

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 538/2017-T

Tema: IRC – Art.º 23.º - Dedutibilidade de Gastos de Financiamento – Indispensabilidade.

Decisão Arbitral

I - Relatório

A -Identificação Das Partes

Requerente: A..., LDA., com o NIPC ... e com sede sito em Rua..., n.º..., ..., ...-..., ...-..., doravante designada de Requerente ou Sujeito Passivo.

Requerida: Autoridade Tributaria e Aduaneira, doravante designada por Requerida ou AT.

A Requerente apresentou o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária), adiante abreviadamente designado por RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral, foi aceite pelo Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), e em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, foi notificada a Autoridade Tributária em 2017-10-06.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de

dezembro, o Conselho Deontológico, designou como Árbitra, Rita Guerra Alves, tendo a nomeação sido aceite por esta nos termos legalmente previstos.

Em 2017-11-28, as partes foram devidamente notificadas dessa designação, e não manifestaram vontade de recusar a designação da árbitra, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal Arbitral Singular, foi regularmente constituído em 2017-12-20, para apreciar e decidir o objeto do presente litígio, e automaticamente foi notificada a Autoridade Tributaria e Aduaneira, no dia 2017-12-20 conforme consta da respetiva ata.

Em 22-02-2018, foi realizada a reunião a que alude o artigo 18º do RJAT, e inquirição de testemunha. Ambas as partes apresentaram alegações escritas sucessivas.

B – PEDIDO

1. A Requerente, pretende que seja declarada a ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de juros compensatórios, n.º 2017... e n.º 2017..., referentes ao período de tributação de 2013, no montante global de 45.391,69€ (quarenta e cinco mil e trezentos e noventa e um euros e sessenta e nove cêntimos).

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, a Requerente alega, com vista à declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), já descritos no ponto 1 deste Acórdão, o seguinte:

2.1. Em Março de 2017 a sociedade foi notificada da Ordem de Serviço n.º OI2016...de âmbito parcial, dirigida à análise de IRC de 2013 da sociedade, em concreto, à análise dos gastos financeiros declarados no exercício.

2.2. Em resultado de tal ação inspetiva, a sociedade foi notificada de correções ao exercício de 2013 resultantes da desconsideração como gasto dos encargos de financiamento no montante de € 225.064,93.

- 2.3. Os Serviços da AT analisaram as contas de saldos dos clientes e fornecedores.
- 2.4. Concluíram os Serviços de IT, no que aqui releva salientar, o seguinte:
- 2.5. O saldo de clientes a 2016-12-31 (data que se assume dever a lapso dos Serviços pelo que se devera considerar 2013-12-31) é de € 9.842.260,20, enquanto o saldo de fornecedores é inferior em cerca de € 3. 725.000,00 (saldo de fornecedores é de € 6.117.757,52);
- 2.6. A empresa tem saldos de fornecedores intragrupos em aberto no valor de €528.571,02, enquanto os seus clientes intragrupos devem-lhe €3.491.852,21, valor que representa 35,48 % do total dos créditos de clientes registados, não incluídos em contratos de factoring;
- 2.7. De seguida, procederam os Serviços de IT da AT à análise dos tempos médios de cobrança e de pagamentos da A..., calculados com base no valor dos saldos evidenciados no balancete analítico, tendo concluído que o tempo médio de cobrança da A... é de 75 dias, e o tempo medio de pagamentos de 50 dias.
- 2.8. Conforme resulta flagrante das diversas transcrições da fundamentação das correções *sub júdice*, os Serviços da AT insistem em referir que não há qualquer evidência contabilística de cobrança, pela A... à B... de juros ou indemnização para compensação da mora no pagamento dos serviços prestados ou pelos encargos de financiamento bancário.
- 2.9. Utilizando tal facto como argumento que corrobora as correções efetuadas pelos Serviços de inspeção, que se reportam à desconsideração da totalidade dos gastos de financiamento suportados no exercício de 2013, no valor total de €225.064,93.
- 2.10. O facto de a sociedade não cobrar juros/indemnização pela mora no atraso do pagamento dos serviços que presta a sociedades que integram, ou não, o mesmo Grupo económico é uma questão que se prende com as decisões empresariais tomadas pela REQUERENTE e/ou com os termos comerciais acordados pelas Partes em cada operação/contrato.

- 2.11. De forma legítima, os Serviços de inspeção Tributária apenas poderiam questionar tal opção comercial da sociedade A... (em não cobrar juros pela mora no pagamento das Faturas vencidas, relativas a serviços prestados a empresas do Grupo) em sede de matéria de preços de transferência, o que não sucedeu.
- 2.12. Sendo certo que, nesse âmbito caberia aos Serviços de IT demonstrar e comprovar que a sociedade A... estaria a praticar, nas relações com sociedades do Grupo, termos e condições comerciais diferentes àquelas praticadas com outras sociedades não integrantes do Grupo, com a qual também mantém relações comerciais equivalentes.
- 2.13. Prova que, sempre se diga, os Serviços da Autoridade Tributária não fizeram, e também não lograriam fazer, atendendo que, conforme melhor se evidenciara *infra*, por razões atinentes ao mercado em que atua, e com vista a manutenção das boas relações com clientes, a A... tem a mesma política relativa à não cobrança de juros/compensações pela mora no pagamento de Faturas vencidas, emitidas quer a Clientes do grupo ou 'extra-grupo'.
- 2.14. Em face do que se referiu, importa assim concluir que não tendo os Serviços de Inspeção da AT analisado a questão da não cobrança de juros/cobrança a sociedade B... pela mora no pagamento de Faturas vencidas, ao abrigo do regime de Preços de Transferência, previsto no artigo 63.0 do Código do IRC.
- 2.15. Encontra-se desprovida de sentido tal argumentação com vista à fundamentação da desconsideração do montante relativo a encargos de financiamento no exercício de 2013 como gasto fiscal do referido exercício.
- 2.16. Assim, e em conformidade com o Relatório Final de inspeção, será única e exclusivamente ao abrigo do disposto no art.º 23.º do CIRC que deve ser analisado o caso *sub júdice*.
- 2.17. Mais alega a Requerente quanto à indispensabilidade dos gastos *sub júdice* para a obtenção de proveitos tributáveis da Requerente, que a atividade exercida pela

Requerente compreende duas áreas de negócio, comércio pré-grossista de medicamentos e produtos de saúde e gestão de logística.

