

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 686/2018-T**

**Tema: IVA - Isenção. Falta de fundamentação. Erro sobre os pressupostos de facto.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma e Prof. Doutor Francisco José Nicolau Domingos (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 06-03-2019, acordam no seguinte:

### **1. Relatório**

A..., contribuinte fiscal n.º..., com sede na ..., n.º..., ...-... .. (doravante “Requerente”) apresentou, ao abrigo do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação da liquidações de IVA n.ºs n.º 2018 ..., 2018..., 2018... e 2018..., todas de 17-08-2018, relativas aos períodos 03-T, 06-T, 09-T e 12-T do ano de 2014, no valor global de € 503.819,55 e respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018..., 2018..., 2018... e 2018... .

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 26-12-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do tribunal arbitral colectivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 14-02-2019 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral colectivo foi constituído em 06-03-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que suscitou a excepção da caducidade do direito de acção e defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho de 03-04-2019 foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

A Requerente pronunciou-se sobre a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

Importa apreciar prioritariamente a excepção da caducidade do direito de acção.

## **2. Excepção da caducidade do direito de acção**

A Autoridade Tributária e Aduaneira suscita a excepção da caducidade do direito de acção por a Requerente ter apresentado o pedido de constituição do tribunal arbitral em 25-12-

2018, mais de 90 dias depois da data em que se considerou notificada das liquidações (26.08-2018).

Pelos documentos n.ºs 2, 4, 6, 8, 20, 12, 14 e 16 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos, constata-se que o termo do prazo de pagamento voluntário de todas as liquidações foi fixado em 27-09-2018.

Nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT, o pedido de constituição do tribunal arbitral é apresentado «*no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico*».

O artigo 102.º, n.º 1, do CPPT estabelece o seguinte:

*1 – A impugnação será apresentada no prazo de três meses contados a partir dos factos seguintes:*

- a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte;*
- b) Notificação dos restantes actos tributários, mesmo quando não dêem origem a qualquer liquidação;*
- c) Citação dos responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal;*
- d) Formação da presunção de indeferimento tácito;*
- e) Notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código;*
- f) Conhecimento dos actos lesivos dos interesses legalmente protegidos não abrangidos nas alíneas anteriores.*

Como decorre da alínea a) desta norma, quando é fixado um prazo para pagamento voluntário de prestações tributárias, o prazo para impugnação judicial conta-se do termo do prazo de pagamento voluntário das prestações tributárias notificadas e não da data da notificação.

Assim, no caso em apreço, tendo sido fixada a data de 27-09-2018 para pagamento voluntário das prestações tributárias, é dela que se conta o prazo para apresentação de pedido de constituição do tribunal arbitral.

Por isso, o prazo de 90 dias para apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral terminou em 26-12-2018.

Como o pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado em 25-12-2018, tem de se concluir que foi apresentado tempestivamente.

Improcede, assim, a excepção da caducidade do direito de acção.

### **3. Matéria de facto**

#### **3.1. Factos provados**

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2015..., de 10 de julho de 2015, relativa ao exercício fiscal de 2014;
- B) Nessa acção inspectiva foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária que consta do documento n.º 17 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

#### ***II 3.4 Diligências efectuadas***

*II 3.4 1.- Em 23.02.2017 através do ofício n.º..., registo dos CTT RD...PT, foi remetida ao contribuinte uma notificação solicitando a remessa a estes Serviços dos balancetes analíticos às datas de 31.12.2013, 31.12.2014 e 31.12.2015, antes e após apuramento de resultados e dos extractos da conta 71 (vendas), da conta 72 {prestações de serviço} e da conta 243 (IVA) dos anos de 2013, 2014 e 2015 (vide anexo I).*

*II 3.4 2 - Com o objectivo que o sp regularizasse a sua situação tributária em sede de IVA e de IR, através da submissão das declarações periódicas (dps) de IVA em falta e da declaração de rendimentos - mod 22 de IRC, foi remetida uma notificação em 22.03.2017, ofício..., registo dos CTT RD...PT (vide anexo II).*

*II 3.4 2 - Em 18.05.2018 através do ofício n.º..., registo dos CTT RH...PT, foi remetida ao contribuinte uma notificação solicitando a remessa a estes Serviços o mapa de Depreciações e Amortizações - Activos Fixos Tangíveis, os extractos da conta corrente das rendas e cópia de 4 documentos a título exemplificativo (vide anexo III).*

### **II 3.5. Resposta do contribuinte**

*Das diligências efectuadas (notificações), obteve-se resposta ao ofício ... de 23.02.2017 e ao ofício ... de 18.05.2018, com a informação de as contas 71 e 243, não terem registada movimentos e foram remetidos a estes Serviços os elementos solicitados*

### **III – Descrição dos factos e fundamentos das correcções meramente aritméticas**

#### **III. 1 - IRC/IVA -prestações de Serviço**

*Nos registos informáticos da AT consta que através da Ordem de Serviço OI 2015... foi efectuada uma acção inspectiva externa à Associação, para o ano de 2012. Desta acção resultou a alteração ao regime de tributação do IVA e foi concluído em sede de IRC, que as prestações de serviços efetuadas, não se enquadravam no âmbito da não sujeição cfr n.º 3 do artigo 53.º do CIRC, mas consubstanciavam sim, rendimentos sujeitos a IRC cfr alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e artigo 10 ambos do CIRC, bem como rendimentos sujeitos a tributação em sede de IVA, nos termos da alínea a) do artigo 10 do Código do IVA:*

