

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 676/2019-T

**Tema: IVA - Organismo sem fins lucrativos; Isenção; Prestador de serviços.
Interesse na exploração**

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Lopes de Sousa (árbitro-presidente), Dr. José Coutinho Pires e Dr. Marcolino Pisão Pedreiro (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 02-01-2020, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., associação civil sem fins lucrativos, com sede na ..., n.º..., ..., ..., ...-... ..., com o número de identificação de pessoa colectiva ..., doravante designada por “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 das seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios, relativas aos anos de 2015 e 2016;

- a) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201503T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,23;
- b) Liquidação n.º 2019 ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.077.45;
- c) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201506T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;

- d) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.007,84;
- e) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201509T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;
- f) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 940,45;
- g) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201512T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.557,23;
- h) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 847,23;
- i) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201603T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
- j) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 846,61;
- k) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201606T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
- l) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 775,02;
- m) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201609T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
- n) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 704,21.
- o) Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201612T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.355,19;
- p) Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 566,22.

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 09-10-2019.

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 29-11-2019 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 02-01-2019.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 06-02-2020, foi dispensada reunião e alegações.

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, e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas (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.

2. Matéria de facto

Mostram os autos o seguinte:

- A) A Requerente é uma associação civil sem fins lucrativos e de escopo desportivo, dedicando-se ao ensino e fomento da prática da natação do ponto de vista recreativo e competitivo e que não exerce qualquer actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;

B) A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma inspecção à Requerente, relativa aos exercícios de 2015 e 2016, em que foi elaborado o Relatório da Inspeção Tributária (RIT) que consta do processo administrativo, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais o seguinte:

A sociedade iniciou atividade em 1993-09-13 tendo como:

. atividade principal ACTIVIDADES DOS CLUBES DESPORTIVOS (CAE 93120).

. atividade secundária ENSINOS DESPORTIVO E RECREATIVO (CAE 85510).

a. À data dos factos os órgãos sociais são a Assembleia Geral,

• Presidente, B... .

• Vice-Presidente, C...

• Vogais, D...;

b. Direção.

. Presidente, E...,

. Vogais, F...,

. Tesoureiro, G...,

c. Conselho Fiscal,

• Presidente, H....

• Vice-Presidente, I...

• Vogais, J...

Como já referido, a associação tem como contabilista certificado (CG) K..., NIF... .

O sujeito passivo é uma associação sem fins lucrativos, sendo sujeito passivo de IRC nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 2.º do CIRC, tendo usufruído da isenção de IRC nos termos do art. 11.º Do IRC incide sobre o rendimento global que corresponde à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias de IRS nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 3.º do CIRC.

Em sede de IVA

O A... estava enquadrado do regime normal trimestral por opção. Da análise efetuada verificamos que a associação pratica operações isentas a imposto nos termos de art. 9.º do CIVA.

(...)

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS À MATÉRIA COLETÁVEL

(...)

Em sede de IRC, o A... entregou a modelo 22 indicando tratar-se de um SP residente que não exerce a título principal uma atividade de natureza comercial, Industrial ou agrícola, indicando no regime de tributação a isenção definitiva, com o fundamento de reunir os requisitos para beneficiar da isenção prevista no art.º 11.º do CIRC.

O art. 11º do CIRC isenta de IRC os rendimentos diretamente derivados do exercício de atividades culturais, recreativas e desportiva nomeadamente, à observância continuada do requisito estabelecido na alínea c) do n.º 3 daquele artigo, ou seja, à inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários, por si mesmos ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das atividades económicas prosseguidas pelas entidades.

Para que fique prejudicado o direito àquela isenção, basta que um só membro dos órgãos estatutários tenha interesse direto ou indireto nos resultados da atividade económica prosseguida.

Por resultado das atividades económicas prosseguidas deve entender-se o chamado resultado líquido do exercício, que consiste na diferença entre os proveitos gerados e as perdas suportadas em virtude do exercício daquelas atividades.

