lei, não é normal que a associação gere resultados financeiros positivos importantes.

Contudo, uma vez que as associações necessitam de receitas para financiar as suas atividades, é normal que se gerem pequenos excedentes com regularidade.

Existindo excedentes, pouco importantes, não podendo tais excedentes ser distribuídos pelos sócios, tendo esses excedentes sido obtidos ou à custa dos sócios (se forem provenientes de atividade desenvolvida com os sócios) ou à custa de atividades secundárias de angariação de fundos realizadas com vista à realização do objeto, tais excedentes só podem ser afetados à realização do objeto da associação. Tudo isto decorre na natureza do escopo associativo.

Assim, é lícito afirmar que a afetação de resultados, por parte de uma associação, a fins estranhos ao seu objeto é ilegal, porque contrária ao escopo associativo, tal como é ilegal a prossecução de fins altruístas por parte das sociedades.

Porém, o regime fiscal específico das associações culturais, recreativas e desportivas, ao contrário do que se verifica para as restantes associações, não prevê que estas associações percam a isenção de imposto sobre o rendimento pelo facto de afetarem resultados a fins estranhos ao objeto associativo.

Como tal, não é relevante para avaliar a legalidade do ato impugnado a afetação que a Requerente faz dos seus resultados.

### III. RELAÇÕES LABORAIS COM SÓCIOS

Segunda questão debatida pelas Partes e que, uma vez analisada, não se afigura relevante para a análise da legalidade do ato impugnado, é a das relações de trabalho que um grupo de sócios tem com a Requerente.

Não existe na lei, civil ou tributária, qualquer norma que obste a que os sócios de uma associação prestem trabalho na mesma ao abrigo de contratos de trabalho. Pelo que há que concluir que a questão não é, por si, relevante.

É certo, ainda em conexão com esta questão, que, para que a associação goze de isenção de imposto sobre o rendimento, os membros dos órgãos sociais (direção e conselho fiscal – art. 170º, nº 1 do Código Civil) não podem ter interesse direto ou indireto nos resultados da associação, sendo que se o membro do órgão tem ao mesmo tempo uma relação de trabalho com a associação, não pode deixar de ter um interesse direto nesta.

Mas não ficou provado nos autos que os sócios que têm relações laborais com a Requerente sejam ou tenham sido membros dos seus órgãos.

É um facto, documentado no processo, que existe um núcleo de sócios, formado pelos fundadores da associação e que se alargou posteriormente aos sócios efetivos (os quais, por sua vez, só podem tornar-se sócios por proposta dos primeiros) que mantêm, por força dos estatutos, desde o início da associação, o controlo da mesma.

Pois, desde o início da associação, a maioria da direção era necessariamente formada por sócios fundadores; e atualmente, a direção só pode ser formada pelos sócios fundadores ou por sócios efetivos (os quais só podem tornar-se sócios por proposta dos primeiros). E é certo também que os sócios que trabalham na associação pertencem a esse núcleo de sócios que tem estatutariamente assegurado o controlo da associação. Mas “ter assegurado o controlo” não é o mesmo que ser membro dos órgãos sociais. E o artigo 11º, na al. a) do nº 2, fala apenas em “membros dos órgãos sociais”.

E portanto, também considerada nesta dimensão indireta, do interesse dos titulares dos órgãos da associação nos respetivos resultados através de relações laborais, a relação laboral de alguns sócios com a associação não se revela relevante.

#### IV. RELAÇÃO COM A SOCIEDADE C... SA

Uma terceira questão também debatida pelas Partes é a da relação entre a Requerente e a sociedade anónima C... SA.

É evidente que existe uma relação de estreita proximidade entre as duas entidades, ao ponto de a atividade das duas praticamente se fundir.

A Requerente foi criada em 10/12/2004, com sede em ..., na Rua..., nº... . Passados 24 dias da sua criação (03-01-2005), a Requerente celebrou, na qualidade de cessionária, com a sociedade C... SA, um contrato de cessão de exploração de um ginásio/X... (que no entanto ainda não se encontrava formalmente criada).

O ginásio tomado à exploração situa-se, precisamente, na rua ..., nº ... em ..., ou seja, no local da sede da sociedade e da associação.