#### **II.3.4.6 - Conclusão**

Dos factos relatados consta-se assim que, muito embora estejamos perante uma associação formalmente constituída, a utilização dos recursos não se esgota na persecução dos objetivos preconizados nos seus estatutos, uma vez que gera excedentes que depois não afora à execução das suas prestações, sendo estes excedentes utilizados em função das

decisões de um grupo restrito dos seus associados, o que lhe retira o caráter "associativista" decorrente do desenvolvimento das suas atividades, para além de, como já se disse e demonstrou, prestar esses serviços quer a sócios quer a não sócios.

Consequentemente,

Entendemos que a atividade desenvolvida por esta associação que se consubstancia na exploração de um ginásio com a marca "B...", é uma atividade comercial e como tal, os rendimentos resultantes dessas atividades não podem ser considerados quotas fixas pagas pelos seus associados, até porque, como já se apresentou e justificou no ponto II.3.3.3.2, o próprio documento de quitação assim o demonstra, estando assim tais rendimentos sujeitos a:

- IVA nos tempos da alínea a) nº 1 do art. 1.º do Código do IVA e
- IRC conforme alínea a) do nº 1 do art. e 2º e artº 1.º do CIRC.

#### II.3.5 - Alteração do enquadramento

Face ao exposto no ponto anterior, tendo-se apurado que a A..., com o NIF:..., não pode beneficiar da isenção nos termos dos n.ºs 8 e 19 do art.º 9.º do CIVA, uma vez que as prestações de serviços e transmissões de bens por ela praticados não reúnem nenhum dos requisitos aí estabelecidos, nomeadamente:

- Sejam efetuados por organismos sem finalidade lucrativa (art. 10º do CIVA),
- Estejam em relação direta com os interesses dos seus associados e
- Sejam exclusivamente remunerados por uma quota fixada nos termos dos estatutos.

Tendo-se demonstrado que no período compreendido entre 2012/01/01 e 2012/12/31 no exercício da sua atividade, o sujeito passivo efetuou operações sujeitas a IVA e dele não isentas, muito embora se encontrasse isento de IVA nos tempos do art. 9º do CIVA, procedeu-se à elaboração do BAO (Boletim de Alterações Oficioso), para alteração do

enquadramento no Regime Normal de periodicidade trimestral, misto com afetação real de todos os bens. relativamente ao tipo de operações e opções do IVA, a vigorar a partir de 2012/01/01.

*Uma vez que as condições da actividade do contribuinte se mantêm para o ano em análise, iremos proceder às devidas correcções técnicas em sede de IRC e de IVA.*

(...)

### **III 3 - Em sede de IVA (imposto sobre o Valor Acrescentado)**

*Como atrás se informou, para o ano em análise o sujeito passivo não entregou as declarações periódicas de IVA a que obriga o artigo 29.º, n.º 1, alínea c) conjugado com o artigo 41.º, n.º 1, ambos do Código do IVA, relativas a todos os períodos do ano de 2014.*

#### **III.3.1. Prestações de Serviços**

*A partir dos lançamentos contabilísticos constantes no extracto de conta corrente - 72, (vide anexo VI) remetido pelo contribuinte, foi elaborado um mapa com os montantes recebidos de prestações de serviço por mês, no ano de 2014;*

extracto da conta 72			
data/mês	Local/Valor		Total
	...	...	
2014 01	1.541,82 €	- €	1.541,82 €
2014 01	305,50 €	- €	305,50 €
2014 01	36.654,38 €	109.866,00 €	146.520,38 €
2014 02	43.208,57 €	109.934,20 €	153.142,77 €
2014 03	41.788,65 €	124.906,19 €	166.694,84 €
2014 04	44.469,05 €	125.630,57 €	170.099,62 €
2014 05	47.813,12 €	133.670,40 €	181.483,52 €
2014 06	46.578,16 €	131.936,16 €	178.514,32 €
2014 07	44.840,59 €	125.400,64 €	170.241,23 €
2014 08	42.632,32 €	106.441,42 €	149.073,74 €
2014 09	44.879,81 €	230.954,95 €	275.834,76 €
2014 10	48.029,98 €	38.384,89 €	86.414,87 €
2014 11	46.609,58 €	127.571,83 €	174.181,41 €
2014 12	40.939,81 €	132.669,37 €	173.609,18 €
total	530.291,34 €	1.497.366,62 €	2.027.657,96 €