2.18. E que no desenvolvimento de tais áreas de negócio, a Requerente estabelece relações comerciais com Clientes e Fornecedores.

2.19. Assumindo ainda, em consequência da atividade operacional exercida, custos fixos de regularidade mensal, ou outros, cujos pagamentos tardios comprometem a continuidade da sociedade e /ou a realização de proveitos tributáveis.

2.20. E nesse contexto, e tal como demonstrou a AT, que em geral, o prazo médio de pagamento aos fornecedores é inferior ao prazo médio de recebimentos.

2.21. Assim, conforme prática comercial corrente de qualquer outra sociedade comercial em Portugal, para fazer face a períodos de carência de tesouraria, a A... celebrou com o G..., em 2010, um contrato de financiamentos nas modalidades de crédito em conta corrente e crédito para remissão de garantias bancárias, dado ser um mero problema de fluxos financeiros.

2.22. Desde já se refira que, face às dificuldades da Requerente em cumprir tempestivamente os custos fixos mensais de que depende a manutenção da fonte produtora de rendimentos da sociedade - expressamente reconhecidas pelos Serviços de Inspeção Tributária designadamente a pp. 19 e 22 do Relatório de inspeção – não se entende a '*anormalidade*' de a sociedade ter de suportar encargos financeiros decorrentes da contratação de uma conta de "crédito em conta corrente".

2.23. Questiona-se se a anormalidade da existência de um contrato de financiamento de crédito em conta corrente, na esfera da Requerente,

2.24. Ou a dificuldade em relacionar, de forma direta, a necessidade de a sociedade suportar encargos financeiros, que em 2013 ascenderam a € 225.064,91, para fazer face aos custos operacionais da sociedade - de caráter fixo mensal, ou não - que, conforme se demonstrou, e não é facto controvertido, são notoriamente superiores aos proveitos operacionais da Requerente;

- 2.25. A argumentação da AT para fundamentar as correções *sub júdice*, para além de insuficiente, não tem qualquer sustento legal, nem factual,
- 2.26. Termos em que, não poderão proceder as correções dos Serviços de Inspeção da AT, atendendo à imprescindibilidade dos gastos financeiros suportados na manutenção da fonte produtora de rendimentos tributável.
- 2.27. A saber, face à necessidade da Requerente recorrer ao crédito bancário para fazer face aos custos operacionais de regularidade mensal, ou não - pagamento de Fornecedores, trabalhadores, custos com instalações fixas e com viaturas. etc., - e que asseguram a manutenção da atividade operacional da sociedade, e bem assim dos proveitos da mesma.
- 2.28. Termos em que, tendo-se demonstrado, contrariamente aos Serviços da Autoridade Tributaria, que os encargos financeiros objeto de correção, foram suportados pela Requerente no âmbito de um contrato de financiamento de credito de conta corrente celebrado em 2010, com o G..., que visa ultrapassar deficiências de tesourarias da sociedade e fazer face aos comprovados custos da sociedade, de vencimento mensal, ou outra,
- 2.29. Custos que revelam a natureza de custos operacionais, e cujo montante ultrapassou, em 2013, largamente o montante dos proveitos operacionais da Requerente.
- 2.30. Deve ter-se por comprovada a causalidade do custo em causa com o interesse empresarial da Requerente, em especial, na vertente de custo necessário à manutenção da fonte produtora de proveitos tributáveis da sociedade.
- 2.31. Pelo que, o encargo de financiamento suportados pela Requerente em 2013, e deduzidos como gastos do exercício, têm pleno cabimento no artigo 23º do CIRC, na redação em vigor a data dos factos.
- 2.32. Mais alega a Requerente, quanto ao erro na desconsideração total dos encargos financeiros suportados, o seguinte:

2.33. Conforme já ficou sobejamente demonstrado no presente Pedido de Pronuncia Arbitral, o pressuposto para a desconsideração total, por parte dos Serviços da AT, dos encargos financeiros suportados pela A..., no exercício de 2013, foi o de que a sociedade A... apenas teria necessidade de socorrer a financiamento externo (bancário) dada a mora nos pagamentos por sociedades do Grupo, em que se destaca a B..., S.A., dos bens adquiridos à A.../serviços prestados a tal entidade

2.34. Reitera a Requerente a discordância total com tal argumentação, desde logo dada a falta de evidencia factual e de fundamentação mínima de tal correspondência, tal como já se expos no Capítulo anterior.

2.35. Donde, a manterem-se as correções efetuadas a desconsideração dos gastos de financiamento apenas se poderão fazer na proporção da representatividade do crédito da A... sobre a sociedade B...- na proporção de 23,9 % (se desconsiderados os créditos não vencidos a 31/12/2013) -ou no limite de 35,3 % (se considerados os créditos não vencidos a 31/12/2013).

3. Termina a Requerente sustentando a ilegalidade e anulabilidade dos ditos atos de liquidação em sede Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) por violação de lei.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

4. A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta, na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

4.1. Entende a AT que o argumento utilizado pela Requerente quanto ao facto da correção não ter sido perpetrada com recurso ao regime dos preços de transferência encerra em si, uma incorreção.

