

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 606/2022-T

Tema: IRC - Arts.18º, nºs. 1 e 3 e 23º- A, nº 1, alínea c) do CIRC.

SUMÁRIO:

Numa liquidação, demonstrados que estejam pela AT, que estão verificados os pressupostos legais que legitimam a correcção aos elementos declarados pelo SP, incumbe a este a prova dos factos que ponham em causa os montantes corrigidos, de acordo com a regra da repartição do ónus da prova, estabelecida no art. 74º, nº 1 da LGT

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., UNIPESSOAL, LDA

REQUERIDA: AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

I - RELATÓRIO

A. AS PARTES. CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL. TRAMITAÇÃO DO PROCESSO.

1. No dia 11 de Outubro de 2022, A..., Unipessoal, Lda, contribuinte fiscal nº..., com sede na Rua ..., nºs ... e..., ...-... Lisboa (doravante, abreviadamente, designada por Requerente), apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2º e 10º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente, designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade e, conseqüente anulação do acto tributário de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios nº 2021..., de 30/082021, referente ao período de 2018, no valor global de 45.533,51 euros e da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa no processo nº ...2022..., notificada por ofício de 24/06/2022, proferida pela Direcção de Finanças de Lisboa, que sustentou aquela liquidação, e a conseqüente devolução à Requerente do valor de IRC, no montante de 45.533,51 euros euros, acrescido de juros indemnizatórios contados até à data da emissão e processamento da nota de crédito respectiva, efectuados pela Autoridade Tributária (doravante, designada, abreviadamente, por Requerida).
2. No dia 13/10/2022, o pedido de constituição do tribunal arbitral, apresentado em 11/10/2022, foi aceite e automaticamente comunicado à AT.
3. A Requerente apresentou a petição inicial assinada e com a indicação do valor da utilidade económica do processo, juntando procuração, comprovativo do pagamento da taxa de arbitragem e dois anexos de documentos, tendo vindo em 14/10/2022, proceder à junção de documentos, do que foi a Requerida notificada em 19/10/2022.
4. Em 21/11/2022, a Requerida comunicou a designação de juristas para a representar.

5. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº 2 do artigo 6º e da alínea a) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, em 05/12/2022, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

6. Em 05/12/2022, as Partes foram notificadas dessa designação não tendo manifestado vontade de recusar.

7. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral singular foi constituído em 23/12/2022.

8. Em 26/12/2022, o Tribunal Arbitral proferiu o despacho a que se refere o art. 17º do RJAT, o qual foi notificado em 27/12/2022.

9. No dia 02/02/2023, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação, tendo procedido à junção do processo administrativo (PA) no dia 03/02/2023.

10. Em 09/02/2023, o Tribunal Arbitral marcou para o dia 14/03/2023, às 10 horas, a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, para efeito da inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente, determinando que esta deveria até 20/02/2023 indicar os pontos da matéria de facto sobre os quais pretendia que as testemunhas fossem ouvidas.

11. Em 17/10/2022, a Requerente indicou os factos para inquirição das testemunhas e juntou um documento.

12. No dia 14/03/2022, realizou-se a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, tendo sido ouvidas as testemunhas arroladas pela Requerente: B..., administrativa, C..., TOC, e D..., dentista.

Foi, ainda requerido pela Requerente a junção aos autos dos balancetes e declarações periódicas de rendimentos / Modelos 22 de IRS, para provar que as facturas de adiantamentos emitidas nos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018 foram consideradas para efeitos de determinação do resultado líquido do exercício contabilístico e consequente lucro tributável, ao que a Requerida se opôs.

Relativamente a esta matéria, o Tribunal fixou um prazo de 48 horas para a Requerente apresentar os documentos em apreço para serem remetidos à Requerida, a qual disporia de um prazo de 15 dias para se pronunciar

13. Em 17/03/2023, foram apresentados pela Requerente documentos, cuja junção aos autos requereu.

14. Em 11/04/2023, a Requerida pronunciou-se sobre os mesmos, reiterando a sua oposição à junção aos autos.

15. Em 13/04/2023, foi proferido um despacho arbitral deferindo a junção aos autos dos documentos, ao abrigo do princípio da informalidade estabelecido no nº 2 do art. 29º do RJAT, ordenando o prosseguimento do processo com a notificação das Partes para apresentarem alegações escritas, facultativas e simultâneas, no prazo de 15 dias e fixando o prazo previsto no nº1 do art.21º do RJAT para a prolação da decisão arbitral.

16. Em 03/05/2023, as Partes apresentaram alegações escritas reiterando as suas posições.

17. Em 09/06/2023, o Tribunal Arbitral prorrogou por dois meses o prazo para a prolação da decisão arbitral, ao abrigo do n.º 2 do art. 21.º do RJAT.

18. Em 17/07/2023, foi proferida a decisão arbitral.

B. PRETENSÃO DA REQUERENTE E SEUS FUNDAMENTOS

Para fundamentar a sua pretensão, alega a Requerente, em síntese, o seguinte:

- O presente pedido de pronúncia arbitral tem em vista a obtenção de pronúncia arbitral relativamente à declaração da ilegalidade, e consequente anulação, dos

seguintes atos:

- a) Ato tributário de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios n.º 2021..., de 30.08.2021, referente ao período de 2018, no valor global de EUR 45.533,51
- b) Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa no processo n.º ...2022..., notificada por ofício datado de 24.06.2022, emitida pela Direção de Finanças de Lisboa, que sustentou aquela liquidação, e que constitui um ato de segundo grau em relação à mesma, fazendo suas as ilegalidades do ato de liquidação.

- A liquidação em apreço teve por base a inspeção tributária conduzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) através da ordem de serviço n.º O12020... e que culminou no

relatório de inspeção tributária notificado através do ofício identificado pelo n.º DFLISBOA ..., de 09.08.2021.

- Em síntese, está em causa a recusa da AT em aceitar a dedutibilidade, em sede de IRC, de parte das notas de crédito emitidas pela Requerente, no valor total de EUR187.380,72 e que, segundo a Requerente, terá levado à dupla tributação dos rendimentos auferidos pela Requerente.

- A Requerente entende que a referida liquidação, e atos subsequentes, enfermam dos seguintes vícios:

- a) Da errónea quantificação do imposto a favor do Estado, i.e., vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto para a aplicação do artigo 18.º do Código do IRC e Violação do princípio da justiça – *cf.* artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT) e n.º 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa (CRP);
- b) Violação dos princípios pela busca da verdade material e da tributação pelo lucro real – *cf.* artigo 58.º da LGT e no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

- A Requerente tem como objeto a prestação de serviços médicos e está enquadrada no CAE 86230 – atividades de medicina dentária e odontologia.

- A atividade da Requerente encontra-se enquadrada no regime geral em sede de IRC.

- Em sede de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), a Requerente está enquadrado no regime de isenção.

- A Requerente era, à data dos factos, utilizadora do programa de faturação NOVIGEST - Aplicação integrada para a gestão de consultórios, certificado pela AT (Certificado N.º...)¹, sendo que todas as faturas e notas de crédito emitidos pelo A... são geradas e registadas por este software.

- No âmbito da sua atividade existem mais de 600 tratamentos disponíveis, conforme Tabela de Nomenclatura da Ordem dos Médicos Dentistas. O procedimento da Requerente era na data dos factos e é ainda hoje o seguinte:

- Quando tal se justifica, no momento em que os pacientes recorrem pela primeira vez aos serviços clínicos dentários prestados pela Requerente é feita uma avaliação/diagnóstico da saúde oral paciente e é delineado um plano de tratamento.

- O plano de tratamento é composto por um número variável de consultas e tratamentos e pode ter uma duração variável (pode durar mais de 3 anos), sendo que o plano de tratamento inicial delineado pode sofrer alterações em função da evolução da situação clínica do paciente e da eficácia dos procedimentos clínicos-dentários que vão sendo implementados.

- O plano de tratamento é orçamentado e proposto ao cliente que decide se quer ou não avançar com esse plano.

- Querendo avançar, pode o cliente optar por pagar o preço global do plano de tratamento de início, beneficiando deste modo de um desconto comercial no preço global do tratamento.

- Nesse momento, em que o cliente procede ao adiantamento, é emitida a correspondente fatura de adiantamento – uma série especial de faturas com a menção “AD”.

- Aquando do momento da prestação efetiva do tratamento, ou de uma das sessões do plano de tratamentos *ab initio* traçado para o cliente, estas faturas de adiantamento são regularizadas (total ou parcialmente) através da emissão de nota de crédito e de nova fatura de valor idêntico aos serviços que vão sendo prestados.
- Sublinha-se que, nestas situações, tanto a nota de crédito como a nova fatura são de valor idêntico.
- Este procedimento (emissão de nota de crédito/emissão de nova fatura) é efetuado de forma automática pelo *software* de faturação utilizado, o qual está certificado pela AT.
- Tal *software* não permite intervenção manual ou possibilidade de manipulação pelo operador, para este procedimento, em particular, de emissão dos dois documentos em simultâneo com vista a evitar a dupla faturação sobre o mesmo ato.
- Sendo que, apenas pontualmente, em situações em que, por alguma razão, não é prestado qualquer tratamento, é emitida a nota de crédito (nota de crédito para devoluções) sem que a mesma tenha subjacente qualquer fatura/fatura recibo.
- O adiantamento inicial e a(s) subsequente(s) fatura(s) e nota(s) de crédito podem ser emitidas em exercícios contabilísticos diferentes, porquanto se trata de uma prestação de serviços que ocorre através da execução de um número variável de atos que se podem prolongar por mais do que um exercício contabilístico.
- Este era o procedimento em vigor em 2018.
- Em 2019, a Requerente submeteu a declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao período de 2018

Da declaração entregue resultam rendimentos e resultados, nos seguintes termos:

Modelo 22 2018	
Volume de Negócios Vendas e Prestações de Serviços	1.025.566,46 €
Resultado Líquido do Período	71.480,92 €
Resultado Fiscal Lucro Tributável	99.557,78 €

- Dos elementos declarados pela Requerente, resulta uma margem de lucro na ordem dos 10% (quando comparado com o lucro tributável) ou 7% (quando comparado com o resultado líquido do período de tributação),
- Num um setor de atividade em que a média de margem de lucro, em 2018, se aproximava dos 6,81%² (considerando resultados líquidos do período de tributação), conforme dados do Banco de Portugal.
- A declaração de rendimentos não mereceu qualquer censura por parte da Requerida até 2020.
- Em 14.09.2020, a AT iniciou procedimento de inspeção à Requerente, relativamente ao ano de 2018, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2020..., pela Direção de Finanças de Lisboa.
- O procedimento de inspeção foi aberto com âmbito parcial, para IRC e IVA, “*com vista à confirmação dos valores declarados no exercício de 2018 e a análise efetuada incidu sobre o controlo do apuramento do lucro tributável e do valor a pagar, em sede de IRC, e a validação do enquadramento adotado para as operações ativas, em sede de IVA*”.
- No decurso do ato inspetivo, a Requerente facultou todos os dados oficiados pela AT.

- Por ofício com data de 09.03.2021, a Requerente foi notificada da decisão de prorrogação da inspeção tributária por mais três meses, fundamentando-se para o efeito “...apesar das explicações apresentadas e dos sucessivos pedidos de esclarecimentos adicionais, os elementos adicionais enviados também não lograram sanar as dúvidas existentes pelo que se considerou pertinente solicitar a colaboração de entidades terceiras envolvidas na atividade desenvolvida.”

- Por ofício de 24.05.2021, a Requerente foi notificada do projeto de relatório.