### III.3.2. Aquisições Intracomunitária de Bens (AICB) Análise

Através de cruzamento de dados com o sistema VIES (Vat Informations Exchange System) - base de dados que permite aferir da coerência de aquisições intracomunitárias declaradas pelo sp nacional e pelas entidades com domicílio fiscal noutros estados membros da União Europeia, constatamos que foram declaradas, para o exercício de 2014, transmissões intracomunitárias de bens/serviços com destino ao sp nacional:

```
AT VIES - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE 2018/05/22
TROCAS INTRACOMUNITÁRIAS 11:31:38
PÁG. 001
- AQUISIÇÕES TOTAIS BENS/SERVIÇOS DE UM OPERADOR PORTUGUÊS -
ESTADO ORIGEM: IT ANO: 2014 TRIMESTRE: 4 NIF: PT ...
** VALORES EM EURO **
OP. NORMAIS VALOR INICIAL CORRECÇÃO TOTAL PER
3.385 3.385 DEZ
SAIR<F3> PÁG.ANTERIOR<F7> PÁG.SEGUINTE<F8> CONTINUAR<ENTER>
```

Através do contribuinte foi obtida cópia da factura (Comercial Invoice) .../2014 de 31.12.2014 emitida pelo sujeito passivo em C... S.p.A., com o número de identificação fiscal (Number Id) IT..., no montante total de € 3.385,79 (vide anexo VII).

```
AT VIES - SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE 2018/05/23
TROCAS INTRACOMUNITÁRIAS - DADOS ATUAIS - 10:14:41
ESTADO MEMBRO: IT NÚMERO IVA: ...
NOME:
C...
ENDEREÇO:
MILANO MI
TIPO DE SOCIEDADE: Società per azioni
CÓDIGO(S) DE ATIVIDADE: 4649 -5248 -5263
DATA INÍCIO: 01/01/1991 DATA CESSAÇÃO:
```

### ***Enquadramento legal***

*De acordo com a alínea a) do artigo 1.º do RITI, estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado (IVA) as aquisições intracomunitárias de bens efectuadas no território nacional, a título oneroso, por pessoas singulares ou colectivas mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIVA, quando o vendedor for um sujeito passivo, também agindo como tal, registado para efeitos do IVA noutro Estado membro que não esteja aí abrangido por um qualquer regime particular de isenção de pequenas empresas ou não efectue no território nacional a instalação ou montagem dos bens nos termos do n.º 2 do artigo 9.º.*

*Conforme advém do n.º 1 do artigo 12.º do RITI, o imposto é devido no momento em que os bens são colocados à disposição do adquirente, tornando-se exigível na data de emissão da factura, por força do artigo 13.º do mesmo código.*

*Estatui a alínea a) do n.º 1 do artigo 23.º do RITI que deve o sujeito passivo, proceder à liquidação do imposto que se mostre devido pelas aquisições intracomunitárias de bens. Este imposto liquidado deverá ser entregue nos cofres do Estado nos termos do n.º 1 do artigo 22.º do RITI através da submissão das declarações periódicas conforme determinado no n.º 1 do artigo 27.º do CIVA conjugado com o artigo 41.º, ambos do CIVA.*

*Diz o artigo 19.º n.º 1 do RITI que para efeitos da aplicação do disposto no artigo 19.º do Código do IVA, pode deduzir-se ao imposto incidente sobre as operações tributáveis o imposto pago nas aquisições intracomunitárias de bens.*

### ***Correcções***

*Assim, iremos acrescentar à base tributável das declarações periódicas do ano de 2014 o montante de € 3.385,79 respeitante à Aquisição Intracomunitária de Bens (AICB) efectuada pelo contribuinte em 31.12.2014 e acrescentar e deduzir o valor do IVA correspondente, no montante € 778,73.*

### ***III.3.3. Apuramento do IVA devido por períodos***

Na medida em que a periodicidade do enquadramento do contribuinte, em sede de IVA, é trimestral, iremos proceder ao apuramento do IVA devido, por períodos de tributação, i.é. por trimestres, aplicando a taxa de 23% determinada pela alínea c) do artigo 18º do CIVA, ao montante de € 2.027.657,96 (prestações de serviço) e deduzir o montante de € 30,716,19 relativo a IVA liquidado em facturas emitidas à A... (vide anexo VIU), nos termos do artigo 19º e do artigo 20º, ambos do CIVA:

- factura nº02/FAC/140000003, emitida em 17.12.2014 por D... SA, como NIF ...
- factura nº NLO 201156382, emitida em 01.08.2014 por E..., como NIF ...
- factura n.º NLO 201156383, emitida em 01.08.2014 por E..., com o NIF ...

Assim temos:

Período	Base tributável	taxa	IVA	Iva a favor do sujeito passivo	IVA e entregar ao Estado
2014 01	1.541,82 €	0,23	354,62 €	- €	354,62 €
2014 01	305,50 €	0,23	70,27 €	- €	70,27 €
2014 01	146.520,38 €	0,23	33.699,69 €	- €	33.699,69 €
2014 02	153.142,77 €	0,23	35.222,84 €	- €	35.222,84 €
2014 03	166.694,84 €	0,23	38.339,81 €	- €	38.339,81 €
<b>2014 03T</b>	<b>468.205,31 €</b>		<b>107.687,22 €</b>	- €	<b>107.687,22 €</b>
2014 04	170.099,62 €	0,23	39.122,91 €	- €	39.122,91 €
2014 05	181.483,52 €	0,23	41.741,21 €	- €	41.741,21 €
2014 06	178.514,32 €	0,23	41.058,29 €	- €	41.058,29 €
<b>2014 06T</b>	<b>530.097,46 €</b>		<b>121.922,42 €</b>	- €	<b>121.922,41 €</b>
2014 07	170.241,23 €	0,23	39.155,48 €	- €	39.155,48 €
2014 08	149.073,74 €	0,23	34.286,96 €	37,46 €	34.249,50 €
2014 09	275.834,76 €	0,23	63.441,99 €	- €	63.441,99 €
<b>2014 09T</b>	<b>595.149,73 €</b>		<b>136.884,44 €</b>	<b>37,46 €</b>	<b>136.846,98 €</b>
2014 10	86.414,87 €	0,23	19.875,42 €	- €	19.875,42 €
2014 11	174.181,41 €	0,23	40.061,72 €	- €	40.061,72 €
2014 12	173.609,18 €	0,23	39.930,11 €	29.900,00 €	10.030,11 €
	434.205,46 €		99.867,26 €	29.900,00 €	69.967,26 €
2014 12	3.385,79 €	0,23	778,73 €	778,73 €	- €
<b>2014 12T</b>	<b>437.591,25 €</b>		<b>100.645,99 €</b>	<b>30.678,73 €</b>	<b>69.967,26 €</b>
<b>total</b>	<b>2.031.043,75 €</b>		<b>467.140,06 €</b>	<b>30.716,19 €</b>	<b>436.423,87 €</b>

\* AICB

**Valores a constar nas declarações periódicas de IVA de 2014**

Período	Base Tributável	taxa	IVA	IVA dedutível	IVA a entregar ao Estado
2014 03T	468.205,31 €	23%	107.687,22 €		107.687,22 €
2014 06T	530.097,46 €	23%	121.922,42 €		121.922,41 €
2014 09T	595.149,73 €	23%	136.884,44 €	37,46 €	136.846,98 €
2014 12T	437.591,25 €	23%	100.645,99 €	30.678,73 €	69.967,26 €
<b>total</b>	<b>2.031.043,75 €</b>		<b>467.140,06 €</b>	<b>30.716,19 €</b>	<b>436.423,87 €</b>

  

*	BT	IVA	IVA dedutível	IVA a entregar ao Estado
Prest serv.	434.205,46 €	99.867,26 €	29.900,00 €	69.967,26 €
AICB	3.385,79 €	778,73 €	778,73 €	- €
	437.591,25 €	100.645,99 €	30.678,73 €	69.967,26 €

*Tendo em conta que o contribuinte A..., não efectuou a entrega da totalidade das declarações periódicas relativas ao ano de 2014, verifica-se o incumprimento do determinado no art. 27.º do Código do IVA, i.é., não foram entregues nos cofres do Estado os montantes do IVA exigível, apurado nos termos da lei, nos prazos estabelecidos no artigo 29.º, conjugado com o artigo 41.º, ambos do citado Código do IVA.*

*Pelo informado propõe-se a correcção ao imposto apurado, período a período, calculado com base nos elementos de que dispomos e acima descritos.*

(...)

### **III - Outros elementos relevantes**

*De acordo com a alínea b) do n.º 4 do art. 88º do CIVA as liquidações oficiais emitidas pelos serviços centrais ao abrigo do n.º 1 deste artigo, podem ser objecto de correcção.*

*Uma vez que, nesta data, se encontram emitidas liquidações oficiais nos termos do disposto no n.º 1, do Artº 88º, do Código do IVA, as correcções propostas, de acordo com o disposto no n.º 4, da alínea b), do referido artigo, correspondem à diferença entre o imposto que devia de ter sido liquidado no período de tributação em análise e as liquidações oficiais efectuadas, e que se podem resumir no seguinte quadro:*

Declarações Periódicas de IVA « Página Anterior

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Sujeito Passivo ... A...

LISTA DE DECLARAÇÕES IVA

Período Inicial: 1403T  
Período Final: 1412T

Identificador da Declaração	Data Processamento	Declaração Vigente	Estado	Período	Valor 93C/94C
...	-	<input checked="" type="checkbox"/>	Liquidada	1412T	363,75
...	-	<input checked="" type="checkbox"/>	Liquidada	1409T	363,75
...	-	<input checked="" type="checkbox"/>	Liquidada	1406T	363,75
...	-	<input checked="" type="checkbox"/>	Liquidada	1403T	363,75

*Pelo que, as correcções de IVA correspondem à diferença entre os montantes da Liquidações Oficiosas (LO) e os apurados no capítulo III deste relatório:*

**Montante das correcções de IVA**

Período	IVA declarado	LO	IVA devido	Correcções efectuadas
	€ (1)	€ (2)	€ (3)	€ (4)=(3)-(2)-(1)
2014 03T	- €	363,75 €	107.687,22 €	107.323,47 €
2014 06T	- €	363,75 €	121.922,41 €	121.558,66 €
2014 09T	- €	363,75 €	136.846,98 €	136.483,23 €
2014 12T	- €	363,75 €	69.967,26 €	69.603,51 €
<b>total</b>	<b>- €</b>	<b>1.455,00 €</b>	<b>436.423,87 €</b>	<b>434.968,87 €</b>

C) No ponto II.3.3.3.2 do Relatório da Inspeção Tributária relativo a 2012 (para que se remete no ponto II.3.4.6 do mesmo, transcrito no Relatório da Inspeção Tributária relativo a 2014) refere-se o seguinte:

**II.3.3.3.2- Rendimentos**

*Quanto aos rendimentos anuais, contabilisticamente são registados por um valor global, na conta "7214 -Prestações de Serviços - Quotas dos utilizadores - Ginásio", ascendendo a €576.520,79, o montante referente a este exercício de 2012.*

*Foi seleccionado o mês de abril, aleatoriamente, para verificação da discriminação do valor contabilizado, tendo-se constatado que o suporte documental do valor registado naquele mês é o seguinte - (Anexo 6):*

a) *"Mapa" manual onde são indicadas duas parcelas, uma referente a "receita do balcão" e outra relativa a "receitas SDD + transferências bancárias (inclui devoluções e revogações)", nos montantes de €5.145,60 e de €47.762,94,*

*respetivamente, registados em 30-04-2012, sob o número 40.001, Diário 33, no valor de €52.908.54, correspondente à receita total do mês de abril (fls. 1/40 do Anexo 6);*

- b) "Mapa de Proveitos Global" extraído por mês, sendo o somatório do mês de abril de €52.992,74, cujos valores se encontram discriminados por itens, correspondentes aos recebimentos de diversos tipos de prestações de serviços, que vão desde o aluguer de toalha, cacifo mensal, curso ballet sócios, curso ballet não utentes, semana da dança, até às diversas qualificações das quotas, variáveis em função das modalidades desportivas, da sua duração e frequência semanal, bem como de "livre trânsito" total ou parcial, entre outras. Tendo em conta que o valor aqui apresentado, correspondente à receita do mês abril, não é coincidente com o valor encontrado na alínea anterior, o qual corresponde à receita do mesmo mês, foi solicitado esclarecimentos sobre esta divergência, tendo sido informado que a mesma teria a ver com os "problemas" do "programa informático" (fls.2/40 do Anexo 6);*
- c) A desagregação dos montantes totais antes referidos, corresponde a uma listagem, na qual não é indicado nem o número nem o nome do sócio, sendo apenas o "nº de pagamento" a única correspondência com o respetivo documento de quitação (fatura/recibo ou talão);*
- d) Em ambos os documentos é indicado o "Código" que corresponde ao já referido "nº de pagamento" e a "Descrição" que indica o mês e as descrições já mencionadas na alínea a). Contudo, muito embora na fatura/recibo seja identificado o sócio (número e nome), nos talões não consta qualquer identificação, quer do sócio quer do emitente do documento, sendo que, no mês analisado (abril), do total de 1.400 "registos", 99% dos documentos de quitação da receita correspondem a talões, sendo os restantes 1% referentes a faturas / recibo. A título meramente exemplificativo, juntam-se no Anexo 6, fotocópias das faturas nºs 49, 55, 56, 60, 61, 62 e 68 e dos talões nºs 179673, 180212, 180260, 180407, 180447, 180484, 180579, 180580, 180657, 180722, 180777,*

*180949 e 180966, todos emitidos no mês de abril (de fls. 4/40 a 22/40 do Anexo 5).*

*Tendo em conta o artigo 27º dos Estatutos, nomeadamente a alínea a) onde é referido que o "...produto das jóias e das quotas a pagar pelos Associados...", constitui uma fonte de receita do sujeito passivo, foi solicitada a tabela anual para o ano de 2012, a que se refere a alínea a) do Artº 9º dos mesmos Estatutos, a qual faz parte da Ordem de Serviço nº.../02, datada de 2011-08-09, que aprova a "...nova Tabela de Quotas para a época de 2011/2012...", sendo de salientar os seguintes pontos:*

*"...8. A jóia de inscrição terá o valor máximo de 60,00€*

*9. A Quota Mínima Anual que inclui o seguro desportivo será de 10,00€*

*10. A Quota Mensal a ser suportada pelo Associado, será fixada em conformidade com as modalidades desportivas praticadas pela Associação em conformidade com a tabela anexa..."*

*De referir que os montantes constantes daquela tabela, correspondentes à "DEFINIÇÃO DA QUOTA MENSAL" variam entre os €23,00 e os €54,50, em função da modalidade (desportiva, aquática ou de estúdio) e ainda o treino personalizado.*

- D)** A Requerente impugnou as correções relativas ao exercício de 2012 e correspondentes liquidações mediante a apresentação de um pedido de pronúncia arbitral, que correu os respetivos termos no âmbito do processo n.º 585/2017-T, e que foi julgado parcialmente procedente, por decisão de 24-09-2019 (documento n.º 18 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** A Requerente é uma associação sem fins lucrativos, tendo sido constituída a 10 dezembro de 2004, conforme escritura lavrada no ... Cartório Notarial de