A existência de um interesse direto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados da atividade desenvolvida pressupõe o recebimento de uma parte dos lucros gerados por essa atividade.

Por sua vez, a existência de um interesse indireto dos membros dos órgãos estatutários está associada à obtenção de rendimentos/benefícios que de alguma forma estejam relacionados com a atividade económica prosseguida, mas que não sejam diretamente resultantes desta. Tal poderá verificar-se, por exemplo, se um membro dos órgãos estatutários prestar serviços regulares à associação, como trabalhador independente, que estejam relacionados com a referida atividade, ou ainda se existirem membros dos órgãos estatutários que sejam detentores de partes sociais de empresas, onde exerçam cargos de gestão e com as quais a associação tenha relações comerciais frequentes no âmbito da atividade económica prosseguida. Em ambos os casos, poderá considerar-se que existe interesse dos membros dos órgãos estatutários nos resultados de exploração da associação, uma vez que obtêm rendimentos que estão fortemente dependentes da atividade por esta desenvolvida.

Os órgãos estatutários podem ser remunerados, mas apenas pela função que desempenham nesses órgãos e desde que essa remuneração seja feita através de pagamentos fixos mensais, que não sejam determinados em função dos resultados de exploração.

Analisada a informação disponível relativa aos órgãos sociais em exercício nos períodos em análise, assim como a informação sobre os beneficiários de remunerações pagas pelo SP detetamos que o vogal da Direção F..., NIF..., auferiu, nos anos em análise, os seguintes rendimentos pagos pelo A...:

Ano	Entidade Pagadora	Rendimentos	Tipo de Rend.	Retenção IRS	Retenção Sobretaxa
2015	...	19.370,00	B	4842,50	0,00
2016	...	19.575,00	B	4893,75	0,00

Analisados os recibos eletrónicos emitidos por F... apuramos que estes valores são recebidos unicamente como contrapartida da função de coordenador de treinadores alta competição que desempenha no A... .

Confrontamos o presidente da direção com esta realidade ao que este respondeu que nunca houve qualquer Interesse económico no resultado do A... por parte do vogal em causa, que lhe terá sido atribuído tal cargo apenas a título de reconhecimento seu mérito como coordenador/treinador da competição.

Apesar da justificação do presidente da direção e tendo presente o atrás referido, concluímos que o A... aplicou indevidamente a isenção do IRC nos rendimentos derivados do exercício da sua atividade, já que existe um membro dos órgãos sociais, vogal da Direção, que no âmbito da atividade da associação, obtém rendimentos de trabalho independente, considera-se não estar cumprido o requisito a que se refere a alínea a) do n.º 2 do art. 11.º do CIRC, pelo que, os rendimentos que o A... obteve diretamente derivados de atividades desportiva, não podem beneficiar da isenção de IRC.

(...)

III.3. ANÁLISE DO ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IVA

O CIVA dispõe no n.º 8 do seu art. 9.º que estão isentas deste imposto "as prestações de serviços efetuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de atividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas atividades".

O art. 10.º do mesmo código diz que "para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

- a) Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;*
- b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas atividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior;*
- c) Pratiquem preços homologados pelas autoridades públicas ou, para as operações não suscetíveis de homologação, preços inferiores aos*

exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto;

d) Não entrem em concorrência direta com sujeitos passivos do imposto.

Constata-se então que o CIVA também condiciona a isenção deste imposto à inexistência de algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração das associações por parte dos seus órgãos sociais.

Assim, também em sede de IVA está prejudicado o direito à isenção, tendo-a o A... aplicado indevidamente nas prestações de serviço relacionadas com o exercício da sua atividade.

III.4. CORREÇÕES EM SEDE DE IVA

Como já referido o A... aplicou indevidamente a isenção de IVA nas prestações de serviço relacionadas com o exercício da sua atividade.

