

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 291/2016-T

Tema: IRC – Empreendimento Turístico – Serviços a um “Clube de Membros” – Correção de faturação por não ocupação efetiva dos alojamentos – Liquidação adicional de IRC 2012 e 2013 – Artigos 18.º e 20.º do CIRC.

Acórdão

Os árbitros José Poças Falcão (árbitro presidente), António Alberto Franco e Ricardo Jorge Rodrigues Pereira (árbitros adjuntos), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral, acordam no seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., LDA., [abreviadamente “A”], NIF..., com sede na Avenida..., ..., ...-... ..., alegando indeferimento tácito da reclamação graciosa dos atos de liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (**IRC**) com n.ºs **2015 ...** e **2015...**, relativos a **2012** e **2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**, respectivamente, incluindo derrama e juros compensatórios, e com o n.º **2015...**, este igualmente relativo a **2013**, no valor individual de € **4.403,88**, incluindo derrama e juros compensatórios, (cf. doc.ºs n.ºs **1, 1A, 2** e **2^A**, juntos com o requerimento inicial) veio, em **cumulação**, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º, do n.º 1 do art.º 3.º e dos artigos 15.º e seguintes do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), apresentar pedido de pronúncia arbitral com vista à declaração de ilegalidade e integral anulação dos três atos de liquidação adicional de IRC, relativos a 2012 e 2013, nos valores de € 192.977,47, € 70.545,85 e € 4.403,88, com as inerentes consequências legais, designadamente a condenação da Fazenda Pública a restituir à impugnante todo o respectivo imposto e correlativos juros já pagos, acrescidos de juros indemnizatórios nos

termos do artigo 43º da LGT corridos desde 25 de Junho de 2015 e 24 de Julho de 2015, respectivamente.

Alegou, no essencial e em síntese, para fundamentar o pedido:

No ano de **2011**, a ora impugnante incluiu nas suas facturas nºs .../2011 e .../2011, de 30 de Novembro de 2011 e de 31 de Dezembro de 2011, respectivamente, ambas emitidas à B..., sob a rubrica *reversal of uncoll accom serv fee* valores negativos de € 57.203,25, € 24.230,08, € 74.623,46 e € 78.551,34, na factura de Novembro, e de € 84.225,44 na factura de Dezembro (cfr. doc.ºs n.ºs **8** e **9** que aqui junta e dá como reproduzidos para todos os efeitos).

Esses valores têm subjacentes serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011, discriminado nos mapas de apuramento da FSF que aqui junta e dá como reproduzidos para todos os efeitos como doc.º n.º **10**.

Os serviços de inspeção tributária da AT corrigiram então o valor dos prejuízos fiscais declarado pela ora impugnante nos termos do disposto no atrás referido relatório de inspeção tributária de 10 de Abril de 2014 (cfr. doc.º n.º 4),

Acrescendo-lhe os valores subjacentes aos serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados à B... no decurso de 2011, incluídos nas facturas nºs .../2011 e .../2011 sob a designação *reversal of uncoll accom serv fee*, no valor total de € **318.833,54**.

A ora impugnante tinha declarado em 2011 um prejuízo fiscal no valor de € 340.395,38, não apurando por isso qualquer matéria colectável.

Os serviços de inspeção corrigiram o valor dos prejuízos fiscais assim declarado para € 21.561,84, assim dando origem, designadamente, à liquidação adicional de IRC de 2013 com nº 2015 ... também aqui impugnada que resulta da desconsideração total dos prejuízos fiscais reportados de 2011.

Assim, os serviços corrigiram os prejuízos fiscais apurados pela ora impugnante no ano de 2011, considerando que o montante de € 318.833,54 corresponderia a um “*ganho decorrente dos serviços de alojamento.*”

Concluíram para tanto os serviços que esse “*ganho*” concorreria para o lucro tributável do exercício de 2011, com fundamento nos artigos 18.º e 20.º do Código do IRC (cfr. fls. 12 e 13 do Relatório 2011).

E que, paralelamente, seria devido IVA sobre o referido valor de € 318.833,54, com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA (cfr. fls. 14 do Relatório 2011).

Para além disso, e embora reconhecessem a fls. 13 do Relatório 2011, ainda no sub-capítulo III.1.1 sob a epígrafe “*facturação de alojamento – os factos*”, que aquilo a que a impugnante se refere como ***disturbance allowance*** consubstancia um “*desconto sobre o preço praticado*”, os serviços não se coibiram ainda de liquidar adicionalmente IVA sobre os valores assim designados.

Disturbance allowance designa, tal como o TOC da impugnante procurou explicar aos serviços, um desconto concedido à B... que incide sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa (cfr fls. 9 do Relatório 2011).

Esses descontos são reflectidos ora apenas na contabilidade da impugnante, ora também nas facturas emitida à B..., igualmente para controlo recíproco das partes.

Contra o ato de liquidação adicional de IVA relativo ao período de 1103T, emitido com idêntico fundamento assim vertido no Relatório 2011, insurgiu-se a ora impugnante através de ação de impugnação arbitral que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sob o processo n.º 741/2014-T.

Em 05 de Junho de 2015 foi proferido acórdão do Tribunal Arbitral constituído nesse processo, que julgou procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IVA de 1103T que incidia justamente sobre idênticos descontos incluídos nas facturas n.º .../2011 e n.º .../2011 emitidas pela ora impugnante à B... em causa nesses autos (doc.º n.º **11** que aqui junta e dá como reproduzido para todos os efeitos).

O Tribunal Arbitral julgou então provado, com particular relevância para os presentes autos, que:

- “*Quando um membro do Clube renuncia a essa condição ou quando falte a qualquer pagamento devido à B..., e por isso não exerça ou não possa exercer o seu direito de alojamento, não é, por sua vez, devido qualquer valor pela B..., porquanto **não é prestado qualquer serviço pela ora impugnante**” (alínea I) do probatório, fls 14 do doc.º n.º 11);*

- “*A condição de membro e o seu inerente direito de alojamento suspende-se ou extingue-se, caso este falte a qualquer pagamento que lhe é cobrado pela B...*” (alínea **m**) do probatório, Ibidem);
- “*Os valores que correspondam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, não são cobrados pela Requerente à B...*” (alínea **n**) do probatório, Ibidem);
- (...) “*Esses valores [reversal of uncoll accom serv fee] têm subjacentes serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011*” (alínea **r**) do probatório, Ibidem);
- “*Disturbance allowance designa um desconto concedido à B... que incide sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa*” (alínea **s**) do probatório, Ibidem);
- “*Esses descontos são reflectidos ora apenas na contabilidade da ora impugnante, ora também nas facturas emitidas à B..., igualmente para controlo recíproco das partes*” (alínea **t**) do probatório, Ibidem);

Foi assim – com base, designadamente, na matéria de facto provada acima transcrita – que o Tribunal Arbitral concluiu que “*a correcção (...) efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos descontos efectuados relativamente aos alojamentos não tem fundamento legal*” (cfr. no doc.º n.º 11, página 17).

Por igualdade de razão, e como adiante melhor se verá, também o Relatório 2012/13 encerra, portanto, uma errada interpretação e aplicação designadamente do disposto nos artigos 18.º, nº 1 e 20.º do CIRC. Com efeito,

Ainda não tinham decorrido oito meses sobre a data de elaboração do Relatório 2011, e já a mesma equipa de inspeção tributária punha em marcha um segundo procedimento de inspeção, desta vez aos anos de 2012 e 2013.

Elaborado pela mesma inspetora e sancionado pelos mesmos chefe de equipa, chefe de divisão e Diretor de Finanças, o Relatório 2012/13 veio propor correcções em sede de IRC idênticas às que havia proposto o Relatório 2011.

Assim, sobre todos os lançamentos a débito na conta de proveitos relativa aos serviços de alojamento fornecidos pela impugnante à B..., os serviços liquidaram IRC

adicional, novamente com fundamento nos artigos 18.º e 20.º do CIRC (cfr. pg. 17 do Relatório 2012/13).

Porém, tais lançamentos decorreram uma vez mais dos descontos concedidos pela ora impugnante à B... a título de *reversal of uncoll accom serv fee e disturbance allowance*.

Isto é, tal como o gerente da impugnante procurou explicar aos serviços de inspeção, a ora impugnante usa discriminar contabilisticamente o valor total das receitas que obteria da B... se à B... não tivesse de conceder quaisquer descontos – que regista a *crédito* na respectiva conta de proveitos – do valor dos descontos efetivamente concedidos – que na mesma conta regista a *débito* (cfr. páginas 12 e 13 do Relatório 2012/13).

Por sua vez, o valor facturado corresponde, naturalmente, ao valor efetivamente devido pela B... – que inclui, portanto, os descontos – ou seja, ao saldo entre receita máxima possível e os descontos a conceder nos termos estipulados entre as partes.este procedimento não põe em causa o disposto nos artigos 18.º e 20.º do CIRC. Pelo contrário, trata-se de um procedimento de controlo contabilístico e financeiro que reflete a posição da sociedade da impugnante para com o seu principal cliente, a B..., em cada exercício.

Trata-se, outrossim, de um importante instrumento de informação à gestão que permite à impugnante aferir da rendibilidade das suas operações com a B... e avaliar em tempo real a evolução de uma relação comercial que, por força do seu carácter continuado, duradouro e de expressivo valor, relativo e absoluto, esse controlo recomendam.

Contra os actos de liquidação adicional de IVA relativos aos períodos de 1112T, 2012 e 2013 emitidos com idêntico fundamento assim vertido no Relatório 2012/13, insurgiu-se a impugnante através de acção de impugnação arbitral que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sob o processo n.º 556/2015-T.

Em 09 de Março de 2016 foi proferido acórdão do Tribunal Arbitral constituído nesse processo, que julgou procedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA de 1112T, 2012 e 2013 que incidiam justamente sobre idêntica situação à que aqui está em causa nos presentes autos (doc.º n.º 12 que aqui junta e dá como reproduzido para todos os efeitos).

O Tribunal Arbitral julgou então provado, com idêntica relevância para os presentes autos, que:

- “Quando um membro do Clube renuncia a essa condição ou quando falte a qualquer pagamento devido à B..., e por isso não exerça ou não possa exercer o seu direito de alojamento, não é, por sua vez, devido qualquer valor pela B..., porquanto **não é prestado qualquer serviço pela ora impugnante**” (alínea 15) do probatório);
- “De acordo com as «condições estabelecidas no Títulos de Membro» a condição do membro e o seu inerente direito de alojamento se **suspende ou se extingue**, caso este falte a qualquer pagamento que lhe é cobrado pela B...” (alínea 18) do probatório);
- “Os valores que correspondiam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, **não foram cobrados pela Requerente à B...**” (alínea 19) do probatório);
- “Esses valores eram reflectidos ora apenas na contabilidade da ora Requerente, ora também nas facturas emitidas à B..., sob a designação de **reversal of uncoll accom serv fee**” (alínea 20) do probatório);
- “Tais valores foram tidos negativamente em conta no cálculo do valor factura mediante a identificação de todas as semanas que **não foram ocupadas** pelos membros durante um determinado período por qualquer uma das referidas razões que conduziram à suspensão ou extinção dos seus direitos de alojamento no aldeamento da Requerente” (alínea 21) do probatório);
- “A Requerente incluiu nas suas facturas n.ºs .../2011 e .../2011, de 30 de Novembro de 2011 e de 31 de Dezembro de 2011, respectivamente, ambas emitidas à B..., sob a rubrica reversal of uncoll accom serv fee valores negativos de € 57.203,25, € 24.230,08, € 74.623,46 e € 78.551,34, na factura de Novembro, e de € 84.225,44 na factura de Dezembro” (alínea 27) do probatório);
- “Para além disso, a ora Requerente incluiu também, nas mesmas facturas n.ºs .../2011 e .../2011, sob a rubrica disturbance allowance, valores negativos de € 25.306,95, na factura de Novembro, e de € 26.150,52 na factura de Dezembro” (alínea 28) do probatório);
- “Os primeiros valores têm subjacentes serviços de alojamento que **não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011**, discriminados nos mapas de apuramento da B...” (alínea 29) do probatório);

- “Os segundos têm subjacentes um desconto concedido à B... que incide sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa” (alínea 30) do probatório).

No ano de **2012**, a ora impugnante facturou à B... um montante total de € 4.218.999,12 (IVA excluído), repartido pelas 12 facturas emitidas nos doze meses do ano que aqui junta cópia sob doc.ºs n.ºs **13A** a **13L** e dá como reproduzidas para todos os efeitos.

O valor de € 4.218.999,12 corresponde justamente ao saldo de conta aferido pelo valor da receita máxima possível de € 4.807.994,03 deduzida do valor total dos lançamentos a débito que, no ano de 2012 agora em análise, se cifrou em € 588.994,90 (cfr. o anexo n.º 2 a pagina 28 do Relatório 2012/13, fls. 1/2).

Foram estes € 588.994,90 que os serviços reputaram como “réditos não reconhecidos”, liquidando adicionalmente o IRC, relativo a 2012, ora impugnado (cfr. o quadro n.º 9 do Relatório 2012/13, página 17).

