

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 613/2022-T

Tema: IRC/IVA - Organismo sem fins lucrativos. Isenção. Interesse na exploração.

SUMÁRIO:

1. Para efeitos do art. 11º, nº1, CIRC e 10º a) CIVA, a existência de interesse indirecto de um membro de órgão social nos resultados da exploração de um organismo sem fins lucrativos pressupõe a demonstração de que a prestação realizada pelo dirigente não representa qualquer utilidade para o mesmo, ou que a remuneração estipulada pelos serviços prestados é manifestamente excessiva, ou ainda que a remuneração estipulada varia em consequência dos resultados obtidos.
2. Não se tendo demonstrado nenhuma dessas circunstâncias, não se pode considerar existir interesse indirecto nos resultados da exploração apenas pelo facto de o dirigente ser trabalhador subordinado do organismo sem fins lucrativos e sócio de uma sociedade que a ele presta serviços e lhe arrenda um imóvel.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. No dia 12-10-2022, o sujeito passivo A..., com o número de identificação fiscal ..., com sede na Rua ..., nº ... – ..., em Lisboa, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral colectivo, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º, nº1, alínea a), 3º, nº1, e 10.º, nºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), e dos artigos 1º e

2º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março, solicitando a anulação por ilegalidade das liquidações nºs ... de 2022 (IRC e juros compensatórios), ... de 2022 (IVA), ... de 2022 (juros compensatórios e de mora), ... de 2022 (IVA), ... de 2022 (juros compensatórios e de mora), ... de 2022 (IVA), ... de 2022 (juros compensatórios e de mora), ... de 2022 (IVA), ... de 2022 (juros compensatórios e de mora), no montante total de € 58.653,97.

2. Nos termos do n.º 1 do artigo 6.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem designou o signatário como Árbitro deste processo, disso notificando as partes.

3. O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído para apreciar e decidir o objecto do processo.

4. Os fundamentos que sustentam o pedido de pronúncia arbitral da Requerente são em súmula, os seguintes:

4.1. A Requerente foi constituída por escritura pública lavrada a 13 de setembro de 2011 no Cartório Notarial da Dr.ª B..., sito na ..., nº ..., ..., em Lisboa, tendo por objecto o *"fomento de ações de prática desportiva entre jovens, como componente educacional não formal, como forma de integração social, promoção de eventos desportivos e culturais, campos de férias e atividades de apoio à família"*.

4.2. Em termos fiscais a Requerente declarou a actividade de *"Outras Actividades Desportivas não Especificadas"*, com o CAE 093122.

4.3. Acontece que a Requerente foi objeto de um acto inspectivo por parte da Administração Fiscal iniciado a 27/12/2021, com base na OI2021... da Direção de Finanças de Lisboa e relativamente ao exercício de 2019.

4.4. Em virtude da referida inspecção foi elaborado o relatório da mesma que foi notificado à Requerente através do seu mandatário pelo ofício nº ... de 7 de junho de 2022.

4.5. Na sequência do referido relatório, foram emitidas as seguintes notas de liquidação:

a) Liquidação nº 2022..., de 21 de junho de 2022, referente a IRC do exercício de 2019, que determina um valor de imposto a pagar no montante de €6.529,93 acrescido de

€765,95 de tributações autónomas num total de imposto de €7.295,88, a qual incluía, ainda uma liquidação de juros compensatórios no montante de €529,30;

b) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201903T, que determina um valor a pagar de €13.993,37;

c) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201903T, que determina um valor a pagar de €1.759,25;

d) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201906T, que determina um valor a pagar de €10.291,10;

e) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201906T, que determina um valor a pagar de €1.188,50;

f) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201909T, que determina um valor a pagar de €9.963,43;

g) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201909T, que determina um valor a pagar de €1.045,45;

h) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201912T, que determina um valor a pagar de €12.197,26;

i) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201912T, que determina um valor a pagar de €1.156,38.

4.6. O Relatório da Inspeção Tributária que originou as liquidações aqui sindicadas baseia-se no argumento de que a Requerente, não reúne os pressupostos legais previstos no nº 2 do artigo 11º do CIRC, para beneficiar da isenção de IRC e do artigo 10º do CIVA para beneficiar da isenção de IVA.

4.7. Assim, a Inspeção Tributária desconsiderou o benefício de isenção em sede de IRC e enquadrou no regime geral de tributação dos rendimentos obtidos pela Requerente, procedendo à correcção do lucro tributável declarado com base nas regras de tributação relativas ao regime geral.

4.8. Em resultado dessa desconsideração, a AT considerou como IVA em falta o IVA que deixou de ser liquidado sobre operações inicialmente isentas segundo o entendimento da Requerente.

4.9. Efetivamente o artigo 11º do CIRC condiciona a respetiva isenção a que os membros dos órgãos sociais das associações não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das atividades prosseguidas pelas mesmas.

4.10. A AT, no relatório, refere os seguintes factos

“Verifica-se que a sócia fundadora da A..., C..., NIF:... é a Presidente da Direção da referida associação e trabalhadora dependente da mesma. No ano de 2019, a referida presidente auferiu rendimentos de trabalho dependente no valor de € 9.799,96. C... também é sócia da empresa D... Lda, NIF:

No ano de 2019, a empresa B... Lda faturou à Associação o valor total de € 91.350,00, relativos a serviços de apoio de gestão desportiva (€ 55.350,00) e a rendas de imóveis (€ 36.000,00).

Tendo em conta que a quase totalidade dos rendimentos (€ 93.000,00) da referida empresa são pagos pela Associação, configura uma participação indireta nos resultados da A..., sendo este factor impeditivo da referida associação beneficiar da isenção de rendimentos conforme disposto na al. a) do n.º 2 do art. 11 do CIRC, a qual determina que a isenção concedida depende da verificação do requisito “inexistência de qualquer interesse directo ou indirecto dos membros ou órgãos estatutários, por si mesmo ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades por ela prosseguidos”.

4.11. A AT considera, portanto, que o facto de a Presidente da Direção da Associação A... ser também assalariada da associação e de ser sócia da empresa D..., Lda e esta ter prestado serviços de apoio de gestão desportiva e ter cobrado uma renda de imóveis, por si só, consubstancia uma participação indireta nos resultados da Associação A... .