A Requerente não só se tornou acionista da sociedade C... SA, como subscreveu ações em aumentos de capital desta, em dois anos consecutivos, em 2005 e 2006, com um prémio de emissão de 27 euros por cada euro de valor nominal no ano 2004 e com um prémio de emissão de 49 euros por cada euro de valor nominal no ano 2005.

Assim:

- Em 2005, a Requerente subscreveu capital no valor de 5.000,00 euros, entregando à sociedade a quantia de 135.000,00 euros;
- Em 2016, a Requerente subscreveu capital no valor de 16.000,00 euros, entregando à sociedade a quantia de 784.000,00 euros.

Ao todo, a Requerente transferiu para a sociedade sua associada, nos dois anos em causa, a quantia total de 919.000,00 euros, em troca de capital no valor de 21.000,00 euros.

A requerente fez também com a sociedade um contrato de cessão de exploração do estabelecimento comercial que é o seu ginásio e X.... Através da renda paga por este contrato, a associação continua, até hoje, a transferir rendimento para a sociedade. Aliás, o contrato de cessão de exploração, na sua segunda versão, prevê até uma atualização, em alta, da renda, em função dos resultados da associação.

Com efeito aí se lê:

*“[o valor da renda] Poderá ser acrescido de 15%, caso a cobrança efetiva de quotas aos Associados da A... tenha o valor de pelo menos 80% das quotas cobradas em 2009”.*

Pelo que não podia ser mais evidente que o contrato de exploração do estabelecimento cumpre a função de transferir resultados financeiros (lucros) da associação para a sociedade.

E, finalmente, os trabalhadores da Requerente trabalham para a sociedade, seja na venda de produtos, seja na receção de clientes, sem que a sociedade pague por isso à Requerente qualquer remuneração.

É certo que a Requerente reclama que a sociedade paga a eletricidade do ginásio.

De facto, a sociedade C... SA assumiu, através do contrato de cessão de exploração do ginásio, a obrigação de pagar a eletricidade consumida no mesmo durante os anos 2012 e 2013.

Mas até esse facto teria que ser ponderado, pois, por um lado, não se esclarece se a fatura da eletricidade diz respeito ao consumo total das instalações da Rua ..., n.º..., as quais incluem os locais explorados pela própria sociedade, e por outro lado, há uma troca comercial entre o pagamento da eletricidade e o fornecimento de mão de obra.

Em face destes factos, uma conclusão se impõe: sejam quem forem os acionistas da sociedade C... SA, é inquestionável que tais pessoas têm interesse nos resultados da Requerente.

Contudo, não ficou provado nos autos que algum acionista da C... SA fosse, anteriormente a 2013, membro de algum órgão social da Requerente, pelo que, uma vez analisados os factos, a questão da relação entre a Requerente e a sociedade acaba, também, por se tornar irrelevante.

E assim há que concluir que não se prova nos autos nenhum facto que implique dar como não verificados os requisitos estabelecidos no n.º 2 do 11.º CIRC para a Requerente poder gozar de isenção.

#### V. QUALIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS DA REQUERENTE COMO “RENDIMENTOS DE ATIVIDADE COMERCIAL”

Vejamos agora se os rendimentos da Requerente devem ser considerados rendimentos de uma atividade comercial, nos termos do n.º 3 do art. 11.º CIRC, o que, a confirmar-se, teria como consequência que os mesmos fossem tributados.

O Código do IRC não esclarece o que deve entender-se por atividade comercial. O art. 3.º n.º 4 diz são “consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as

actividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”, o que não se pode dizer que seja muito esclarecedor.

O conceito, contudo, tem vindo desde há muito a ser elaborado pelos tribunais e existe hoje jurisprudência firme do Supremo Tribunal Administrativo no sentido de identificar atividade comercial com atividade desenvolvida *com fim lucrativo*, como se pode ver dos seguintes excertos, apresentados por ordem cronológica:

Acórdão do STA de 04-12-1991 (proc. nº 13398, relator Cons. Jesus Costa): “Para que se possa dizer que uma actividade é comercial ou industrial, e na falta de definição legal do conceito, há que recorrer ao conceito económico de mediação entre a oferta e a procura ou de incorporação de novas utilidades, **com o objectivo de obtenção de lucros**”.