Porém, o valor de € 588.994,90 não corresponde a quaisquer réditos, porque desde logo não tem subjacente nenhum serviço de alojamento turístico que haja sido efetivamente prestado pela ora impugnante no decurso de 2012, não podendo assim concorrer para a formação do seu lucro tributável.

Tomando por exemplo o caso do mês de Março de 2012, de que o Relatório 2012/13 igualmente se socorreu (cfr. no doc.º n.º 3, página 13), repare-se como os lançamentos a débito na conta de proveitos relativa aos serviços de alojamento fornecidos à B... não podem ser tributados:

No dia 29 de Março de 2012 a impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 378.935,13 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa sua condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... (*resignations* e *suspensions*, respectivamente) e se Março não fosse um mês de época baixa, como é (*disturbance allowance*).

No mesmo dia, a ora impugnante lançou a débito na mesma conta, os valores de € 25.635,89, a título de *disturbance allowance*, e de € 6.781,93 (*suspensions*) e € 5.542,91 (*resignations*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee*.

A factura n.º..., de 29 de Março de 2012, foi, portanto, emitida à B... pelo valor de € 340.974,40, acrescido de IVA, que corresponde precisamente à diferença entre os € 378.935,13 e os descontos referidos de € 25.635,89, € 6.781,93 e € 5.542,91 (cfr. doc.º n.º 13C).

O valor de € 340.974,40 constituiu, assim, a contraprestação pelos serviços relativos a Março de 2012. Pelo contrário, as importâncias de € 25.635,89, € 6.781,93 e € 5.542,91 não integraram a respectiva contraprestação, e portanto não podem igualmente relevar enquanto rendimento tributável.

O mesmo se verificou relativamente aos restantes meses desse ano. Em Junho de 2012, apenas para nomear um segundo exemplo, a ora impugnante lançou, no dia 30, um valor de € 438.562,18 (a crédito), deduzido de um valor de € 4.904,80 (a débito).

Mais uma vez, o valor de € 438.562,18 fixa o total das receitas que a ora impugnante obteria naquele mês se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... .

A importância de € 4.904,80, por seu turno, revela as receitas associadas a membros que ficaram impedidos de exercer o seu direito de alojamento, porquanto não pagaram à B... os valores para o efeito devidos.

Ora, os valores que correspondam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, não são cobráveis pela ora impugnante à B... (cfr., no doc.º n.º 11, alínea n) do probatório e, no doc.º n.º 12, alínea 19) do probatório).

Assim, no dia 02 de Julho de 2012 a ora impugnante emitiu a factura n.º... pelo valor de € 433.657,38, acrescido de IVA, que corresponde precisamente à diferença entre os € 438.562,18 e o abatimento referido de € 4.904,80 (cfr. doc.º n.º 13F).

Dado que Junho não configura um mês de “época baixa”, essa factura não contemplou qualquer desconto a título de *disturbance allowance*.

Os valores subjacentes aos descontos que, a título de *reversal of uncoll accom serv fee e disturbance allowance*, foram reflectidos nas facturas de 2012 estão discriminados nos mapas de apuramento da B... que aqui junta e dá como reproduzidos para todos os efeitos como doc.º n.º 14.

O valor total dos descontos e abatimentos de 2012 perfaz € 272.772,95, verificando-se, portanto, uma diferença de € 316.221,95 entre o total dos lançamentos a débito na conta da B... e o total dos descontos (= € 588.994,90 – € 272.772,95).

Essa diferença foi oportunamente explicada aos serviços de inspecção tributária em sede de audiência prévia ao projeto de relatório (cfr. doc.º n.º 15 que aqui junta e dá como reproduzido para todos os efeitos).

Com efeito, o lançamento a débito na conta da B... pelo valor de € 316.221,95 (cf. linha 12, anexo 2, pg. 28 do Relatório 2012/13) decorreu do mero estorno contabilístico de anterior lançamento a crédito na mesma conta e pelo mesmo valor (cf. linha 1, Ibidem).

Esse estorno adveio da circunstância de a ora impugnante logo ter detectado que o valor facturado à B... no mês de Janeiro de 2012 não se achava correto, contendo uma parcela de € 60.862,11 que não era devida pela B..., o que deu azo à correlativa redução ao valor facturado no mês de Fevereiro de 2012.

Assim, o valor facturado à B... de € 506.633,15, referente a Janeiro e Fevereiro de 2012 (cfr. doc.ºs n.ºs 13A e 13B), corresponde ao lançamento de € 267.576,42, deduzido dos débitos de € 1.534,15 ('resignations of members'), de € 10.750,41 ('suspensions of members') e € 21.413,82 ('disturbance allowance'); acrescido do lançamento (a crédito) de € 312.181,30, a que por sua vez se deduziram débitos de € 2.295,93 ('resignations of members'), de € 10.860,97 ('suspensions of members') e de € 26.269,29 ('disturbance allowance').

Dito de forma porventura mais simples: o valor facturado em Janeiro deveria ter sido € 233.878,04, – ou seja, a impugnante facturou “a mais” € 60.892,11 (= € 294.770,15 – € 233.878,04) – cfr. doc.ºs n.ºs 13A;

O valor a faturar em Fevereiro, incluindo já os referidos descontos a título de *reversal of uncoll accom serv fee e disturbance allowance*, seria de € 272.755,11;

Assim, a fatura de Fevereiro foi emitida pelo valor de € 211.863,00 (= € 272.755,11 – € 60.892,11) – cfr. doc.ºs n.ºs 13B;

Ora, nada impede que numa prestação de serviços de carácter continuado uma parcela faturada em excesso num determinado período possa ser reflectida no seguinte, a favor do cliente.

E foi justamente o que aconteceu no caso particular de Janeiro de 2012.

Porém, a explicação fornecida a esse respeito pela ora impugnante foi integralmente desconsiderada, não se coibindo os serviços de liquidar ainda IRC adicional sobre o valor de € 316.221,95, como se de um proveito tributável se tratasse.

Não deixa de impressionar que a mesma equipa de inspeção tributária que subscreveu o Relatório 2011 se mostre surpreendida, no Relatório 2012/13, em sede de apreciação do direito de audição, porquanto “só em sede de direito de audição é referido pelo SP pela primeira vez que alguns dos valores correspondem a descontos...” (cfr. Relatório 2012/13, página 21).

No ano de **2013**, a ora impugnante facturou à B... um montante total de € 4.492.685,26 (IVA excluído), repartido pelas 12 facturas emitidas nos doze meses do ano que aqui junta cópia sob doc.ºs n.ºs **16A** a **16L** e dá como reproduzidas para todos os efeitos.

Uma vez que no mesmo ano a ora impugnante emitiu à B... as notas de crédito n.ºs .../127 e ...128 nas importâncias de, respectivamente, € 65.796,54 e € 83.065,85 (IVA excluído), o montante anual líquido facturado à B... resultou em € 4.343.822,88 (cfr. o quadro n.º 5 do Relatório 2012/13, página 11).

Conforme reconhecem os serviços, desses € 4.343.822,88 apenas € 4.005.036,53 dizem respeito à matéria aqui em causa, i.e. a referente a serviços de alojamento turístico (cfr. com o quadro n.º 6 do Relatório 2012/13, página 11; o último parágrafo do subcapítulo III.1.3, pg. 17; e ainda o anexo 2, fls. 2/2, p. 29).

O valor de € 4.005.036,53 corresponde justamente ao saldo de conta aferido pelo valor da receita máxima possível de € 4.394.678,11 deduzida do valor total dos lançamentos a débito que, no ano de 2013 agora em análise, se cifrou em € 389.641,58 (cfr. Ibidem).

Os serviços subtraíram a esses € 389.641,58 o valor das notas de crédito de € 65.796,54 e € 83.065,85, e acresceram o resultado (de € 240.779,19) ao lucro tributável declarado em 2013 (cfr. o quadro n.º 10 do Relatório 2012/13, página 18).

Porém, mais uma vez e pelas mesmas razões atrás expostas, o valor € 240.779,19 não corresponde à contraprestação de qualquer prestação de serviço, não podendo assim constituir um rendimento tributável em IRC. Pelo contrário, corresponde a descontos, bónus ou abatimentos.

Com maior detalhe:

No ano de 2013, o valor definitivo dos descontos à B..., designadamente a título de *reversal of uncoll accom serv fee* foi, como em 2011, somente apurado definitivamente pelas partes no último trimestre do ano (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 31) do probatório).

Por essa razão, os valores facturados em Janeiro, Fevereiro e Março de 2013 incluíram meramente os descontos estimados de *disturbance allowance*, no total de € 74.756,10 (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 32) do probatório).

Assim, a factura n.º..., de 31 de Janeiro de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 225.153,66, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 247.493,96 (crédito) e o lançamento de € **22.340,30** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. o anexo 2 ao Relatório 2012/13, fls. 2/2, pg. 29, e o doc.º n.º 16A, tendo também em consideração o que se referiu no artigo 82.º, supra.

Por sua vez, a factura n.º..., de 26 de Fevereiro de 2013, foi emitida, no que respeita à matéria em causa (cfr. o quadro n.º 7 do Relatório 2012/13, página 12), pelo valor de € 280.207,56, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 307.272,03 (crédito) e o lançamento de € **27.064,46** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. anexo 2, Ibidem, e o doc.º n.º 16B.

Finalmente, a factura n.º..., de 31 de Março de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 344.430,67, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 369.782,00 (crédito) e o lançamento de € **25.351,34** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. anexo 2, Ibidem, e doc.º n.º 16C.

Ora, o valor de € 74.756,10 (= € 22.340,30 + € 27.064,46 + € 25.351,34) não constituiu, assim, claramente, contraprestação por quaisquer serviços relativos a Janeiro, Fevereiro e Março de 2013, pelo que sobre ele não pode a administração tributária fazer incidir IRC. Prosseguindo,

Os valores facturados à B... entre Abril e Setembro de 2013 não contemplaram nenhum desconto, dado que o apuramento definitivo dos descontos e abatimentos sucedeu, como vimos, só no final de Outubro de 2013 – cfr. o anexo 2 ao Relatório 2012/13, fls. 2/2, pg. 29, e doc.ºs n.ºs 16D a 16I, bem como cfr., no doc.º n.º 12, alínea 33) do probatório).

Porque subsequentes à emissão das respectivas facturas, ao contrário de todos os demais casos em causa nos presentes autos, os descontos de Abril a Setembro de 2013

foram incluídos na nota de crédito n.º .../127, emitida à B... em 31 de Outubro de 2013, pelo valor de € **65.796,54** acrescido de IVA (cfr. doc.º n.º 17 que junta e aqui dá por reproduzido para todos os efeitos e, no doc.º n.º 12, alínea 34) do probatório).

O valor de € 65.796,54 corresponde à diferença entre o total *definitivo* dos descontos do ano até Setembro de 2013, inclusive, de € 140.552,64, e o valor *estimado* dos descontos de *disturbance allowance* para Janeiro, Fevereiro e Março de € 74.756,10, a que atrás se aludiu (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 35) do probatório).

Ou seja, a nota de crédito n.º .../127, de 31 de Outubro de 2013, introduz os descontos de Janeiro a Setembro de 2013, no total de € 140.552,64 (cf. linhas 17 a 23, 25, 27, 28, e 30 a 35, todas do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13) expurgados dos descontos já concedidos a título provisório em Janeiro, Fevereiro e Março de 2013, no valor total de € 74.756,10 (cf. linhas 13 a 15 também do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13).

Relativamente aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2013 a ora impugnante retomou o seu procedimento anterior; isto é, de imediato incluiu nas respectivas faturas o valor dos descontos a que a B... tem direito (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 36) do probatório). **Assim,**

No dia 31 de Outubro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 377.600,32 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Outubro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 16 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 37) do probatório).

No mesmo dia, a ora impugnante lançou a débito na mesma conta, os valores de € 2.862,95, a título de *disturbance allowance*, e de €10.602,99 (*suspension of members*) e €3.574,88 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 24, 26 e 29 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 38) do probatório).

A factura n.º..., de 31 de Outubro de 2013, foi, portanto, emitida à B... pelo valor de € 360.559,50, acrescido de IVA, que corresponde precisamente à diferença entre os € 377.600,32 e os descontos referidos de € 2.862,95, €10.602,99 e €3.574,88 (cfr. doc.º n.º 16J e, no doc.º n.º 12, alínea 39) do probatório).

Por sua vez, no dia 28 de Novembro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 264.331,33 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Novembro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 37 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 40) do probatório).

No mesmo dia, a impugnante lançou a débito na mesma conta, o valor de € 21.309,53, a título de *disturbance allowance*, e de € 13.867,27 (*suspension of members*) e € 5.860,79 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 38 a 40 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 41) do probatório).

A factura n.º..., de 28 de Novembro de 2013, foi, portanto, emitida à B... pelo valor de € 223.293,74, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre os € 264.331,33 e os descontos referidos de € 21.309,53, € 13.867,27 e € 5.860,79 (cfr. doc.º n.º 16K e, no doc.º n.º 12, alínea 42) do probatório).