4.12. A Requerente discorda desta conclusão, entendendo que, para que se possa considerar que se tem um “*interesse direto ou indireto nos resultados de exploração*” da associação, é necessário que o membro dos órgãos sociais obtenha de algum modo uma parte do resultado da exploração da associação, o qual seria superior sem esse interesse.

4.13. Ora, a Presidente da ora Requerente auferiu uma remuneração da associação por uma actividade que desempenha na mesma e que nada tem a ver com as suas funções de direcção.

4.14. Efectivamente, a mesma exerce uma actividade de apoio às várias equipas técnicas e estabelece a ligação destas com a direcção da associação e ainda de atendimento dos encarregados de educação, trabalho esse para que foi contratada devido às suas habilitações académicas e conhecimentos específicos na área do desporto.

4.15. Tem vindo a ser jurisprudência pacífica do CAAD o entendimento de que o facto de um membro da direcção de uma associação sem fins lucrativos exercer uma actividade remunerada na mesma associação, por si só, não implica que tenha um interesse directo ou indirecto nos resultados da associação e, conseqüentemente ocorra a perda do direito à isenção quer do IRC, quer do IVA, veja-se nesse sentido, entre outros Acórdãos dos processos nº 187/2019-T e do nº 676/2019-T, de 27/11/2019 e 20/02/2020, respetivamente.

4.16. Ora, no caso dos presentes autos, a dirigente sobre quem se alega existir um “*interesse directo nos resultados*” é uma técnica desportiva que trabalha para a entidade Requerente, dando apoio às várias equipas técnicas, servindo de ligação entre estas e a direcção da associação e ainda tem como função proceder ao atendimento dos encarregados de educação sempre que estes o solicitem ou quando seja necessário para o bom desempenho das actividades da Requerente.

4.17. Portanto, só poderemos afirmar, no caso da dirigente C..., que os rendimentos que lhe são pagos consubstanciam uma situação de “*interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração*” da Requerente se esses rendimentos excederem manifestamente a utilidade económica que a prestação proporciona à beneficiária, ou se

o seu montante, também manifestamente variar em função dos resultados de exploração. De contrário, tais rendimentos serão apenas a remuneração normal de uma prestação de uma actividade técnica.

4.18. Ora, em primeiro lugar, a remuneração da dirigente C... não varia em função dos resultados de exploração da Requerente, sendo fixa e igual todos os meses.

4.19. Em segundo lugar, a remuneração em causa equivale a um rendimento anual de 9.799,96 euros, o que, para as funções que a dirigente desempenha, não pode ser considerado um montante que manifestamente exceda a utilidade do serviço prestado, tanto mais que são funções eminentemente técnicas.

4.20. Por tudo o que ficou exposto, conclui-se que a remuneração auferida pela dirigente C... ao serviço da Requerente, correspondendo a uma retribuição normal, não excessiva, de um trabalho efectivamente prestado à Requerente e de que esta necessita em absoluto, não pode considerar-se como configurando uma situação de “interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração da Requerente”.

4.22. Quanto aos pagamentos efectuados à sociedade D..., Lda, quer a título de prestação de serviços, quer a título de rendas, também não assiste razão à AT para que tal constitua um interesse indirecta nos resultados da Requerente por parte da Presidente da Direcção, C... .

4.23. Com efeito, para se chegar a essa conclusão é necessário demonstrar, em primeiro lugar, que os serviços prestados não são do interesse da Associação, ou então que os pagamentos efetuados pela Associação à empresa D... Lda pelo fornecimento de bens e serviços continham implicitamente uma verba subtraída aos lucros da Associação.

4.24. Ora quanto ao interesse da Associação nos serviços prestados pela empresa D... Lda, não restam dúvidas pela análise do contrato que os mesmos são de primordial importância para a actividade da Associação, uma vez que lhe cabe a gestão das equipas de futebol, incluindo o recrutamento dos treinadores e demais elementos das equipas técnicas.

4.25. Quanto às rendas pagas, as mesmas reportam-se ao espaço onde a Requerente exerce a sua atividade, sendo por isso, fundamentais para a sua atividade.

4.26. Ora, não havendo majoração dos preços dos serviços prestados nem do valor das rendas cobradas, não poderá nunca concluir-se pela participação, ainda que indirecta, nos resultados da Associação por parte da Presidente da Direcção, apesar de a mesma ser sócia da referida sociedade.

4.27. Por outro lado, conforme se pode constatar pela análise dos respetivos contratos quer de prestação de serviços, quer do subarrendamento, os valores fixados são certos e sem qualquer conexão com o resultado da associação.

4.28. Em caso algum há a atribuição de remuneração em função dos resultados obtidos pela associação, apenas existindo a remuneração dos serviços efectivamente prestados independentemente de haver ou não lucro.

4.29. Consequentemente, teremos de concluir que estavam verificados os pressupostos para que a Requerente beneficiasse quer da isenção do IRC, quer da isenção de IVA quanto aos bens previstos nos n.ºs 8, 19 e 20 do artigo 9º do CIVA, devendo por isso ser anuladas as liquidações adicionais impugnadas.

5. Por seu turno, a Requerida Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) apresentou resposta, na qual se defendeu, em súmula, nos seguintes termos:

5.1. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objecto a liquidação adicional de IRC n.º 2022..., relativa ao período de tributação de 2019 e as liquidações de IVA, melhor identificadas no pedido arbitral.

5.2. A Requerida pugna pela manutenção na ordem jurídica das liquidações impugnadas por entender que as mesmas consubstanciam uma correcta aplicação do direito aos factos.

5.3. Do teor do pedido de pronúncia arbitral resulta não estarem reunidos os pressupostos do n.º 1 do art. 3º do RJAT para a cumulação de pedidos, uma vez que os pedidos formulados nos presentes autos respeitam a diferentes actos tributários,

mais concretamente a liquidações de IRC e de IVA e não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

5.4. Conforme resulta do art. 104º CPPT, só é admissível a cumulação de pedidos quando estes se reportem a tributos idênticos, porquanto a pretensão de anulação de um determinado tributo assenta em normas próprias desse mesmo tributo, enquanto que a pretensão de anulação de outro imposto assenta em diferentes normas próprias desse outro imposto.