- Em síntese, os Serviços de Inspeção da AT entendiam que, em 2018, foram registadas notas de crédito, a débito da conta # 727111, no valor global de EUR 477.021,48, mas parte desse valor, EUR 214.510,72, deveriam ser desconsiderados do apuramento do lucro tributável, entendendo a AT que a contabilidade não corroborava a existência de adiantamentos e de clientes com saldos credores, pelo menos nos montantes adequados aos documentos retificativos (nomeadamente, as notas de crédito).

- A AT analisou as notas de crédito emitidas pela Requerente em 2018 e enquadrou-as em três situações distintas:

- i. Notas de crédito de regularização
- ii. Notas de crédito de devolução
- iii. Notas de crédito

- Em relação às notas referidas em i. (*notas de crédito de regularização*), entendeu a AT que o valor de EUR 167.518,86 “(...) foi deduzido indevidamente ao rendimento apurado em 2018 e que tinha por objeto retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017)” e que tal valor deveria ser desconsiderado e acrescido ao lucro tributável, nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC.

- Em relação ao ponto ii. (*notas de crédito de devolução*), a AT entendeu que o valor de EUR 28.189,86 deveria ser desconsiderado por não conter os elementos necessários para que se possa

aferir a sua legitimidade.

- Em relação ao ponto iii. (*notas de crédito*), a AT entendeu que o valor de EUR 18.802,35, deveria ser desconsiderado por não conter os elementos necessários para que se possa aferir a sua legitimidade, nomeadamente motivo da retificação ou o reconhecimento do cliente, nos termos da al. c) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC.

- No decurso do procedimento de inspeção, a Requerente clarificou o procedimento instituído e previamente reproduzido.

- Os factos trazidos pela Requerente no âmbito do direito de audição tiveram pouco impacto no relatório final, tendo apenas a Requerida aceite a dedutibilidade de parte das notas de crédito de devolução, reduzindo o valor desconsiderando de EUR 28.189,86 para EUR 1.059,51.

- Com efeito, no relatório final de inspeção tributária, no que respeita ao IRC, a fundamentação sustentava que *“A informação disponível na base de dados da AT permitiu detetar que, em 2018, o sujeito passivo emitiu notas de crédito (€477.021,48) de valor relevante (46,5%) face ao volume de negócio declarado (€1.025.566,46), no mesmo período, e com a particularidade de, na maioria das situações (62%), ter optado por não incluir o número de contribuinte.”*

- Referia ainda que, a conta #21111999 – clientes diversos *“foi utilizada para contabilizar todos os recebimentos de clientes, por contrapartida do débito das contas de bancos, e, simultaneamente, todas as faturas emitidas (incluindo as faturas que incluem a referência”AD”), por contrapartida das subcontas de prestação de serviços (#7211 – Receitas Dentista e Medicas e # 7214 Receitas Entidades), que foram consideradas no apuramento de resultado e concorreram para o apuramento do rédito do exercício”*.

- Continuando, *“Em termos de pagamentos a clientes, os registos contabilísticos revelaram que, por norma, cada lançamento incluía vários pagamentos agregados e era registado a crédito na conta de clientes diversos, sem qualquer subdivisão da conta ou posterior reclassificação na conta de clientes c/c respetiva e sequer e sem menção à identificação da*

fatura associada, inviabilizando o apuramento do saldo de cada cliente, e por conseguinte, o controlo de eventuais créditos existentes.”

- Mais refere a AT que “*É indiscutível que todas as faturas emitidas, incluindo as faturas com a referência ‘AD’, que o sujeito passivo atribui a adiantamentos, foram integralmente registadas a crédito de contas da classe 7 (#7211 e #7214) e sem quaisquer regularizações posteriores e os respetivos valores concorreram para o reconhecimento do rédito do exercício.*

- *Em sentido contrário, todas as notas de crédito emitidas em 2018 foram lançadas a débito das contas de ‘Devoluções’, # 72711 e # 72714, igualmente sem quaisquer movimentos posteriores a crédito a regularizar ou a reduzir.*

- *Ou seja, todas as faturas e as notas de crédito emitidas em 2018, foram contabilizadas em contas classe 7, sem regularizações posteriores e concorreram integralmente para o apuramento do lucro tributável”.*

- Acrescentava ainda a AT que, embora o reconhecimento do rédito e gastos associados, no caso da prestação de serviços plurianual de mais do que um ato ou numa prestação de serviços continuada ou sucessiva deva ser imputável proporcionalmente à sua execução, conforme disposto no parágrafo da NCRF 20 e na alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º do Código do IRC, foi o sujeito passivo que optou por adotar um procedimento diferente e que consistiu em considerar todas as faturas e nota de crédito emitidas no reconhecimento do rédito referente ao período em que foram emitidas..

- No âmbito da inspeção tributária, a AT distribuiu as notas de crédito emitidas em 2018 por ano de emissão da fatura de adiantamento, apurando os seguintes montantes:

Regularização de fatura de adiantamento	Total
---	-------

2015	5 135,54 €
2016	28 813,40 €
2017	133 569,92 €
Subtotal	167 518,86 €
2018	262 510,76 €
Subtotal	262 510,76 €
Total	430 029,62 €

- Entendeu a AT que, “Como, no exercício em análise apenas foram consideradas as faturas de adiantamento emitidas em 2018, apenas as notas de crédito que visem a sua retificação podem ser consideradas no mesmo período.

As notas de crédito remanescentes, que tinham por objeto a regularização de adiantamentos faturados em outros exercícios, por não concorrerem para o lucro tributável apurado em 2018, não poderiam ser considerados, para efeitos fiscais, no exercício em análise.

Como à luz do disposto no n.º 1 do art.º 18º do CIRC, apenas podem concorrer para o apuramento do lucro tributável do exercício, as notas de crédito que visam retificar faturas de adiantamento consideradas em 2018, o valor máximo admissível, para efeitos fiscais, é de € 262.520,76.

O valor remanescente, no montante de € 167.518,86 que foi deduzido indevidamente ao rendimento apurado em 2018 e que tinha por objetivo retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017), deverá ser desconsiderado e acrescido ao lucro tributável apurado, nos termos do n.º 1 do art.º 18º do

CIRC.”.

Assim, a AT propôs a seguinte correção:

Designação		2018
Resultado Líquido do Exercício		71.480,92
Lucro Tributável (a)		99.657,78
Assunto	Capítulo	Correções
Notas de Crédito regularização (D. Períodos)	III.1.1	167.518,86
Notas de Crédito	III.1.1	18.202,35
Notas de Crédito Devolução	III.1.1	1.059,51
Total das Correções (b)		187.380,72
Lucro tributável Corrigido (c = a + b)		286.938,50

- Ora, da conjugação da contabilidade da Requerente com esta interpretação da AT resulta que o montante de EUR 167.518,86 é duplamente tributado: em 2015, 2016 e 2017, no momento do recebimento antecipado, e em 2018, com a emissão das faturas no momento da prestação do serviço, uma vez que não é permitido ao sujeito passivo deduzir as respetivas notas de crédito.
- Igualmente relevante é a metodologia adotada pela AT, que não efetuou uma análise integral, mas apenas uma análise sobre a validação dos procedimentos.
- No seguimento desta inspeção, a AT emitiu a Liquidação de IRC n.º 2021..., com um valor a pagar no valor de EUR 45.533,51, referente ao exercício de 2018 e que constitui parte do objeto do presente pleito.
- A Requerente efetuou o pagamento do imposto alegadamente em falta.
- A Requerente deduziu Reclamação Graciosa a que foi atribuído o número de processo ...2022....

- A Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2022...

Nessa decisão, a AT confirma a sua posição antecipada no projeto de decisão no sentido de que:

“ 31. Do exposto, resultou que a AT, desconsiderou que o montante de €167.518,86, referente a notas de crédito deduzidas indevidamente ao rendimento de 2018 dado que estas tinham o objetivo de retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017), nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC.

32. Ora a reclamante refere que, está a ser duplamente tributada, dado que nos respetivos anos (2015, 2016 e 2017) considerou como rendimento as faturas emitidas como adiantamentos, e agora em 2018 com a emissão das faturas no momento da prestação do serviço.

33. Como estamos na presença de notas de crédito emitidas especificamente para ‘regularização de adiantamentos’ que concorreram para o apuramento do lucro tributável, ao abrigo do princípio da especialização dos exercícios e nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, as referidas notas de crédito só podem ser considerada no mesmo exercício em que o tiver sido emitida a fatura que pretendem corrigir.

34. Pelo que, o efetuado pela AT, encontra-se correto, desconsiderando as notas de crédito, referentes a faturas emitidas em 2015, 2016 e 2017.”

35. Passando às notas de crédito devolução num valor inicial corrigido pela AT de € 28.189,51, referente a notas de crédito emitidas por restituição do valor, o mesmo foi desconsiderado do apuramento do lucro tributável por não conter os elementos necessários para que se possa aferir da sua legitimidade nomeadamente o motivo da retificação (devolução de produto, troca, inclusão de NIF, nome ou outro dado na fatura) ou o reconhecimento do cliente, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC”.

- A Requerente entende que os atos impugnados incorrem nos seguintes vícios:

- a) Da errónea quantificação do imposto a favor do Estado, i.e., vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto para a aplicação do artigo 18.º do Código do IRC e violação do princípio da justiça – *cfr.* artigo 55.º da LGT e n.º 2 do artigo 266.º da CRP;
- b) Da violação dos princípios pela busca da verdade material e da tributação pelo lucro real – *cfr.* artigo 58.º da LGT e no n.º 2 do artigo 104.º da CRP.

- Relativamente ao primeiro vício, é essencial reiterar, em primeiro lugar, que através da análise exaustiva às faturas e documentos retificativos emitidos pela Requerente – salvo situações excecionais – é facilmente identificável o adquirente/beneficiário dos serviços identificado em cada Fatura “AT”, assim como é possível identificar nos documentos subsequentes – notas de crédito e faturas – o mesmo beneficiário e os documentos que se visam corrigir.

- Pelo que, através da análise a cada nota de crédito emitida, é possível identificar a fatura AD que se pretendeu corrigir em 2018,

- E que em paralelo com a nota de crédito de regularização, era emitida uma fatura/recibo de idêntico valor.

- Essas faturas e notas de crédito eram emitidas através de software de faturação certificado, o que permite à Requerente reiterar que o procedimento standard acima descrito era sempre cumprido.

- Do acima exposto, torna-se evidente que, ao contrário do afirmado pela Requerida, não podiam existir dúvidas sobre:

- a) A identificação das faturas AD que as notas de crédito retificavam;
- b) A identificação individual dos beneficiários/utentes a quem eram emitidos tais documentos.

- Contudo, a AT demitiu-se da sua obrigação de busca da verdade material limitou-se, em relação a este ponto, a introduzir insinuações sobre exceções às regras descritas que ficam, assim, definitivamente clarificadas.

- Esquecendo por completo que os lucros obtidos pela Requerente e sujeitos a tributação eram, já por si, muito superiores aos declarados por outras entidades do mesmo setor de atividade no período de 2018.

- A posição da AT choca com o absurdo de atribuir à Requerente lucros na ordem dos 36%³, conforme resulta da adoção da posição da AT, ao desconsiderar as notas de crédito em questão.

- E isto quando a rentabilidade média do setor é de 6,81%.

- Foi, aliás, aceitando esta relação evidente entre notas de crédito de regularização e faturas AD, e eventualmente por reconhecer o absurdo que seria sustentar lucros tão elevados para tal setor de atividade, que a AT acabou por aceitar reconhecer todas as notas de crédito de regularização emitidas em relação ao período de tributação de 2018.

- Contudo, não as aceitou quando se reportavam a “faturas AD” emitidas em período de tributação anteriores e que se podem quantificar da seguinte forma – cfr. RIT.