Para cálculo do valor do IVA devido, e por isso a corrigir, vamos considerar que os valores recebidos pelo SP como contrapartida dos serviços prestados no âmbito da sua atividade já incluem IVA à taxa prevista no art. 18.º do CIVA de 23%.

Teremos então que expurgar do valor total destes rendimentos o IVA incluído, obtendo assim a base tributável do imposto:

• no ano de 2015, €269.679,45/ (1+0,23) = €219.251,59;

• no ano de 2016, €269.687,11/ (1+0,23) = €219.257,81

O valor do IVA LIQUIDADO devido e em falta será:

• no ano de 2015, €269.679,45 -€219.251,59 = 50.427,86;

• no ano de 2016, €269.687,11-€219.257,81 = 50.429,30;

Confrontado com a possibilidade de pode vir a ser tributado em sede de IVA, o SP resolveu apurar o potencial valor do imposto que teria direito a deduzir.

Para tal elaborou duas folhas de cálculo (que se encontram impressas junto do processo do presente procedimento) onde identifica o n.º interno da contabilidade, o n.º documento base, a base tributável, o valor do IVA e o total

do documento. Os documentos que constam de tal folha perfazem o montante de IVA dedutível de:

Através de amostragem, validamos todos os documentos cujo valor de IVA dedutível é superior ou igual a €100,00, que correspondem ao subtotal de:

- no ano de 2015. €23.398,96;
- no ano de 2016. €22.027,26.

Através de amostragem, validamos todos os documentos cujo valor de IVA dedutível é superior ou igual a €100,00, que correspondem ao subtotal de:

- no ano de 2015, €18.814,89 (cerca de 80% do universo);
- no ano de 2016, €16.443,96 (cerca de 75% do universo).

Por não terem sido detetadas quaisquer irregularidades, vamos considerar, para cálculo o valor do imposto em dívida o total do IVA dedutível conforme a folha de cálculo.

O valor do IVA a deduzir será de 2:

- no ano de 2015. €23.398,96:
- no ano de 2016. €22.027,26.

Resumo dos valores do IVA:

ANO	IVA APURADO		
	LIQUIDADO	DEDUZIDO	VALOR A PAGAR
2015	50.427,86	23.398,96	<u>27.028,90</u>
2016	50.429,30	€ 22.027,26	<u>28.402,04</u>

(...)

VIII. DIREITO DE AUDIÇÃO

Em 2019-04-17, foi enviada carta registada (ofício n.º...) para a sede do sujeito passivo notificando-o do Projeto de Relatório de Inspeção Tributária, nos termos previstos no artigo 60.º da Lei Geral Tributária (LGT) e no artigo 60.º do Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT). O sujeito passivo foi notificado em 2019-04-18.

Em 2019-05-03, deu entrada nesta direção de finanças petição do A... relativa ao exercício do direito de audição, cumprindo assim o prazo para tal.

A petição do SP opõe-se às correções propostas pela AT, nomeadamente a impossibilidade de beneficiar da isenção de IRC, nos termos do art. 11.º do CIRC, assim como da isenção de IVA prevista no n.º 8 do art. 9.º CIVA.

Da Petição salientamos os seguintes pontos:

« ponto 3. "F... (...)... é vogal da Direção da contribuinte";

• ponto 5. "o exercício do cargo pelos membros da Direção não é remunerado (...). Não existe a favor dos membros dos órgãos sociais qualquer gratificação, participação nos resultados ou qualquer outro benefício":

• ponto 6. "F... presta ao A... serviços de coordenador e treinador e responsável técnico da secção de competição do A...":

• ponto 8, "(F...) presta tais serviços na qualidade de trabalhador independente, auferindo rendimentos enquadrados na categoria B de IRS";

• ponto 11. "não se trata, pois, de um serviço de direção ou gestão da associação";

• ponto 18, "não tem, pois, qualquer sentido considerar-se que as remunerações que auferem (...) possam ser vistas como interesse de um membro dos órgãos sociais nos resultados de exploração".