5.5. No caso em apreço verifica-se uma situação de cumulação ilegal de pedidos, na medida em que no mesmo pedido de pronúncia arbitral são deduzidos pedidos de anulação de dois tributos diferentes, IVA e IRC, sendo que cada uma das pretensões de anulação são diferentes.

5.6. Neste mesmo sentido se pronuncia a jurisprudência, entre outros, no Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 29.5.2007, processo n.º 01549/06, de 13.03.2002 – Recurso n.º 26 752, de 26.03.2003- Recurso n.º 131/03-30 e de 11.03.03 – Recurso n.º 7382/02.

5.7. Em idêntico sentido, já se pronunciou também o CAAD, nomeadamente, no âmbito dos processos 411/2014-T e 233/2015-T, em que foi proferida decisão interlocutória no sentido da cumulação ilegal de pedidos de IVA e de IRC.

5.8. Ora, nos termos dos artigos 186º, n.º 2, alínea c), 187º, 576º, n.º 2 e 577.º, alínea b), todos do CPC (aplicável *ex vi* artigo 29.º, alínea e) do n.º 1 do RJAT), a cumulação ilegal de pedidos constitui exceção dilatória determinante da absolvição da instância, devendo, por isso, absolver-se a Requerida da instância quanto à totalidade do pedido, ou subsidiariamente, relativamente ao pedido que não prosseguir para apreciação do Tribunal.

5.9. As liquidações adicionais contestadas estribaram-se no procedimento de inspeção OI2021..., para confirmação da isenção de IRC, uma vez que a Requerente efectuara aquisições intracomunitárias sem entrega de IVA.

5.10. Conforme se alcança no relatório de inspeção, a Requerente indicou incorrectamente o valor de €18.496,93 no campo 302 do quadro 031 - Rendimentos isentos/isenção definitiva do Anexo D da mod. 22, por ter considerado tratar se de rendimentos líquidos que beneficiam de isenção de IRC (rendimentos positivos), quando não poderia beneficiar desta isenção porque não cumpria os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 11.º do CIRC.

5.11. Outrossim, declarou incorrectamente o valor de €18.496,93 no campo 324 - Lucro Tributável do quadro 09 - Apuramento da Matéria Coletável, relativo ao sector isento, no período de 2019, quando deveria ter indicado esse valor no referido quadro mas no campo 311 - Matéria Coletável do Regime Geral, por transporte do campo D243 do Anexo D da IES.

5.12. Para as correções efectuadas **em sede de IRC** foram então coligidos os seguintes factos:

«Verifica-se que a sócia fundadora da A..., C..., NIF:... é a Presidente da Direção da referida associação e trabalhadora dependente da mesma. No ano de 2019, a referida presidente auferiu rendimentos de trabalho dependente no valor de €9.799,96. C... também é sócia da empresa D... Lda, MF:....

No ano de 2019, a empresa D... Lda faturou à Associação o valor total de €91.35000, relativos a serviços de apoio de gestão desportiva (€55.350,00) e a rendas de imóveis (€36.000,00).

Tendo em conta que a quase totalidade dos rendimentos (€93,000,00) da referida empresa são pagos pela Associação, configura urna participação indireta nos resultados da A..., sendo este factor impeditivo da referida associação beneficiar da isenção de rendimentos conforme disposto na al. a) do n.º 2 do art. 11 do CIRC, a qual determina que a isenção concedida depende da verificação do requisito “inexistência de qualquer interesse direto ou indirecto dos membros ou órgãos estatutários, por si mesmo ou por interposta pessoa, nos resultados da exploração das actividades por ela prosseguidos”.

Além disso, a isenção não abrange os rendimentos derivados de atividades comerciais, ainda que exercidas a título acessório, nomeadamente, a venda de equipamentos desportivos aos associados.

Face ao exposto anteriormente, o Lucro Tributável apurado pelo sujeito passivo, no ano de 2019, devia ter sido indicado no campo 302 do quadro 09 - Apuramento da matéria coletável, por serem rendimentos sujeitos a tributação».

5.13. Quanto aos rendimentos, observou-se o seguinte:

«Da análise efetuada aos elementos contabilísticos, verificamos que o sujeito passivo obteve rendimentos no valor de €256.709,36, no exercício de 2019, dos quais € 248.268,37 são referentes a quotas de associados/Aulas de futebol e €8.440,99 referentes a venda de equipamentos desportivos. Em ambos os rendimentos o sujeito passivo considerou-os incorretamente afetos à atividade isenta.

De acordo com os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo:

Venda de mercadorias: São equipamentos de vestuário que são solicitados pelos associados e adquiridos pela associação, e por sua vez entregues aos associados.

Quotas: Existem quotas diferentes em função do tipo de associado (as quotas tem benefícios diferentes em função da utilização dos diferentes tipos de treinos).

Da análise efectuada ao extracto da conta “72113 — Prest. Serv,—TN Isento Sem direito à dedução” e respectivos documentos de suporte, verificou-se que apesar da sujeito passivo designar como quotas, no descritivo dos lançamentos efectuados na referida conta, trata-se essencialmente das mensalidades pagas pelos alunos relativos às aulas de futebol administradas pela A..., em que o valor dessas mensalidades varia consoante o n.º aulas por semana que os alunos frequentam».

5.14. Quanto aos gastos, observou-se o seguinte:

«A estrutura de gastos, no ano de 2019, é composta pela rubrica de 62 Fornecimentos e Serviços Externos (€194.251,98) e pela rubrica 64- Gastos com Pessoal (€43.960,45).

Fornecimentos e Serviços Externos (62) Das rubricas pertencentes à conta 62 - Fornecimentos e Serviços Externos (€194.251,98), foram objeto de análise, as de montante mais elevado (622111-Trabalhos Especializados: € 57,485,60, 622312-Vigilância e Segurança: €53.172,02 e 6261 12-Rendas e Alugueres: €36,000,00).