Finalmente, no dia 30 de Dezembro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 176.845,88 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Dezembro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 41 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 43) do probatório).

No mesmo dia, a impugnante lançou a débito na mesma conta, o valor de € 12.900,70, a título de *disturbance allowance*, e de € 13.867,27 (*suspension of members*) e € 6.420,61 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 42 a 44 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 44) do probatório).

A factura n.º..., de 30 de Dezembro de 2013, foi, portanto, emitida à B... pelo valor de € 143.657,30, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre os € 176.845,88 e os descontos referidos de € 12.900,70, € 13.867,27 e € 6.420,61 (cfr. doc.º n.º 16L e, no doc.º n.º 12, alínea 45) do probatório).

Só os valores de € 360.559,50, € 223.293,74 e € 143.657,30 constituíram, portanto, contraprestação pelos serviços relativos a Outubro, Novembro e Dezembro de 2013, os

quais a ora impugnante fez, como devia, concorrer para a determinação do seu lucro tributável.

Os valores subjacentes aos descontos que, a título de *reversal of uncoll accom serv fee e disturbance allowance*, foram reflectidos na nota de crédito n.º .../127, de 31 de Outubro de 2013, e nas facturas de Outubro, Novembro e Dezembro de 2013 estão discriminados nos mapas de apuramento da B... que aqui junta e dá como reproduzidos para todos os efeitos como doc.º n.º **18**.

As primeiras duas liquidações adicionais ora impugnadas têm como fundamento o disposto no relatório de inspeção tributária de 30 de Abril de 2015, emitido sob a ordem de serviço n.º OI2014... (cfr. doc.º n.º **3** que junta e aqui dá por reproduzido para todos os efeitos, doravante abreviadamente designado por **Relatório 2012/13**).

A terceira liquidação adicional ora impugnada, com o n.º 2015..., terá como fundamento o disposto no relatório de inspeção tributária da Direção de Finanças de..., de 10 de Abril de 2014, emitido sob a ordem de serviço n.º OI2012... (cfr. doc.º n.º **4** que junta e aqui dá por reproduzido para todos os efeitos, doravante abreviadamente designado por **Relatório 2011**).

A matéria colectável de € 33.126,27 inscrita na sua autoliquidação de IRC 2013 resultava do lucro tributável apurado de € 132.505,07, deduzido dos prejuízos fiscais de anos anteriores de € 241.674,43 (com o limite de 75% do lucro tributável, no caso de € 99.378,80) – cfr. modelo 22 que junta como doc.º n.º **5** e dá por reproduzido para todos os efeitos.

A nova matéria colectável agora fixada corresponde àqueles € 132.505,07, porquanto os serviços desconsideraram integralmente os prejuízos fiscais reportáveis assim deduzidos.

As três liquidações adicionais de IRC ora impugnadas foram integralmente pagas pela ora impugnante nos dias 24 de Julho de 2015 e 25 de Junho de 2015, respectivamente (cf. doc.º n.º **19** que junta e aqui dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos).

Em 26 de Outubro de 2015 a ora impugnante deduziu duas reclamações graciosas, tendo justamente por objecto as três liquidações adicionais aqui impugnadas, que apresentou, sob registo postal, no Serviço de Finanças de (cf. doc.ºs n.º 1 e 2).

Até hoje a ora impugnante não logrou obter qualquer decisão.

Permanecem assim na ordem jurídica os **três** actos de liquidação adicional de IRC relativos aos anos de **2012** e **2013** (doc.ºs n.ºs 1A e 2A) que aqui se impugnam perante o comportamento silente da administração tributária.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT em 15 de junho de 2015.

3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do art. 6.º e da alínea b) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitros do tribunal arbitral coletivo os signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 28 de julho de 2015, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos conjugados do art. 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos arts. 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do art. 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 12 de agosto de 2015.

6. No dia 1 de outubro de 2015, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou **Resposta**, concluindo pela improcedência da presente ação, com a sua consequente absolvição do pedido.

Alegou, no essencial, a AT:

A Requerente, constituída sob a forma de sociedade por quotas, iniciou a actividade de “Aldeamentos Turísticos com Restaurante”, CAE 55117, em 01-12-1987, encontrando-se enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação (cfr. fls. 5 do relatório da acção de inspecção n.º OI2014..., adiante RIT, que se dá por integralmente reproduzido).

O objecto social da Requerente compreende a “*Promoção, construção, gestão e exploração de empreendimentos turísticos próprios, compra e venda de imóveis*” (cfr. fls. 5 do RIT).

A Requerente é proprietária de um empreendimento turístico, sito na ..., denominado “D...”, composto por 77 moradias em banda e 55 apartamentos, onde para além do alojamento são prestados serviços acessórios na área do desporto, lazer, alimentação (cfr. fls. 6 do RIT e contrato junto ao PA).

A Requerente conferiu os direitos de ocupação do empreendimento à sociedade denominada B..., com sede na..., Reino Unido, a qual gere o empreendimento através de um clube de membros (cfr. fls. 9 do RIT e contrato junto ao PA).

O direito de alojamento no empreendimento pertence aos membros do clube, nos termos contratados entre estes e a B... (cfr. fls. 9 do RIT e contrato junto ao PA).

A facturação desse alojamento é efectuada pela Requerente à sociedade B..., com base em valores estipulados no contrato celebrado entre ambas as entidades (cfr. fls. 9 do RIT e contrato junto ao PA).

A Requerente explora diretamente os equipamentos e instalações do clube, incluindo as instalações designadas por “...” que abrangem o restaurante, cabeleireiro, lojas e o bar (cfr. RIT e contrato junto ao PA).

Das “...” , resulta que o processo de suspensão não é automático e implica um período de suspensão, sendo que a suspensão de membros ou a renúncia a essa condição não tem como consequência automática que os direitos de ocupação afectos a esses membros não sejam utilizados pelos mesmos ou por outras pessoas;

Ou seja, a falta de pagamento pontual, pelo membro do Clube das taxas de manutenção, não implica a perda da qualidade de membro, mas, antes, uma suspensão, ficando o Clube com o direito de utilizar os direitos de ocupação do membro suspenso e, com a receita obtida, amortizar o montante em dívida.

Por outro lado, a perda da qualidade de membro, nas situações previstas na Regra 13, nomeadamente quando o motivo se prende com falta de pagamento por período superior a 24 meses, o Clube envida esforços para encontrar e nomear um candidato à substituição que, ao tornar-se membro, deve pagar as importâncias em dívida do membro antecessor (cfr. Regra 13.3).

O **processo arbitral n.º 741/2014-T** teve como **objecto a liquidação de IRC** que fixou os prejuízos fiscais, relativos ao exercício de 2011, no valor de € 21.561,84, bem como os actos de liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA)

respeitantes aos períodos de 1103T, 1106T e 1109T, nos valores de, respectivamente, € 32.625,91, € 35.728,94 e € 26.541,80 e correspondentes juros compensatórios, todos decorrentes das conclusões alcançadas pelos Serviços de Inspeção Tributária (SIT) no âmbito da acção inspectiva efectuada ao abrigo da ordem de serviço nº OI2012... .

A AT defendeu-se invocando a excepção peremptória de intempestividade do pedido respeitante ao IRC, tendo o Tribunal Arbitral decidido pela procedência da excepção, com a seguinte fundamentação:

«Mas, como referiu a Autoridade Tributária e Aduaneira e foi aceite pela Requerente ao pronunciar-se sobre a questão da intempestividade, na reunião efectuada, essa notificação refere-se à correcção de prejuízos relativos ao ano de 2013, que passaram do valor declarado de € 99.378,80 para € 0,00 (documentos n.ºs 2 e 3, juntos pela Autoridade Tributária e Aduaneira em resposta ao documento apresentado pela Requerente) e a **liquidação de IRC impugnada no presente processo reporta-se a ano de 2011**, e a respectiva notificação electrónica tem o n.º de código notificação electrónica, identificada pelo código (...) (documento n.º 4 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira e documento n.º 1, junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos). O acesso da Requerente a esta liquidação identificada pelo código (...) ocorreu em 19-05-2014, como se vê pelo documento n.º 5 junto pela Autoridade Tributária e Aduaneira. Assim, tem de se concluir que o pedido de pronúncia arbitral, recebido no CAAD em 27-10-2014, não foi apresentado dentro do prazo de 90 dias a contar da notificação, previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT. A tese defendida pela Requerente na reunião realizada, no sentido de se considerar que o prazo para impugnação de todos os actos baseados no Relatório da Inspeção Tributária deveriam ser os aplicáveis às liquidações de IVA, últimas com base nele efectuadas, não tem suporte legal, pois a alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT prevê a contagem dos prazos para impugnação dos actos de liquidação a partir «dos factos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma», pelo que é relativamente a cada um dos actos impugnáveis autonomamente que tem de se contar o respectivo prazo de apresentação do pedido de pronúncia arbitral. No que concerne à correcção do pedido de pronúncia arbitral, passando a considerar-se que nele é impugnado o acto de correcção relativo ao ano de 2013, em vez

do de 2011, que a Requerente também aventou na referida reunião, também não encontra suporte legal. Na verdade, nos termos do artigo 10.º, n.º 2, alínea b), do RJAT, é **obrigatória a identificação do acto que é objecto do pedido de pronúncia arbitral, e essa identificação tem importância primordial, pois os processos arbitrais foram criados segundo o modelo de contencioso de objectivista do processo contra um acto, que caracteriza o processo de impugnação judicial.** Por isso, um processo contra acto diferente do indicado no pedido de pronúncia arbitral é um processo diferente. Assim, conclui-se que **o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado intempestivamente, quanto à liquidação de IRC relativa ao ano de 2011,** e não se está perante uma situação em que seja viável correcção. Procede, assim a excepção da intempestividade, pelo que é **de absolver da instância a Autoridade Tributária e Aduaneira, quanto ao pedido de anulação da liquidação de IRC e pedidos dependentes.» (negrito nosso).**

Donde resulta que, ao contrário do que a Requerente pretende fazer crer não foi efectuado qualquer julgamento sobre as correcções efectuadas pela Inspecção Tributária em sede de IRC, nem o Tribunal decidiu o que quer que fosse sobre a aplicação do disposto nos artigos 18.º, n.º1 e 20.º do CIRC;

A matéria de facto consignada no Acórdão arbitral apenas sustentou a decisão de procedência parcial do pedido de anulação da liquidação adicional de IVA de 1103T, que incidia sobre descontos efectuados aos alojamentos, concluindo que *“Assim, tendo as facturas referidas sido emitidas quando já não havia lugar à redução, esta norma [artigo 16.º, n.º 6, alínea b), do CIVA] dá suporte legal à não consideração do valor da redução, ao valor da transacção.”* (negrito nosso) Pelo que, não existe a *“igualdade de razão”*, como afirma a Requerente no artigo 38.º do pedido arbitral, porquanto a decisão de procedência parcial do pedidos de declaração de ilegalidade das liquidações de IVA resultou da aplicação dos princípios e regras de direito privativas deste imposto, substancialmente diferentes dos vigentes em sede de IRC.

No processo 556/2015-T **não estava em causa qualquer liquidação de IRC,** efectuada com fundamento nos **artigos 18.º, n.º1 e 20.º do CIRC,** mas sim a aplicação dos normativos do Código do IVA que prevêm **formalismos específicos** em caso de redução do valor tributável das operações e de regularização do IVA, cujo incumprimento implica a nulidade das rectificações, **designadamente o artigo 16.º e o artigo 78.º do CIVA.**

A matéria de facto apurada no âmbito de acções arbitrais nas quais se discutiu matéria atinente às regularizações em sede de IVA, nos termos dos artigos 16.º e 78.º do CIVA, e se peticionou a anulação das liquidações de IVA, em nada releva para a decisão a proferir na presente acção arbitral, no âmbito da qual se peticiona a anulação duma liquidação de IRC efectuada ao abrigo do disposto nos artigos 18.º, n.º 1 e 20.º do CIRC.

Sendo substancialmente diferentes o pedido e a causa de pedir, é forçoso concluir que em cada uma dessas acções existe uma **diferente relação material controvertida**.

Os montantes das correcções efectuadas ao lucro tributável, nas importâncias de € 603.403,13 (2012) e € 240.779,19 (2013) estão reflectidas nos quadros 9 e 10 constantes do ponto III.1 do RIT, para onde se remete dando o seu conteúdo por integralmente reproduzido.

No que respeita ao exercício de 2012 as correcções efectuadas pela Inspeção Tributária compreendem:

- a) Correcção de € 14.408,23, ao abrigo do n.º 2 do art.º 18.º do CIRC decorrente de débitos efectuados em contas de fornecedores que possuíam saldos antigos por contrapartida de conta de proveitos, que a Requerente deduziu ao lucro tributável e a AT não aceitou, **sendo que esta correcção não foi objecto de impugnação;**
- b) Não consideração das deduções aos valores da facturação emitida, no montante de € 588.994,90.