Regularização de fatura de adiantamento	Total
2015	5 135,54 €
2016	28 813,40 €
2017	133 569,92 €
Subtotal	167 518,86 €
2018	262 510,76 €
Subtotal	262 510,76 €

Total	430 029,62 €
--------------	------------------------

- Em relação às notas de crédito referentes a faturas AD anteriores a 2018, a AT invocou sucintamente o princípio da especialização.
- A Requerente reconhece que, normalmente, os adiantamentos e as consequentes notas de crédito emitidas aquando da efetiva prestação de serviço não deveriam concorrer para o apuramento do lucro tributável do exercício em que foram emitidos.
- Com efeito, quando os serviços prestados vão sendo realizados no decurso de mais do que um período contabilístico, o reconhecimento do rédito dessa prestação de serviços deve ser reconhecido ao longo desses períodos em função da fase de acabamento, em conformidade com o disposto na Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) 20 e na alínea b) do n.º 3 do artigo 18.º do Código do IRC.
- Por outro lado, importa referir que o princípio de especialização dos exercícios previsto no artigo 18.º do Código do IRC visa tributar a riqueza gerada em cada exercício, independentemente do seu efetivo recebimento.
- Sendo que a aplicação deste princípio ganha relevância nos casos em que não existe coincidência entre o exercício em que os ganhos ou perdas são contabilizados e o exercício em que os recebimentos ou despesas correspondentes têm lugar.
- Nas situações em que existe desencontro entre a contabilização dos custos e dos proveitos e a sua efetiva concretização, a lei determina que os mesmos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram.
- O que significa que, em relação aos adiantamentos que se encontram “em aberto”, porquanto ainda não houve prestação efetiva do serviço, o sujeito passivo não os deveria reconhecer como

proveitos no exercício em que os mesmos foram recebidos, não reconhecendo obviamente quaisquer gastos diretamente relacionados com a prestação efetiva do serviço (gastos com o material e com pessoal médico), porquanto nesse exercício tais gastos ainda não se verificaram.

- Assim, no caso da Requerente, o que deveria concorrer para o apuramento do lucro tributável do exercício são os valores recebidos por clientes, decorrentes de pagamentos regulares (não a título de adiantamentos) aos quais corresponde a emissão de fatura/fatura recibo.

- Sucede que, no caso em apreço, a Requerente adotou um procedimento diferente por manifesto lapso do responsável pela contabilidade.

- De facto, todos os recebimentos dos clientes, independentemente de resultarem de pagamentos regulares ou efetuados a título de adiantamentos foram registadas a crédito em contas da classe 7, concorrendo para a formação do resultado líquido e respetivo lucro tributável.

-Por outro lado, todas as notas de crédito foram lançadas a débito em contas da classe 7, concorrendo igualmente para a formação do resultado líquido e respetivo lucro tributável.

- O mesmo ocorreu em 2015, 2016 e 2017.

- Relativamente a estes últimos anos, em 2018, no momento da prestação dos respetivos serviços, a Requerente emitiu notas de crédito de regularização relativamente aos montantes faturados em adiantamento em 2015, 2016, 2017, e efetuou sua dedução ao lucro tributável de 2018.

- Relembre-se que esses mesmos montantes já haviam sido faturados e concorrido para a formação do lucro tributável em sede de IRC (tributados) no momento da realização do adiantamento (em 2015, 2016 e 2017).

-Assim, em coerência, da mesma forma que as notas de crédito emitidas em 2018 foram registadas a débito numa conta de classe 7, as faturas emitidas em paralelo foram registadas a crédito noutra conta da classe 7.

- Este procedimento global (reconhecimento, enquanto proveito, das faturas “AD” assim como das notas de crédito e faturas posteriores) foi realizado em prejuízo exclusivo da Requerente e em benefício exclusivo da receita fiscal, uma vez que antecipou o momento do reconhecimento e tributação dos proveitos.

- Reitera-se que não existiu qualquer prejuízo para a receita fiscal, uma vez que o lançamento a débito das notas de débito permitiu, apenas, evitar uma duplicação do resultado, ou seja, tributação no momento da emissão das faturas de adiantamento e tributação no momento das faturas definitivas.

- Todavia, entendeu a AT que, *“Como, no exercício em análise apenas foram consideradas as faturas de adiantamento emitidas em 2018, apenas as notas de crédito que visem a sua retificação podem ser consideradas no mesmo período.*

As notas de crédito remanescentes, que tinham por objeto a regularização de adiantamentos faturados em outros exercícios, por não concorrerem para o lucro tributável apurado em 2018, não poderiam ser considerados, para efeitos fiscais, no exercício em análise.

Como à luz do disposto no n.º 1 do art.º 18º do CIRC, apenas podem concorrer para o apuramento do lucro tributável do exercício, as notas de crédito que visam retificar faturas de adiantamento consideradas em 2018, o valor máximo admissível, para efeitos fiscais, é de € 262.520,76.

O valor remanescente, no montante de € 167.518,86 que foi deduzido indevidamente ao rendimento apurado em 2018 e que tinha por objetivo retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017), deverá ser desconsiderado e acrescido ao lucro tributável apurado, nos termos do .º 1 do art.º 18º do CIRC.”

-
- Ora, da conjugação da contabilidade da Requerente com esta interpretação da AT resulta que o montante de EUR 167.518,86 é duplamente tributado: em 2015, 2016 e 2017, no momento do recebimento antecipado, e em 2018, com a emissão das faturas no momento da prestação do serviço, uma vez que não é permitido ao sujeito passivo deduzir as respetivas notas de crédito.
 - A Requerente reconhece que, tecnicamente, o procedimento contabilístico poderá não ser o mais convencional, porém, não afeta negativamente o apuramento de resultados, antes pelo contrário, o que há é um reconhecimento antecipado de ganhos e consequentemente um aumento do lucro tributável do período de realização do adiantamento e do imposto devido nesse período contabilístico.
 - A dedução das notas de crédito emitidas em 2018 permitia, apenas, evitar a dupla tributação de proveitos reconhecidos e tributados no passado.
 - Assim, a interpretação efetuada pela AT resultou numa duplicação dos rendimentos efetivamente auferidos pela A... .
 - Recorde-se ainda que, pese embora a AT tenha criticado o procedimento da Requerente de reconhecer as faturas de adiantamento e respetivas notas de crédito no âmbito de contas da classe 7, a mesma entidade entendeu que, relativamente ao período de 2018, todas as faturas com a designação “AD” deveriam concorrer para o lucro tributável.
 - Ou seja, uma decisão manifestamente contraditória com os princípios contabilísticos invocados pela própria AT.
 - Entendimento justificado parcialmente pela AT pelo facto de terem sido identificadas duas faturas emitidas erradamente como sendo de adiantamento.
 - Faturas emitidas por erro na série errada e que constituem apenas uma exceção à regra e não a regra.

- É certo que da contabilidade não deve resultar a alteração dos resultados do exercício.

- É também inequívoco que vigora no Código do IRC o princípio da especialização de exercícios, como decorre do artigo 18.º do referido diploma.

- Mas também é certo que, no caso em apreço, considerando a globalidade dos exercícios em questão (2015, 2016, 2017 e 2018), o Estado não fica prejudicado pela atuação da Requerente.

- O que aconteceu é que esta contabilizou os adiantamentos e as notas de crédito, só que não o fez corretamente.

- Ou seja, os quantitativos – certos embora – não foram levados aos exercícios correspondentes, não resultando daí prejuízo para o Estado.

- ~Com efeito, as taxas de tributação permaneceram idênticas (17% sobre os primeiros Eur 15.000,00 de matéria coletável e 21% sobre o remanescente) em relação a todos os períodos de tributação a que respeitam as notas de crédito em questão.

- Aliás, dos erros cometidos relativamente ao princípio da especialização dos exercícios resulta que foi a Requerente quem ficou prejudicada com eles.

- Assim, nos casos em levou os adiantamentos a tributação – antes da efetiva prestação do serviço -, a Requerente adiantou o imposto a pagar (e atrasou a entrada na sua esfera jurídica da vantagem patrimonial que apenas de consubstancia na correspondente dedução da nota de crédito), o que se reconduz a um prejuízo para si própria, por vir a auferir essa vantagem um ano ou mais depois daqueles em que deveria ter beneficiado, perdendo a disponibilidade das respetivas quantias durante esses períodos.

- Esta atuação beneficiou a Fazenda Pública, pois houve uma antecipação da consideração dos adiantamentos no lucro tributável, havendo lugar ao pagamento de quantias de imposto em excesso nos períodos de tributação em que os proveitos ainda não deveriam ter sido imputados e foram.

- Mais: a seguir-se o entendimento sufragado pela AT, a Requerente sai intoleravelmente prejudicada, uma vez que não pode, em momento algum, considerar as notas de crédito emitidas face aos anos de 2015, 2016 e 2017, resultando numa pura duplicação de tributação.

- Ora, entendimento é manifestamente injusto e corresponde a um enriquecimento sem causa da Requerida.

- Não houve qualquer intenção de omitir proveitos ou diferir o seu pagamento, pelo que será de concluir que a correção efetuada pela AT, nos moldes e na dimensão em que o foi, viola o princípio de justiça, consagrado no n.º 2 do artigo 266.º da CRP e no artigo 55.º da LGT.

- Segundo a Requerente, a jurisprudência tem este entendimento, remetendo para o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 25.06.2008, emitido no processo 0291/08, para o acórdão do STA de 19.11.2008, no processo 0325/08 e para a decisão do Tribunal Arbitral, no processo n.º 367/2014-T

- Assim sendo, a liquidação de IRC n.º 2021 ... é ilegal, por errónea quantificação do imposto a favor do Estado, devendo ser anulada.

- Esta é, pois, uma situação em que o exercício de um poder vinculado conduz a uma flagrante injustiça, pelo que deve a Administração Tributária fazer operar o princípio da justiça, consagrado no artigo 55.º da LGT e no n.º 2 do artigo 266.º da CRP.

- Tais vícios inquinam de anulabilidade o ato de liquidação a que o procedimento de inspeção deu origem, o que resulta do princípio, expresso no artigo 54.º do CPPT, da impugnação unitária.

- Na verdade, resulta do normativo em apreço que: *«Salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida.»*.

- Vigora, assim, no direito tributário o princípio da impugnação unitária, do qual resulta que, em regra, só há impugnação contenciosa do ato do procedimento que afeta a esfera patrimonial do contribuinte, conforme, em sua opinião, é corroborado pela doutrina e pela jurisprudência que cita.

- Dispõe ainda o artigo 11.º do RCPIT que: *“O procedimento de inspeção tributária tem um carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária, sem prejuízo do direito de impugnação das medidas cautelares adotadas ou de quaisquer atos lesivos dos direitos e interesses legítimos dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.”*.

- A caracterização dos atos do procedimento inspetivo como tendo carácter meramente preparatório ou acessório dos atos tributários ou em matéria tributária visa, precisamente, em conjugação com o artigo 54.º do CPPT, acolher o princípio da irrecorribilidade direta de tais atos, de acordo com doutrina que cita.

- Conclui, que os vícios acima imputados ao relatório de inspeção inquinaram inelutavelmente, o ato de liquidação *sub judice* e, num segundo momento, a própria decisão sobre a reclamação graciosa.

- Fundamentos pelos quais os mesmos são anuláveis ex vi artigo 163.º do CPA,

pelo que requer a declaração de ilegalidade da liquidação dos atos impugnados e respetiva anulação (cfr. artigo 165.º do CPA) e devolução do imposto pago em excesso, acrescido de juros.

- Quanto à violação dos princípios pela busca da verdade material e da tributação pelo lucro real (artigo 58.º da LGT e n.º 2 do artigo 104.º da CRP).

- Conforme já referido, a Requerente procedeu à entrega da declaração Modelo 22.

- A contabilização do lucro tributável efetuada pela Requerente encontra-se devidamente documentada pelos respectivos comprovativos.

- No que respeita à metodologia aplicada pela AT para efetuar as correções que se impugnam, refere a Requerida que não efetuou uma análise integral, mas apenas uma análise sobre a validação dos procedimentos.