- 4.2. Porquanto, a fundamentação das correções prende-se com o incumprimento dos requisitos do artigo 23.º do CIRC para aceitar a dedutibilidade dos custos declarados e não com correções à matéria tributável derivadas do incumprimento do Princípio de Plena Concorrência, consagrado no artigo 63.º do CIRC, não tendo sido questionado, em sede inspetiva, o preço das operações e nada constando, no RIT, sobre a avaliação dos termos e condições das operações praticados à luz do mencionado Princípio.
- 4.3. Assim, é naquela norma fiscal que se encontram definidas as condições para que os gastos possam ser fiscalmente dedutíveis, os quais só serão aceites se passarem o primeiro teste da indispensabilidade exigido pelo artigo 23.º do CIRC.
- 4.4. Sem prejuízo da existência no ordenamento jurídico tributário doutras disposições legais com natureza anti-abuso, nomeadamente o artigo 63.º do CIRC, que impõe limite à dedutibilidade de custos que já tenham ultrapassado o teste de indispensabilidade.
- 4.5. Assim, atenta à fundamentação das correções constante do RIT, os custos declarados pela Requerente sucumbiram ao crivo da indispensabilidade, pelo que se impunha à Requerente, na presente ação arbitral, o ónus de demonstrar que os montantes desconsiderados podiam subsumir-se no conceito legal de gasto, efetuando a prova da sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, prova que, adianta-se desde já, não logrou fazer.
- 4.6. Ora, são requisitos fundamentais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal por um lado a comprovação dos gastos e por outro a sua indispensabilidade para obtenção dos ganhos sujeitos a imposto.
- 4.7. A indispensabilidade dos gastos para obtenção dos ganhos sujeitos a imposto faz depender a dedutibilidade fiscal do custo de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

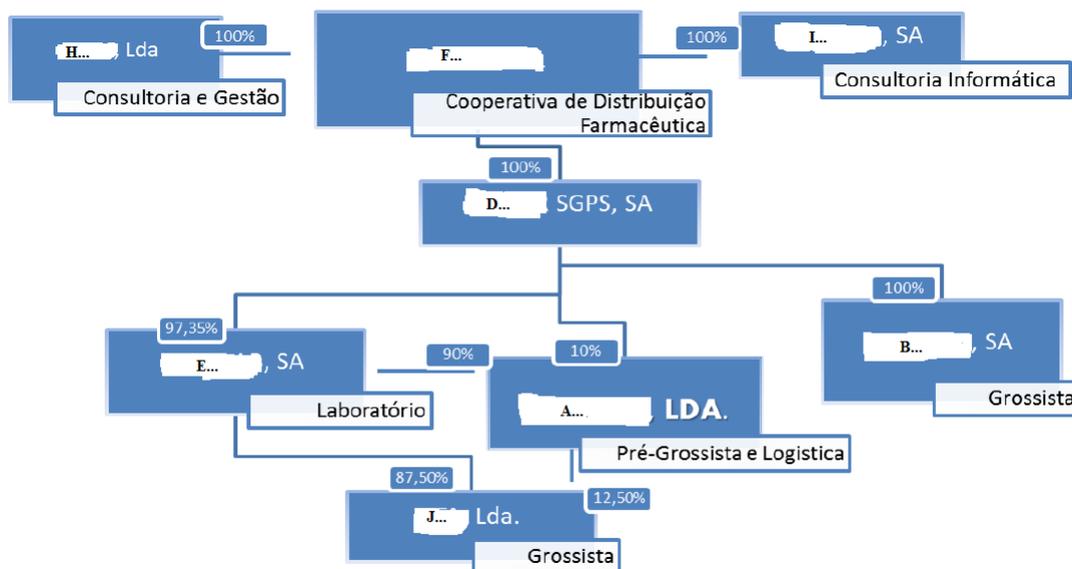
- 4.8. Indispensabilidade esta que, no nosso entender, a Requerente não logrou provar quer em sede de procedimento inspetivo quer nos presentes autos, como lhe competia.
- 4.9. Cabe notar que o motivo que desencadeou a correção dos gastos de financiamento foi induzido pela verificação, por parte dos serviços de inspeção tributária, de uma prática adotada pela Requerente que se revelava no facto de, ao mesmo tempo que contraía empréstimos e suportava os correspondentes gastos, evidenciava saldos devedores elevados, prazos alongados de pagamento e inexistência de remuneração desses mesmos créditos.
- 4.10. Desta situação assimétrica resulta um desequilíbrio no binómio gastos/rendimentos decorrente da assunção pela Requerente de gastos financeiros que se repercutiam em benefícios ou vantagens na esfera das entidades relacionadas.
- 4.11. É, portanto, possível estabelecer um nexo de causalidade entre os financiamentos obtidos e os elevados saldos devedores das contas que refletem o movimento com as entidades relacionadas, daí a metodologia seguida pela inspeção tributária para o cálculo dos gastos de financiamento não dedutíveis, o que se comprova pelo itinerário cognoscitivo plasmado no RIT.
- 4.12. Pois bem, conclui-se que os financiamentos geradores de encargos financeiros foram conduzidos para a concessão de créditos ou moratórias a entidades relacionadas.
- 4.13. Atendendo ao nexo de causalidade entre parte dos gastos de financiamento e os saldos das contas das operações, a realidade é que de facto os encargos são incorridos para fazer face à falta de pagamento das operações por parte dos clientes que integram o grupo.
- 4.14. Donde resulta, portanto, que se aqueles devedores não tivessem beneficiado do diferimento das datas de pagamento, afluíam à Requerente meios financeiros que com grande probabilidade tornariam desnecessária a contração de financiamentos em montantes tão elevados e isso provocaria logicamente um alívio de gastos financeiros.

- 4.15. A questão principal é a de saber se seria indispensável manter o mesmo nível de endividamento, caso os recebimentos das dívidas dos clientes intragrupos não tivessem beneficiado de moratórias.
- 4.16. Em face do exposto, considera-se que os gastos em causa não são dedutíveis para a formação do lucro tributável por não serem qualificados como indispensáveis para a realização dos proveitos da recorrente sujeitos a imposto ou para manutenção da recorrente como fonte produtora.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

5. Para a apreciação das questões suscitadas, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão a proferir, tendo como base os factos alegados e a prova documental e testemunhal, produzida nos autos.
6. Em matéria de facto relevante, dá o presente Tribunal por assente os seguintes factos:
- 6.1. A Requerente tem como objeto social, o transporte de mercadorias, armazenagem e comércio, importação e exportação de produtos farmacêuticos, químicos e outras substâncias medicamentosas, conforme registo atualizado na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa (CRCL).
- 6.2. A Requerente encontra-se inscrita para o exercício da atividade de “transportes rodoviários de mercadorias”, com o CAE n.º 49410.
- 6.3. A Requerente faz parte do grupo C... e é detida em 10% pela Sociedade D..., SGPS, S.A. e 90% pela sociedade E..., S.A., e é detida de forma indireta pela empresa mãe do grupo - a F... CRL - uma cooperativa de farmácias constituída no ano 2000, resultante da fusão de três outras cooperativas. A sua principal atividade é a distribuição de medicamentos.