Acórdão do STA de 12-03-1997 (proc. nº 13254, relator Cons. Santos Serra): “Em sede de contribuição industrial, a existência de lucros, indispensável à tributação, surge no âmbito da determinação da matéria colectável, ao passo que **a finalidade lucrativa, essencial à actividade comercial** ou industrial, é de situar no campo da incidência do tributo.”

Acórdão do STA 03-05-2000 (proc. nº 22608, relator Cons. Jorge de Sousa): “Para determinar o conceito jurídico de actividade comercial ou industrial, para efeitos do Código da Contribuição Industrial, há que recorrer ao conceito económico de actividade comercial ou industrial, que abrange actividade de mediação entre a oferta e a procura e actividade de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, **com o objectivo de obtenção de lucros**.”

Acórdão do STA, de 02-02-2005 (proc. nº 371/04, relator Cons. Pimenta do Vale): “Para determinar o conceito jurídico de actividade comercial ou industrial, para efeitos de IRS, há que recorrer ao conceito económico de actividade comercial ou industrial, que abrange actividades de mediação entre a oferta e a procura e actividade de incorporação de novas utilidades na matéria, **em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros**.”

Acórdão do STA de 17-06-2008 (proc. nº 2290/08, relator Cons. Eugénio Sequeira): “O conceito de comércio adoptado pelo legislador fiscal é um conceito próprio, de natureza económica, cabendo dentro dele toda a actividade (expressa mesmo que em um só acto) que **tenha por fim objectivo um lucro**;

Finalmente:

Acórdão do STA de 24-02-2016 (proc. nº 580/15, relatora Cons. Ana Paula Lobo): “A lei fiscal não define o que é o exercício de uma actividade comercial ou industrial, sendo que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo há muito firmada, tem aceite que a actividade comercial se revela numa acção de mediação entre a oferta e a procura com susceptibilidade de gerar lucros, ganhos, rendimentos para quem nela se lança, susceptibilidade que pode não vir, no final, a concretizar-se e pode mesmo gerar perdas, enquanto a actividade industrial é uma actividade de construção ou alteração de bens. O conceito de comércio adoptado pelo legislador fiscal não se identifica com o conceito jurídico-privado do Código Comercial, sendo um conceito próprio, de natureza económica onde se inscreve **toda a actividade (ainda que expressa em um só acto) que tenha por fim objectivo um lucro.**”

Não restam assim dúvidas de que, se uma entidade de forma associativa desenvolve uma actividade de prestação de serviços e através dessa actividade prossegue objetivamente o fim lucrativo, essa actividade é uma actividade comercial.

No caso vertente, é inquestionável que a Requerente desenvolve uma actividade de prestação de serviços, igual à que é desenvolvida por inúmeras sociedades comerciais que exploram ginásios, pelo que apenas teremos de aferir se essa actividade é desenvolvida com fim lucrativo.

Para tal, é determinante compreender se os utentes do ginásio da Requerente pagam “quotas” ou “preços” de mercado pelos serviços que utilizam.

Contabilisticamente, as receitas da Requerente são registadas numa única conta - a conta 7214 – Prestação de Serviços – Quotas dos utilizadores – Ginásio”.

Contudo, aparecem 28 montantes diferentes de quotas, que são rigorosamente fixadas em função da utilização, em espécie e em intensidade, a que o utente/pagador da “quota” tem direito.

Por exemplo:

- Quota natação 1 x 30’
- Quota natação 1 x semana 45’
- Quota natação 2 x semana
- Quota natação 2 x 30’
- Quota 2x Natação + cardio
- Etc.

Ora, não é compreensível que, numa entidade que não tens fins lucrativos, se fixem 28 quotas de montante diferente, sendo que os montantes se diferenciam ao ponto de distinguir se a sessão de natação excede ou não os 30 minutos. Estas quotas, claramente, são fixadas exatamente como preços e não como quotas.

Mas além disso, e sobretudo, a referida contabilização de todas as receitas como “quotas” está em contradição com os documentos de suporte.

Quando se consideram os documentos de quitação dos pagamentos, verifica-se que o documento de quitação pode ser:

- Uma fatura/recibo
- Um talão

As faturas identificam o sócio que efetuou o pagamento, através do respetivo nome e número de sócio.

Já os “talões” não contêm qualquer indicação do sócio ou referência à qualidade de sócio do utente do serviço ou ao “pagamento de quota”.