- Ora, ainda que implique um procedimento complexo e moroso, a Requerida, em momento algum, se encontra dispensada das obrigações de fundamentação ou de procura da verdade material, previsto no artigo 58.º da LGT: *“A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido.”*

- A atuação procedimental tributária deverá centrar-se na descoberta da verdade material, que tem como corolário o princípio da justiça, citando, para o efeito o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo n.º 06418/13, de 07/05/2013.

- A Requerida estava obrigada a confirmar os factos imputados à ora Requerente, assim como estava obrigada a fundamentar as correções efetuadas, o que não fez, ao contrário da Requerente que demonstrou de forma inequívoca, por referência ao período de tributação de 2018, que não procedeu à dedução indevida de notas de crédito.

- Assim, ficou demonstrado que não existiam quaisquer fundamentos de facto que permitissem a emissão de qualquer liquidação adicional.

- A Requerente cumpre, de modo inequívoco, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos do direito ao benefício que invoca, nos termos do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, devendo presumir-se de verdadeiras e de boa-fé todas as declarações por si apresentadas, ao abrigo do n.º 1 do artigo 75.º também da LGT.

- A atuação da AT não está ainda em sintonia com o princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos que impõe que a tributação da generalidade dos contribuintes, sempre que possível, assente na realidade económica subjacente aos factos tributários e não se compagina com a existência de casos especiais de tributação com base em valores fictícios em situações em que é conhecido ou é apurável o valor real dos factos tributários.

- A Requerida viola, assim, o princípio previsto no n.º 2 do artigo 104.º da CRP, segundo o qual *“A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”*

- Note-se que o artigo 5.º da LGT destaca que:

“1 - A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

2 - A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

- Parece, pois, curial que se conclua que os atos impugnados foram praticados com ofensa das normas e princípios jurídicos aplicáveis, por violação do princípio da descoberta da verdade material e da tributação pelo lucro real, previstos no artigo 58.º da LGT e no n.º 2 do artigo

104.º da CRP, respetivamente, sendo inválidos e devendo ser anulados em conformidade (cfr. artigos 163.º e 165.º do CPA), invocando, para o efeito doutrina e jurisprudência arbitral.

- Fundamentos pelos quais se requer a respetiva anulação (cfr. artigo 165.º do CPA) e devolução do imposto pago em excesso, acrescido de juros.

Quanto aos juros indemnizatórios, nos termos conjugados dos artigos 43.º e 100.º da LGT, em caso de procedência total de reação contra atos de liquidação, a AT encontra-se obrigada à imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios.

- Nos termos do artigo 61.º do CPPT, os juros indemnizatórios são contados deste a data do pagamento indevidos até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Pelo que, tendo-se demonstrado a ilegalidade das presentes liquidações e devendo as mesmas ser anuladas, deverá a AT ser condenada a restituir os montantes já pagos pela Requerente, acrescidos de juros indemnizatórios contados até à data da emissão e processamento da nota de crédito respetiva, tudo nos termos dos artigos 43.º e 100.º da LGT e artigo 61.º do CPPT.

- Conclui formulando o pedido que seja:

a) Julgado procedente o pedido e declarada a ilegalidade e conseqüente anulação dos seguintes actos:

.- Acto tributário de liquidação adicional de IRC e juros compensatórios nº 2021 ... de 30/08/2021, referente ao período de 2018, no valor global de 45.533,51 euros:

- Decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa no processo nº ...2022..., notificada por ofício de 24/06/2022, emitida pela Direcção de Finanças de Lisboa.

b) Ordenado que seja devolvido ao requerente o valor liquidado e pago de 45.533,51 euros, acrescido de juros indemnizatórios.

A Requerente arrolou 4 testemunhas, juntou documentos e procuração

C. RESPOSTA DA REQUERIDA E SEUS FUNDAMENTOS

Notificada para responder, a Requerida veio defender-se por impugnação, requerendo a manutenção do acto de liquidação objecto do pedido de pronúncia arbitral.

Para o efeito, alega a Requerida, em síntese, o seguinte:

- A Requerente sustenta o pedido de anulação das liquidações aduzindo argumentação coincidente com a que já havia sido invocada quando exerceu o direito de audição no âmbito da ação inspetiva, a qual foi devidamente apreciada pelos SIT, que concluíram pela falta de sustentação legal do entendimento da Requerente sobre as correções controvertidas.
- Assim, as correções em causa estão cabalmente fundamentadas de facto e de direito no RIT, para onde se remete, dando o seu teor por integralmente reproduzido, pelo que resta salientar os aspetos mais relevantes para a boa decisão da causa.
- A Requerente exerce atividade de prestação de serviços de medicina dentária e odontologia, encontrando-se enquadrada, em sede de IRC, no regime geral de tributação.

- A Requerente foi sujeita a uma ação inspetiva ao período de tributação de 2018, no âmbito da qual foram efetuadas correções à matéria coletável, no valor de total de € 187.380,72, respeitantes a:
 - Notas de crédito de regularização – € 167.518,86;
 - Notas de crédito - € 18.802,35;
 - Notas de crédito (Devolução) – € 1.059,51.

- Deverá salientar-se, desde já, que relativamente às correções nos montantes de € 18.802,35 e € 1.059,51 a Requerente não lhes faz qualquer referência no presente pedido arbitral.

- Importa, contudo, referir que na origem destas duas correções estão notas de crédito emitidas no exercício de 2018;

- De acordo com o RIT, as mesmas foram desconsideradas porque, para além das justificações apresentadas, em nenhuma das situações foi identificada ou junta cópia da fatura ou documento a corrigir.

- Ora, não consta do pedido de pronúncia arbitral argumentação que contradite ou demonstre a ilegalidade destas concretas correções e dos seus fundamentos, mormente quanto à subsunção da factualidade apurada no RIT à disciplina jurídica constante dos preceitos legais que sustentam as correções.

- Assim, na medida em que os poderes de cognição do Tribunal estão limitados pelo pedido e causa de pedir, o Tribunal arbitral não tem competência para apreciar, nem pode declarar a ilegalidade total da liquidação de IRC, porquanto a mesma se encontra influenciada por correções que não foram contestadas pela Requerente.

- Quanto à correção contestada, referente às notas de crédito de regularização, no montante de € 167.518,86, consta do RIT que a Inspeção Tributária solicitou

informação e elementos relativos às notas de crédito emitidas em 2018, nomeadamente os orçamentos aceites pelos pacientes, que estão na base da emissão das faturas de adiantamento, e os saldos iniciais e finais, por cliente;

- Os saldos de clientes não foram facultados e só foi apresentado um orçamento;
- Posteriormente, antes do projeto de relatório, foi a Requerente notificada, por carta registada, para apresentar todas as notas de crédito emitidas em 2018, acompanhadas dos documentos que pretendiam retificar, com a identificação do registo contabilístico efetuado e anexando os respetivos extratos de conta corrente;
- Em resposta datada de 30.04.2021, foi afirmado que “[ponto 1] as cópias das notas de crédito emitidas em 2018, bem como todas as faturas de adiantamento que as notas de crédito regularizam e os respetivos extratos de conta corrente, devidamente organizados por cliente, encontram-se armazenados numa pen, que foi remetida por correio registado com a referência RH ... PT a essa Direção de Finanças no dia 29/04/2021”;
- No relatório inspetivo, após análise dos elementos juntos ao direito de audição, os SIT observam o seguinte:
«A maioria das notas de crédito identificadas nos mapas apresentados, em anexo ao direito de audição, identificam clientes sem NIF, o que inviabiliza qualquer cruzamento/validação que pudesse ser efetuado através da informação disponível na base de dados da AT;
Para as poucas notas de crédito emitidas com NIF, a consulta ao ficheiro SAFT da faturação revelou a existência de documentos adicionais emitidos no mesmo período e para o mesmo cliente, nomeadamente outras faturas e notas de crédito, pelo que, sem elementos adicionais, à luz de uma situação em que a contabilidade não reflète a justificação apresentada pelos responsáveis do sujeito passivo, não é possível determinar com certeza qual o documento que visam retificar.

As faturas que incluem as letras “AD” no início da numeração, descritas como suporte para adiantamentos, frequentemente e sem justificação apresentada, identificam outros serviços completamente distintos, na sua descrição (nomeadamente serviços efetivos prestados pelo sujeito passivo);

(...)

Em suma, estando perante uma justificação que a contabilidade não reflète, suportada em documentos que não são disponibilizados, em que os processos por cliente (que incluíssem os orçamentos iniciais, a conta corrente / histórico de pagamento e serviços realizados, por paciente e, especialmente, todos os documentos relevantes, incluindo as cópias das notas de crédito identificadas), que poderia proporcionar um suporte alternativo ao que é alegado, não foram integralmente disponibilizados, não pode a mesma ser admitida, por falta de suporte.»

Conforme consta do RIT e do projeto de decisão da reclamação graciosa (RG) a Requerente emitiu notas de crédito, no exercício de 2018, no valor de €477.021,48, que corresponde a cerca de 46,5% do volume de negócios declarado, no montante de €1.025.566,46, e que em cerca de 62% das notas de crédito emitidas não constava o número de contribuinte do beneficiário;

- Especificamente em relação às notas de crédito de regularização, cuja correção proposta foi no valor de € 167.518,86, bem realçaram os Serviços o facto de a contabilidade da Requerente não ter contas individualizadas para cada cliente, sendo que a conta #21111999 – clientes diversos, foi utilizada para registar a crédito todos os recebimentos de clientes, por contrapartida do débito das contas de bancos e registar a débito todas as faturas e notas de crédito emitidas (incluindo as faturas que incluem a referência “AD”), por contrapartida das subcontas de prestação de serviços (#7211 – Receitas Dentista e Medicas e #7214 Receitas Entidades);

- Consta ainda da RG que os lançamentos na contabilidade dos pagamentos de clientes eram, por norma, registados de forma agregada, a crédito na conta de clientes diversos,

sem identificação da fatura paga, inviabilizado o apuramento do saldo de cada cliente e, por conseguinte, o controlo dos eventuais créditos existentes;

- Salientam os Serviços que a contabilidade da Requerente deveria ter uma conta corrente individualizada para cada cliente que refletisse os valores pagos adiantadamente para, posteriormente, após reconhecer o proveito com base na fatura definitiva, ser possível regularizar o crédito que o cliente tinha junto da sociedade.

- Ora, a correção no valor de € 167.518,86 corresponde a notas de crédito emitidas no exercício de 2018 que, alegadamente, regularizam faturas de adiantamentos de clientes emitidas nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, e consideradas como rendimentos para efeitos fiscais nesses anos;

- A Requerente alega que está a ser tributada duas vezes, nesses exercícios de 2015, 2016 e 2017, quando as faturas de adiantamentos foram emitidas, e agora, no exercício de 2018, quando os serviços foram prestados e as respetivas faturas foram emitidas;

Contudo, a Requerente não fez prova de que essas faturas de adiantamentos, emitidas nos exercícios de 2015 a 2017, concorreram para a formação do lucro tributável apurado nesses períodos de tributação;

- Acresce que é a própria Requerente que alega que só reconhece como rendimento aquando da prestação de serviço e não quando recebe os adiantamentos, donde resulta que, de acordo o procedimento que a Requerente diz que adota, não poderá concluir-se que nos rendimentos a tributar naqueles anos estejam também incluídos os adiantamentos recebidos, sendo que, para o efeito, deveria ter recorrido ao uso de contas do Balanço e não de Resultados.

- Veja-se que consta das IES dos exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018 a seguinte informação:

«Os rendimentos dos serviços prestados são reconhecidos na data da prestação dos serviços ou se periódicos, no fim do período a que dizem respeito», na rubrica “- Rédito e regime do acréscimo».