6.4. Em 2009, após uma reestruturação do grupo, a empresa D... SGPS SA, incorpora quatro empresas, que representam quatro áreas de negócio diferentes, uma das quais a ora Requerente, em 2013, a estrutura societária do grupo era a seguinte:



6.5 A Requerida celebrou um Contrato de Financiamento com uma Instituição de Crédito Bancaria o G..., doravante denominada de “Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill”.

6.6 Os gastos aqui em apreço são gastos com encargos de financiamento, nomeadamente, encargos de financiamento decorrente do Contrato de Financiamento com a Instituição de Crédito Bancaria G..., doravante denominada de “Contrato de Financiamento – G...– ExpressBill”.

6.7 A Requerente, foi alvo de uma ação inspetiva, pelos serviços de inspeção tributária da Direção de Finanças de Lisboa, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2016..., emitida em 2016-12-20.

6.8 Em resultado da ação inspetiva, a sociedade foi notificada de correções ao exercício de 2013 resultantes da desconsideração como gasto os encargos de financiamento no montante de € 225.064,93.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

7. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

8. Atenta as posições das partes, assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas as seguintes, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:
- a) A declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de juros compensatórios, n.º 2017... e n.º 2017..., referentes ao período de tributação de 2013, no montante global de 45.391,69€ (quarenta e cinco mil e trezentos e noventa e nove euros e sessenta e nove cêntimos).
 - b) Do pedido de pagamento de Juros compensatórios.

H- MATÉRIA DE DIREITO

9. Atendendo às posições das partes, a questão central a dirimir pelo presente Tribunal Arbitral, consiste na apreciação da legalidade dos atos de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.
10. A Requerente, sucintamente, alega no seu pedido de pronúncia arbitral, que os gastos dos encargos de financiamento preenchem os requisitos do disposto no art.º 23.º do CIRC, pelo que devem ser fiscalmente aceites, e que a análise do caso *sub júdice* deve ser única e exclusivamente decidida ao abrigo do disposto no art.º 23.º do CIRC à data aplicável.

11. A Requerida, contra-argumenta no sentido de que a fundamentação das correções prende-se com o incumprimento dos requisitos do artigo 23.º do CIRC para aceitar a dedutibilidade dos custos declarados de financiamento no montante de € 225.064,93 que não passam o teste da indispensabilidade exigido pelo artigo 23.º do CIRC.
12. Dessa forma, a questão central carreada para os autos, consiste em apreciar se os gastos com os encargos de financiamento preenchem os requisitos do disposto no art.º 23.º do CIRC à data em vigor (2013).
13. No caso sub judice, o incumprimento do artigo 23.º do Código do IRC, constitui o único fundamento legal invocado pela AT, que lhe permitiu a correção efetuada, motivo pelo qual será à luz deste preceito legal que vamos apreciar a correção e a consequente liquidação adicional reclamadas.
14. Na verdade, a fundamentação da Administração Fiscal podia ter sido sustentada ao abrigo da Cláusula Geral Anti-Abuso ou nos termos da aplicação das regras sobre preços de transferência, o que, reitere-se, não aconteceu.
15. É, por isso, à luz do disposto no artigo 23.º do Código do IRC que deve ser apreciado o caso sub judice, procurando-se indagar se os gastos de financiamento objeto de correção, e resultante do contrato de empréstimo contraídos pela Requerente, preenchem os requisitos do referido artigo legal.
16. Assim sendo, vamos então analisar que tipo de gastos se encontram em discussão.
17. As partes concordam que os gastos aqui em apreço são gastos com encargos de financiamento, nomeadamente, encargos de financiamento decorrente do Contrato de Financiamento com uma Instituição de Crédito Bancária o G..., doravante denominada de “Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill”.
18. Destarte, cabe assim analisar o “Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill”, elencando quais os encargos que decorrem do mesmo.

19. Ficou estipulado no dito Contrato de financiamento, o seguinte (o qual parcialmente se transcreve):

1.1. os clientes poderão dar instruções ao G... para executar, nas datas de vencimento de determinadas faturas, ordens de pagamento a favor dos seus credores (excerto retirado do ponto 1.1. das condições gerais do serviço G... Express BILL).

3.1 – por instruções do Cliente G..., e simultaneamente à emissão da ordem do pagamento, o G... emitirá uma Garantia Bancaria G... Express Bill a favor do emitente das faturas para garantir o pagamento dos montantes representados nas faturas, na data do respetivo vencimento. (excerto retirado do ponto 3.1. das condições gerais do serviço G... Express BILL).

(...)

6. Quanto ao Preço da Cessão de Créditos a Pagamento:

6.1. O preço da cessão de créditos a pagar pelo Emitente das faturas ao G... compreende uma taxa de serviço e uma taxa de juro.

6.2. A taxa de serviço será calculada, caso a caso, e incidirá sobre o montante da ordem de pagamento emitida pelo cliente G... . A taxa de serviço será expressamente indicada nas condições particulares da cessão de créditos.

6.3 A taxa de juros corresponde à taxa de juro Euribor a 3 meses acrescida da spread (...) A taxa de juro será calculada sobre o montante da Ordem de Pagamento, pelo número de dias que resultarem da diferença entre a Data de Vencimento da ordem de pagamento e da data da cessão de créditos, sendo calculada numa base anula de 360 dias e cobrada no momento da cessão.(excertos retirado do ponto 6 das condições gerais do serviço G... Express BILL).