- Competência Especializada de ... (documento n.º 19 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- F)** Os Estatuto da Requerente foram alterados em 12-08-2013, nos termos que constam do documento n.º 20 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- G)** A Requerente tem a sua sede na ..., n.º..., em ..., no local onde, na prossecução dos seus objetivos estatutários, desenvolve a actividade de exploração de instalações desportivas, em especial, instalação capacitada para actividades de ginásio, natação, hidroginástica e aulas de diversas modalidades de índole desportiva, de saúde e bem-estar;
- H)** As instalações onde a Requerente exerce a sua actividade não são próprias, tendo para o efeito de exploração das mesmas, outorgado um contrato de cessão de exploração com a entidade titular da exploração do imóvel, a sociedade «D..., S.A.», pessoa coletiva com o número D...— doravante designada por D...;
- I)** Este contrato foi celebrado no dia 3 de janeiro de 2005, vigorando até dia 31 de Dezembro de 2005, sendo automaticamente e sucessivamente renovado por períodos de um ano, conforme se pode aferir pela cláusula 3.º do respetivo contrato (documento n.º 22 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- J)** Este contrato continua em vigor, tendo-se celebrado duas adendas ao mesmo, a 30 de março de 2007 e a 9 de abril de 2012 (documentos n.ºs 23 e 24 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- K)** É nessas instalações que os associados da Requerente usufruem das vantagens dessa qualidade, praticando desporto e beneficiando a respetiva saúde e bem-estar;
- L)** A Requerente dispõe de um espaço de ginásio, com monitores de treino e também com pessoal especializado na prática de exercício físico e salas de aula onde os seus professores lecionam aos associados a prática de modalidades desportivas, tais como treino funcional e de manutenção, ginástica global e infantil, step, cycling, pilates, diversos tipos de práticas de fitness, yoga, danças diversas, incluindo ballet, entre

outras, sempre numa ótica de melhoramento da condição física e estilo de vida ativa e saudável;

- M)** A Requerente dispõe de uma piscina nas suas instalações, a única existente na cidade de ..., sendo um dos principais equipamentos utilizados pelos seus Associados;
- N)** Nas instalações da piscina são disponibilizadas aulas de natação e aulas de hidroginástica, as primeiras muito frequentadas por jovens (em especial por membros de estabelecimentos de ensino da cidade de ... que são associados da Requerente), as segundas são-no principalmente pela população mais idosa;
- O)** A Requerente realiza ainda torneios desportivos e outras iniciativas de lazer, desporto e bem-estar, de modo gratuito, aos seus associados;
- P)** Nos termos dos Estatutos, os associados pagam um montante de jóia no acto de inscrição, que para o ano de 2012 era no máximo de 60 € (sessenta euros) (documento n.º 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Q)** Os associados da Requerente pagam uma quota mínima anual de € 10 (dez euros), que corresponde ao montante de seguro desportivo obrigatório;
- R)** Cada associado paga uma quota mensal, fixada em conformidade com as modalidades desportivas por si praticadas, conforme tabela anexa ao Documento n.º 25 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido;
- S)** Nessa tabela incluem-se descontos para agregados familiares, jovens e idosos;
- T)** prevê-se no documento n.º 25 a possibilidade de suspensão do pagamento de quotas mensais a associados, sem que percam esta qualidade, nos casos (i) em que se vejam em situação financeira precária por desemprego, (ii) se vejam impossibilitados da prática desportiva nas instalações da Requerente (ii.a) por razões médicas, (ii.b) por motivos profissionais ou (ii.c) de alteração de residência;
- U)** A Requerente tem diversos associados que são pessoas coletivas, as quais, tornando-se elas mesmas associadas, teriam como benefício o acesso dos seus colaboradores a todos os serviços prestados pela Requerente;

- V) A Requerente tinha como associados diversos estabelecimentos de ensino da cidade de ... e empresas;
- W) Em 25-12-2018, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

## 2.2. Factos não provados e fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se nos documentos juntos pela Requerente e os que constam do processo administrativo e em afirmações da Requerente que são corroboradas por documentos e não são contrariadas por qualquer elemento de prova.

Não se provou quais as condições de exercício da actividade pela Requerente que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou demonstradas quanto ao exercício de 2012 se mantivessem em 2014, designadamente quanto aos que servem de base à conclusão de que a *«utilização dos recursos não se esgota na persecução dos objetivos preconizados nos seus estatutos, uma vez que gera excedentes que depois não afeta à execução das suas prestações, sendo estes excedentes utilizados em função das decisões de um grupo restrito dos seus associados»*.

Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira não fez qualquer diligência tendo em vista o apuramento dessas condições no ano de 2014, como se vê pela lista de *«diligências efectuadas»* indicadas no ponto II 3.4 do Relatório da Inspeção Tributária.

Foi exclusivamente com base no Relatório da Inspeção relativa ao exercício de 2012, que transcreveu parcialmente, que a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que *«uma vez que as condições da actividade do contribuinte se mantêm para o ano em análise, iremos proceder às devidas correcções técnicas em sede de IRC e de IVA»*.

Mas, não se encontra no processo qualquer prova de que, em 2014, tivessem sido gerados excedentes que não foram utilizados para execução das suas prestações, nem que tivessem sido utilizados em função das decisões de um grupo restrito dos seus associados, decisões essas que nem são identificadas, bem como os aludidos associados.