- E, admitindo, sem conceder, que essas faturas concorreram para a formação do lucro tributável nesses períodos mostrava-se fundamental, para que as notas de créditos fossem consideradas para efeitos fiscais no exercício de 2018, que a Requerente lograsse fazer a ligação entre umas e outras;

- Ora, como refere o RIT, a Requerente não só não fez essa ligação, como a sua contabilidade, pela forma como está organizada, não permite que o cruzamento entre os diferentes documentos emitidos, faturas e notas de crédito, seja feito cliente a cliente;

- Relembre-se que, como referem os SIT, a conta “2111999 – Clientes diversos” foi utilizada para o registo de todos os recebimentos de clientes e de todas as faturas e notas de crédito emitidas;

- Situação que, como bem entendem os Serviços, no procedimento inspetivo e também na análise da reclamação graciosa, inviabiliza o apuramento do saldo de cada cliente e especialmente dos clientes que têm saldos credores face às faturas de adiantamentos;

Sendo que, o facto de em 62% das quase mil notas de crédito emitidas em 2018 não constar o número de contribuinte do beneficiário, impossibilita qualquer tentativa de cruzamento com os dados constantes do sistema informático da AT.

- Assim, a Requerente não logrou demonstrar, nem em sede de procedimentos administrativos, nem na presente ação arbitral que as notas de crédito emitidas no exercício de 2018 e desconsideradas para efeitos fiscais, no valor de € 167.518,86,

retificavam faturas emitidas nos exercícios de 2015, 2016 e 2017, bem como que essas mesmas faturas haviam concorrido para a formação do lucro tributável apurado nesses períodos.

- Determina o artigo 123.º do CIRC que a Requerente é obrigada a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal que permita o controlo do lucro tributável e que cumpra os requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, referindo, ainda este preceito legal que, na execução da contabilidade, *«todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário»*.

- O artigo 31.º, n.º 2 da LGT dispõe:

«São obrigações acessórias do sujeito passivo as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações.»

- Ora, as operações de apuramento do lucro tributável devem ser validadas por documentação de suporte que permita a sua comprovação, sendo que incumbe aos sujeitos passivos manter informação contabilística suficiente e idónea que permita à Administração Fiscal proceder ao controle da legalidade dos elementos declarados;

- Sendo que, a insuficiência dos elementos da contabilidade, mormente a falta de documentação de suporte, impede a Requerente de provar os factos por si alegados, incumprindo o ónus da prova que lhe impõe o artigo 74.º da LGT.

- Ora, quanto à alegada presunção de veracidade das declarações, consagrada no n.º 1 do artigo 75.º, não se vislumbra como é se coaduna com a também alegada ocorrência de *«manifesto lapso do responsável pela contabilidade»*.

- Com efeito, nos termos do disposto no art.º 75.º, n.º 1 da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

- Contudo, tal presunção cessa quando as declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo ou o contribuinte não cumprir os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária (cfr. al. a) e b) do n.º 2 do art.º 75.º da LGT).

- Com efeito, não beneficiando a questão em análise da presunção legal de veracidade que decorre do artigo 75.º, n.º 1 da LGT, sempre serão de aplicar as regras gerais sobre a repartição do ónus da prova que, reitera-se, a Requerente não cumpriu.

- Não estamos, *in casu*, perante a imputação de custos referentes a exercícios anteriores, mas sim perante a emissão de notas de crédito para anulação de proveitos.

- Sendo que não basta afirmar, sem mais, que as taxas de tributação são idênticas em todos os períodos de tributação, para daí concluir pela inexistência de prejuízo para o Estado, como pretende a Requerente.

- Com efeito, determina o n.º 1 do art.º 17.º do CIRC que:

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

- Pelo que, a mera referência a taxas de imposto constitui uma visão generalista, redutora e simplista que ignora totalmente as regras de determinação da matéria tributável de IRC, mormente ignora todas as componentes indicadas no CIRC como contribuindo para a formação do lucro tributável (rendimentos - art. 20.º, variações patrimoniais positivas e negativas – art. 21.º e 24.º, gastos e perdas – art. 23.º, entre outras).

- Por último, quando ao argumento respeitante à rentabilidade média do setor, já aduzido em sede inspetiva, espelha o RIT de forma certa, o seguinte entendimento, que se reproduz:

«Contudo, antes de se proceder à análise dos fundamentos invocados na petição apresentada, importa esclarecer que as correções propostas no projeto de relatório, como foi referido no início do capítulo III, foram efetuadas com recurso à avaliação direta da matéria coletável, atendendo às regras constantes no CIRC e, exclusivamente, com base nas declarações submetidas, nos elementos contabilísticos subjacentes, facultados pelo sujeito passivo e na informação disponível na base de dados da AT.

Por conseguinte, não é legítimo afirmar que a AT pretende fixar um lucro tributável mas, tão somente, propor a retificação do imposto apurado, atendendo as irregularidades identificadas na contabilidade, com os fundamentos descritos nos capítulos II e III.

Da mesma forma, existindo uma contabilidade efetiva, ainda que com eventuais lapsos materiais, os rácios apurados para o sujeito passivo traduzem apenas a relação entre diferentes parcelas e servem como um instrumento de apoio à análise do desempenho económico e financeiro da empresa e a sua evolução no tempo, dado que a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha (nomeadamente através de rácios, como o da Rentabilidade Fiscal das Vendas) apenas ocorreria, subsidiariamente, se a realidade encontrada fosse enquadrável nos casos e condições

expressamente previstos na lei [art.ºs 87º a 90º da LGT] e tornasse inviável a análise por avaliação direta e, por conseguinte, impusesse o recurso à avaliação indireta. Não se verificando tal desiderato, é incorreto afirmar que a AT pretende fixar o lucro tributável e desprovido de sentido invocar um rácio de rentabilidade fiscal como fundamento para justificar o lucro tributável real, dado que ambas as situações só teriam relevância na determinação da matéria coletável com recurso a métodos indiretos.».

- Do exposto resulta que a Inspeção Tributária interpretou as normas legais aplicáveis à factualidade apurada, mormente os artigos 18.º e 19.º do CIRC, de forma absolutamente correta, não logrando a Requerente contraditar a fundamentação constante do RIT que sustenta a correção controvertida.

- A Requerente advoga a ilegalidade da liquidação invocando o «vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto para a aplicação do artigo 18.º do Código do IRC e violação do princípio da justiça— cfr. artigo 55.º da LGT e n.º 2 do artigo 266.º da CRP»;

- Bem como alega a «violação dos princípios pela busca da verdade material e da tributação pelo lucro real – cfr. artigo 58.º da LGT e no n.º 2 do artigo 104.º da CRP».

- No quadro jurídico-fiscal, o princípio da periodização do lucro tributável encontra consagração no artigo 18.º do CIRC, nos termos do qual:

«1 - Os rendimentos e os gastos, [...] 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.

2 - As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

3 - Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1:

a) *Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;».*

- O princípio da especialização dos exercícios deriva da periodização dos resultados, que é imposta por necessidades de gestão e de informação;

- Sendo caracterizado pela cisão da vida da empresa em intervalos temporais e pela imputação dada a cada um deles das componentes, positivas e negativas, que tornem possível determinar o resultado que lhe corresponde, impondo essa especialização a necessidade de imputar a cada exercício todos os rendimentos e gastos que lhe são inerentes e só esses.

- A imputação de um rendimento ou gasto a certo exercício obedece a um critério económico (e não a um critério financeiro), ou seja, as operações nele efetuadas afetam o respetivo resultado, independentemente do recebimento ou pagamento do respetivo preço ou outra contrapartida.

- Contabilizam-se créditos e débitos e não pagamentos e recebimentos, ou seja, não releva para a imputação temporal de um gasto, o momento em que a empresa extingue os seus débitos, mas sim o momento em que tais obrigações nascem.

- Incluem-se, pois, nos rendimentos e gastos do exercício, os encargos com origem no mesmo, ainda que a receber ou a pagar no futuro.

- Por conseguinte, o princípio da especialização dos exercícios assegura, do ponto de vista contabilístico, uma imagem verdadeira e apropriada do património ou da situação financeira, do desempenho e das alterações a ocorrer à posição financeira da empresa.

- Do ponto de vista fiscal, a obrigatoriedade de considerar os gastos e os rendimentos no exercício em que são gerados/incorridos impede também que os contribuintes difiram os gastos e os rendimentos com finalidades de gestão fiscal, diversas daquelas que o legislador fiscal entendeu privilegiar no sistema fiscal português.

-O normativo contabilístico consagra a obrigação de as entidades elaborarem as suas demonstrações financeiras por respeito ao regime contabilístico do acréscimo (ou da periodização económica), tal com se encontra estabelecido no § 22 da Estrutura Conceptual do SNC;

- E quanto ao reconhecimento dos rendimentos/réditos, as regras a observar encontram-se vertidas na NCRF Norma Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) 20, destacando-se o disposto nos §§ 14 e 19.

-Sendo certo que, face ao disposto pela al. a) do n.º 3 do artigo 17.º do CIRC, os sujeitos passivos se encontram obrigados a cumprir as regras de normalização contabilística que lhes sejam aplicáveis, o próprio legislador fiscal consagrou expressamente, no artigo 18.º do CIRC, que na determinação do lucro tributável é obrigatório observar a periodização económica ou especialização dos exercícios.

- Aliás, ainda que as normas fiscais não dispusessem expressamente sobre a obrigação de cumprimento do princípio da periodização económica, por força da dependência parcial da fiscalidade face à contabilidade determinada pelo legislador do CIRC, essa exigência resultaria de imediato das normas contabilísticas.

- Sendo que, o SNC, na medida em que concretiza no ordenamento jurídico interno nacional normas de direito comunitário - regulamentos e diretivas -, constitucionalmente beneficia do primado do direito internacional sobre as normas internas, por força do disposto no n.º 4 do artigo 8.º da CRP.

- Assim, não existe qualquer norma no Código do IRC, ou noutra legislação fiscal complementar, que imponha, nesta matéria, um tratamento fiscal distinto do regime contabilístico, antes ele é confirmado pelo princípio contido no n.º 1 do artigo 18.º do Código IRC.

- E face ao normativo contabilístico, reforçado pelo artigo 18.º, n.º 2, do Código IRC, a imputação a um determinado exercício das componentes positivas ou negativas do rédito respeitantes a exercícios anteriores, apenas poderá ser efetuada se as mesmas forem imprevisíveis ou desconhecidas na data do encerramento das contas do exercício anterior a que deveriam ser, o que não ocorreu.

- Com efeito, à data do fecho das contas relativas aos exercícios de 2015, 2016 e 2017, não podia a natureza dos montantes recebidos dos clientes ser considerada pela Requerente como manifestamente desconhecida ou imprevisível,

- Bem como, não poderia a Requerente desconhecer que haviam ocorrido pagamentos regulares e pagamentos efetuados a título de adiantamentos.

- Aliás, a Requerente explica no PPA o procedimento que adotava relativamente aos pagamentos regulares e aos adiantamentos «*na data dos factos e ainda hoje*» (cfr. art. 11.º e seg.).

- Explicações que são contraditórias com a alegada ocorrência de «*manifesto lapso do responsável pela contabilidade*».

- Ora, por um lado, de acordo com o SNC, a correção de erros contabilísticos em demonstrações financeiras de períodos anteriores, deve ser levada a efeito em conformidade com as regras vertidas na NCRF 4 - "*Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*".

- Portanto, existindo um lapso praticado pela contabilidade, quando o mesmo foi detetado a Requerente teria de ter adotado um dos possíveis procedimentos contabilísticos previstos para a correção do erro, ao invés de sucessiva e reiteradamente violar as normas contabilísticas.

- Por outro lado, também existem procedimentos próprios colocados à disposição dos sujeitos passivos para a correção de erros praticados no ato de autoliquidação, dos quais resulte pagamento de imposto maior do que o devido.