Resumindo os pontos III. 2 e III.3, deste relatório, nomeadamente a análise do enquadramento em sede de IRC e IVA, somos a dizer:

• da isenção prevista no n.º 1 do artigo 11.º do CIRC só podem beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício das atividades lá previstas e desde que se verifiquem cumulativamente as duas condições do n.º 2 do mesmo artigo, salientando-se a sua alínea a) que diz: "em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas";

• a inexistência de qualquer interesse direto ou indireto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados da exploração das atividades económicas exercida pela entidade, fica desde logo prejudicada a partir

do momento em que um só membro (ou mais) dos órgãos estatutários o passe a ter;

- *a existência de um interesse indireto dos membros dos órgãos estatutários está associada à obtenção de rendimentos/benefícios que de alguma forma estejam relacionados com a atividade económica prosseguida, mas que não sejam diretamente resultantes desta;*

- *o exemplo utilizado pela doutrina para definir o interesse indireto é o caso de um membro dos órgãos estatutários prestar serviços regulares à entidade, como trabalhador independente, que estejam relacionados com a referida atividade, já que os rendimentos provenientes de tal estão dependentes da atividade desenvolvida pela entidade;*

- *os órgãos estatutários poderão ser remunerados, mas apenas pela função que desempenham nesses órgãos;*

« relativamente ao IVA, a isenção prevista no n.º 8 do seu art. 9.º está dependente do seu art. 10.º que prevê que só poderão beneficiar de tal isenção os organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente cumpram com os quatro requisitos aí previstos em que se inclui que "em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração;

- *ou seja, o CIVA também condiciona esta isenção à inexistência de algum interesse direto ou indireto nos resultados da exploração das associações por parte dos seus órgãos sociais.*

- *assim, face aos pontos anteriores, também em sede de IVA está prejudicado o direito à isenção.*

Relativamente às alegações do SP:

- *não está prevista qualquer exceção que afaste o conceito de "interesse indireto" para o caso de um colaborador/trabalhador independente da instituição quando passe a órgão estatutário, independentemente do motivo para tal, por isso não podemos considerar as alegações do SP;*

- *F..., depois de se tornar órgão estatutário, vogal, continuou a auferir rendimentos de trabalho independente como coordenador técnico/treinador de natação, rendimentos que estão diretamente dependentes da atividade desenvolvida pela entidade, como é assumido pelo SP em vários pontos da petição, confirmando assim a existência de um interesse indireto do mesmo nos resultados de exploração do A..., nos termos previsto na lei;*
- *assim no âmbito do direito de audição não nos foi apresentado qualquer novo dado/facto que demonstrasse o contrário do concluído no projeto de correções.*

Face ao exposto, mantêm-se as correções propostas no Projeto de Relatório de Inspeção Tributária.

- C) Na sequência da inspeção, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu as seguintes liquidações de IVA e juros compensatórios:
1. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201503T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,23;
 2. Liquidação n.º 2019 ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.077,45;
 3. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201506T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;
 4. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.007,84;
 5. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201509T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;
 6. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 940,45;

7. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201512T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.557,23;
 8. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 847,23;
 9. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201603T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
 10. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 846,61;
 11. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201606T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
 12. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 775,02;
 13. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201609T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
 14. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 704,21.
 15. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201612T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.355,19;
 16. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 566,22.
- D)** Em 10-07-2019, a Requerente pagou as quantias liquidadas (documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- E)** Em 08-10-2019, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

3. Matéria de direito

A questão que é objecto do presente processo é a de saber se uma associação sem fins lucrativos, que tem como actividade a prática da natação, deixa de beneficiar da isenção de IVA prevista no n.º 8) do artigo 9.º do CIVA numa situação em que um membro da sua direcção é remunerado por um serviço que presta como coordenador técnico/treinador de natação.