20. Da análise do dito contrato resulta estarmos perante um contrato de financiamento celebrado com uma instituição Bancaria, através do qual o Banco presta uma garantia bancaria a favor do emitente das faturas para garantir o pagamento dos montantes representados nas faturas emitidas à Requerente, na data do respetivo vencimento, mediante o pagamento pela Requerente de uma taxa de serviço taxa e de juros acrescida de Imposto de Selo.
21. Estamos assim perante um contrato de financiamento, por conta do qual a Requerente incorre nesses gastos/encargos, ora em discussão, a sua dedutibilidade.
22. Com efeito a Requerente, no ano de 2013, incorreu nos seguintes encargos resultantes do “Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill”, devidamente discriminados na seguinte tabela:

Ano 2013 / Mês	Empréstimo Obtido	Empréstimo Concedido	Contrato Financiamento - G... ExpressBill		Total dos Encargos Financeiros
			Juros e Imposto de Selo	Garantias Bancárias e Imposto de Selo	
SNC - conta	#251128	#2117.30530	#691102	#69881	
	G... Express Bill	Cliente Intragrupo - B...	Juros	Garantias Bancárias	
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5) = (3)+(4)
01	2.664.924,79 €	2.742.360,95 €	20.005,09 €	3.337,47 €	23.342,56 €
02	2.611.994,60 €	3.476.731,33 €	20.000,00 €	325,02 €	20.325,02 €
03	2.306.486,29 €	2.833.664,66 €	11.850,62 €	2.089,60 €	13.940,22 €
04	2.442.852,48 €	3.346.618,69 €	20.001,84 €	3.293,30 €	23.295,14 €
05	2.448.336,03 €	3.685.177,94 €	20.000,00 €	400,26 €	20.400,26 €
06	2.578.333,23 €	4.059.349,36 €	9.715,24 €	1.806,75 €	11.521,99 €
07	2.750.890,65 €	4.193.268,29 €	17.000,00 €	1.569,51 €	18.569,51 €
08	2.772.606,20 €	2.896.186,20 €	17.000,00 €	1.997,22 €	18.997,22 €
09	2.772.606,20 €	3.761.870,60 €	20.168,50 €	1.710,57 €	21.879,07 €
10	2.880.596,57 €	3.910.797,64 €	16.504,25 €	1.659,41 €	18.163,66 €
11	3.794.850,63 €	3.829.261,71 €	17.607,12 €	1.513,07 €	19.120,19 €
12	3.794.850,63 €	3.447.762,34 €	15.510,09 €	- €	15.510,09 €
TOTAL			205.362,75 €	19.702,18 €	225.064,93 €

23. Resulta da dita tabela, um total de encargos financeiros de 225.064,93€ para o ano de 2013.
24. Temos por certo que ambas as partes, aceitaram, que o valor em discussão se cinge aos encargos financeiros no valor 225.064,93€, não tendo sido impugnados outros encargos no âmbito do contrato de financiamento “**Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill**”.
25. Esse valor apurado corresponde a juros no valor de 205.362,75€ e a garantias bancárias ou taxa de serviço e Imposto de Selo no valor de 19.702,18€.
26. Perante o exposto, vamos então analisar à luz do disposto no artigo 23.º do CIRC, se estes gastos, denominados de encargos de financiamento, respeitantes a uma taxa de juros e uma taxa de serviço, são fiscalmente aceites nos termos do referido artigo.
27. Sobre a moldura jurídico-fiscal aplicável ao presente caso (2013), passemos à transcrição do artigo 23º do CIRC:

*“1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam **indispensáveis** para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente:*

a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de produção, conservação e reparação;

b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;

c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de poupança -reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

e) Os relativos a análises, racionalização, investigação e consulta;

f) De natureza fiscal e parafiscal;

g) Depreciações e amortizações;

h) Ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões;

i) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em instrumentos financeiros;

j) Gastos resultantes da aplicação do justo valor em activos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;

l) Menos-valias realizadas;

m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

2 — Não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

3 — Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º;

b) *As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.*

4 — *Não são também aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objecto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.*

5 — *Não são, igualmente, aceites como gastos do período de tributação, os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação, bem como as menos-valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 deste artigo.”*

28. Da análise do disposto no dit preceito legal, decorre a admissibilidade dos gastos para fins fiscais, desde que, se verifique: **a sua indispensabilidade** para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

29. Sobre o conceito de indispensabilidade, já a jurisprudência e a doutrina há muito se têm pronunciado sobre qual o entendimento a conferir a esse conceito.

30. Remetemos para o seguinte entendimento, proferido no âmbito do processo n.º 12/2013-T, CAAD:

“A indispensabilidade entre custos e proveitos afere-se num sentido económico: os custos indispensáveis são os contraídos no interesse da empresa, que se ligam com a sua capacidade, por inserção no seu escopo lucrativo (de forma mediata ou imediata) e no exercício da sua atividade concreta.

A Autoridade Tributária não pode syndicar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa. Não se pode intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade. Um custo será aceite fiscalmente caso seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruinosa.

*O gasto imprescindível equivale a todo o gasto contraído em ordem à obtenção dos proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa. O art. 23.º do CIRC intima **não apenas uma conexão causal adequada entre o custo e o proveito** (nos referidos termos económicos), mas conexiona-se também alternativamente (como indica o vocábulo “ou”) com a manutenção da fonte produtora – no sentido de uma ligação económica entre a despesa e a vigência e manutenção da sociedade e sua actividade.*

Uma sociedade pode obter fundos (e pagar juros) e depois entregar esses fundos a uma filial sem qualquer remuneração causal e directa – e ainda assim exercer adequadamente a sua actividade, dentro da sua capacidade e escopo lucrativo: pode efectuar um aumento de capital (art.º 25.º do CSC), prestações suplementares ou acessórias sem juros (art.º 210.º e 287.º do CSC) ou suprimentos sem juros (art.º 243.º do CSC) – e em qualquer desses casos atua totalmente dentro da sua capacidade de exercício e com um ânimo lucrativo e no exercício da sua actividade”(nosso negrito).