Além disso, foi corrigido o montante dos prejuízos fiscais deduzidos em € 77.379,47 (€ 98.941,31- € 21.561,84), em resultado das correcções à matéria tributável do exercício de 2011, que se traduziram na redução dos prejuízos fiscais declarados, de € 340.395,38 para € 21.561,84;

As correcções relativas ao exercício de 2013 respeitam, apenas, à não consideração fiscal das deduções aos valores facturados, que ascenderam a € 240.779,19.

Constatou a Inspeção Tributária, mediante análise da contabilidade da Requerente, nomeadamente balancetes, extractos de conta, diários de lançamento e respectivos documentos de suporte, que a Requerente reconhece na conta SNC 7222 – Alojamento

23%, cujos extratos compõem o anexo 1 do RIT, os rendimentos decorrentes do contrato com a B... (B).

Os elementos analisados permitiram concluir que os rendimentos objeto das facturas, referenciados nos quadros 4, 5 e 6 (fls. 10 e 11) do RIT, emitidas pela Requerente ao cliente B..., e respeitantes ao serviço prestado no âmbito do contrato celebrado entre as partes, se encontram reconhecidos na conta SNC 72.22 – Alojamento 23%;

No entanto, analisado o extracto da referida conta, constatou a Inspeção que foram efetuados lançamentos a débito e a crédito que não correspondem aos montantes mencionados nas facturas.

Em 05-02-2015, foi a Requerente notificada, na pessoa do gerente Sr. C..., para prestar esclarecimentos, entre os quais:

“...4- Esclarecer, comprovando documentalmente, como foi formado o preço dos serviços designados como “Accommodation services” constante de todas as faturas emitidas a B..., nos anos 2012 e 2013. Justificar comprovando documentalmente, a diferença entre os valores constantes das referidas faturas e os valores registados a débito e a crédito na conta 7222 – alojamento 23%. Por exemplo, a fatura ... de 23-09-2012 tem como base tributável o montante de € 413.486,20, no entanto, em termos contabilísticos foi sujeita ao seguinte tratamento: Registo a crédito de € 425.920,98 e a débito € 12.438,78 (documento .../diário 51)...” (cfr. fls. 12 do RIT).

Em resposta, esclareceu a Requerente (cfr. fls. 13 do RIT):

“4) O preço dos serviços “Accommodation Services” constantes das facturas de 2012 e 2013, proveem do valor a facturar tendo por base todos os membros ativos que são detentores dos direitos de utilização do nosso aldeamento, conforme lista de identificação constante nos anexos do ponto 1.

Quanto à explicação da segunda parte do ponto 4, para efeitos de melhor informação de gestão é levado a crédito o valor total dos management fee’s, e a débito o valor dos management fee’s dos membros suspensos, que portanto não ocorreu prestação de serviço, pois não houve ocupação.

O valor da factura é o mesmo, embora o lançamento na conta de proveitos venha a identificar a situação atrás descrita.

Em suma é uma operação contabilística apenas para mera informação de gestão.”

Ora, a análise da facturas e os esclarecimentos sobre as mesmas prestados, permitiram que a Inspeção concluísse que relativamente à facturação dos rendimentos de “accomodation services” devidas pela B..., a Requerente funciona numa óptica de caixa, reconhecendo como ganho apenas o valor líquido da operação (cfr. fls. 14 do RIT).

Por outro lado, no que respeita às situações de deduções ao valor do rendimento, que segundo os esclarecimentos da Requerente, se referem a reduções aos serviços de alojamento por motivo de suspensão ou resignação dos membros do clube, entendeu, e bem, a Inspeção Tributária que essa dedução aos ganhos não deve ser efectuada pela Requerente, uma vez que a sua cliente é a empresa B..., e não os sócios do clube de membros, os quais usufruem dos serviços de alojamento e serviços complementares prestados pelo Requerente mas celebraram um contrato com a B... .

De facto, o direito ao alojamento dos membros do clube advém da relação contratual estabelecida entre estes e a “B...”, sendo que a Requerente se limita, nos termos do contrato celebrado entre as duas empresas, a prestar serviços complementares de restaurante, cabeleireiro, lojas e bar e a “proporcionar aos seus sócios/clientes da B..., o alojamento nas villas do empreendimento turístico da A... Lda, na ... em Portugal...”, conforme consta do *dossier* de preços de transferência de 2011, pág. 17 (cfr. fls. 15 do RIT).

Assim, concluiu a Inspeção:

“De acordo com o preconizado na NCRF 20, o rédito é reconhecido quando for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados. O mesmo conceito é acolhido no nº 1 do artigo 18º do CIRC, segundo o qual os rendimentos são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos, independentemente do seu recebimento, de acordo com o regime de periodização económica.

Pelo que se considera que o ganho decorrente dos serviços designados por “accomodation services” deve ser reconhecido no exercício em que o membro tem direito a usufruir da moradia/semana e, caso não seja efetuado o respetivo pagamento, deverão ser tomadas as medidas previstas no CIRC, nomeadamente nos artigos 36º ou 41º, quando reunidas as condições neles previstas.

Ora, mesmo considerando a hipótese que se aceitava que este tipo de dedução aos ganhos cabe ao SP (e não se aceita pelo exposto nos parágrafos anteriores), mantém-se a incorreção ao nível do reconhecimento dos ganhos, por violação do disposto no nº 1 do artigo 18º e na NCRF 20.” (cfr. fls. 15 do RIT).

Considerando, ainda, a Inspeção que, ao contrário do que a Requerente havia afirmado e de acordo com o ponto 4 do “Club Rules” a definição do montante do “management charge” depende dos custos estimados do Clube para determinado período, de défices de anos anteriores e do valor das reservas a constituir (cfr. fls. 16 do RIT);

Pelo que, “a taxa de manutenção (tradução de “management charges”) não se destina apenas a fazer face a despesas com a utilização do imóvel, como se de uma renda se tratasse ou de simples alojamento tipo hoteleiro, mas a remunerar um conjunto de prestações de serviços diferenciados, inclusivamente para a criação de reservas.” (cfr. fls. 16 do RIT).

Perante os factos apurados e os documentos analisados, decidiu muito bem a Inspeção Tributária que os rendimentos da Requerente “decorrentes dos “accomodation services” devidos pela B... e contabilizados na conta SNC 7222 – alojamento 23% foram diminuídos indevidamente em € 588.994,90 e € 240.779,19 em 2012 e 2013, **pelo que este montante constitui rédito do SP a ser reconhecido nos referidos exercícios, por aplicação dos artigos 18º e 20º do CIRC.**” (cfr. fls. 16 e 17 do RIT, negrito nosso).

Os direitos de ocupação do empreendimento são detidos pela “B...” que os gere através de um Clube de membros.

A qualidade de membro do Clube só é atribuída a quem adquire direitos de ocupação de semanas no empreendimento D...-..., não dependendo apenas, como é dito no art.º 12.º do pedido arbitral, “*do pagamento pontual que este faça à B...*”.

De resto, é patente a identificação entre o próprio empreendimento e o Clube gerido pela B..., que decorre, desde logo, da própria designação B..., além de que o capital social da Requerente é detido em 50% por aquela entidade.

A falta de pagamento pontual, pelo membro do Clube das taxas de manutenção, não implica a perda da qualidade de membro, mas, antes, uma suspensão, ficando o Clube com o direito de utilizar os direitos de ocupação do membro suspenso e, com a receita obtida, amortizar o montante em dívida.

Por outro lado, a perda da qualidade de membro, nas situações previstas na Regra 13, nomeadamente quando o motivo se prende com falta de pagamento por período superior a 24 meses, o Clube envida esforços para encontrar e nomear um candidato à substituição que, ao tornar-se membro, deve pagar as importâncias em dívida do membro antecessor (*cf.* Regra 13.3).

Quando a Requerente alega (*cf.*, art.º 53.º do pedido) que a subtracção de € 588.994,90 aos valores facturados à B..., em 2012, e de € 240.889,19, em 2013, resulta de tais valores não corresponderem a quaisquer réditos, porque *não têm subjacente nenhum serviço de alojamento turístico que haja sido efectivamente prestado*, parece pretender dizer que as reservas de ocupação das moradias/apartamentos do aldeamento, nas semanas afectas a determinados membros do Clube, não foram utilizadas nem pelos seus titulares nem por outras pessoas que os substituíssem.

Mas, **para se extrair essa conclusão tem de ser feita prova bastante**, não sendo suficiente apresentar uma lista de nomes de membros do Clube suspensos por atraso no pagamento das taxas de manutenção ou por renúncia à qualidade de membro, tornando-se necessário fazer prova do cancelamento das reservas.

É que sendo essas situações do conhecimento da B..., então, mal se compreende por que razão esta entidade insistia em fazer as reservas para as semanas cujo direito de

ocupação se encontrava afecto aos membros do Clube suspensos, em lugar, de no âmbito da boa gestão dos direitos de ocupação, promover a exploração daquelas semanas por outras pessoas interessadas.

Conforme se pode extrair da Regra 5 e do formulário anexo às ... (Appendix II (a) Parte 1 –B... ...), o membro do Clube que resigna pode indicar outra pessoa para assumir os seus direitos e na situação de suspensão o Clube pode locar os direitos de ocupação a outras pessoas (Regra 12.4).

Ora, no RIT (pág. 13) é referido, a propósito dos movimentos a débito na conta SNC 72.22 relativos ao mês de Março de 2012, que *«de acordo com a resposta do SP, as deduções ao rendimento contabilizadas a débito da conta 72.22 correspondem a “o valor dos management fees dos membros suspensos, que portanto não ocorreu prestação de serviço, pois não houve ocupação”»*, **o que levaria a entender que a B... fazia as reservas em nome dos membros do Clube suspensos e que as mesmas não seriam utilizadas**, como se existisse um efeito automático entre a situação de suspensão de um membro e a não utilização dos direitos de ocupação de que era titular, quando é certo que, **a própria B..., nessas circunstâncias, poderia tomar a iniciativa de explorar o direito de ocupação junto de outros interessados.**

As relações contratuais entre a Requerente e a B... não se traduzem em procedimentos transparentes, quer, no plano da contabilização das operações, quer do processamento das facturas, cuja emissão é feita pelo valor líquido das prestações de serviços, não evidenciando, assim, a realidade das operações realizadas, conforme é dado conta no RIT.

Acrescente-se, aliás, que também não transparece dos valores contabilizados e facturados à B... a comissão sobre os preços da ocupação das unidades de alojamento que, segundo o Relatório dos Preços de Transferência 2011 (parte final do ponto 5.3.2), é *cobrada pela B..., sendo normalmente de 5%, podendo ser de valor superior* .

Refere-se no art.º 132.º do pedido arbitral que os valores debitados na conta da B..., sob as designações de *“disturbance allowance”* e *“reversal of uncoll accom serv fee”* (na modalidade de *‘suspension’* ou *‘resignation’* foram reciprocamente aceites pelas partes

contratantes, todavia, **o Contrato celebrado entre as duas partes não faz qualquer menção específica a esse respeito.**

As correcções efectuadas pela AT estão fundadas na verificação de que os valores inscritos a crédito da referida conta, correspondentes às prestações de serviços relativas às reservas dos direitos de ocupação valorizadas de acordo com os preços acordados eram objecto de redução, através de lançamentos a débito da mesma conta, por respeitarem a membros do Clube suspensos, em razão da falta de pagamento das taxas de manutenção ou de renúncia, sem que, todavia, fosse comprovado que as reservas em nome desses membros do clube foram canceladas e as prestações de alojamento não foram efectuadas pela Requerente a esses membros ou a outras pessoas em sua substituição, nos termos previstos pelas

Quanto aos *disturbance allowances* conforme é dito no RIT, a sua não consideração no exercício de 2012, fundamenta-se na **ausência de documentos de suporte que justifiquem as bases em que assenta o cálculo dos montantes contabilizados.**

Não podem ser subtraídas importâncias aos rendimentos provenientes das prestações de serviços de alojamento correspondentes às reservas contratadas mensalmente pela B..., através de lançamentos a débito na conta 72.22 sem qualquer suporte documental justificativo, conforme é exigido pela alínea a) do n.º 2 do art.º 123.º do Código do IRC, apenas com o fundamento de que os membros do Clube não quiseram ou não puderam exercer os seus direitos de utilização das semanas que lhe estavam afectas ou ainda, por se encontrarem em dívida ao Clube das taxas de manutenção (*management charges*).

Donde resulta que a prática adoptada pela Requerente não está conforme ao princípio contabilístico da realização – NCRF 20 – nem atende ao disposto no Código do IRC sobre as regras do art.º 18.º relativas à imputação dos rendimentos e dos gastos a cada período de tributação, nem no plano documental, os suportes evidenciam informação clara e suficiente para concluir com um mínimo de segurança que os serviços de alojamento não foram prestados em determinadas semanas do ano.

Conforme plenamente demonstrado no RIT, a motivação da correcção prende-se com o facto de Requerente proceder à determinação do seu resultado contabilístico e fiscal procedendo à dedução aos serviços facturados em determinado mês de diversos montantes, quer nas facturas, quer directamente no lançamento contabilístico, adoptando uma perspectiva de caixa, a qual atende apenas aos montantes recebidos ou pagos.