Em relação a essas rubricas, foram verificados todos os documentos. Em relação aos restantes documentos da rubrica FSE, foram analisados todos os documentos superiores a 2.000,00 euros, correspondendo a 90% do total do valor da rúbrica.

O valor registado na rúbrica “Trabalhos Especializados” inclui o montante de €55.350,00, respeitante a serviços de apoio de gestão desportiva, facturados pela empresa D... Lda.

O montante reconhecido na rúbrica “Rendas e Alugueres”, é relativo a rendas de imóveis facturados pela empresa D... Lda.

Relativamente aos documentos da rubrica 622312 — Vigilância e Segurança — Regime de isenção, no valor total de €53.172,02 verificou-se que foram lançados numa conta de gastos incorreta, deveriam ter sido lançados numa conta de honorários, dado tratar-se dos denominados recibos ‘verdes.

O mesmo sucedeu nos documentos de suporte da rubrica 623122 — Ferramentas e Utensílios — TIC — Regime de isenção, no valor total de €3.512,01, por se tratar de despesas de aquisição de equipamento desportivo para venda a associados, deveriam ter sido lançados na conta 61- CMVMC ao invés de uma conta de ferramentas e utensílios.».

5.15. Para as correcções efectuadas em **sede de IVA** foram então coligidos os seguintes factos:

«Em sede de IVA, o sujeito passivo encontra-se (indevidamente) enquadrado para efeitos de IVA no regime de Isenção de IVA, ao abrigo do artigo 9º do CIVA, com tipo de operações sem direito a dedução de imposto, desde 04/10/2011 e também não se encontra registado no regime das aquisições intracomunitárias. No decurso da presente ação inspetiva, verificou-se que o sujeito passivo, no ano de 2019, apesar de se ter

considerado uma entidade sem fins lucrativos, não reunia os requisitos previstos no art. 10º do CIVA, para poder beneficiar das seguintes isenções de IVA, já referidas na alínea anterior:

- as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados, quando a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (n.º 19 do artigo 9.º do CIVA);*
- a exploração de instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física (n.º 8 do artigo 9.º do CIVA);*
- manifestações ocasionais destinadas à angariação de fundos (n.º 20 do artigo 9.º da CIVA);*

C..., NIF:... é Presidente da Direção da A... e simultaneamente sócia da empresa D... Lda e no ano de 2019, a quase totalidade dos rendimentos da referida empresa foram pagos pela referida Associação, pelo que, configura uma participação indireta nos resultados dessa Associação, não cumprindo os requisitos do art.º 10º do CIVA. sendo este factor impeditivo para a A... beneficiar das isenção previstas nos n.º 8, 19, 20 do art.º 9º do CIVA, que são exclusivas para entidades sem fins lucrativo».

5.16. No ano de 2019, a Requerente praticou apenas operações sujeitas a IVA, uma vez que:

«i) As quotas de sócios e as prestações de serviços aos sócios, destinados à prática desportiva, recebidos pela entidade com fins lucrativos, são todas operações sujeitas a IVA a taxa normal de 23% referida da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, podendo subsequentemente proceder à dedução do imposto suportado a montante.

ii) A atividade de venda de equipamentos desportivos (n.º 1 do art. 3º do CIVA), tem sujeição de IVA a taxa normal de 23% referida da alínea c) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, podendo subsequentemente proceder à dedução do imposto suportado a montante.»

5.17. Se em 2019 a Requerente apenas desenvolveu atividades sujeitas a IVA (quotas, aulas de futebol e venda de equipamentos), deveria ter entregue a declaração de

alterações, passando a estar a partir de 01.01.2019 no Regime Normal com periodicidade trimestral; como não o fez foi efectuado um Boletim de Alterações Oficioso, tendo sido objecto de correcção o IVA não liquidado, nos termos expostos no relatório Inspectivo, que se dão por integralmente reproduzidos nos presentes autos.

5.18. As associações, enquanto pessoas coletivas de direito público ou privado com sede em território português, são sujeitos passivos de IRC, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRC.

5.19. Se as associações não exercerem a título principal actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, o IRC incide sobre o rendimento global, correspondendo este à soma algébrica dos rendimentos das diversas categorias consideradas para efeitos de IRS, conforme estabelece a alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRC.

5.20. De acordo com o n.º 3 do artigo 49.º do CIRC, não se consideram sujeitos a IRC, as quotas pagas pelos associados em conformidade com os estatutos, bem como os subsídios recebidos e destinados a financiar a realização dos fins estatutários.

5.21. Sendo a Requerente uma associação cultural, recreativa e desportiva pode beneficiar da isenção nos termos do n.º 1 do artigo 11.º do CIRC, mas esta isenção apenas abrange os rendimentos derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas, ficando excluídos da isenção, mesmo com carácter acessório os rendimentos de natureza comercial, industrial ou agrícola, ainda que obtidos em ligação com actividade cultural e desportiva exercida, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo.

5.22. No n.º 2 são estabelecidas as condições para poder beneficiar dessa isenção, sendo que só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as condições aqui instituídas.

5.23. Porém, nos termos do n.º 3 do artigo 11.º do CIRC, a isenção não abrange os rendimentos derivados de actividades comerciais, industriais ou agrícolas, ainda que exercidas a título acessório, e em ligação com essas actividades, nomeadamente, os

derivados de publicidade, direitos respeitantes a qualquer forma de transmissão, bens imóveis, aplicações financeiras e jogo do bingo.

5.24. Os rendimentos obtidos por estas coletividades desportivas, de cultura e recreio, que não sejam isentos nos termos do Código do IRC podem ainda beneficiar da isenção prevista no artigo 54.º do EBF, desde que não excedam o montante de € 7.500,00 euros.

5.25. Sendo o sujeito passivo uma instituição de carácter desportivo, social e cultural, e não exercendo a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, a determinação do rendimento global sujeito a tributação é feita nos termos do disposto nos artigos 53º e 54º, ambos do Código do IRC.

5.26. Não exercendo a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, se existirem rendimentos sujeitos e não isentos de IRC, a taxa a aplicar é de 21% no exercício de 2019, conforme o n.º 5 do artigo 87º do CIRC.