31. Somos do mesmo entendimento do sufragado nessa decisão, e portanto entendemos que a indispensabilidade entre custos e proveitos afere-se num sentido económico, e dessa forma o gasto imprescindível equivale a todo o gasto contraído em ordem à obtenção dos proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa. Com efeito decorre do dispositivo legal que se consideram gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização de rendimentos sujeitos a impostos.
32. E mais se diga que equiparar a noção de indispensabilidade a uma relação com a atividade produtiva ou a um obrigatório nexos de causalidade com a obtenção de

rendimentos não é, pois, posição sufragada pela doutrina de referência, conforme de seguida se transcreve:

- 33.** Sobre o entendimento a conferir ao nexo de causalidade, veja-se a posição de RUI MORAIS que, em sentido idêntico, sustenta: *“A invocação da regra da indispensabilidade dos custos nunca pode ser feita para fazer substituir o juízo de conveniência e oportunidade dos encargos assumidos, tal como resultaram da decisão dos órgãos sociais, por outro juízo, também de índole empresarial feito pela administração fiscal ou pelos tribunais”*. (...): *“Não podemos ter como boa a orientação de certa jurisprudência que recusa a acreditação fiscal de determinados custos porque não é possível estabelecer uma correlação direta com a obtenção de concretos proveitos. Levado ao extremo um tal entendimento, teríamos que os encargos com investigação só seriam fiscalmente dedutíveis quando tais pesquisas tivessem êxito, quando, em seu resultado, a empresa passasse a vender novos bens e serviços...”* (...): *“Defendemos que a questão de saber se um custo deve ser ou não havido por indispensável se deve resolver a partir do intuito objetivo da transação, ou seja do business purpose test... Julgamos ser medianamente claro o escopo da norma: recusar a comparticipação fiscal em alguns dos encargos suportados pelo sujeito passivo... Se à assunção do encargo presidiu uma genuína motivação empresarial... o custo é indispensável. Quando se deva concluir que o encargo foi determinado por outras motivações (interesse pessoal dos sócios, administradores, credores, outras sociedades do mesmo grupo, parceiros comerciais, etc., então tal custo não deve ser havido por indispensável.”*
- 34.** Igual posição a assumida por DIOGO LEITE DE CAMPOS E MÓNICA LEITE DE CAMPOS: *“Admitir um juízo administrativo a posteriori sobre a gestão financeira, comercial, etc., da empresa, envolveria o risco constante de este juízo se apoiar sobre elementos suplementares que não existiam, ou não existiam claramente, no momento da tomada de decisão e que não podiam ter sido levados em conta. A administração fiscal não tem que julgar se uma empresa foi bem ou mal gerida”*.

35. E nesse mesmo sentido, concluímos com a posição de J. L. SALDANHA SANCHES: “...saber se um certo custo corresponde, ou não, à mais eficaz defesa dos interesses da empresa é uma questão que não pode ser resolvida mediante a atribuição de um poder de intervenção do Estado...de modo a realizar um juízo de mérito sobre uma certa opção de gestão empresarial, tal como não pode validar a qualificação da despesa como um custo sujeitando-a à condição da verificação a posteriori da efetiva geração de proveitos”

36. Vamos também de seguida abordar o Acórdão do STA de 29/3/2006 proferido no processo n.º 1236/05:

“«À luz do vigente CIRC, pode desde logo afirmar-se que, a todas as luzes, constitui um custo indispensável o gasto que a própria lei imponha. Mesmo pelo critério mais limitativo – o da necessidade, que tende a só considerar dedutíveis os gastos sem os quais os proveitos não poderiam ser obtidos – este tipo de despesa é elegível. Não obstante, há que atender a que nem todos estes custos, cuja incursão a empresa não possa evitar, são dedutíveis – lembre-se a derrama, que a lei exclui dos custos dedutíveis, e que motivou larga produção jurisprudencial.

(...) A regra é que as despesas correctamente contabilizadas sejam custos fiscais; o critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador, não para permitir à Administração intrometer-se na gestão da empresa, ditando como deve ela aplicar os seus meios, mas para impedir a consideração fiscal de gastos que, ainda que contabilizados como custos, não se inscrevem no âmbito da actividade da empresa, foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios.

Em rigor, não se trata de verdadeiros custos da empresa, mas de gastos que, tendo em vista o seu objecto, foram abusivamente contabilizadas como tal. Sem que a Administração possa avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a sua oportunidade e mérito.

O conceito de indispensabilidade não só não pode fazer-se equivaler a um juízo estrito de imperiosa necessidade, com já se disse, como também não pode assentar num juízo sobre a conveniência da despesa, feito, necessariamente, a posteriori. Por exemplo, os gastos feitos com uma campanha publicitária que se revelou infrutífera não podem, só em função desse resultado, afirmar-se dispensáveis.

O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista prosseguir o objecto da empresa mas é mal sucedido e essas despesas se revelam, por último, improfícuas, não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal, porque não indispensável.

Entendemos, pois, que são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo (para o nosso caso, não interessa considerar as de investimento), designadamente, com a aquisição de factores de produção, como é o caso do trabalho. E que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa.»

E, mais refere “*que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objetivo social, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa*”.

37. E neste mesmo sentido, veja-se o Acórdão de 6 de Outubro de 2009, do TCA Sul, no processo 03022/09:

Para o conceito fiscal de custo vale a definição constante do aludido artº.23, do C.I.R.C., a qual, depois de nos transmitir, de uma forma ampla, a noção de custos ou perdas como englobando todas as despesas efectuadas pela empresa que, comprovadamente, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva, procede a uma enumeração meramente exemplificativa de várias despesas deste tipo. Estamos perante um conceito de custo que se pode considerar comum ao balanço fiscal e ao balanço comercial. A definição fiscal de custo, como conceito mais amplo do que sejam os custos de produção e de aquisição, parte de uma perspectiva ampla de actividade e de necessidade da empresa, assim estabelecendo uma conexão objectiva entre a actividade desta e as despesas que, inevitavelmente, daqui decorrerão. E fá-lo com uma finalidade claramente fiscal, a qual consiste em distinguir entre custos que podem ser aceites para fins fiscais e que, por isso, vão influenciar o cálculo do lucro tributável e os que não podem ser aceites para tal efeito (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/2/2012, proc.4690/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc.5721/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; J. L. Saldanha Sanches, A Quantificação da Obrigação Tributária, Lex Lisboa 2000, 2ª. Edição, pág.237 e seg.; António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa, Coimbra Editora, 2004, pág.101 e seg.).