- Para correção destes erros dispõe o n.º 2 do art.º 122.º do CIRC que, quando da autoliquidação tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efetivo, pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

- Sendo, ainda, de salientar que consta da IES dos exercícios de 2015, 2016 e 2017 o seguinte:

«A Entidade reconhece os rendimentos e ganhos à medida que são gerados, independentemente do momento do seu recebimento ou pagamento. As quantias de rendimentos atribuíveis ao período e ainda não recebidos ou liquidados são reconhecidas em "Devedores por acréscimos de rendimento"; por sua vez, as quantias de gastos atribuíveis ao período e ainda não pagos ou liquidados são reconhecidas "Credores por acréscimos de gastos".».

- Informação prestada pelo seu Técnico Oficial de Contas que contraria totalmente a argumentação aduzida pela Requerente no artigo 113.º do pedido arbitral, onde refere: *«dos erros cometidos relativamente ao princípio da especialização dos exercícios resulta que foi a Requerente quem ficou prejudicada com eles».*

- Sendo pouco crível que a Requerente não tivesse a iniciativa de corrigir os valores autoliquidados que alegadamente a prejudicaram.

- Com efeito, a Requerente alega que através da análise a cada nota de crédito emitida em 2018 é possível identificar a fatura AD que se pretendeu corrigir e que, em paralelo com a nota de crédito de regularização, era emitida uma fatura/recibo de idêntico valor correspondente ao serviço prestado naquele momento;

- E que a AT não aceitou a dedução para efeitos fiscais das notas de crédito emitidas em 2018, mas referentes a faturas AD anteriores a 2018, invocando, sucintamente, o princípio da especialização;

- Ou seja, alegadamente, para um plano de pagamento, o cliente paga adiantado e a Requerente emite fatura/recibo e leva a rendimentos daquele exercício (2015 a 2017) – classe 7;

- Em 2018, quando executa o serviço, a Requerente emite nova fatura/recibo, reconhece em rendimentos (novamente) e emite uma nota de crédito para anular o valor dos rendimentos reconhecidos em anos anteriores (com o rendimento).

- Ora, se a Requerente, no momento em que ocorre a prestação de serviço (no caso em apreço, em 2018), emite novamente uma fatura-recibo, tal procedimento estaria em conformidade com o que é referido na IES se não procedesse ao reconhecimento (anterior) de rendimentos, em resultado do seu recebimento (que o fez em anos anteriores, aquando dos adiantamentos recebidos).

- Pelo que, a Requerente deveria ter promovido a imputação dos gastos ocorridos nos exercícios de 2015, 2016 e 2017 a esses períodos de tributação, mormente mediante a entrega de declaração de substituição, nos prazos previsto no artigo 122.º do CIRC, o qual dispõe:

«2 — A autoliquidação de que tenha resultado imposto superior ao devido ou prejuízo fiscal inferior ao efectivo pode ser corrigida por meio de declaração de substituição a apresentar no prazo de um ano a contar do termo do prazo legal.

3 — Em caso de decisão administrativa ou sentença superveniente, o prazo previsto no número anterior conta-se a partir da data em que o declarante tome conhecimento da decisão ou sentença.

4 — Sempre que seja aplicado o disposto no número anterior, o prazo de caducidade é alargado até ao termo do prazo aí previsto, acrescido de um ano.».

- Ou em alternativa, podia ter apresentado reclamação graciosa da autoliquidação, nos termos do artigo 131.º do CPPT.

- Assim, não ocorre nenhuma situação manifestamente desconhecida ou imprevisível suscetível de ser enquadrada na exceção ao princípio da especialização dos exercícios, consagrada no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC.

- O procedimento adotado pela Requerente foi opção sua, que só a si é imputável, nada justificando que não tenha lançado mão dos mecanismos legais que lhe permitiam corrigir os alegados lapsos do responsável pela contabilidade.

- Sendo que, reitera-se, as informações constantes das IES contrariam totalmente esta linha argumentativa.

- No n.º 2 do mesmo artigo 18.º prevê-se uma exceção apenas para as componentes positivas ou negativas do lucro tributável que, na data de encerramento das contas de determinado exercício, fossem imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas, o que revela bem que, nos outros casos, essas componentes positivas ou negativas apuradas à data do encerramento das contas relevam para apuramento da liquidação desse período de tributação.

- No caso em apreço, é manifesto que não se está perante uma situação enquadrável nesta exceção, pois, como plenamente demonstrado, eram do perfeito conhecimento da Requerente todos os factos envolvendo as operações em causa.

- Para ilustrar a sua posição sobre a necessidade de, com rigor, ser observado o princípio da priorização económica, a Requerente recorre às decisões arbitrais tomadas nos processos n.ºs. 763/2016-T, 582/2017, 244/2017-T, 442/2017 e ao Acórdão do STA de 05/07/2012, proferido no processo n.º 0658/11.

- O princípio da periodização económica, especialização dos exercícios ou balanceamento de rendimentos e gastos, independentemente da terminologia adotada ou do quadro legal em que estejamos inseridos - seja ele o direito contabilístico ou fiscal, tem na sua génese uma única exigência: que os rendimentos sejam reconhecidos para efeitos de determinação de resultados à medida que os gastos sejam incorridos.

- Como é sabido, a atividade das empresas desenrola-se em vários ciclos, com características e objetivos distintos.

- Sendo certo que o exercício de atividade por parte das empresas se desenrola no seio da realidade económica, e pese embora essa atividade flua de forma continuada, desde logo salienta o legislador fiscal, no ponto 7 do preâmbulo do CIRC, *«há, geralmente, necessidade de proceder à divisão da vida das empresas em períodos e determinar em cada um deles um resultado que se toma para efeitos de tributação»*.

- Bem se compreende que, tanto o legislador fiscal quanto o legislador contabilístico não permitam, por via do princípio da periodização do lucro tributável, que aos sujeitos passivos seja deixada a discricionariedade de escolherem o momento para o reconhecimento de rendimentos e/ou de gastos, possibilitando, assim, a manipulação de resultados, seja ela por razões de mera economia fiscal, sejam quaisquer outras

relacionadas com a imagem que se pretenda transmitir aos utilizadores das demonstrações financeiras.

- Com efeito, o princípio da periodização económica não convoca, em exclusivo, questões de natureza fiscal, na medida em que também o legislador contabilístico exige o pleno respeito pelo referido princípio, por forma a garantir que os valores evidenciados nas demonstrações financeiras não se encontrem distorcidos.

- Impedindo, deste modo, que os utentes dessas demonstrações financeiras retirem conclusões incorretas sobre o real e verdadeiro desempenho da entidade e, também, delas sejam extraídas ilações falsas quanto à sua verdadeira situação patrimonial, com possíveis consequências gravosas na atividade económica em geral.

- É, pois, inequívoco que a violação do princípio da periodização do lucro tributável não constitui uma atuação de somenos importância, sem qualquer relevância material, porquanto tal circunstância poderá ter consequências prejudiciais em vários aspetos da atividade, seja ela económica e/ou fiscal, atinentes a situações voluntárias e objetivas de distorção da imagem da empresa traduzida nas demonstrações financeiras e a consequente manipulação de resultados, para mais ou para menos.

Quanto ao Invocado Princípio da Justiça, não ocorreu *in casu* nenhuma situação manifestamente desconhecida ou imprevisível suscetível de ser enquadrada na exceção ao princípio da especialização dos exercícios, consagrada no n.º 2 do artigo 18.º do CIRC.

- Tendo, ao invés, a Requerente optado conscientemente, por um procedimento de emissão de notas de crédito para anulação de proveitos em clara e confessada violação do normativo contabilístico e fiscal, mormente do artigo 18.º do CIRC.

- Ora, o princípio da justiça deve ser compatibilizado com outros, como o sejam desde logo os princípios da igualdade e da legalidade e com os princípios da certeza e segurança das situações jurídicas consolidadas.

- Perante o invocado o princípio da justiça não pode deixar de relevar o facto – determinante –, de a Requerente ter ao seu dispor os meios gratuitos de apresentação de declarações substituição ou, alternativamente, interposição de reclamação graciosa do ato de autoliquidação.

- A este respeito, com o fim de ilustrar jurisprudencialmente a sua posição, a Requerida cita e transcreve passagens das decisões arbitrais tomadas nos processos n.ºs. 25/2012-T, 429/2019-T, 442/2017-T, o Acórdão do STA de 09/10/2019, proferido no processo n.º 01278/12.2 BELRS 0574/18 e o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 65/2010.

- No entender da Requerida, também não ocorreu a invocada violação pela AT do princípio do inquisitório, plasmado no artigo 58.º da LGT.

- É certo que, nos termos do disposto pelos artigos 266.º da CRP e 55.º e 58.º da LGT, a AT deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material.

- Todavia, tal dever não significa que AT se encontre sujeita a uma obrigação ilimitada de prova, não lhe sendo exigível provar factos cuja prova constitui ónus dos contribuintes, citando para o efeito o Acórdão do TCA Norte, de 12-01-2012, proferido no Proc. n.º 00624/05.0BEPRT:

- Ora, “*in casu*”, os SIT atuaram no estrito cumprimento do princípio invocado, tendo diligenciado no sentido de carrear para o procedimento inspetivo os elementos necessários ao apuramento da situação tributária da Requerente.

- De facto, foi ao abrigo do princípio do inquisitório e no exercício da competência de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, consagrada no artigo 2.º do RCPITA, que durante a ação de inspeção foram solicitados esclarecimentos à Requerente.

- A AT cumpriu o princípio do inquisitório quando solicitou informação e elementos relativos às notas de crédito emitidas em 2018, nomeadamente os orçamentos aceites pelos pacientes, que estão na base da emissão das faturas de adiantamento, e os saldos iniciais e finais, por cliente;

- A AT cumpriu o princípio do inquisitório quando, antes do projeto de relatório, notificou a Requerente para apresentar todas as notas de crédito emitidas em 2018, acompanhadas dos documentos que pretendiam retificar, com a identificação do registo contabilístico efetuado e anexando os respetivos extratos de conta corrente;

- E foi também em cumprimento do princípio do inquisitório que a Requerente foi notificada para se pronunciar sobre o projeto de relatório, o que veio efetivamente a fazer.

- Contudo, como bem decidiram os SIT, *«estando perante uma justificação que a contabilidade que não reflete, suportada em documentos que não são disponibilizados, em que os processos por cliente (que incluíssem os orçamentos iniciais, a conta corrente / histórico de pagamento e serviços realizados, por paciente e, especialmente, todos os documentos relevantes, incluindo as cópias das notas de crédito identificadas), que poderia proporcionar um suporte alternativo ao que é alegado, não foram integralmente disponibilizados, não pode a mesma ser admitida, por falta de suporte.*

Por conseguinte, considera-se que a correção proposta, no valor de € 167.518,86, deverá ser integralmente mantida.».

- Aliás, o projeto de relatório contemplava uma proposta de correção de € 28.189,51, respeitante a notas de crédito identificadas como de devolução, alicerçada na falta de documentos de suporte (n.º 3 do art.º 23.º do CIRC), tendo os SIT reduzido o valor da correção para € 1.089,51, porquanto no direito de audição *«foi anexado uma tabela [Mapa 5] que relaciona parte das notas de crédito de devolução, emitidas em 2018 e identifica o motivo da devolução e o respetivo documento comprovativo.»*.

- A AT diligenciou, também, em alcançar a verdade material quando notificou a Requerente do projeto de indeferimento da reclamação graciosa, com vista ao exercício do direito de audição, não obstante tal direito não ter sido exercido.

- Sendo que, à luz do princípio da colaboração, consagrado no artigo 59.º da LGT, que o legislador impõe reciprocamente aos contribuintes e à AT, deveria a Requerente ter disponibilizado, em sede inspetiva, a documentação de suporte aos registos contabilísticos, solicitada pelos SIT.