5.27. Em termos fiscais, as associações são consideradas sujeitos passivos de IVA, conforme dispõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IVA.

5.28. O IVA é um imposto geral sobre o consumo que, nos termos do artigo 1º do Código do IVA, incide entre outras operações, sobre as prestações de serviços efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal.

5.29. No entanto atendendo à natureza cultural, desportiva ou social de certas atividades, estabelece o código no art.º 9º um conjunto de isenções denominadas incompletas e que se traduzem no facto dos sujeitos passivos que as praticarem não devem liquidar imposto sobre essas operações, não podendo em contrapartida deduzir o IVA que onerou os "inputs". Entre essas isenções encontram-se algumas especificamente desenvolvidas nos organismos sem finalidade lucrativa, aí como das consignadas nos n.º 8, 19, 20 do art.º 9º do CIVA.

5.30. As entidades sem fins lucrativos que reúnam os requisitos previstos no art. 10º do CIVA, podem beneficiar dessas isenções de IVA, sempre que pratiquem alguma das operações acima referidas, contudo, essa isenção não abrange outras operações que

praticuem, desde que não previstas no artigo 9.º do CIVA, como é o caso da venda de equipamentos desportivos.

5.31. Tendo em conta que C..., é Presidente da Direção da A... e sócia da empresa D... Lda e, no ano de 2019, a quase totalidade dos rendimentos da referida empresa foram pagos pela Associação, pelo que, configura uma participação indireta nos resultados dessa Associação, sendo este factor impeditivo da A... beneficiar da isenção de rendimentos conforme disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 11.º do CIRC.

5.32. O artigo 11.º do CIRC estabelece, *ex lege*, uma isenção objectiva ou real, por atender aos rendimentos ou factos tributários: são isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas.

5.33. Portanto, o legislador exige uma proveniência directa dos rendimentos relativamente a estas actividades (artigo 11.º n.º 1), sendo que da isenção quanto aos rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas apenas podem beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades (n.º 2).

5.34. No entanto, os membros dos seus órgãos sociais não podem apropriar-se, directa ou indirectamente, de quaisquer vantagens patrimoniais obtidas pela entidade na realização das suas actividades.

5.35. É necessário que, em caso algum, as entidades distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas.

5.36. Ora, no caso *sub judice*, a Presidente da Direção da ora Requerente (a Associação) é sócia da empresa D... Lda, tendo, portanto, um interesse direto nessa empresa e nos seus resultados, tanto mais que a quase totalidade dos rendimentos (€93.000) da referida empresa são provenientes de serviços e rendas pagos pela Associação.

5.37. Na realidade, a empresa (de que C... é sócia) depende, quase em exclusivo, dos resultados da Associação (de que C... é Presidente da Direcção), não podendo a própria subsistência da referida empresa parece ser dissociada dos resultados da Associação, sua

cliente privilegiada, independentemente de os serviços e rendas terem sido praticados aos preços normais de mercado e terem correspondido a necessidades reais e efectivas da Associação.

5.38. No que respeita ao IVA, tal como ficou evidenciado, a Requerente não cumpria todos os requisitos do art. 10.º do CIVA, não podendo beneficiar da isenção prevista nos n.º 8 e 19.º do CIVA, assim a venda de equipamento desportivo, as quotas de sócios e as prestações de serviços a estes, destinados à prática desportiva, enquanto operações sujeitas a IVA, deverão ser tributadas de acordo com as regras do CIVA.

5.39. Não tendo a ora Requerente, seja no procedimento de inspecção, seja no presente pedido de pronúncia arbitral, afastado os fundamentos que redundaram nas correcções efectuadas pela inspecção nas liquidações agora impugnadas.

5.40. Nos termos supra expostos, será de julgar o pedido totalmente improcedente, mantendo-se os actos tributários na ordem jurídica.

6. No dia 2 de Fevereiro de 2023 foi proferido despacho arbitral, notificando a Requerente para se pronunciar em dez dias sobre a excepção de cumulação ilegal de pedidos apresentada pela Requerida, tendo esta, por requerimento de 9 de Fevereiro de 2023, sustentado não se verificar essa excepção.

7. No dia 9 de Fevereiro foi proferido despacho arbitral, dispensando a reunião prevista no art. 18º do RJAT, por os factos relevantes estarem provados documentalmente, sendo igualmente dispensada a produção de alegações por as questões de direito já terem sido discutidas nos articulados, admitindo-se realizar essa reunião se as partes viessem a requerê-la fundamentadamente.

8. As partes não requereram a realização da reunião prevista no art. 18º do RJAT.

II – Factos provados

9. Com base na prova documental constante da documentação junta pela Requerente e do processo administrativo junto aos autos pela Requerida, consideram-se provados os seguintes factos, com interesse para a decisão da causa:

9.1. A Requerente foi constituída por escritura Pública lavrada a 13 de setembro de 2011 no Cartório Notarial da Dr.^aB..., sito na ..., nº ..., ..., em Lisboa, tendo por objecto o "*fomento de ações de prática desportiva entre jovens, como componente educacional não formal, como forma de integração social, promoção de eventos desportivos e culturais, campos de férias e atividades de apoio à família*";

9.2. Em termos fiscais a Requerente declarou a actividade de "*Outras Actividades Desportivas não Especificadas*", com o CAE 093122.

9.3. A Requerente foi objeto de uma inspecção tributária por parte da Administração Fiscal iniciado a 27/12/2021, com base na OI2021... da Direção de Finanças de Lisboa e relativamente ao exercício de 2019;

9.4. Em virtude da referida inspecção foi elaborado o relatório da mesma que foi notificado à Requerente através do seu mandatário pelo ofício nº ... de 7 de Junho de 2022.