Desde logo, se o talão fosse um documento de quitação de “quota” teria que dar essa indicação à contabilidade, para que fosse creditado na conta do sócio com quotas em dívida.

Além disso: se o talão não indica a qualidade de sócio ou não sócio do pagador, a pessoa que elabora o “Mapa de proveitos global”, anteriormente referido, não tem como saber se o que foi pago foi uma quota ou um preço pago por um não sócio. E portanto, a classificação contabilística como “quotas” que aparece naquele mapa é um exercício arbitrário, uma vez que não tem qualquer suporte documental.

Ora, os “talões” – que não se referem ao pagamento de “quota” e não identificam o sócio - representam 99% dos documentos de quitação emitidos referentes ao recebimento de preços de serviços.

O que permite concluir, sendo a amostragem um método de análise válido e a sua aplicação ao caso não contestada, que 99% das prestações de serviços não estão documentadas como cobranças de quotas.

Estes documentos de quitação – ou melhor, cada um dos pagamentos que aí constam – são por sua vez vertidos numa listagem (pag. 3 do Anexo VI) – a qual é outro documento preparatório da contabilidade, na qual poderia ainda admitir-se que pudesse ser feito um reconhecimento do que é cobrado a sócios e a não sócios, com recurso a outra informação para além da que está nos “talões” e que não tivesse sido referida.

Mas verifica-se que também tal não acontece. A listagem em causa não contém qualquer separação entre o que é cobrado a sócios e a não sócios.

Portanto, a conclusão mantém-se: 99% das prestações de serviços não estão documentadas como tendo sido prestadas a sócios.

Assim sendo, temos que tomar como válida a conclusão do RIT (pág. 21) de que “não é apresentado nenhum documento de quitação referente ao pagamento de quotas”. E portanto não se prova que os utentes do ginásio paguem quotas e não preços.

E também não é possível provar, através da contabilidade, que os utentes do ginásio são sócios.

Para além disso, a Requerente comercializa os seus serviços através da empresa “D...”. Ao vender os serviços da Requerente aos seus clientes, a D... não lhes exige que se tornem previamente sócios da Requerente. O que significa que os consumidores adquirem os serviços da Requerente através da “D...”, sem serem sócios. Isto apenas reforça a conclusão anterior, de que nada, na contabilidade ou nos documentos de suporte, permite concluir que os utentes do ginásio sejam sócios.

Conclui-se, assim por um lado, que a Requerente não prova que as suas receitas provêm de quotas pagas pelos sócios e não de preços. E por outro, dado a inexistência dessa prova, e a existência de lucros associada à forma como são fixados os preços pela utilização dos serviços, que a atividade da Requerente, geradora do rendimento em causa, é uma atividade comercial.

O Árbitro

Nina Aguiar

## Declaração de Voto

Concordo com a decisão arbitral, que assinei, com a ressalva de não subscrever a conclusão constante da alínea a) *in fine* da mesma ao determinar a tributação em mais-valias resultante da venda da viatura automóvel pela Requerente. Estriba-se no ponto de vista expresso pela AT da não consideração como indispensável à atividade da associação a existência de uma viatura com aquelas características ao seu serviço. A meu ver, a associação demonstrou a indispensabilidade da existência de uma viatura, justificou o porquê de ter optado por aquela viatura em concreto (cfr., *inter alia*, artigos 310 e ss. da p.i. da Requerente) e tal não é desmentido pela AT que parece que só se ateu à marca da viatura. Ora, com o devido respeito, provado que esteja que o custo é indispensável, não cabe a AT aferir livremente, a partir de um juízo meramente subjetivo, que a viatura não é necessária à atividade da associação e então teria de dizer muito claramente no RIT porque é que tal custo não foi indispensável à atividade e, na minha opinião, não o faz de uma forma adequada, desrespeitando a letra da lei e o entendimento jurisprudencial dado a toda esta problemática. Permito-me, aliás, trazer à colação a decisão arbitral nº 528/2016-T, porque na mesma se faz uma aturada análise da doutrina e jurisprudência, em particular a pgs. 6 a 9 da mesma, para as quais, com a devida vénia, me permito remeter e que justificam o meu entendimento de que tal custo era indispensável, não havendo razão para o desconsiderar.

O Árbitro

(Vasco Valdez)