Os custos ou perdas da empresa constituem, portanto, os elementos negativos da conta de resultados, os quais são dedutíveis do ponto de vista fiscal quando, estando devidamente comprovados, forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtiva da empresa em causa. A ausência de qualquer destes requisitos implica a não consideração dos referidos elementos como custos, assim devendo os respectivos montantes ser adicionados ao resultado contabilístico (cfr. ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 7/2/2012, proc.4690/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 29/5/2014, proc.7524/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, Código do Imposto sobre o

Rendimento das Pessoas Colectivas, anotado e comentado, Rei dos Livros, 5ª.edição, 1996, pag.206 e seg.).

O requisito da indispensabilidade de um custo tem sido jurisprudencialmente interpretado como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspectiva económica-empresarial, na percepção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um encargo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objecto societário do ente comercial em causa, sendo vedadas à A. Fiscal actuações que coloquem em crise o princípio da liberdade de gestão e de autonomia da vontade do sujeito passivo. Não obstante, se a A. Fiscal duvidar fundadamente da inserção no interesse societário de determinada despesa, impende sobre o contribuinte o ónus de prova de que tal operação se insere no respectivo escopo societário (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 29/3/2006, rec.1236/05; ac.T.C.A.Sul-2ª. Secção, 17/7/2007, proc.1107/06; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/4/2013, proc. 5721/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/7/2015, proc.8473/15).

Refira-se, igualmente, que as empresas são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, a qual permita o controlo do lucro tributável (cfr.artº.98, do C.I.R.C., na versão em vigor em 1998; artºs.29 e 31, do C. Comercial).

Quanto ao enquadramento no aludido artº.23, do C.I.R.C., deve apelar-se a três subsídios jurisprudenciais relativos à aplicação de tal normativo:

1-É entendimento da jurisprudência que a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa de cariz subjectivista. Um custo é indispensável quando se relacione com a actividade da empresa, sendo que os custos estranhos à actividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexos causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão actual do código - cfr.artº.23, nº.1, do C.I.R.C.), explicado em termos

de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica (cfr.ac.S.T.A.-2ª.Secção, 21/04/2010, rec.774/09; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 13/02/2008, rec.798/07; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 17/11/2009, proc.3253/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/1/2015, proc.5327/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/7/2015, proc.8473/15);

2-Um custo indispensável não tem de ser um custo que directamente implique a obtenção de proveitos. Há vários custos que só mediatamente cumprem essa função e que, nem por isso, deixam de ser considerados indispensáveis, nos termos do artº.23, do C.I.R.C. (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 1/6/2011, proc.4589/11; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/1/2015, proc.5327/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/2/2015, proc. 8137/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/7/2015, proc.8473/15);

3-A questão do ónus da prova da indispensabilidade do custo passa ao lado da presunção de veracidade da escrita correctamente organizada (cfr.artº.75, nº.1, da L.G.T.) pois não se questiona a veracidade (existência e montante) da despesa contabilizada mas a sua relevância, face à lei, para efeitos fiscais, no caso, da sua qualificação como custo dedutível, em sede do citado artº.23, do C.I.R.C. (cfr.ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 2/2/2010, proc.3669/09; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 16/10/2014, proc.6754/13; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 22/1/2015, proc.5327/12; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 19/2/2015, proc. 8137/14; ac.T.C.A.Sul-2ª.Secção, 10/7/2015, proc.8473/15).”.

- 38.** Também sobre este assunto, e tendo por referência uma decisão proferida pelo TCA Norte – processo 00624/05.OBEPRT, de 12 de Janeiro de 2012 – aí se afirma: “*Na consideração e preenchimento deste conceito indeterminado – indispensabilidade – impõe-se que a análise de um concreto custo seja feita em função da atividade societária, ou seja, em função do seu objetivo no âmbito da atividade da empresa; os custos indispensáveis equivalerão aos gastos contraídos no interesse da empresa. O critério da indispensabilidade foi criado pelo legislador precisamente para impedir a consideração ao nível fiscal de gastos que, apesar de contabilizados como custos, não*

se inscrevem no âmbito da atividade da empresa, que foram incorridos não para a sua prossecução mas para outros interesses alheios”.

- 39.** Com efeito, a interpretação do conceito de “indispensabilidade” constante do artigo 23.º do CIRC tem sido, pela doutrina e ampla jurisprudência, entendida no sentido de que os custos são considerados indispensáveis quando equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa; aos gastos suportados no âmbito das atividades decorrentes do seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos deverão ser então desconsiderados.
- 40.** Nos termos do artigo 23.º do Código do IRC, a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros suportados pela Requerente, tal como qualquer outro gasto, depende de um juízo quanto à sua indispensabilidade para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto *ou* para a manutenção da fonte produtora (corpo do n.º 1).
- 41.** O Supremo Tribunal Administrativo tem entendido, quanto ao sentido e funcionamento do requisito da indispensabilidade dos custos para efeitos fiscais, que *“o requisito de indispensabilidade de um custo tem de ser interpretado como um conceito indeterminado de necessário preenchimento casuístico, em resultado de uma análise de perspetiva económica empresarial, na percepção de uma relação de causalidade económica entre a assunção de um custo e a sua realização no interesse da empresa, atento o objecto societário do ente comercial em causa”* (cf., por exemplo, os acórdãos do STA de 29.3.2006, processo n.º 01236/05 e de 15.6.2011, processo n.º 049/11; na esteira destas decisões e no mesmo sentido, ver, por exemplo, o acórdão do TCA Sul de 16.10.2014, processo n.º 06754/13).
- 42.** Trata-se, conseqüentemente, de saber se os encargos financeiros objeto de correção tem potencialidade para influenciar positivamente na obtenção de proveitos pela Requerente.
- 43.** Por outras palavras, para proceder à aplicação ao caso em apreço do requisito da indispensabilidade dos custos, é decisivo averiguar, na base de todos os factos e circunstâncias relevantes, a afetação efetiva e concreta do financiamento.