9.5. Na sequência do referido relatório, foram emitidas as seguintes notas de liquidação:

a) Liquidação nº 2022..., de 21 de junho de 2022, referente a IRC do exercício de 2019, que determina um valor de imposto a pagar no montante de 6.529,93 € acrescido de 765,95 € de tributações autónomas num total de imposto de 7.295,88 €, a qual incluía, ainda uma liquidação de juros compensatórios no montante de 529,30 €;

b) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201903T, que determina um valor a pagar de 13.993,37 €;

c) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201903T, que determina um valor a pagar de 1.759,25 €;

d) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201906T, que determina um valor a pagar de 10.291,10 €;

- e) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201906T, que determina um valor a pagar de 1.188,50 €;
- f) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201909T, que determina um valor a pagar de 9.963,43 €;
- g) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201909T, que determina um valor a pagar de 1.045,45 €;
- h) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201912T, que determina um valor a pagar de 12.197,26 €;
- i) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201912T, que determina um valor a pagar de 1.156,38 €.

9.5. C..., contribuinte nº ..., é Presidente da Direção da Requerente, sendo igualmente funcionária da mesma, tendo auferido em 2019 rendimentos de trabalho dependente no valor de € 9.799,96.

9.6. A referida C... é igualmente sócia da empresa D... Lda NIF

9.7. No ano de 2019, a empresa D... Lda facturou à Associação o valor total de € 91.350,00, relativos a serviços de apoio de gestão desportiva (€ 55.350,00) e a rendas de imóveis (€ 36.000,00).

III - Factos não provados

10. Não há factos não provados que este Tribunal Arbitral considere relevantes para a decisão da causa.

IV - Fundamentação da decisão de facto:

11. A matéria de facto foi fixada por este Tribunal Arbitral e a convicção sobre a mesma foi formada com base em prova documental, i.e., nas peças processuais apresentadas pelas partes no âmbito deste processo arbitral, bem como pela junção do processo administrativo.

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem o dever de se pronunciar sobre toda a matéria alegada pelas partes, devendo, por isso, seleccionar a matéria factual com relevância directa para a decisão.

O Tribunal Arbitral apreciou livremente as provas produzidas segundo a sua prudente convicção acerca de cada facto, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo, conforme o disposto no n.º 5 do artigo 607.º do CPC.

V - Do Direito

12. São as seguintes as questões a examinar no presente processo.

- Da excepção da cumulação ilegal de pedidos.
- Da ilegalidade da liquidações impugnadas.

Examinar-se-ão assim essas questões:

— DA EXCEPÇÃO DA CUMULAÇÃO ILEGAL DE PEDIDOS.

13. Refere o artigo 3º, nº 1, do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária: *“A cumulação de pedidos ainda que relativos a diferentes actos e a coligação de autores são admissíveis quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito”*.

Alega a Requerente que são as mesmas as circunstâncias de facto e os mesmos princípios de direito subjacentes ao pedido arbitral, ainda que estejam em causa liquidações de IRC e de IVA. É, portanto, entendimento da Requerente que a cumulação de pedidos, nos presentes autos, se enquadra no disposto no artigo 3º, nº 1, do RJAT.

Por outro lado, invoca a Requerida que o facto de os pedidos resultarem da mesma acção inspectiva não implica que estejamos perante a possibilidade legal de cumulação de pedidos prevista no artigo 3.º n.º 1 do RJAT uma vez que os pedidos formulados nos presentes autos

respeitam a diferentes actos tributários, mais concretamente a liquidações de IRC e de IVA, e não dependem da aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito.

Cumpre decidir.

No seu pedido a Requerente invoca que o Relatório de Inspeção Tributária que originou as liquidações aqui sindicadas se baseia no argumento de que a Requerente, não reúne os pressupostos legais previstos no n.º 2 do artigo 11.º do CIRC, para beneficiar da isenção de IRC e do artigo 10.º do CIVA para beneficiar da isenção de IVA.

Por considerar que a Requerente não podia ser qualificada como uma associação sem fins lucrativos, a Requerida desconsiderou o benefício de isenção em sede de IRC e enquadrou no regime geral de tributação os rendimentos obtidos pela Requerente, procedendo à correcção do lucro tributável declarado com base nas regras de tributação relativas ao regime geral.

Também pelo mesmo motivo de a Requerente não reunir os requisitos para ser considerada uma entidade sem fins lucrativos, em sede de IVA, a Requerida desconsiderou a isenção de IVA nas operações elencadas nos n.ºs 8, 19 e 20 do artigo 9.º do CIVA, e procedeu a liquidação do IVA sobre todas as operações realizadas, incluindo as quotas.

Em consequência, ao solicitar a anulação das correcções realizadas, o pedido da Requerente baseia-se, essencialmente, nos mesmos factos e na mesma questão de direito, a saber se a situação da sua Presidente da Direcção impede ou não a qualificação da Requerente como associação sem fins lucrativos.

Refere hoje, a este respeito, o artigo 104.º do CPPT (na redacção da Lei n.º 2/2020, de 31 de Março):

“1 - Na impugnação judicial é admitida a cumulação de pedidos, ainda que relativos a diferentes actos, e a coligação de autores, desde que, cumulativamente:

a) Aos pedidos corresponda a mesma forma processual; e

b) A sua apreciação tenha por base as mesmas circunstâncias de facto ou o mesmo relatório de inspeção tributária, ou sejam suscetíveis de ser decididos com base na aplicação das mesmas normas a situações de facto do mesmo tipo.

2 - Não obsta à cumulação ou à coligação referida no número anterior a circunstância de os pedidos se reportarem a diferentes tributos, desde que todos se reconduzam à mesma natureza, à luz da classificação prevista do n.º 2 do artigo 3.º da Lei Geral Tributária.

3 - Quando forem cumulados pedidos para cuja apreciação sejam territorialmente competentes diversos tribunais, o autor pode escolher qualquer deles para a propositura da ação, mas se a cumulação disser respeito a pedidos entre os quais haja uma relação de dependência ou de subsidiariedade, a ação deve ser proposta no tribunal competente para apreciar o pedido principal.

4 - Ao processo impugnatório é igualmente aplicável o disposto no artigo 57.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos”.