- É, pois manifesta a improcedência da alegada violação do princípio da verdade material, consagrado no artigo 58.º do CIRC.

- .

- A AT deve alcançar a verdade material, mas não se pode substituir aos contribuintes no cumprimento do seu ónus da prova.

- Feita a prova, pela AT, de que estão verificados os pressupostos legais que legitimam as correções aos elementos declarados, passa a incumbir ao contribuinte a prova que ponha em causa os montantes corrigidos, de acordo com a regra de repartição do ónus da prova constante do artigo 74.º, n.º 1, da LGT.

- Assim, perante a demonstração pela AT dos pressupostos da tributação, incumbia à Requerente efetuar prova da ilegalidade da liquidação.

- No entanto, tal prova está longe de ser efetuada na presente ação arbitral, como, aliás, já aconteceu em sede de procedimentos administrativos.

- A Requerente não deu cumprimento ao ónus de provar os factos que vem alegar, como impõe o artigo 74.º, n.º 1, da LGT, não bastando à Requerente proferir afirmações genéricas sobre a violação dos vários princípios consagrados na LGT.

- Nestes termos, resta concluir que os atos impugnados são perfeitamente legais, devendo, como tal, manter-se na ordem jurídica.

- Quanto ao pedido de condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios, o direito aos mesmos depende do preenchimento dos seguintes requisitos, constantes do artigo 43º da LGT: que o tribunal determine a existência de erro num ato de liquidação, que tal erro seja imputável aos serviços da Requerida, e que desse erro tenha resultado o pagamento de uma dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

- Entende a Requerida que o ato de liquidação não padece de qualquer vício que deva ditar a sua anulação, não havendo lugar, portanto, à condenação em juros indemnizatórios.

D. QUESTÕES A DECIDIR. ORDEM DE APRECIÇÃO

Face às posições assumidas pelas Partes conforme os argumentos apresentados são as seguintes as questões, que cabe apreciar e decidir:

1. Questão principal: Saber se as notas de créditos relativas aos adiantamentos efectuados e facturados em período de tributação prévia podem ou não ser aceites no período de tributação de 2018, permitindo reduzir os rendimentos sujeitos a tributação naquele exercício económico;
2. E, no caso do Tribunal Arbitral condenar a Requerida, se haverá lugar à restituição do montante pago em excesso e ao pagamento de juros indemnizatórios, e desde quando.

E. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

- O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º e 6º, nº 1, do RJAT.

- As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

- O processo não enferma de nulidades.

- Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

Com relevância para a apreciação das questões suscitadas, o Tribunal dá como provados os seguintes factos:

1 - A Requerente tem como objeto a prestação de serviços médicos e está enquadrada no CAE 86230 – atividades de medicina dentária e odontologia.

2 - A atividade da Requerente encontra-se enquadrada no regime geral em sede de IRC.

3 – No exercício da sua actividade, nalguns casos o procedimento da Requerente era o seguinte:

4 - No momento em que os pacientes recorrem pela primeira vez aos serviços clínicos dentários prestados pela Requerente é feita uma avaliação/diagnóstico da saúde oral paciente e é delineado um plano de tratamento.

5 – Este plano de tratamento é composto por um número variável de consultas e tratamentos e pode ter uma duração variável (pode durar mais de 3 anos), sendo que o plano de tratamento inicial delineado pode sofrer alterações em função da evolução da situação clínica do paciente e da eficácia dos procedimentos clínicos-dentários que vão sendo executados.

6 - O plano de tratamento é orçamentado e proposto ao cliente que decide se quer ou não avançar com esse plano.

7 - Querendo avançar, pode o cliente optar por pagar o preço global do plano de tratamento de início, beneficiando deste modo de um desconto comercial no preço global do tratamento.

8 - No momento, em que o cliente procede ao adiantamento, é emitida a correspondente fatura de adiantamento – uma série especial de faturas com a menção “AD”.

9 - Aquando do momento da prestação efetiva do tratamento, ou de uma das sessões do plano de tratamentos traçado para o cliente, estas faturas de adiantamento são regularizadas (total ou parcialmente) através da emissão de nota de crédito e de nova fatura de valor idêntico.

10 - Em situações em que, por alguma razão, não é prestado qualquer tratamento, é emitida a nota de crédito (nota de crédito para devoluções) sem que a mesma tenha subjacente qualquer fatura/fatura recibo.

11 - O adiantamento inicial e a(s) subsequente(s) fatura(s) e nota(s) de crédito podem ser emitidas em exercícios contabilísticos diferentes.

12 - Em 2019, a Requerente submeteu a declaração Modelo 22 de IRC, relativa ao período de 2018.

13 - Da declaração entregue resultam rendimentos e resultados, nos seguintes termos:

Modelo 22 2018	
Volume de Negócios Vendas e Prestações de Serviços	1.025.566,46 €
Resultado Líquido do Período	71.480,92 €
Resultado Fiscal Lucro Tributável	99.557,78 €

14 - Em 14.09.2020, a AT iniciou procedimento de inspeção à Requerente, relativamente ao ano de 2018, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2020..., pela Direção de Finanças de Lisboa.

15 - O procedimento de inspeção foi aberto com âmbito parcial, para IRC e IVA, “*com vista à confirmação dos valores declarados no exercício de 2018 e a análise efetuada incidu sobre o controlo do apuramento do lucro tributável e do valor a pagar, em sede de IRC, e a validação do enquadramento adotado para as operações ativas, em sede de IVA*”.

16 - Por ofício com data de 09.03.2021, a Requerente foi notificada da decisão de prorrogação da inspeção tributária por mais três meses, fundamentando-se para o efeito “...apesar das explicações apresentadas e dos sucessivos pedidos de esclarecimentos adicionais, os elementos adicionais enviados também não lograram sanar as dúvidas existentes pelo que se considerou pertinente solicitar a colaboração de entidades terceiras envolvidas na atividade desenvolvida.”

17 - Por ofício de 24.05.2021, a Requerente foi notificada do projeto de relatório., em que os Serviços de Inspeção da AT entendiam que, em 2018, foram registadas notas de crédito, a débito da conta # 727111, no valor global de EUR 477.021,48, mas parte desse valor, EUR 214.510,72, deveriam ser desconsiderados do apuramento do lucro tributável, entendendo a AT que a contabilidade não corroborava a existência de adiantamentos e de clientes com saldos credores, pelo menos nos montantes adequados aos documentos retificativos (nomeadamente, as notas de crédito).

18 - No relatório final de inspeção tributária, no que respeita ao IRC, a fundamentação sustentava que “A informação disponível na base de dados da AT permitiu detetar que, em 2018, o sujeito passivo emitiu notas de crédito (€477.021,48) de valor relevante (46,5%) face ao volume de negócio declarado (€1.025.566,46), no mesmo período, e com a particularidade de, na maioria das situações (62%), ter optado por não incluir o número de contribuinte.”

- Referia ainda que, a conta #21111999 – clientes diversos “foi utilizada para contabilizar todos os recebimentos de clientes, por contrapartida do débito das contas de bancos, e, simultaneamente, todas as faturas emitidas (incluindo as faturas que incluem a referência”AD”), por contrapartida das subcontas de prestação de serviços (#7211 – Receitas Dentista e Medicas e # 7214 Receitas Entidades), que foram consideradas no apuramento de resultado e concorreram para o apuramento do rédito do exercício”.

– E que “Em termos de pagamentos a clientes, os registos contabilísticos revelaram que, por norma, cada lançamento incluía vários pagamentos agregados e era registado a crédito na conta de clientes diversos, sem qualquer subdivisão da conta ou posterior reclassificação na conta de clientes c/c respetiva e sequer e sem menção à identificação da fatura associada,

inviabilizando o apuramento do saldo de cada cliente, e por conseguinte, o controlo de eventuais créditos existentes.”

- “É indiscutível que todas as faturas emitidas, incluindo as faturas com a referência ‘AD’, que o sujeito passivo atribui a adiantamentos, foram integralmente registadas a crédito de contas da classe 7 (#7211 e #7214) e sem quaisquer regularizações posteriores e os respetivos valores concorreram para o reconhecimento do rédito do exercício, e - Em sentido contrário, todas as notas de crédito emitidas em 2018 foram lançadas a débito das contas de ‘Devoluções’, # 72711 e # 72714, igualmente sem quaisquer movimentos posteriores a crédito a regularizar ou a reduzir.- Ou seja, todas as faturas e as notas de crédito emitidas em 2018, foram contabilizadas em contas classe 7, sem regularizações posteriores e concorreram integralmente para o apuramento do lucro tributável”.

- No âmbito da inspeção tributária, a AT distribuiu as notas de crédito emitidas em 2018 por ano de emissão da fatura de adiantamento, apurando os seguintes montantes:

Regularização de fatura de adiantamento	Total
2015	5 135,54 €
2016	28 813,40 €
2017	133 569,92 €
Subtotal	167 518,86 €
2018	262 510,76 €
Subtotal	262 510,76 €

Total	430 029,62 €
--------------	------------------------

- Entendeu a AT que, “Como, no exercício em análise apenas foram consideradas as faturas de adiantamento emitidas em 2018, apenas as notas de crédito que visem a sua retificação podem ser consideradas no mesmo período.

As notas de crédito remanescentes, que tinham por objeto a regularização de adiantamentos faturados em outros exercícios, por não concorrerem para o lucro tributável apurado em 2018, não poderiam ser considerados, para efeitos fiscais, no exercício em análise.

Como à luz do disposto no n.º 1 do art.º 18º do CIRC, apenas podem concorrer para o apuramento do lucro tributável do exercício, as notas de crédito que visam retificar faturas de adiantamento consideradas em 2018, o valor máximo admissível, para efeitos fiscais, é de € 262.520,76.

O valor remanescente, no montante de € 167.518,86 que foi deduzido indevidamente ao rendimento apurado em 2018 e que tinha por objetivo retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017), deverá ser desconsiderado e acrescido ao lucro tributável apurado, nos termos do n.º 1 do art.º 18º do CIRC.”.

19 - Assim, a AT propôs a seguinte correção:

Designação		2018
Resultado Líquido do Exercício		71.480,92
Lucro Tributável (a)		99.667,78
Assunto	Capítulo	Correções
Notas de Crédito regularização (D. Períodos)	III.1.1	167.518,86
Notas de Crédito	III.1.1	18.202,35
Notas de Crédito Devolução	III.1.1	1.059,51
Total das Correções (b)		187.380,72
Lucro tributável Corrigido (c = a + b)		286.938,50

20- No relatório inspetivo, após análise dos elementos juntos ao direito de audição, os SIT observam o seguinte:

«A maioria das notas de crédito identificadas nos mapas apresentados, em anexo ao direito de audição, identificam clientes sem NIF, o que inviabiliza qualquer cruzamento/validação que pudesse ser efetuado através da informação disponível na base de dados da AT;

Para as poucas notas de crédito emitidas com NIF, a consulta ao ficheiro SAFT da faturação revelou a existência de documentos adicionais emitidos no mesmo período e para o mesmo cliente, nomeadamente outras faturas e notas de crédito, pelo que, sem elementos adicionais, à luz de uma situação em que a contabilidade não reflète a justificação apresentada pelos responsáveis do sujeito passivo, não é possível determinar com certeza qual o documento que visam retificar.

As faturas que incluem as letras “AD” no início da numeração, descritas como suporte para adiantamentos, frequentemente e sem justificação apresentada, identificam outros serviços completamente distintos, na sua descrição (nomeadamente serviços efetivos prestados pelo sujeito passivo);

(...)