### 3. Matéria de direito

#### 3.1. Questão do caso julgado decorrente da decisão proferida no processo arbitral n.º 585/2017-T

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- a acção inspectiva que a Administração tributária efetuou à Requerente no âmbito da ordem de serviço n.º OI2015..., de 10 de julho de 2015 assentou nas conclusões de uma anterior ação inspetiva externa, realizada ao exercício de 2012, cuja fundamentação foi adoptada integralmente;
- a Requerida fundamentou as correções realizadas ao exercício de 2014 em sede IVA nas conclusões alcançadas no RIT relativo ao ano de 2012, considerando o montante declarado pela Requerente na conta corrente – 72 como valor das prestações de serviços e 3 faturas para efeito de imposto a deduzir;
- na decisão arbitral proferida no processo n.º 585/2017-T decidiu-se, em suma, que não se provou que a Requerente se orientasse para a geração de lucros a favor dos seus membros, ou de terceiros, pelo que se deverá ter a mesma como um organismo sem fins lucrativos para efeitos do artigo 9.º, n.º 8 do CIVA aplicável, não podendo tal qualidade poder ser desreconhecida nos termos do artigo 10.º do mesmo diploma, por não se demonstrar que a Requerente actuasse em concorrência directa com outros operadores económicos;
- não se verificam os requisitos da excepção de caso julgado, mas deve impor-se a autoridade do caso julgado, sendo a primeira decisão pressuposto da segunda, quanto *«à decisão das questões preliminares que foram antecedente lógico, indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado, tudo isto em nome da economia processual, do prestígio das instituições judiciais e da estabilidade e certeza das relações jurídicas»*.

Antes de mais é de notar que, quando foram praticados os actos que são objecto do presente processo, ainda não havia sido proferida a decisão do processo n.º 585/2017-T, pelo que não se pode aventar possibilidade de nulidade por violação de caso julgado, prevista na alínea j) do n.º 2 do artigo 161.º do Código do Procedimento Administrativo.

O objecto dos processos arbitrais é a declaração de legalidade de actos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e não a definição directa das relações jurídicas que lhes estão subjacentes, que é o objecto próprio das acções para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

Por outro lado, no âmbito de actos de liquidação de impostos que se reportam a determinados períodos de tempo, as relações jurídicas subjacentes estão legalmente autonomizadas em função dos períodos a que se reportam, pelo que o decidido pela administração ou pelos tribunais relativamente a um dos períodos não constitui precedente obrigatório relativamente a outros períodos.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a afirmar repetidamente, relativamente a este tipo de processos impugnatórios de actos, que o caso julgado abrange a qualificação como vícios, positiva ou negativa, das circunstâncias apreciadas na decisão transitada em julgado, tendo de ser respeitado, em execução do julgado, o juízo feito sobre essa matéria. ( <sup>1</sup> )

Há, assim, um efeito preclusivo do caso julgado que se projeta no exercício do poder administrativo subsequente, mas que se restringe a actos que versem sobre a mesma relação jurídica subjacente (autonomizada relativamente a determinado período de tempo, quando for o caso de o acto a ele se reportar).

No caso em apreço, não se está perante uma situação desse tipo, pois trata-se de prática de actos de liquidação relativos a outros períodos e não praticados em execução do julgado.

Fora do âmbito da execução de julgado, na sequência de declaração de ilegalidade de determinados actos, em processo de tipo impugnatório que têm por objecto actos que se reportam a períodos de tempo determinados, a Administração não está impedida de praticar novos actos do mesmo tipo dos anteriores, com ou sem novos fundamentos, pois a declaração

---

<sup>1</sup> MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Sobre a Autoridade do Caso Julgado das Sentenças de Anulação de Actos Administrativos*, página 136.

de ilegalidade sobre que se forma caso julgado se restringe aos actos que foram apreciados e às relações jurídicas subjacentes geradas no período de tempo a que os actos se reportam.

O caso julgado tem limites objectivos: «*a sentença constitui caso julgado nos **precisos limites e termos em que julga***» (artigo 621.º, n.º 1, do CPC).

No caso em apreço, no processo n.º 585/2017-T declarou-se a ilegalidade de determinados actos que foram objecto desse processo, relativos a relações jurídico-tributárias ocorridas em determinados períodos de tempo, mas nada se decidiu quanto a hipotéticos actos do mesmo tipo referentes outros períodos de tempo, relativos a outras relações jurídico-tributárias semelhantes.

Foi nesses termos que aí se decidiu, pelo que é *nesses termos e com esses limites* que se formou caso julgado.

No que concerne à autoridade do caso julgado relativo a «*questões preliminares que foram antecedente lógico, indispensável à emissão da parte dispositiva do julgado*» ( <sup>2</sup> ), a admitir-se em processos de tipo impugnatório, apenas será viável em situações em que seja tenha sido requerido o julgamento com essa amplitude, em sintonia com o preceituado no artigo 91.º, n.º 2, do CPC, o que não sucedeu no caso em apreço.

Pelo exposto, não procede o pedido de pronúncia arbitral quanto à questão da ilegalidade por violação de caso julgado nem este Tribunal Arbitral está vinculado pelo decidido no processo n.º 585/2017-T quanto diferentes actos e distintas relações jurídico-tributárias.

### **3.2. Questão da ilegalidade das liquidações por falta de fundamentação quanto à demonstração dos pressupostos de afastamento da isenção de IVA**

A Requerente imputa às liquidações impugnadas vício de falta de fundamentação por as correções assentarem na «*assunção — não provada, não documentada e não demonstrada — de que em 2014 a REQUERENTE não reunia as condições para que a sua atividade pudesse beneficiar da isenção de IVA*».