Ora, tal procedimento é incorrecto, quer do ponto de vista contabilístico quer do ponto de vista fiscal.

Vigora no ordenamento contabilístico o regime do acréscimo, o qual está consagrado no parágrafo 22 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), nele se referindo: *“A fim de satisfazerem os seus objetivos, as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica). Através deste regime, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram (e não quando caixa ou equivalentes de caixa sejam recebidos ou pagos) sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.”* (sublinhado nosso).

De acordo com o modelo da dependência parcial do direito fiscal face ao direito da contabilidade adoptado pelo legislador, o ponto de partida para a determinação do lucro fiscal é o resultado contabilístico, desempenhando a contabilidade uma função instrumental, como resulta do artigo 17º do CIRC, que estabelece:

“O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código.”

E face à função instrumental desempenhada pela contabilidade no apuramento do lucro tributável, impõe a alínea a) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC que a mesma esteja organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para ao respectivo sector de actividade, o que torna obrigatório para a generalidade

das empresas a aplicação do SNC, sem prejuízo da observância das disposições previstas no CIRC.

Estabelece, por seu turno o n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, que os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica;

Tal disposição consagra, no ordenamento fiscal, o princípio da especialização de exercícios, determinando que o resultado líquido do exercício, que constitui o ponto de partida para o resultado fiscal, é apurado, de acordo com a regra da anualidade, numa perspectiva económica e não financeira ou de caixa, em consonância com o princípio contabilístico do acréscimo ou da periodização económica.

Na determinação do resultado contabilístico e, conseqüentemente, do resultado fiscal, não cumpriu as regras contabilísticas e fiscais, nomeadamente violou a regra da anualidade já que procede à facturação das receitas de alojamento devidas pela B..., reconhecendo como ganho apenas o valor líquido de cada operação, afastando-se da óptica económica subjacente ao apuramento dos resultados do exercício.

Em síntese, a AT desconsiderou o efeito das reduções aos valores das prestações de serviços contabilizadas correspondentes aos titulares dos direitos de ocupação que se encontram suspensos por se encontrarem em falta no pagamento das taxas de manutenção, sendo que o elemento decisivo que poderia justificar de forma sólida tais reduções seria a demonstração de que as reservas das semanas de que eram titulares aqueles membros do Clube suspensos foram canceladas e que os correspondentes serviços de alojamento não foram prestados nem a esses membros nem a outras pessoas que os pudessem substituir, o que a Requerente não logrou provar. [sublinhado do Tribunal].

I.7. Notificadas para o efeito, as partes apresentaram alegações escritas em que, no essencial, mantiveram as posições e argumentos aduzidos nos respetivos articulados.

I.7.1 Apresentou a Requerente as seguintes **conclusões**:

A. Constituem proveitos os aumentos de benefícios económicos verificados num período contabilístico sob a forma de afluxos ou melhoramentos de activos ou diminuição de passivos da empresa e que levam ao aumento do seu capital próprio, com ressalva das entradas dos respectivos titulares.

B. O IRC não incide sobre componentes que não revelem qualquer afluxo bruto de benefícios económicos ou qualquer acréscimo patrimonial líquido, mas sobre o lucro das empresas, mesmo sendo este determinado pelo rendimento líquido em sentido amplo, compreendendo, pois, o rendimento-acréscimo – o acréscimo patrimonial líquido proveniente ou não de actividade produtiva e independente de qualquer delimitação periódica.

C. Os valores discriminados pela impugnante como *reversal of uncoll accom serv fee* (na modalidade de ‘suspensions’ ou ‘resignations’) e *disturbance allowance* não constituem qualquer rendimento tributável uma vez que não correspondem a qualquer venda de bens ou prestações de serviços ou a qualquer ganho tributável de acordo com o CIRC.

D. Consequentemente a administração tributária não os poderia ter feito concorrer para a determinação dos resultados fiscais de 2012 e 2013.

E. A autoridade do caso julgado visa a segurança jurídica das decisões, vinculando os tribunais às decisões já proferidas quanto a questões essenciais, ainda que com causas de pedir diferentes.

F. Existem já duas decisões arbitrais onde esses lançamentos foram já definidos como dizendo respeito ora a serviços que não foram prestados, ora a descontos sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa que, em ambos os casos, não constituem *réditos*.

G. Também por isso não deve este Tribunal apreciar novamente esta questão que se encontra já decidida em processos judiciais anteriores, com as mesmas partes e referente às mesmas correcções resultantes dos mesmos relatórios de inspecção tributária.

I.7.2 E foram as seguintes as conclusões apresentadas pela AT:

A. Demonstra, cabalmente, a factualidade provada que a Requerente, na determinação do resultado contabilístico e, conseqüentemente, do resultado fiscal, não cumpriu as regras contabilísticas e fiscais, nomeadamente violou a regra da anualidade já que procede à facturação das receitas de alojamento devidas pela B..., reconhecendo como ganho apenas o valor líquido de cada operação, afastando-se da óptica económica subjacente ao apuramento dos resultados do exercício.

B. É perfeitamente legal a desconsideração fiscal do efeito das reduções aos valores das prestações de serviços contabilizadas correspondentes aos titulares dos direitos de ocupação que se encontram suspensos por se encontrarem em falta no pagamento das taxas de manutenção, porquanto o elemento decisivo que poderia justificar de forma sólida tais reduções seria a demonstração cabal de que as reservas das semanas de que eram titulares aqueles membros do Clube suspensos foram canceladas e que os correspondentes serviços de alojamento não foram prestados nem a esses membros nem a outras pessoas que os pudessem substituir, o que a Requerente não logrou provar.

C. Pese embora os membros do Clube, em falta de pagamento à B... das taxas de manutenção, ou aos quais é cancelada a sua inscrição como membro do Clube (por suspensão ou resignação), serem titulares das semanas facturadas à Requerente, nada indica, nem foi provado, que o direito de ocupação das moradias/apartamentos naquelas semanas não tenha sido utilizado por outros membros do Clube ou por outras pessoas, nos exactos termos em que as *Club Rules* o permitiam nessas circunstâncias.

D. Ora, não logra a Requerente aduzir fundamentos, de facto ou de direito, que justifiquem os procedimentos contabilísticos, com conseqüências fiscais, adoptados, nem que lhe permitam a dedução, na sua esfera jurídica, de montantes relativos a reduções de serviços prestados pela B..., aos seus clientes, membros do clube.

E. A insuficiência de documentação de suporte aos registos contabilísticos das operações (para além da questão fulcral do incumprimento do ónus

probatório de comprovação da sua pretensão) importa que se questione: cabendo à Requerente o exercício das funções de gestora do empreendimento e prestadora dos serviços de alojamento qual a razão de não ser ela a detectar as reservas das unidades de alojamento não utilizadas e qual o motivo que a leva a efectuar a correcção negativa dos seus proveito com base, unicamente, numa listagem de membros suspensos fornecidas pela B..., com a qual mantém relações especiais?

F. Os depoimentos das testemunhas da Requerente versaram apenas sobre o funcionamento do Clube, não esclarecendo minimamente os procedimentos contabilísticos adoptados, estando, por vezes em contradição com o conteúdo dos documentos (contratos e *Club Rules*) pelo que não são suficientes para contraditar as conclusões a que chegou a Inspeção Tributária e a legalidade das correcções efectuadas.

G. Desta forma, a prova testemunhal produzida, enquanto meio de prova que exige uma avaliação e valoração puramente subjectiva, terá que ceder perante a fundamentação e prova das correcções constantes do RIT, o qual demonstra a verificação dos pressupostos exigidos pelo legislador para as correcções à matéria tributável e o estrito cumprimento das disposições do Código do IRC aplicáveis às mesmas.

H. Donde resulta, indubitavelmente, que a Requerente não logrou contraditar a legalidade das liquidações controvertidas, provando-se, ao invés, na presente acção arbitral, que os montantes em causa constituem rendimentos obtidos em consequência da prestação de serviços de alojamento à B..., durante os exercícios de 2012 e 2013, de acordo com os artigos 18.º e 20.º do CIRC.

II. SANEAMENTO

II.1 O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente.

II.2 O processo não enferma de nulidades.

II.3 As partes gozam de personalidade e de capacidade judiciárias, encontram-se devidamente representadas e são legítimas.

II.4 Questão prévia: o alegado caso julgado

Dispõe o art. 580º do Código de Processo Civil:

“1 - As exceções da litispendência e do caso julgado pressupõem a repetição de uma causa; se a causa se repete estando a anterior ainda em curso, há lugar à litispendência; se a repetição se verifica depois de a primeira causa ter sido decidida por sentença que já não admite recurso ordinário, há lugar à exceção do caso julgado.

2 - Tanto a exceção da litispendência como a do caso julgado têm por fim evitar que o tribunal seja colocado na alternativa de contradizer ou de reproduzir uma decisão anterior.

3 - (...)”

Por sua vez o artigo 581.º do mesmo diploma tem a seguinte redação:

“1 - Repete-se a causa quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir.

2 - Há identidade de sujeitos quando as partes são as mesmas sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica.

3 - Há identidade de pedido quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico.

4 - Há identidade de causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas ações procede do mesmo facto jurídico. Nas ações reais a causa de pedir é o facto jurídico de que deriva o direito real; nas ações constitutivas e de anulação é o facto concreto ou a nulidade específica que se invoca para obter o efeito pretendido.”

Preliminarmente, assinala-se que o caso julgado se forma sobre a decisão e não sobre os fundamentos da mesma.

Subsumindo:

A Requerente invoca, para o efeito e no essencial, a existência de caso fundada na circunstância de que houve alegadamente duas decisões judiciais que definiram como respeitando a serviços não prestados e/ou descontos sobre o preço de alojamento de membros do “Clube” – e, como tal, não constituindo réditos da Requerente – lançamentos contabilísticos também em causa nos presentes autos.

Alega, nessa medida, a Requerente que não pode ou deve o Tribunal “(...)apreciar novamente esta questão (...) decidida em processos judiciais anteriores (...) com as mesmas partes e referente às mesmas correções resultantes dos mesmos relatórios de inspeção tributária (...)” [cfr conclusões das alegações finais].

Não tem razão, porém, porquanto não existe, designadamente, a manifesta identidade da causa de pedir e pedido em ambas as situações.

Improcede assim a questão prévia suscitada.

Não há outras questões ou exceções a apreciar, que obstem ao conhecimento de mérito e de que cumpra conhecer.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1. DE FACTO

§1. FACTOS PROVADOS

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (*cf.* artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT). Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito.

Nesta parametria, consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente, que foi constituída sob a forma de sociedade por quotas, iniciou a actividade de “Aldeamentos Turísticos com Restaurante”, CAE 55117, em 01-12-1987, encontrando-se enquadrada para efeitos de IRC no regime geral de tributação (*cf. fls. 5 do relatório da acção de inspecção n.º OI2014..., adiante RIT, que se dá por integralmente reproduzido*).

b) O objecto social da Requerente compreende a “*Promoção, construção, gestão e exploração de empreendimentos turísticos próprios, compra e venda de imóveis*” (cfr. fls. 5 do RIT).

c) A Requerente é proprietária de um empreendimento turístico [que se denominará ulterior e abreviadamente por “Empreendimento” ou “Aldeamento”], sito na..., denominado “D...” [abreviadamente, “...”], composto por 77 moradias em banda e 55 apartamentos, onde para além do alojamento são prestados serviços acessórios na área do desporto, lazer, alimentação (cfr. fls. 6 do RIT e contrato junto ao PA);

d) A Requerente conferiu direitos especiais de ocupação do empreendimento à sociedade denominada B..., com sede na..., Reino Unido, a qual gere o empreendimento através de um clube de membros [ulterior e abreviadamente denominado por “Clube”] (cfr. fls. 9 do RIT e do contrato junto ao PA e doc 6, junto com o RI).

e) O direito de alojamento no empreendimento pertence aos membros do clube, nos termos contratados entre estes e a B... (cfr. fls. 9 do RIT e contrato junto ao PA).

f) A facturação desse alojamento é efectuada pela Requerente à sociedade B...(B), sociedade de direito inglês, com base em valores estipulados no contrato celebrado entre ambas as entidades, de que se destaca o seguinte clausulado:

II Atividades desenvolvidas pelas outorgantes

- *A A... é proprietária e gestora do empreendimento turístico sito na..., em Portugal denominado D..., de ora em diante designado por empreendimento;*
- *A B... é detentora dos direitos de ocupação do empreendimento D... que gere através de um clube de membros;*
- *O direito de alojamento no empreendimento pertence aos membros do clube nos termos contratados entre estes e a B..., só podendo a A... alojar terceiros nos casos e nas condições especialmente previstos e autorizados pela B...;*
- *A A... explora diretamente os equipamentos e instalações do clube, incluindo as instalações designadas por "...” que abrangem o restaurante, cabeleireiro, lojas e o bar, cobrando o respetivo preço aos utilizadores quando assim for o caso;*

(cfr. fls. 9 do RIT e contrato junto ao RI – doc 6).