O n.º 8) do artigo 9.º e o artigo 10.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) estabelecem o seguinte, no que aqui interessa:

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

(...)

8) As prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades;

(...)

Artigo 10.º

Conceito de organismos sem finalidade lucrativa

Para efeitos de isenção, apenas são considerados como organismos sem finalidade lucrativa os que, simultaneamente:

a) *Em caso algum distribuam lucros e os seus corpos gerentes não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração;*

(...)

O membro da direcção F... já prestava serviços remunerados à Requerente antes de ser membro da sua direcção, como trabalhador independente, e continuou a prestá-los depois de passar a integrá-la.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu, em suma, integrando a direcção, este trabalhador independente passou a ser um dos corpos gerentes que tem «*interesse indirecto nos resultados da exploração*» da Requerente.

A referida isenção tem subjacente o artigo 132.º da Directiva n.º 2006/112/CE do Conselho, de 28-11-2006, em que se estabelece que

1. *Os Estados–Membros isentam as seguintes operações:*

(...)

m) *Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física;*

Nos termos do artigo 133.º da Directiva n.º 2006/112/CE, os Estados–Membros podem fazer depender, caso a caso, a concessão da isenção prevista na alínea m) do n.º 1 do artigo 132.º (além de outras) a organismos que não sejam de direito público da observância de condições, em que se inclui a prevista na alínea c) de que «*esses organismos devem ser geridos e administrados essencialmente a título gratuito por pessoas que não tenham, por si mesmas ou por interposta pessoa, qualquer interesse directo ou indirecto nos resultados da exploração*».

Em face da supremacia do Direito da União sobre o Direito Nacional, que resulta do n.º 4 do artigo 8.º da CRP, as nomas do CIVA devem ser interpretadas em sintonia com as da Directiva n.º 2006/112/CE.

Como entendeu o TJUE no acórdão de 21-03-2002, proferido no processo n.º C-267/00 (Zoological Society of London), reportando-se à norma equivalente da Sexta Directiva, 7/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977,

«O objectivo desta condição é, portanto, reservar o benefício da isenção de IVA aos organismos que não têm finalidade comercial, exigindo que as pessoas que participam na gestão e na administração de tais organismos não tenham um interesse financeiro próprio nos resultados destes, através de uma remuneração, de uma distribuição de lucros ou de qualquer outro interesse financeiro, mesmo indirecto» (§ 18);

«a condição enunciada nesta disposição tem por objecto efectuar uma distinção entre as actividades das empresas comerciais e as dos organismos que não têm qualquer fim lucrativo, a saber, os que não têm por objectivo gerar lucros para os seus membros. A expressão «essencialmente a título gratuito» refere-se, portanto, tanto aos membros que compõem os órgãos dirigentes como às pessoas que, sem serem designadas pelos estatutos de um organismo tal como visado pela referida disposição, exercem efectivamente a sua direcção, bem como às retribuições que estas últimas recebem eventualmente, de forma habitual ou a título excepcional, da parte do referido organismo» (§ 26).

Percebe-se que esta referência às retribuições se reporta à actividade de direcção, pois não há qualquer sinal de que se tenha ponderado a prestação de serviços de outro tipo por pessoas que exercem aquela actividade, o que se confirma pelo § 27 do referido acórdão em que se refere a necessidade de determinar *«se, em virtude de uma eventual contribuição para a gestão do organismo, tal como foi definida no quadro da resposta à questão da alínea a), de pessoas que têm um interesse financeiro neste, assim como relativamente às eventuais retribuições concedidas a estas últimas, pode ou não considerar-se que a gestão e a administração de um organismo tem um carácter essencialmente gratuito».*

Isto é, o que se depreende deste acórdão é que, para além da distribuição de lucros, o recebimento de uma remuneração pelos efectivos gestores dos organismos, pela actividade de gestão, se considera reveladora de interesse destes nos resultados da exploração.