44. Já supra referimos que deve existir umnexo de causalidade entre o encargo de financiamento suportado e a atividade desenvolvida pela Requerente. E foi também nesse sentido que decidiu o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 10.7.2002, processo n.º 0246/02, em que decidiu “*os custos previstos naquele artigo 23.º têm de respeitar à própria sociedade contribuinte, a se*”, pelo que “*para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a atividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades ainda que em relação de domínio*”, reiterando, nos acórdãos subsequentes de 7.2.2007, processo n.º 01046/05, de 20.5.2009, processo 01077/08, de 30.11.2011, processo n.º 0107/11 e de 30.05.2012, processo n.º 0171/11, que “*os custos têm de respeitar desde logo à própria sociedade contribuinte, isto é, para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a atividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades*”, pois, “[a] não ser desta forma, como que podia ser imputada a uma sociedade o exercício da atividade de outra com a qual ela tivesse alguma relação”.
45. Reportando-nos ao caso concreto temos a Requerente a contrair o financiamento para pagamento de faturas aos seus fornecedores, cujo financiamento ocorreu na data de vencimento da fatura.
46. Com efeito, na relação de causalidade económica do custo com o interesse da empresa, temos que o interesse empresarial aferido é o da própria empresa que deduz fiscalmente o custo.
47. Noutra vertente, encontra-se igualmente explicitado pela jurisprudência que é pressuposto exigível da aplicação do artigo 23.º do CIRC “a consideração individualizada de cada empresa ou instituição pelo que não podem interferir aqui raciocínios daqueles em que se faz apelo a critérios de gestão do “grupo” ou mesmo dos financiamentos – ainda que gratuitos – dos seus sócios ou mesmo a vontade destes que nessa matéria é irrelevante, visto que se trata de um critério legal, sendo unicamente relevante a pessoa coletiva cujos custos estão em apreciação” (cf. os

acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul de 16.10.2007, processo n.º 01276/06 e de 18.12.2008, processo n.º 02515/08).

48. Daí que, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, tenha perfeito cabimento verificar se os pressupostos de dedutibilidade fiscal dos custos com encargos de financiamento se mostravam satisfeitos em atenção à atividade da Requerente e ao período de tributação em causa sendo o único pressuposto exigível da aplicação do artigo 23.º do CIRC, sublinhe-se, a consideração individualizada de cada empresa ou instituição, não podendo aqui interferir critérios de gestão do “grupo” ou mesmo dos financiamentos.
49. Somos do mesmo entendimento do sufragado na ampla jurisprudência e doutrina, e portanto entendemos que a indispensabilidade entre custos e proveitos afere-se num sentido económico, e dessa forma o gasto imprescindível equivale a todo o gasto contraído em ordem à obtenção dos proveitos e que represente um decaimento económico para a empresa. Com efeito decorre do dispositivo legal que se consideram gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização de rendimentos sujeitos a impostos.
50. Temos factos e prova carreada para os autos e da prova testemunhal inquirida, que nos permite concluir que a assunção do encargo por parte da Requerente se deveu a uma genuína motivação empresarial, consequentemente o custo é indispensável.
51. Do exposto é indiscutível que se verifica a *indispensabilidade* dos custos suportados pela Requerente subjacentes à operação de financiamento no âmbito do **“Contrato de Financiamento –G...– ExpressBill**.
52. E portanto se tenha de concluir que, na situação dos autos, verifica-se o juízo positivo de subsunção na atividade societária pelo qual os custos indispensáveis equivalerão aos custos contraídos no interesse da empresa.
53. Assim sendo, os custos contabilizados pela Requerente no exercício em causa, decorrentes dos encargos financeiros respeitantes à prestação de garantia bancária para

pagamento de faturas dos fornecedores na data de vencimento, satisfazem o requisito da indispensabilidade dos custos/gastos impostos para efeitos fiscais ao abrigo do disposto no artigo 23.º do CIRC.

- 54.** Em consequência, atento o disposto no artigo 23.º do CIRC, ocorre o vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito e de facto, imputado à correção ao lucro tributável operada relativamente ao IRC do ano de 2013.
- 55.** Resultando do exposto a anulação, na totalidade, a liquidação em sede de IRC que é objeto do presente processo, por vício que impede a sua renovação e fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios que são imputados pela Requerente à AT.

H – DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

- 56.** Peticiona ainda a Requerente, o pagamento de juros indemnizatórios devidos sobre o montante de imposto e juros compensatórios pagos, desde a data do seu pagamento em 06.07.2017, até ao efetivo reembolso do mesmo.
- 57.** Perante o supra exposto, a liquidação na parte abrangida pela anulação, resulta de erro de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, a Requerente cumpriu o seu dever de declaração.
- 58.** Na verdade, ficou demonstrado que a Requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ºa 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

59. Face a todo o exposto e às invocadas normas legais, decide-se pelo provimento do pedido da Requerente.

I - DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide:

- a. Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e de juros compensatórios, n.º 2017... e n.º 2017..., referentes ao período de tributação de 2013, no montante global de 45.391,69€ (quarenta e cinco mil e trezentos e noventa e nove euros e sessenta e nove cêntimos).
- b. Condenar a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral reembolso.

Fixa-se o valor do processo em 44.800,00€, que é o equivalente ao valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo, aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixam-se as custas, no respetivo montante em 2.142,00€ (dois mil cento e quarenta e dois euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º1, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 21 de Março de 2018

A Árbitra

Rita Guerra Alves