g) A qualidade de membro do Clube implica o pagamento periódico (anual) de uma importância à B... e dispensa o sócio de qualquer outra contraprestação pelo alojamento numa determinada moradia do empreendimento durante uma ou mais pré-determinadas semanas de cada ano

h) A falta de pagamento pontual, pelos membros do Clube das taxas de manutenção, não implica a perda da qualidade de membro, mas, antes, uma suspensão até, no máximo, dois anos, ficando o Clube com o direito de utilizar os direitos de ocupação do membro suspenso e, com a receita obtida, amortizar o montante em dívida.

i) Durante esse período de suspensão, o sócio, enquanto não efetuar o pagamento em falta, tem o tratamento de qualquer outro cliente não sócio, podendo ocupar moradia disponível mediante pagamento do preço respetivo [doc 7, junto com o RI – Cláusulas 12 e 13.2].

j) A Requerente explora diretamente os equipamentos e instalações do clube, incluindo as instalações designadas por “...” que abrangem o restaurante, cabeleireiro, lojas e o bar (cfr. RIT e contrato junto ao PA).

k) No empreendimento são prestados serviços ao público em geral em condições menos vantajosas do que as oferecidas aos membros do Clube;

l) As liquidações objeto destes autos (n.º 2015... e n.º 2015...) resultaram do procedimento inspetivo realizado pela Direção de Finanças de ... credenciado pela Ordem Interna (OI) n.º OI2014... referente aos exercícios de 2012 e 2013, sendo a Requerente notificada do Relatório Final de Inspeção a 15.05.2015 através do ofício n.º ... de 09.05.2015.

m) Na sequência da correcção efectuada no ano 2011, foi emitido o documento de correcção n.º ... para o ano 2013, que deu origem à liquidação n.º 2015..., correspondente à nota de cobrança n.º 2015 ... emitida em 29.04.2015, no valor de € 4.403,88.

n) Esta liquidação [n.º 2015..., relativo a 2013, no valor de € 4.403,88] foi substituída pela liquidação n.º 2015 ... datada de 21-05-2015 [não se encontrando vigente] (cfr. Doc. n.º 1, junto pela AT com a Resposta).

o) No ano de **2011**, a ora impugnante incluiu nas suas facturas n.ºs .../2011 e .../2011, de 30 de Novembro de 2011 e de 31 de Dezembro de 2011, respectivamente, ambas emitidas à B..., sob a rubrica *reversal of uncoll accom serv fee* valores negativos de € 57.203,25, € 24.230,08, € 74.623,46 e € 78.551,34, na factura de Novembro, e de € 84.225,44 na factura de Dezembro (cfr. doc.ºs n.ºs **8** e **9** juntos com o requerimento inicial da demandante [RI]);

p) Esses valores têm subjacentes serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011, discriminado nos mapas de apuramento da B... conforme doc.º n.º 10 junto com o RI;

q) Os serviços de inspeção tributária da AT corrigiram o valor dos prejuízos fiscais declarados pela ora impugnante nos termos do relatório de inspeção tributária de 10 de Abril de 2014 (cfr. doc.º n.º 4)...

r) ... acrescento-lhe os valores subjacentes aos serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados à B... no decurso de 2011, incluídos nas facturas n.ºs .../2011 e .../2011 sob a designação *reversal of uncoll accom serv fee*, no valor total de € **318.833,54**.

s) A ora impugnante tinha declarado em 2011 um prejuízo fiscal no valor de € 340.395,38, não apurando por isso qualquer matéria colectável.

t) Os serviços de inspeção corrigiram o valor dos prejuízos fiscais declarado para € 21.561,84, assim dando origem, designadamente, à liquidação adicional de IRC de 2013 com n.º 2015 ... [ora impugnada] que resulta da desconsideração total dos prejuízos fiscais reportados de 2011, considerando que o montante de € 318.833,54 corresponderia a um “*ganho decorrente dos serviços de alojamento.*”

u) Concluíram os serviços da Requerida que esse “*ganho*” concorreria para o lucro tributável do exercício de 2011, com fundamento nos artigos 18.º e 20.º do Código do IRC (cfr. fls. 12 e 13 do Relatório 2011).

v) E que, paralelamente, seria devido IVA sobre o referido valor de € 318.833,54, com fundamento no artigo 78.º do Código do IVA (cfr. fls. 14 do Relatório 2011).

w) Esses serviços inspetivos reconhecendo embora [fls 13, do Relatório] que aquilo a que a impugnante se refere como *disturbance allowance* consubstancia um “*desconto sobre o preço praticado*”, liquidaram adicionalmente IVA sobre os valores assim designados.

x) *Disturbance allowance* designa um desconto concedido à B... incidente sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa [cfr fls. 9 do Relatório 2011].

y) Esses descontos são reflectidos ora apenas na contabilidade da Requerente, ora também nas facturas emitidas por esta à B..., igualmente para controlo recíproco de ambas as entidades;

z) Contra o ato de liquidação adicional de IVA relativo ao período de 1103T, insurgiu-se a ora impugnante através de ação de impugnação arbitral que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sob o processo n.º 741/2014-T;

aa) Em 05 de Junho de 2015 foi proferido acórdão do Tribunal Arbitral constituído nesse processo, que julgou procedente o pedido de anulação da liquidação adicional de IVA de 1103T que incidia sobre descontos incluídos nas facturas n.º .../2011 e n.º .../2011 emitidas pela ora impugnante à B... em causa nesses autos (doc.º n.º 11 que aqui junta e dá como reproduzido para todos os efeitos).

bb) O Tribunal Arbitral julgou então provado, designadamente, que:

- “Quando um membro do Clube renuncia a essa condição ou quando falte a qualquer pagamento devido à B..., e por isso não exerça ou não possa exercer o seu direito de alojamento, não é, por sua vez, devido qualquer valor pela B..., porquanto não é prestado qualquer serviço pela ora impugnante” (alínea l) do probatório, fls 14 do doc.º n.º 11);
- “A condição de membro e o seu inerente direito de alojamento suspende-se ou extingue-se, caso este falte a qualquer pagamento que lhe é cobrado pela B...” (alínea m) do probatório, Ibidem);
- “Os valores que correspondam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, não são cobrados pela Requerente à B...” (alínea n) do probatório, Ibidem);
- (...) “Esses valores [reversal of uncoll accom serv fee] têm subjacentes serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011” [alínea r) do probatório, Ibidem];

- “*Disturbance allowance designa um desconto concedido à B... que incide sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa*” (alínea s) do probatório, Ibidem);
- “*Esses descontos são reflectidos ora apenas na contabilidade da ora impugnante, ora também nas facturas emitidas à B..., igualmente para controlo recíproco das partes*” (alínea t) do probatório, Ibidem);

cc) Com base, designadamente, na matéria de facto provada acima transcrita o Tribunal Arbitral concluiu naquele processo que “*a correcção (...) efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos descontos efectuados relativamente aos alojamentos não tem fundamento legal*” [cfr. no doc.º n.º 11, página 17].

dd) Em inspeção tributária relativa aos exercícios da Requerente de 2012 e 2013 o respetivo Relatório veio propor correcções em sede de IRC idênticas, *mutatis mutandis*, às que havia proposto o Relatório relativo a 2011;

ee) Mais concretamente: sobre todos os lançamentos a débito na conta de proveitos relativa aos serviços de alojamento fornecidos pela impugnante à B..., os serviços liquidaram IRC adicional, novamente com fundamento nos artigos 18.º e 20.º do CIRC [Cfr pg. 17 do Relatório 2012/13].

ff) Tais lançamentos decorreram dos descontos concedidos pela ora impugnante à B... a título de *reversal of uncoll accom serv fee e disturbance allowance*.

gg) A Requerente usa discriminar contabilisticamente o valor total das receitas que obteria da B... se a esta não tivesse de conceder quaisquer descontos – que regista a *crédito* na respectiva conta de proveitos doo valor dos descontos efetivamente concedidos e que na mesma conta regista a *débito* [cfr. páginas 12 e 13 do Relatório 2012/13].

hh) Esse valor facturado corresponde ao valor efetivamente devido pela B... – que inclui, portanto, os descontos – ou seja, ao saldo entre receita máxima possível e os descontos a conceder nos termos estipulados entre as partes.

ii) Este é um procedimento de controlo contabilístico e financeiro que reflete a posição da sociedade da impugnante para com o seu principal cliente, a B..., em cada exercício, ...

jj) ... além de constituir importante instrumento de informação à gestão da Requerente pois lhe permite aferir da rendibilidade das suas operações com a B... e avaliar

em tempo real a evolução de uma relação comercial que, por força do seu carácter continuado, duradouro e de expressivo valor, relativo e absoluto, esse controlo recomenda.

kk) Contra os actos de liquidação adicional de IVA relativos ao períodos de 1112T, 2012 e 2013 emitidos fundamentados, no essencial, pela mesma forma que o haviam sido as liquidações adicionais respeitantes a 2011, insurgiu-se a Requerente através de acção de impugnação arbitral que correu termos no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), sob o processo n.º 556/2015-T;

ll) Em 09 de Março de 2016 foi proferido acórdão do Tribunal Arbitral constituído nesse processo, que julgou procedente o pedido de anulação das liquidações adicionais de IVA objeto desse processo (doc.º n.º 12, junto com o RI).

mm) O Tribunal Arbitral julgou então provado, com idêntica relevância para os presentes autos, que:

- *“Quando um membro do Clube renuncia a essa condição ou quando falte a qualquer pagamento devido à B..., e por isso não exerça ou não possa exercer o seu direito de alojamento, não é, por sua vez, devido qualquer valor pela B..., porquanto **não é prestado qualquer serviço pela ora impugnante**”*
- *“De acordo com as «condições estabelecidas no Títulos de Membro» a condição do membro e o seu inerente direito de alojamento se **suspende ou se extingue**, caso este falte a qualquer pagamento que lhe é cobrado pela B...;*
- *“Os valores que correspondiam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, **não foram cobrados pela Requerente à B...**”;*
- *“Esses valores eram reflectidos ora apenas na contabilidade da ora Requerente, ora também nas facturas emitidas à B..., sob a designação de **reversal of uncoll accom serv fee**”;*
- *“Tais valores foram tidos negativamente em conta no cálculo do valor facturado mediante a identificação de todas as semanas que **não foram ocupadas** pelos membros durante um determinado período por qualquer uma das referidas razões que conduziram à suspensão ou extinção dos seus direitos de alojamento no aldeamento da Requerente”;*

- “A Requerente incluiu nas suas facturas n.ºs .../2011 e .../2011, de 30 de Novembro de 2011 e de 31 de Dezembro de 2011, respectivamente, ambas emitidas à B..., sob a rubrica reversal of uncoll accom serv fee valores negativos de € 57.203,25, € 24.230,08, € 74.623,46 e € 78.551,34, na factura de Novembro, e de € 84.225,44 na factura de Dezembro”;
- “Para além disso, a ora Requerente incluiu também, nas mesmas facturas n.ºs .../2011 e .../2011, sob a rubrica disturbance allowance, valores negativos de € 25.306,95, na factura de Novembro, e de € 26.150,52 na factura de Dezembro” (alínea 28) do probatório);
- “Os primeiros valores têm subjacentes serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados aos membros no decurso de 2011, discriminados nos mapas de apuramento da B...” (alínea 29) do probatório);
- “Os segundos têm subjacentes um desconto concedido à B... que incide sobre o preço do alojamento dos membros do Clube nos meses de época baixa” (alínea 30) do probatório).

nn) No ano de **2012**, a ora impugnante facturou à B... um montante total de € 4.218.999,12 (IVA excluído), repartido pelas 12 facturas emitidas nos doze meses do ano [doc.ºs n.ºs **13A** a **13L** juntos com o RI]

oo) O valor de € 4.218.999,12 corresponde ao saldo de conta aferido pelo valor da receita máxima possível de € 4.807.994,03 deduzida do valor total dos lançamentos a débito que, no ano de 2012, se cifrou em € 588.994,90 (cfr. o anexo n.º 2 a pagina 28 do Relatório 2012/13, fls. 1/2).

pp) Foram estes € 588.994,90 que os serviços reputaram como “*réditos não reconhecidos*”, liquidando adicionalmente o IRC, relativo a 2012, ora impugnado (cfr. o quadro n.º 9 do Relatório 2012/13, página 17).

qq) Este valor de € 588.994,90 não corresponde a quaisquer réditos, porque não tem subjacente nenhum serviço de alojamento turístico ou outro que haja sido efetivamente prestado pela ora impugnante no decurso de 2012.

rr) A importância de € 4.904,80, revela as receitas associadas a membros que ficaram impedidos de exercer o seu direito de alojamento, porquanto não pagaram à B... os valores para o efeito devidos.

ss) Os valores que correspondam a alojamento que os membros não puderam ou não quiseram usar, porque não pagaram ou simplesmente porque se desinteressaram, não são cobráveis pela ora impugnante à B... .