A admissibilidade da cumulação de pedidos nesta circunstância era também a interpretação maioritária da jurisprudência anterior:

Efectivamente, refere o Acórdão n.º 209/2015-T do CAAD:

“Revelado, sinopticamente, o “estado da arte” quanto à interpretação (que subscrevemos) do artigo 104º do CPPT que, essencialmente, faz apelo à classificação dos tributos decorrente do disposto nos artigos 3º e 4º da LGT, enfatizando a sua natureza e não já a sua identidade, conclui-se neste segmento inexistir qualquer “cumulação ilegal de pedidos” como defende a AT não lhe assistindo por esta via qualquer razão, o mesmo se verificando e para o que aqui releva tendo como pano de fundo o disposto no n.º 1 do artigo 3º do RJAT. Assim, no âmbito do regime jurídico da arbitragem tributária, e tendo por referência o disposto no n.º 1 do artigo 3º do respectivo Regime, a admissibilidade da cumulação de pedidos, afigura-se não estar já dependente da natureza dos tributos (independentemente da interpretação que se subscreva relativamente ao artigo 104º do CPPT), outrossim, fazendo-a depender da “identidade de situações e de questões de direito a apreciar”. A norma sob escrutínio faz depender a possibilidade de cumulação de pedidos da verificação de dois requisitos também eles cumulativos: (i) que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da

apreciação das mesmas circunstâncias de facto e, (ii) que a procedência dos pedidos dependa essencialmente da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Brevitatis causa, haverá que ter em consideração que as regras de cumulação de pedidos têm subjacente razões de economia processual a aconselhar, como já foi dito, a celeridade da decisão e o são objectivo de evitar decisões contraditórias. Deste modo estando em causa a apreciação dos mesmos factos, justificar-se-á, por via de regra a cumulação de pedidos, no pressuposto que as questões de direito (potencialmente distintas perante tributos diferentes) não sejam elas próprias objecto de controvérsia. “É esse o alcance do artigo 3º nº 1, ao não exigir uma absoluta identidade de questões de facto e de direito mas apenas uma identidade quanto ao que é essencial”. Essencialidade essa de resto já sinalizada pelo Exmo. Senhor Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, na seguinte nota: “os factos serão essencialmente os mesmos quanto forem comuns às pretensões do autos ou autores, de forma a que se possa concluir que, se se provarem os alegados relativamente a um ato, existirá o suporte fáctico total ou parcialmente necessário para a procedência das pretensões de todos os pedidos”. Subsumindo: Descendo ao caso concreto, a verdade é que o pedido de anulação formulado pela Requerente, quer quanto às liquidações adicionais de IRC, quer quanto ao IVA tiveram origem na mesma acção inspectiva levada a cabo pela AT, de cujo relatório inspectivo se pode, aliás retirar que: “ da análise global do sujeito passivo, da sua operacionalidade e de todas as actividades desenvolvidas pelo mesmo, dos registos contabilísticos e correspondentes documento de suporte às operações praticadas” terão sido detectadas irregularidades com reflexo em sede de IVA e IRC, que estarão na origem das liquidações adicionais que a Requerente põe em causa no presente pedido de pronúncia arbitral. Pelo que, sem necessidade de mais quaisquer considerações, e face ao que vem de dizer-se, se concluiu pela legalidade da cumulação de pedidos formulados pela Requerente, improcedendo consequentemente a excepção da ilegalidade da mesma suscitada pela AT no âmbito da sua resposta.”

Foi este igualmente o entendimento seguido pelo CAAD no Acórdão nº 720/2014-T:

“O artigo 3.º, n.º 1, do RJAT admite a cumulação de pedidos relativos a actos diferentes, quando a procedência dos pedidos dependa essencialmente da apreciação das mesmas circunstâncias de facto e da interpretação e aplicação dos mesmos princípios ou regras de direito. Como se vê, não se faz no RJAT a exigência de que os tributos tenham a mesma natureza que é feita pelo artigo 104.º do CPPT, que a Autoridade Tributária e Aduaneira invoca. Por outro lado, as regras sobre cumulação de pedidos têm subjacentes razões de economia processual, pelo que devem ser interpretadas teleologicamente não com a perspectiva de colocação de obstáculos à apreciação das pretensões dos contribuintes, mas sim, com o alcance de viabilizarem a cumulação sempre que as razões de economia se verifiquem. Sendo assim, quando está em causa a apreciação dos mesmos factos, justificar-se-á, em regra, a cumulação, desde que as questões de direito colocadas, que em regra serão distintas a nível de tributos diferentes, não sejam o principal objecto de controvérsia. É esse o alcance do artigo 3.º, n.º 1, ao não exigir uma absoluta identidade de questões de facto e de direito mas apenas uma identidade quanto ao que é essencial”.

Esta foi igualmente a posição seguida pelo signatário na decisão arbitral emitida no processo 297/2019-T e cujo entendimento não se vê justificação para alterar.

Como tal, verifica-se não existir fundamento para considerar ilegal a cumulação de pedidos, pelo que improcede a excepção invocada.

— DA ILEGALIDADE DAS LIQUIDAÇÕES IMPUGNADAS.

14. A Requerente impugna as liquidações de IRC, IVA e juros compensatórios por discordar do relatório de inspecção tributária que considera que a mesma não pode ser qualificada como associação sem fins lucrativos, em virtude de a sua Presidente da Direcção ser funcionária da mesma e de ser sócia de uma empresa que presta serviços à Requerente, existindo por isso interesse indirecto dos membros dos órgãos estatutários nos resultados da Associação.

Vejamos:

De acordo com o artigo 11º, nº1, do CIRC: *“Estão isentos de IRC os rendimentos directamente derivados do exercício de actividades culturais, recreativas e desportivas”*. O art. 11º, nº2, CIRC determina, no entanto, que: *"A isenção prevista no número anterior só pode beneficiar associações legalmente constituídas para o exercício dessas actividades e desde que se verifiquem cumulativamente as seguintes condições: a) Em caso algum distribuam resultados e os membros dos seus órgãos sociais não tenham, por si ou interposta pessoa, algum interesse directo ou indirecto nos resultados de exploração das actividades prosseguidas; b) Disponham de contabilidade ou escrituração que abranja todas as suas actividades e a ponham à disposição dos serviços fiscais, designadamente para comprovação do referido na alínea anterior"*.