---

<sup>2</sup> Citação que a Requerente faz do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 05-02-2015, proferido no processo n.º 01952/13.

Deverão distinguir-se os conceitos de «*fundamentação material*» e «*fundamentação formal*». Esta última «*pode ser entendida como uma exposição enunciativa das razões ou motivos da decisão*», enquanto a fundamentação material corresponde à «*recondução do decidido a um parâmetro valorativo que o justifique: no primeiro sentido, privilegia-se o aspecto formal da operação, associando-a à transparência da perspectiva decisória; no segundo, dá-se relevo à idoneidade substancial do acto praticado, integrando-o num sistema de referência em que encontre bases de legitimidade*». (...) «*O dever da fundamentação expressa obriga a que o órgão administrativo indique as razões de facto e de direito que o determinaram a praticar aquele acto, exteriorizando, nos seus traços decisivos, o procedimento interno de formação da vontade decisória. O dever cumpre-se desde que exista uma declaração a exprimir um discurso que pretenda justificar a decisão, independentemente de esse arrazoado ser materialmente correcto, convincente ou inatacável*». (3)

Apenas a falta de fundamentação formal constituirá vício de forma.

A falta de fundamentação substancial, por incorrecção ou falta de prova dos pressupostos de facto ou o erro de direito, consubstanciará vício de erro sobre os pressupostos de facto ou erro sobre os pressupostos de direito.

O Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender uniformemente que a fundamentação do acto administrativo ou tributário é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, mas que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal aperceber-se do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto para proferir a decisão, isto é, quando aquele possa conhecer as razões por que o autor do acto decidiu como decidiu e não de forma diferente, de forma a poder desencadear dos mecanismos administrativos ou contenciosos de impugnação. (4)

No caso em apreço, o Relatório da Inspecção Tributária relativo a 2014 enferma de vício de falta de fundamentação, pois não é possível perceber quais as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira conclui, como em 2012, que a «*utilização dos recursos não se esgota*

<sup>3</sup> Como ensina VIEIRA DE ANDRADE, *O dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, páginas 11-13.

<sup>4</sup> Essencialmente neste sentido, podem ver-se, entre muitos, os seguintes acórdãos do STA: de 4-11-1998, processo n.º 40618; de 10-3-1999, processo n.º 32796; de 6-6-1999, processo n.º 42142; de 9-2-2000, processo n.º 44018; de 28-3-2000, processo n.º 29197; de 16-3-2001, do Pleno, processo n.º 40618; de 14-11-2001, processo n.º 39559; de 18-12-2002, processo n.º 48366.

*na persecução dos objetivos preconizados nos seus estatutos, uma vez que gera excedentes que depois não afora à execução das suas prestações, sendo estes excedentes utilizados em função das decisões de um grupo restrito dos seus associados».*

Na verdade, não é sequer identificada qualquer das decisões que hipoteticamente terão sido proferidas no ano de 2014 por um «grupo restrito» de associados da Requerente, não são reveladas as identidades dos associados que integrariam o aludido grupo, nem mesmo sendo indicado quantos associados o formariam.

Da mesma forma, não são indicados quais os «excedentes» gerados em 2014, nem que utilização que lhe terá sido dada.

Na verdade, com a remissão para o Relatório da Inspeção Tributária de 2012 e para o seu ponto II.3.3.3.2 apenas se alude a factos ocorridos em 2012, pelo que se fica sem saber quais as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que esses mesmos factos ou outros semelhantes que não são identificados terão ocorrido em 2014.

Conclui-se, assim, que se está, desde logo, perante uma situação de falta de fundamentação formal.

Com efeito, «equivale à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a motivação do ato» (artigo 153.º, n.º 2, do Código do Procedimento Administrativo), o que sucede manifestamente neste caso, pois não é possível apurar quais as razões pelas quais a Autoridade Tributária e Aduaneira concluiu que, em 2014, se verificava a situação que entendeu verificar-se em 2012, designadamente quais os «excedentes utilizados em função das decisões de um grupo restrito dos seus associados» e quais eram os associados que decidiam e quais as decisões proferidas.

Para além disso, está-se também perante uma situação de falta de fundamentação substancial, que se reconduz a erro sobre os pressupostos de facto, pois não se demonstra que tenham ocorrido factos que permitam extrair aquelas conclusões em que se basearam as correcções efectuadas.

### **3.3. Questões de conhecimento prejudicado**

Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral com fundamento nos vícios referidos, fica prejudicado, por ser inútil, o conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente aos actos impugnados [artigos 130.º e 608.º, n.º 2, 1.ª parte, do CPC, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT].

#### **4. Decisão**

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em

- a) Julgar improcedente a excepção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c) Anular as liquidações de IVA n.ºs n.º 2018..., 2018..., 2018 ... e 2018..., todas de 17-08-2018, relativas aos períodos 03-T, 06-T, 09-T e 12-T do ano de 2014, no valor global de € 503.819,55 e respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 2018..., 2018..., 2018 ... e 2018... .

#### **5. Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 305.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **503.819,55**.

#### **6. Custas**

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **7.956,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 06-05-2019

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(Clotilde Celorico Palma)

(Francisco José Nicolau Domingos)