tt) No dia 02 de Julho de 2012 a ora impugnante emitiu a factura nº ... pelo valor de € 433.657,38, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre os € 438.562,18 e o abatimento referido de € 4.904,80 (cfr. doc.º n.º 13F).

uu) Essa factura não contemplou qualquer desconto a título de *disturbance allowance* pelo facto de respeitar ao mês de junho e este não fazer parte da denominada *época baixa*;

vv) Os valores subjacentes aos descontos que, a título de *reversal of uncoll accom serv fee* e *disturbance allowance*, foram reflectidos nas facturas de 2012 estão discriminados nos mapas de apuramento da B... [doc.º n.º 14, com o RI].

ww) O valor total dos descontos e abatimentos de 2012 perfaz € 272.772,95, [verificando-se, portanto, uma diferença de € 316.221,95 entre o total dos lançamentos a débito na conta da B... e o total dos descontos (= € 588.994,90 – € 272.772,95)].

xx) O lançamento a débito na conta da B... pelo valor de € 316.221,95 (cf. linha 12, anexo 2, pg. 28 do Relatório 2012/13) decorreu do mero estorno contabilístico de anterior lançamento a crédito na mesma conta e pelo mesmo valor (cf. linha 1, Ibidem).

yy) Esse estorno adveio da circunstância de a ora impugnante logo ter detectado que o valor facturado à B... no mês de Janeiro de 2012 não se achava correto, contendo uma parcela de € 60.862,11 que não era devida pela B..., o que deu azo à correlativa redução ao valor facturado no mês de Fevereiro de 2012.

zz) Assim, o valor facturado à B... de € 506.633,15, referente a Janeiro e Fevereiro de 2012 (cfr. doc.ºs n.ºs 13A e 13B), corresponde ao lançamento de € 267.576,42, deduzido dos débitos de € 1.534,15 ('resignations of members'), de € 10.750,41 ('suspensions of members') e € 21.413,82 ('disturbance allowance'); acrescido do lançamento (a crédito) de € 312.181,30, a que por sua vez se deduziram débitos de € 2.295,93 ('resignations of members'), de € 10.860,97 ('suspensions of members') e de € 26.269,29 ('disturbance allowance') [Cfr docs n.ºs 13^A, 13B, com o RI]

aaa) No ano de **2013**, a ora impugnante facturou à B... um montante total de € 4.492.685,26 (IVA excluído), repartido pelas 12 facturas emitidas nos doze meses do ano [doc.ºs n.ºs **16A** a **16L**]

bbb) Uma vez que no mesmo ano a ora impugnante emitiu à B... as notas de crédito n.ºs .../127 e .../128 nas importâncias de, respectivamente, € 65.796,54 e € 83.065,85 (IVA excluído), o montante anual líquido facturado à B... resultou em € 4.343.822,88 (cfr. o quadro n.º 5 do Relatório 2012/13, página 11).

ccc) Deste valor de € 4.343.822,88 apenas € 4.005.036,53 dizem respeito à matéria aqui em causa, i.e. a referente a serviços de alojamento turístico (cfr. com o quadro n.º 6 do Relatório 2012/13, página 11; o último parágrafo do subcapítulo III.1.3, pg. 17; e ainda o anexo 2, fls. 2/2, p. 29).

ddd) O valor de € 4.005.036,53 corresponde ao saldo de conta aferido pelo valor da receita máxima possível de € 4.394.678,11 deduzida do valor total dos lançamentos a débito que, no ano de 2013 agora em análise, se cifrou em € 389.641,58 (cfr. *Ibidem*).

eee) Os serviços da Requerida subtraíram a esses € 389.641,58 o valor das notas de crédito de € 65.796,54 e € 83.065,85, e acresceram o resultado (de € 240.779,19) ao lucro tributável declarado em 2013 (cfr. o quadro n.º 10 do Relatório 2012/13, página 18).

fff) Esse valor € 240.779,19 não corresponde à contraprestação de qualquer prestação de serviço, mas antes é relativo a descontos, bónus ou abatimentos.

ggg) No ano de 2013, o valor definitivo dos descontos à B..., designadamente a título de *reversal of uncoll accom serv fee* foi, como em 2011, somente apurado definitivamente pelas duas entidades no último trimestre do ano

hhh) Por essa razão, os valores facturados em Janeiro, Fevereiro e Março de 2013 incluíram meramente os descontos estimados de *disturbance allowance*, no total de € 74.756,10 (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 32) do probatório).

iii) Assim, a factura n.º..., de 31 de Janeiro de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 225.153,66, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 247.493,96 (crédito) e o lançamento de € **22.340,30** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. o anexo 2 ao Relatório 2012/13, fls. 2/2, pg. 29, e o doc.º n.º 16A.

jjj) Por sua vez, a factura n.º..., de 26 de Fevereiro de 2013, foi emitida, no que respeita à matéria em causa (cfr. o quadro n.º 7 do Relatório 2012/13, página 12), pelo

valor de € 280.207,56, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 307.272,03 (crédito) e o lançamento de € **27.064,46** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. anexo 2, Ibidem, e o doc.º n.º 16B.

kkk) E a factura n.º..., de 31 de Março de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 344.430,67, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre o lançamento de € 369.782,00 (crédito) e o lançamento de € **25.351,34** a título de *disturbance allowance* (débito) – cfr. anexo 2, Ibidem, e doc.º n.º 16C.

lll) O valor de € 74.756,10 (= € 22.340,30 + € 27.064,46 + € 25.351,34) não constituiu contraprestação por quaisquer serviços relativos a Janeiro, Fevereiro e Março de 2013.

mmm) Os valores facturados à B... entre Abril e Setembro de 2013 não contemplaram nenhum desconto, dado que o apuramento definitivo dos descontos e abatimentos sucedeu só no final de Outubro de 2013 – cfr. o anexo 2 ao Relatório 2012/13, fls. 2/2, pg. 29, e doc.ºs n.ºs 16D a 16I, bem como cfr., no doc.º n.º 12, alínea 33) do probatório).

nnn) Os descontos de Abril a Setembro de 2013 foram incluídos na nota de crédito n.º.../127, emitida à B... em 31 de Outubro de 2013, pelo valor de € **65.796,54** acrescido de IVA (cfr. doc.º n.º 17 que junta e aqui dá por reproduzido para todos os efeitos e, no doc.º n.º 12, alínea 34) do probatório).

ooo) O valor de € 65.796,54 corresponde à diferença entre o total *definitivo* dos descontos do ano até Setembro de 2013, inclusive, de € 140.552,64, e o valor *estimado* dos descontos de *disturbance allowance* para Janeiro, Fevereiro e Março de € 74.756,10, a que atrás se aludiu (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 35) do probatório).

ppp) A nota de crédito n.º .../127, de 31 de Outubro de 2013, introduz os descontos de Janeiro a Setembro de 2013, no total de € 140.552,64 (cf. linhas 17 a 23, 25, 27, 28, e 30 a 35, todas do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13) expurgados dos descontos já concedidos a título provisório em Janeiro, Fevereiro e Março de 2013, no valor total de € 74.756,10 (cf. linhas 13 a 15 também do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13).

qqq) Relativamente aos meses de Outubro, Novembro e Dezembro de 2013 a ora impugnante retomou o seu procedimento anterior, isto é, de imediato incluiu nas

respectivas faturas o valor dos descontos a que a B... tem direito (cfr., no doc.º n.º 12, alínea 36) do probatório) e

rrr) No dia 31 de Outubro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 377.600,32 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Outubro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 16 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 37) do probatório).

sss) No mesmo dia (31.10.2013), a ora impugnante lançou a débito na mesma conta, os valores de € 2.862,95, a título de *disturbance allowance*, e de €10.602,99 (*suspension of members*) e €3.574,88 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 24, 26 e 29 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 38) do probatório).

ttt) A factura n.º..., de 31 de Outubro de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 360.559,50, acrescido de IVA, que corresponde precisamente à diferença entre os € 377.600,32 e os descontos referidos de € 2.862,95, €10.602,99 e €3.574,88 (cfr. doc.º n.º 16J e, no doc.º n.º 12, alínea 39) do probatório).

uuu) No dia 28 de Novembro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da FSF o montante de € 264.331,33 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Novembro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 37 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 40) do probatório).

vvv)No mesmo dia, a impugnante lançou a débito na mesma conta, o valor de € 21.309,53, a título de *disturbance allowance*, e de € 13.867,27 (*suspension of members*) e € 5.860,79 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 38 a 40 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 41) do probatório).

www) A factura n.º..., de 28 de Novembro de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 223.293,74, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre os € 264.331,33 e os descontos referidos de € 21.309,53, € 13.867,27 e € 5.860,79 (cfr. doc.º n.º 16K e, no doc.º n.º 12, alínea 42) do probatório).

xxx) No dia 30 de Dezembro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 176.845,88 que corresponde ao total das receitas que obteria se nenhum membro tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Dezembro não fosse um mês de época baixa, como é (cf. linha 41 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 43) do probatório).

yyy) No mesmo dia, a impugnante lançou a débito na mesma conta, o valor de € 12.900,70, a título de *disturbance allowance*, e de € 13.867,27 (*suspension of members*) e € 6.420,61 (*resignation of members*), a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (cf. linhas 42 a 44 do anexo 2, pg. 29 do Relatório 2012/13 e, no doc.º n.º 12, alínea 44) do probatório).

zzz) A factura n.º..., de 30 de Dezembro de 2013, foi emitida à B... pelo valor de € 143.657,30, acrescido de IVA, que corresponde à diferença entre os € 176.845,88 e os descontos referidos de € 12.900,70, € 13.867,27 e € 6.420,61 (cfr. doc.º n.º 16L e, no doc.º n.º 12, alínea 45) do probatório).

a') Só os valores de € 360.559,50, € 223.293,74 e € 143.657,30 constituíram, contraprestação pelos serviços relativos a Outubro, Novembro e Dezembro de 2013. b') Os valores subjacentes aos descontos que, a título de *reversal of uncoll accom serv fee* e *disturbance allowance*, foram reflectidos na nota de crédito n.º .../127, de 31 de Outubro de 2013, e nas facturas de Outubro, Novembro e Dezembro de 2013 estão discriminados nos mapas de apuramento da B... [doc.º n.º 18, com o RI].

c') As liquidações adicionais ora impugnadas nas importâncias de €192.977,47 e €70.545,85 têm como fundamento o disposto no relatório de inspeção tributária de 30 de Abril de 2015, emitido sob a ordem de serviço n.º OI2014... (cfr. doc.º n.º 3, com o RI, abreviadamente "**Relatório 2012/13**").

d') A matéria colectável de € 33.126,27 inscrita na sua autoliquidação de IRC 2013 resultava do lucro tributável apurado de € 132.505,07, deduzido dos prejuízos fiscais de anos anteriores de € 241.674,43 (com o limite de 75% do lucro tributável, no caso de € 99.378,80) – cfr. modelo 22 que junta como doc.º n.º 5 e dá por reproduzido para todos os efeitos.

e') A matéria colectável fixada pela AT corresponde àqueles € 132.505,07, porquanto os serviços desconsideraram integralmente os prejuízos fiscais reportáveis assim deduzidos.

f') As liquidações adicionais de IRC n.ºs 2015... , na importância global de €192.977,47, ..., na importância global de 70.545,85 e n.º 2015..., na importância de € 4.403,88, foram integralmente pagas pela ora impugnante nos dias 25 de Junho de 2015 e 24 de Julho de 2015 (cf. doc.º n.º 19 junto com o RI).

g') Em 26 de Outubro de 2015 a ora impugnante deduziu reclamações gratuitas, tendo também por objecto as sobreditas liquidações adicionais que apresentou, sob registo postal, no Serviço de Finanças de (cf. doc.ºs n.º 1 e 2).

h') A reclamante não foi notificada de qualquer decisão relativa a tais reclamações.

§2. FACTOS NÃO PROVADOS

Não há, essenciais para a decisão, quaisquer outros factos relevantes, provados e/ou não provados.

§3. MOTIVAÇÃO QUANTO À MATÉRIA DE FACTO

No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes e, parcialmente, não impugnados e, quanto aos demais, relevaram para aquela convicção, os documentos juntos pelas partes e a cópia do processo administrativo instrutor, tudo analisado criticamente e em conjugação com os depoimentos prestados pelas testemunhas, em audiência, C..., Diretor Geral do Aldeamento da Requerente e E..., Revisor Oficial de Contas da Requerente desde 2011, que demonstraram, pelas suas funções, conjugadas com conhecimentos técnicos, conhecer a realidade dos factos, tendo deposto sem que os seus depoimentos suscitassem dúvidas ou reservas quanto à realidade que relataram.

III.2. DE DIREITO

III.2.1 Os atos tributários e vícios que lhes são imputados

Está em causa no presente processo apreciar a legalidade das liquidações adicionais de IRC n.ºs **2015 ... e 2015...**, relativos a **2012 e 2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**, respectivamente, incluindo derrama e juros compensatórios, e com o n.º **2015...**, este igualmente relativo a **2013**, no valor individual de € **4.403,88**, incluindo derrama e juros compensatórios.