Mas, no caso em apreço não se está perante uma situação deste tipo, pois a remuneração

recebida pelo membro da direcção F... não tem subjacente a actividade de direcção, mas sim a prestação de serviços de coordenador e treinador e responsável técnico da secção de competição, que já prestava antes de integrar a direcção.

Por outro lado, essa remuneração é fixa, depende apenas da prestação dos serviços referidos, e o direito a recebê-la, tanto antes como depois da integração do F... na direcção, é independente do resultado da actividade desenvolvida pela Requerente, do lucro ou prejuízo que resulte da sua actividade.

O facto de a remuneração não se ter alterado, antes e depois da integração do prestador de serviços F... na direcção, revela que está se reporta a esta serviços e não à actividade de direcção.

Por outro lado, como bem diz a Requerente, *«o que a lei pretende, como é compreensível, é afastar da isenção situações de abuso, em que as entidades em causa possam ter um fim lucrativo encapotado, com dissimulação de lucros através da atribuição de remunerações ou gratificações aos membros dos seus órgãos sociais»*, o que não se verifica no caso em apreço.

De resto, é manifesto que, antes e depois da integração na direcção deste coordenador e treinador e responsável técnico da secção de competição, a finalidade do organismo não se alterou.

Pelo exposto, conclui-se que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro de interpretação do n.º 8) do artigo 9.º e da alínea a) do artigo 10.º do CIVA, que justifica a sua anulação, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

3.1. Juros compensatórios

As liquidações de juros compensatórios têm como pressuposto as respectivas liquidações de IVA (artigo 35.º, n.º 8, da LGT), pelo que enfermam dos mesmos vícios que afectam estas liquidações, justificando-se também a sua anulação.

4. Restituição de quantia paga em excesso e juros indemnizatórios

A Requerente pede a devolução dos valores que pagou com juros indemnizatórios desde a data do pagamento (10-07-2019).

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou*

impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido» e do artigo 61.º, n.º 4, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumpra, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios.

A Autoridade Tributária e Aduaneira não questiona a quantificação dos montantes pagos, referidos no documento n.º 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral.

Na sequência da anulação das liquidações, a Requerente tem direito a ser reembolsada das quantias indevidamente suportadas, no montante global de € **61.250,65**.

No que concerne ao direito a juros indemnizatórios, é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

2 – Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

No caso em apreço, conclui-se que os erros que afectam as liquidações são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois emitiu-as por sua iniciativa.

Os juros indemnizatórios devem ser contados com base na quantia de € 61.250,65, desde 10-07-2019, data em que ocorreram os pagamentos, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

5. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- A.** julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- B.** Anular as seguintes liquidações de eiva e juros compensatórios:
 - 1.** Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201503T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,23;
 - 2.** Liquidação n.º 2019 ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.077,45;
 - 3.** Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201506T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;
 - 4.** Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 1.007,84;

5. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201509T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.757,22;
6. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 940,45;
7. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201512T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.557,23;
8. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 847,23;
9. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201603T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
10. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 846,61;
11. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201606T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
12. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 775,02;
13. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201609T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 7.100,51;
14. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 704,21.
15. Liquidação n.º 2019 ... referente a IVA do período 201612T, que determina um valor de imposto a pagar no montante de € 6.355,19;
16. Liquidação n.º ... referente a juros compensatórios sobre a liquidação precedente, que determina um valor de juros a pagar no montante de € 566,22.

- C. Julgar procedentes os pedidos de devolução das quantias pagas e de juros indemnizatórios;
- D. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar à Requerente a quantia de € 61.250,65, acrescida de juros indemnizatórios contados com base naquela quantia, desde 10-07-2019, até ao integral reembolso do montante pago, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.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 € **61.250,65**.

7. Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **2.448,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 20-02-2020

Os Árbitros

(Jorge Lopes de Sousa)

(José Coutinho Pires)

(Marcolino Pisão Pedreiro)