Em suma, estando perante uma justificação que a contabilidade não reflète, suportada em documentos que não são disponibilizados, em que os processos por cliente (que incluíssem os orçamentos iniciais, a conta corrente / histórico de pagamento e serviços realizados, por paciente e, especialmente, todos os documentos relevantes, incluindo as cópias das notas de crédito identificadas), que poderia proporcionar um suporte alternativo ao que é alegado, não foram integralmente disponibilizados, não pode a mesma ser admitida, por falta de suporte.»

21 - No seguimento desta inspeção, a AT emitiu a Liquidação de IRC n.º 2021..., com um valor a pagar no valor de EUR 45.533,51, referente ao exercício de 2018, tendo a Requerente procedido ao seu pagamento.

22 - A Requerente deduziu Reclamação Graciosa a que foi atribuído o número de processo ...2022..., que foi indeferida, designadamente com os seguintes fundamentos:

“ 31. Do exposto, resultou que a AT, desconsiderou que o montante de €167.518,86, referente a notas de crédito deduzidas indevidamente ao rendimento de 2018 dado que estas tinham o objetivo de retificar faturas contabilizadas em diferentes períodos (adiantamentos faturados em 2015, 2016 e 2017), nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC.

32. Ora a reclamante refere que, está a ser duplamente tributada, dado que nos respetivos anos (2015, 2016 e 2017) considerou como rendimento as faturas emitidas como adiantamentos, e agora em 2018 com a emissão das faturas no momento da prestação do serviço.

33. Como estamos na presença de notas de crédito emitidas especificamente para ‘regularização de adiantamentos’ que concorreram para o apuramento do lucro tributável, ao abrigo do princípio da especialização dos exercícios e nos termos do n.º 1 do artigo 18.º do CIRC, as referidas notas de crédito só podem ser considerada no mesmo exercício em que o tiver sido emitida a fatura que pretendem corrigir.

34. Pelo que, o efetuado pela AT, encontra-se correto, desconsiderando as notas de crédito, referentes a faturas emitidas em 2015, 2016 e 2017.”

35. Passando às notas de crédito devolução num valor inicial corrigido pela AT de € 28.189,51, referente a notas de crédito emitidas por restituição do valor, o mesmo foi desconsiderado do apuramento do lucro tributável por não conter os elementos necessários para que se possa aferir da sua legitimidade nomeadamente o motivo da retificação (devolução de produto, troca, inclusão de NIF, nome ou outro dado na fatura) ou o reconhecimento do cliente, nos termos da al. c) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC”.

23 - A Requerente deduziu o Pedido de Pronúncia Arbitral em 11/10/2022.

A.2. Factos dados como não provados

Que os montantes recebidos e facturas em adiantamento foram tributados nos períodos de tributação em questão de 2015, 2016 e 2017.

A Requerente também não logrou provar a legitimidade e o motivo de rectificação ou reconhecimento de cliente, no que respeita às restantes notas de crédito

.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Os factos dados como provados estão baseados no processo administrativo, nos documentos indicados relativamente a cada um deles e nos elementos factuais carreados para o processo pelas Partes, na medida em que a sua adesão à realidade não tenha sido questionada.

Os factos dados como não provados foram-no, pois, os elementos constantes do processo e a prova testemunhal produzida, designadamente os documentos posteriormente juntos: as declarações de rendimentos de IRC (Modelos 22) e as declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES) desses períodos de tributação em questão não permitem atestar a veracidade desses factos, sendo necessários para o efeito elementos que permitissem verificar que o resultado líquido do exercício nesses anos comporta aqueles valores, nomeadamente por via de balancetes analíticos e do cruzamento com extratos de conta específicos que atestem que os valores em causa, a título de adiantamento, ali se encontrem inseridos.

Estes elementos não foram juntos aos autos, nem mesmo por via dos elementos faturados aos clientes no ano de 2018.

A Requerente também não carrou para o processo elementos necessários para demonstrar a legitimidade das notas de crédito de devolução, bem como das notas de crédito não aceites por não conterem os elementos para aferir a sua legitimidade, designadamente o motivo da rectificação, ou o reconhecimento do cliente.

B. DO DIREITO

Fixada a matéria de facto, procede-se, de seguida à sua subsunção jurídica e à determinação do Direito a aplicar, tendo em conta as questões a decidir que foram enunciadas.

As orientações arrogadas pelo Requerente e pela Requerida e a sua fundamentação estão expostas com detalhe, nos pontos E. e F. do Relatório desta Decisão Arbitral, para os quais se remete.

Passemos, de seguida à apreciação das questões de mérito:

Conforme se encontra assinalado a questão principal em causa é saber se as notas de crédito relativas aos adiantamentos efetuados e faturados em período de tributação prévia podem ou não ser aceites no período de tributação de 2018, permitindo reduzir os rendimentos sujeitos a tributação naquele exercício económico.

Para a sua análise, convém relembrar os factos que a seguir se referem para melhor enquadramento da questão:

O plano de tratamento é composto por um conjunto de atos materiais, designadamente consultas e tratamentos, com duração variável e com eventuais vicissitudes ao longo do próprio plano inicial, projetando-se, por vezes, por mais de um período de tributação

Ao optar pelo pagamento do preço global do plano de tratamento original, o cliente beneficia de um desconto comercial

Nesse momento, o cliente faz o pagamento do preço acordado, a título de adiantamento, e é emitida a correspondente fatura de adiantamento – série especial com menção “AD”

No momento da prestação de serviços, as faturas de adiantamento são regularizadas (total ou parcialmente) através da emissão de nota de crédito e de nova fatura, de valor idêntico.

Em casos pontuais, quando não há efetiva prestação de serviços, é apenas emitida a nota de crédito de devolução, sem qualquer emissão de fatura ou fatura-recibo.

Em certos casos, existe um desfasamento temporal ao nível dos períodos de tributação, entre a emissão inicial da fatura de adiantamento e o momento da prestação do serviço, quando são emitidas as respectivas notas de crédito e faturas ou faturas-recibo subjacentes.

Identificam-se, assim, três tipos de notas de crédito:

- Notas de crédito de regularização – regularizam as faturas de adiantamento com emissão concomitante de fatura ou fatura-recibo.
- Notas de crédito de devolução – corrigem, por via de uma anulação, as faturas de adiantamento, para efeitos da devolução ao cliente do dinheiro adiantado sem prestação de serviços efetiva.
- Notas de crédito – dizem respeito às notas de crédito emitidas no próprio ano ou período de tributação da respetiva fatura de adiantamento.

Para o caso em apreço há que ter presente que a não aceitação pela AT estriba-se nos seguintes fundamentos:

- :
- Notas de crédito de regularização: não aceites por violação do princípio da especialização dos exercícios vertido no artigo 18.º do CIRC.
 - Notas de crédito de devolução: não aceites por não conterem os elementos necessários para aferir da sua legitimidade.

- Notas de crédito: não aceites por não conterem os elementos necessários para que se possa aferir a sua legitimidade, nomeadamente motivo de retificação ou o reconhecimento do cliente nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea c) do CIRC

Ora, as regras contabilísticas, que disciplinam esta matéria, são as seguintes:

A Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 20, dedicada aos réditos, que prevê nos seus parágrafos §20 e ss., relativos às prestações de serviços, que o rédito associado a uma transação é reconhecido por referência à sua fase de acabamento (método da percentagem de acabamento), desde logo atendendo aos serviços executados até à data, expressos como uma percentagem total dos serviços a serem prestados.

É, aliás, expressamente referido no § 24 que "os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes os serviços executados."

Do exposto, resulta claro que não foi correto o tratamento contabilístico conferido pelo sujeito passivo.

Passando aos normativos fiscais que disciplinam a matéria em apreço, verifica-se o seguinte:

O artigo 18.º, n.º 1 do CIRC prevê 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.»

Concretiza a alínea b) do n.º 3 do mesmo dispositivo legal que «Para efeitos de aplicação do disposto no n.º 1: b) Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, e os correspondentes gastos suportados, na data em que o serviço é concluído, excepto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução»

Resulta do exposto, que, nesta matéria, o Código do IRC, acompanha a regra contabilística ao imputar os rendimentos ao período de tributação numa lógica de referencial de execução ou acabamento.

Razão pela qual se conclui existir por parte da Requerente uma violação clara das regras contabilísticas e fiscais quanto às notas de crédito de regularização, por violação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC.

Não obstante, as regras de periodização do lucro tributável devem ser devidamente temperadas e ponderadas no quadro do princípio da justiça, com consagração expressa nos artigos 266.º, n.º 2 da CRP e 50.º da LGT.

Para o efeito, tal não deve resultar de omissões voluntárias e intencionais, com vista a operar a transferência de resultados entre exercícios [vide por exemplo o Acórdão do STA proferido no âmbito do Processo n.º 0291/08, de 25/05/2008].

Deve então ficar evidente que, desde logo, houve tributação nos anos precedentes daqueles rendimentos e que, existindo, não haja evidência de uma omissão voluntária e intencional, com o propósito de transferência de lucros.

Trata-se, efectivamente, de uma questão de ónus da prova, devendo atender-se ao disposto no artigo 74.º da LGT, que segue de perto as regras gerais ínsitas no artigo 342.º do Código Civil.

O sujeito passivo juntou para este efeito cópias das declarações de rendimentos de IRC (Modelos 22) dos anos precedentes e, bem assim, declarações de Informação Empresarial Simplificada (IES) para os mesmos períodos.

Ora, tal informação não se mostra suficiente no quadro das exigências de ónus da prova, porquanto não foram juntos aos autos documentos contabilísticos - tais como, por hipótese, balancetes analíticos e extratos de conta - que evidenciem que as notas de crédito foram efetivamente consideradas no resultado líquido daqueles exercícios e, por conseguinte, que os valores em causa foram tributados.

Deste modo, ficando a própria presunção de veracidade das declarações em causa, à luz do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT, pelos erros contabilísticos e fiscais

evidenciados, e não logrando o contribuinte a concretização do ónus da prova que lhe cabia, não obstante todas as diligências produzidas pela Requerida nesse sentido, e as oportunidades que, no ponto de vista processual dispôs e utilizou, não poderá o princípio da justiça prevalecer sobre a periodização do lucro tributável prevista no artigo 18.º do Código do IRC, razão pela qual o ato tributário estará em conformidade com a lei, na componente relativa às notas de crédito de regularização.

Também não se verifica uma situação de violação do princípio da tributação sobre o lucro real, à luz legislação, designadamente do comando constitucional, na medida em que as regras contabilísticas e fiscais estão nesta matéria alinhadas, tendo em vista a correta periodização do lucro e o sujeito passivo não logrou o cumprimento do ónus da prova que lhe cabia, nos termos já explanados.

O mesmo se diga relativamente às restantes notas de crédito, em que a Requerente sujeita ao ónus de prova, não carrou para o processo os elementos probatórios necessários a comprovar a sua legitimidade, nomeadamente, o motivo de rectificação, ou o reconhecimento do cliente, nos termos do art. 23º-A, nº 1, alínea c) do CIRC.

Face a tudo quanto se expôs, haverá que concluir pela legalidade da actuação da Requerida e pela consequente improcedência do pedido arbitral, incluindo o pedido acessório formulado

C. DECISÃO

Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar integralmente improcedente o pedido arbitral apresentado e, em consequência:

- a) Absolver a Requerida do pedido.
- b) Condenar a Requerente nas custas do processo,

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 45.533,51 euros, nos termos do artigo 97º-A, nº 1, a), do Código de Procedimentos e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do nº 1 do artigo 29º do RJAT e do nº 2 do artigo 3º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 2.142,00 euros, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerente, uma vez que o pedido foi totalmente improcedente, nos termos dos artigos 12º, nº 2, e 22º, nº 4, ambos do RJAT, e artigo 4º, nº 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

(Esta decisão foi redigida pela ortografia antiga)

Lisboa, 17 de Julho de 2023

O Árbitro

(José Nunes Barata)