Esta última liquidação, na importância de €4.403,88, por declaração da AT não impugnada pela Requerente, foi retirada da ordem jurídica, sendo substituída ou englobada na liquidação, ora também impugnada, n.º 2015... .

As liquidações adicionais decorrem de conclusões extraídas pela AT decorrentes de ações inspetivas de âmbito tributário que levaram a alterações do lucro tributável.

É imputado aos atos tributários a violação dos artigos 18.º e 20.º do CIRC.

III.2.2 Apreciação do mérito do pedido

A questão fulcral a apreciar reconduz-se então a apurar se as liquidações em vigor, ou seja, as liquidações adicionais de IRC n.ºs **2015 ... e 2015...**, relativos a **2012 e 2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**, respectivamente, incluindo derrama e juros compensatórios, estão inquinadas pelo vício de ilegalidade, concretamente, a violação dos artigos 18.º e 20.º do CIRC.

Concretamente: trata-se aqui de apurar se os lançamentos contabilísticos efectuados pela impugnante na conta relativa a serviços de alojamento turístico prestados à B...(a débito) a título de *reversal of uncoll accom serv fee* (na modalidade de ‘suspensions’ ou ‘resignations’) e *disturbance allowance* constituem um “*rédito do SP a ser reconhecido nos referidos exercícios, por aplicação dos artigos 18.º e 20.º do CIRC.*”

Ora dos factos provados o que resulta é que os valores totais faturados de € 588.994,90 (**2012**) e de € 240.779,19 (**2013**) não correspondem, na verdade, a serviços de alojamento efetivamente prestados pela ora impugnante no decurso de 2012 e de 2013.

O artigo 20.º do CIRC não contempla quaisquer componentes que não revelem qualquer afluxo bruto de benefícios económicos ou qualquer acréscimo patrimonial líquido.

Ou, mais especificamente, o IRC não incide sobre componentes que não revelem qualquer afluxo bruto de benefícios económicos ou qualquer acréscimo patrimonial líquido, antes incide sobre o lucro das empresas, mesmo sendo este determinado pelo rendimento líquido em sentido amplo, compreendendo, pois, o rendimento-acréscimo – o acréscimo patrimonial líquido proveniente ou não de actividade produtiva e independente de qualquer delimitação periódica.

Recuperando o diploma preambular do CIRC, republicado no anexo II, ao DL n.º 159/2009, de 13 de julho [diploma que adapta as regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela UE, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas], respiga-se, no diploma preambular:

10 - Dado que a tributação incide sobre a realidade económica constituída pelo lucro, é natural que a contabilidade, como instrumento de medida e informação dessa realidade, desempenhe um papel essencial como suporte da determinação do lucro tributável (sublinhado nosso). As relações entre contabilidade e fiscalidade são, no entanto, um domínio que tem sido marcado por uma certa controvérsia e onde, por isso, são possíveis diferentes modos de conceber essas relações. Afastadas uma separação absoluta ou uma identificação total, continua a privilegiar-se uma solução marcada pelo realismo e que, no essencial, consiste em fazer reportar, na origem, o lucro tributável ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilisticamente, as correcções - positivas ou negativas - enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade. (sublinhado nosso).

Embora para concretizar a noção ampla de lucro tributável acolhida fosse possível adoptar como ponto de referência o resultado apurado através da diferença entre os capitais próprios no fim e no início do exercício, mantém-se a metodologia tradicional de reportar o lucro tributável ao resultado líquido do exercício constante da demonstração de resultados

líquidos, a que acrescem as variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo e não reflectidas naquele resultado.

Nas demais regras enunciadas a propósito dos aspectos que se entendeu dever regular reflectiu-se, sempre que possível, a preocupação de aproximar a fiscalidade da contabilidade.[sublinhado nosso] (...)

11 - Uma reforma da tributação dos lucros não pode ignorar a evolução das estruturas empresariais, antes há-de encontrar o quadro normativo que, obedecendo a princípios de eficiência e equidade, melhor se ajuste a essas mutações.

A existência de grupos de sociedades que constituem uma unidade económica é uma das realidades actuais que deve merecer um adequado tratamento fiscal, na esteira, aliás, do que vem acontecendo noutras legislações. Os estudos preparatórios desenvolvidos a propósito do IRC permitiram já a publicação do Decreto-Lei nº 414/87, de 31 de Dezembro, cuja disciplina geral, possibilitando a tributação do lucro consolidado, se reproduz neste Código e que contém as virtualidades suficientes para poder ser desenvolvida à luz da experiência que for sendo retirada da sua aplicação.(...)

Na situação *sub judicio*, o caso dos valores debitados na conta da B... que, sob as designações de “*disturbance allowance*” e “*reversal of uncoll accom serv fee*” (na modalidade de ‘suspension’ ou ‘resignation’), reciprocamente aceites pelas partes contratantes, não constituem qualquer rendimento tributável uma vez que não correspondem a qualquer venda de bens ou prestações de serviços ou a qualquer ganho tributável de acordo com o CIRC.

O IRC *não* incide – insiste-se - sobre descontos incluídos nas facturas nem muito menos sobre lançamentos contabilísticos de quantias excluídas do valor facturado que apenas relevam como instrumento de controlo contabilístico e financeiro que serve o propósito de reflectir a posição da impugnante para com o seu principal cliente, a B..., em cada momento.

O que se verifica no caso dos autos é que as liquidações adicionais incidiram sobre débitos que os serviços tributários identificaram na conta relativa aos serviços de alojamento fornecidos à B... e que têm subjacentes ou semanas que não foram nem tinham

de ser pagas à impugnante, porque não chegaram sequer a consubstanciar serviços por esta prestados, ou, simplesmente, descontos sazonais (*disturbance allowance*).

Certo que a Requerente parece ter reconhecido na conta “SNC 7222 – Alojamento 23%” os rendimentos decorrentes do contrato celebrado com a B..., com lançamentos a débito e a crédito que não correspondem aos montantes mencionados nas facturas referenciadas a fls. 10 e 11 do RIT.

Acontece é que o que se comprova é uma realidade diferente da contabilística e aparentemente espelhada em lançamento de réditos potenciais mas que não se verificaram.

Assim é que, v. g., no dia 30 de Dezembro de 2013 a ora impugnante lançou a crédito na conta da B... o montante de € 176.845,88, importância correspondente ao total das receitas que obteria se nenhum membro do *Clube* tivesse renunciado a essa condição ou faltado a qualquer pagamento devido à B... e se Dezembro não fosse um mês de época baixa no Algarve, como reconhecidamente é.

Por outro lado, os serviços de inspeção tributária da AT corrigiram o valor dos prejuízos fiscais declarados pela ora impugnante nos termos do relatório de inspeção tributária de 10 de Abril de 2014 acrescentando-lhe os valores subjacentes aos serviços de alojamento que não chegaram a ser prestados à B... no decurso de 2011, incluídos nas facturas nºs .../2011 e .../2011 sob a designação *reversal of uncoll accom serv fee*, no valor total de € **318.833,54**, sendo que a ora impugnante tinha declarado em 2011 um prejuízo fiscal no valor de € 340.395,38, não apurando por isso qualquer matéria colectável.

Concretamente: os serviços de inspeção corrigiram o valor dos prejuízos fiscais (2011) para € 21.561,84, assim dando origem, designadamente, à liquidação adicional de IRC de 2013 com nº 2015 ... [ora impugnada] que resulta da desconsideração total dos prejuízos fiscais reportados de 2011, considerando que o montante de € 318.833,54 corresponderia a um “*ganho decorrente dos serviços de alojamento,*” concluindo os serviços da Requerida que esse “*ganho*” concorreria para o lucro tributável do exercício de 2011, com fundamento nos artigos 18.º e 20.º do Código do IRC (cfr. fls. 12 e 13 do Relatório 2011).

Certo que se pode extrair a conclusão de que a Requerente funciona numa *óptica de caixa*, reconhecendo como ganho apenas o valor líquido da operação.

Este tratamento contabilístico pode e foi considerado, digamos, menos ortodoxo, pela AT mas, na perspectiva da testemunha E..., revisor oficial de contas, até foi considerado mais transparente na medida em que rapidamente esclarece o analista sobre a decomposição do valor cobrado.

Aqui chegados podemos desde já avançar a conclusão de que o facto tributário, ou seja, a realidade em que se manifesta a capacidade contributiva, é a espelhada na contabilidade desde que conforme efectivamente com a realidade que aquela (contabilidade) procura traduzir ou, dito doutro modo, dando prevalência sempre à substância sobre a forma.

Ora o que revela o quadro factual apurado é que as liquidações adicionais de IRC assentaram quase exclusivamente em bases estritamente contabilísticas ou em interpretação de normas respeitantes à contabilização e faturação, sem que tivesse sido posta sequer em causa nas conclusões inspetivas, pelo menos de forma clara e evidente, a realidade dos factos faturados e contabilizados, designadamente as justificações de divergências entre os valores constantes das faturas e os valores contabilizados.

Por outro lado e à luz dos factos apurados, não se surpreende, na organização contabilística da Requerente ou na forma como tratou nessa sede a situação objeto dos autos, qualquer infração ou incumprimento de normas relativas à faturação e contabilidade. No limite, poder-se-ia concluir por procedimentos contabilísticos menos ortodoxos, quiçá decorrentes dum relacionamento contratual especial com o Clube de sócios da B... que “obrigava” a A... a uma faturação mensal provisória ou potencial, ulteriormente corrigida após descontos por *disturbance allowance* e outros. Ou seja: procedimentos contratuais, fiscalmente não proibidos, no âmbito da faculdade reconhecida às partes de conformar as respetivas relações económicas do modo que se lhes afigurar mais prático ou mais adequado ao controlo de gestão ou financeiro que pretendam fazer das operações.

Em suma: não se verificam os fundamentos invocados pela AT para as liquidações *sub judicio*, n.ºs **2015...** e **2015...**, relativos a **2012** e **2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**.

Relativamente à liquidação n.º **2015...**, na importância de € **4.403,88**, embora paga, veio a ser substituída pela sobredita e também impugnada liquidação n.º 2015... datada de 21-05-2015.

O que acarreta a conclusão óbvia da natureza indevida do pagamento que foi efetuado pela Requerente.

IV. Juros indemnizatórios

A Requerente pede o reembolso do imposto indevidamente pago, no montante de € 267.927,20, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal.

A Requerente pagou esta quantia que lhe havia sido liquidada pela AT em 25-6-2015, na importância de €263.523,25 [total das liquidações n.ºs **2015...** e **2015...**, relativos a **2012** e **2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**] e em 24-7-2015 na importância de €4.403,88 [liquidação substituída n.º **2015...**] [cfr. factos provados – k’)].

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 exatos 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 ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*”, o que está em sintonia com o preceituado no art. 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 ato 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 estaduais, sendo essa a interpretação que se sintoniza ou harmoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT e em que se proclama, como primeira diretriz, que “*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à ação 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 atos 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 redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação 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.

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade dos atos de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade dos atos é imputável à Administração Tributária e Aduaneira que, por sua iniciativa, os praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, a Requerente tem direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre as quantias que pagou indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, restituindo à Requerente a sobredita importância de € 267.927,20, com juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT e 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos, desde as datas dos sobreditos pagamentos e sobre as respetivas importâncias pagas, até à data do processamento da nota de crédito, em que forem incluídos (artigo 61.º, n.º 5, do CPPT).

III – Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por, nos termos expostos supra, não se verificarem os pressupostos, legais e de facto, para a efetivação das sobreditas liquidações adicionais;

b) Declarar a ilegalidade dos mencionados atos de liquidação n.ºs **2015 ... e 2015...**, relativos a **2012 e 2013**, nos valores de € **192.977,47** e de € **70.545,85**, respectivamente, incluindo derrama e juros compensatórios e n.º **2015...**, este igualmente relativo a **2013**, no valor individual de € **4.403,88**, incluindo derrama e juros compensatórios;

c) Anular todas as referidas liquidações de imposto e acréscimos mencionados;

d) Declarar a ilegalidade dos indeferimentos tácitos das reclamações gratuitas n.º ...**2015**... – que teve por objeto os ditos atos de liquidação n.ºs 2015 ... e 2015 ..., relativos a 2012 e 2013 – e n.º ...**2015**... – que teve por objeto o dito ato de liquidação n.º 2015..., igualmente relativo a 2013;

e) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a proceder ao reembolso da quantia global de € 267.927,20 que foi paga pela Requerente relativamente às indicadas liquidações, acrescida de juros indemnizatórios, desde 25-6-2015, sobre a importância de € 263.523,25 e desde 24-7-2015, sobre a importância de €4.403,88 (importâncias e datas dos pagamentos), às taxas legais aplicáveis, até à data do processamento da nota de crédito e

f) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira nas custas do processo.

Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea *a*), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € **267.927,20**.

Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € **4.896,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, **a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira**.

Lisboa, 31-3-2017

O Tribunal Arbitral Coletivo,

José Poças Falcão
(Árbitro Presidente)

António Alberto Franco
(Árbitro Adjunto)

Ricardo Rodrigues Pereira
(Árbitro Adjunto)