Por sua vez, o art. 9º, nº8, do CIVA isenta de imposto *"as prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinados à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades"*. Da mesma forma, o art. 9º, nº19, do CIVA estabelece igualmente uma isenção para *"as prestações de serviços e as transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza política, sindical, religiosa, humanitária, filantrópica, recreativa, desportiva, cultural, cívica ou de representação de interesses económicos e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos"*.

O conceito de organismo sem finalidade lucrativa consta do art. 10º do CIVA, o qual estabelece o seguinte: *"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; b) Disponham de escrituração que abranja todas as suas actividades 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 susceptíveis de homologação, preços*

inferiores aos exigidos para análogas operações pelas empresas comerciais sujeitas de imposto; d) Não entrem em concorrência directa com sujeitos passivos do imposto".

A questão *sub judice* nestes autos resume-se em averiguar se a situação da Presidente da Direcção da Requerente como funcionária da mesma e sócia de uma empresa que presta serviços à Requerente configura ou não a existência de interesse indirecto de um membro dos corpos gerentes nos resultados de exploração da Requerente.

Neste âmbito, e como salientou a Requerente, existem decisões prévias do CAAD, designadamente a proferida no processo 187/2019-T, em que um vogal da Direcção do sujeito passivo auferia remuneração como técnico e treinador de alta competição, não tendo o Tribunal Arbitral considerado que essa situação correspondesse a um interesse indirecto nos resultados da exploração.

Na fundamentação dessa sua decisão, o Tribunal Arbitral refere o seguinte:

"Indo além da definição proposta pela Requerida – que não se nos afigura oferecer suficiente clareza para nos conduzir a uma boa conclusão sobre a existência ou inexistência de erro nos pressupostos de direito na base das liquidações – parece-nos que um “interesse nos resultados de exploração” há de ser antes a transferência (não necessariamente um pagamento), para o dirigente, de um rendimento ou benefício que não seja uma contrapartida da utilidade que o dirigente, por seu turno, proporciona à entidade, através de uma qualquer prestação de que a entidade seja beneficiária.

Para se poder dizer que um rendimento transferido para o dirigente não é uma contrapartida da utilidade que o dirigente proporciona à entidade, deve ocorrer uma de três situações:

- a) O dirigente não proporciona à entidade, através de uma prestação de que a entidade é beneficiária, qualquer utilidade pela qual deva legalmente receber uma remuneração;*
- b) O dirigente proporciona à entidade, através de uma prestação de que a entidade é beneficiária, uma utilidade pela qual deve legalmente receber uma remuneração, mas a remuneração paga é manifestamente excessiva;*

c) O dirigente proporciona à entidade, através de uma prestação de que a entidade é beneficiária, uma utilidade pela qual deve legalmente receber uma remuneração, mas a remuneração paga varia em função dos resultados de exploração e não com o valor da utilidade proporcionada".

A mesma posição foi assumida por este CAAD no processo 676/2019-T nos termos seguintes:

"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 normas 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".

A situação descrita nestas decisões é semelhante à que ocorre no caso *sub judice*, em que não há nenhum indício que demonstre a existência de interesse indirecto da Presidente da Associação nos resultados da mesma. Efectivamente, não está em causa a situação de a prestação realizada pelo dirigente não representar qualquer utilidade para a Associação, nem isso foi referido pela Requerida. Também não está em causa a situação de a remuneração estipulada pelos serviços prestados ser manifestamente excessiva, também não o referindo a Requerida. E, finalmente, não está em causa a situação de a remuneração estipulada variar em consequência dos resultados. Antes pelo contrário, as remunerações, quer da dirigente, quer da empresa de que é sócia, são fixas e não há indicação de que não representem qualquer utilidade para a Requerente ou sejam manifestamente excessivas.

Na verdade, o único argumento que a Requerida apresenta no Relatório de Inspeção para considerar verificada a existência de interesse indirecto no resultado da exploração é o de que a Presidente da Direcção é trabalhadora dependente da Requerente, tendo recebido em 2019 €9.799,96 de rendimentos da mesma e que os valores facturados pela D..., Lda, empresa de que é sócia, à Requerente de €55.350,00 de apoio de gestão desportiva e de €36.000,00 de rendas de imóveis correspondem à quase totalidade dos rendimentos da referida empresa.

Tal não é, no entanto, só por si suficiente para demonstrar a existência de interesse indirecto da Presidente da Direcção nos resultados da Requerente, tanto mais que não foi demonstrado qualquer variação dessas remunerações em função dos resultados e muito menos que a sua prestação seja desnecessária ou o seu valor excessivo.

Deve assim concluir-se que as liquidações impugnadas enfermam de vício de violação de lei, por erro de interpretação do art. 11º do CIRC e n.ºs 8) e 19) 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.

VI – Decisão

Nestes termos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, determinando-se a anulação das seguintes liquidações de IRC, IVA e juros compensatórios:

- a) Liquidação nº 2022..., de 21 de junho de 2022, referente a IRC do exercício de 2019, que determina um valor de imposto a pagar no montante de €6.529,93 acrescido de €765,95 de tributações autónomas num total de imposto de €7.295,88 €, e de juros compensatórios no montante de €529,30, com exceção do que se refere ao montante de €765,95, a título de tributação autónomas;
- b) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201903T, que determina um valor a pagar de €13.993,37;
- c) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201903T, que determina um valor a pagar de €1.759,25;
- d) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201906T, que determina um valor a pagar de €10.291,10;
- e) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201906T, que determina um valor a pagar de €1.188,50;
- f) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201909T, que determina um valor a pagar de €9.963,43;
- g) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201909T, que determina um valor a pagar de €1.045,45;
- h) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a IVA do período de 201912T, que determina um valor a pagar de €12.197,26;
- i) Liquidação nº 2022..., de 23/06/2022, referente a juros compensatórios e juros de mora do período de 201912T, que determina um valor a pagar de €1.156,38.

Fixa-se ao processo o valor de €58.653,97 (valor indicado e não contestado) e o valor da correspondente taxa de arbitragem em €2.142,00 nos termos da Tabela I do Regulamento de Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, condenando-se a Requerida nas custas do processo.

Lisboa, 13 de Março de 2023

O Árbitro

(Luís Menezes Leitão)