

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 625/2017-T

Tema: IRC – Art. 23.º - Dedutibilidade de gastos de financiamento – Indispensabilidade.

DECISÃO ARBITRAL

1. RELATÓRIO

1.1. A..., Lda., contribuinte n.º..., com sede na Rua ..., n.º..., ..., ..., em ... (adiante designada “Requerente”), apresentou em 28/11/2017, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a impugnação do indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017..., deduzida contra a liquidação de IRC n.º 2016..., no valor de € 6.968,22, relativa ao período de tributação de 2012.

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 15/01/2018, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 07/02/2018 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 08/02/2018, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

1.5. Em 13/03/2018 a AT apresentou a resposta, acompanhada do processo administrativo.

- 1.6. Tratando-se de uma questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral em 19/03/2018 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.
- 1.7. Em 21/03/2018, a Requerente apresentou requerimento no sentido de não prescindir da produção de prova testemunhal indicada no pedido de pronúncia arbitral.
- 1.8. O tribunal arbitral em 22/03/2018 solicitou à Requerente que concretizasse a matéria de facto objecto de prova testemunhal, tendo a Requerente apresentado requerimento em 28/03/2018 remetendo para toda a matéria de facto constante do pedido de pronúncia arbitral (*cf.* Ponto III do pedido de pronúncia arbitral).
- 1.9. O tribunal arbitral em 18/04/2018 decidiu dispensar a produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos e, bem assim, a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e prorrogou a data para prolação da decisão final.
- 1.10. Nem a AT nem a Requerente apresentaram alegações escritas facultativas.

2. SANEAMENTO

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

Não existem nulidades, excepções ou questões prévias que obstem ao conhecimento do mérito e de que cumpra officiosamente conhecer.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

3. POSIÇÕES DAS PARTES

Como fundamento do pedido, a Requerente alega, em síntese, que as correcções aos encargos financeiros promovidas pela AT, por não se inserirem na previsão normativa do artigo 23.º do Código do Imposto das Pessoas Colectivas (IRC) consubstanciam comissões e custos derivados de serviços bancários (oriundos do comércio internacional) que nada têm a ver com juros de empréstimos concedidos pela banca.

Doutro modo, a AT pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção dos referido acto de liquidação, com fundamento no facto de os encargos financeiros em causa não foram utilizados quer em gastos comprovadamente indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto quer na manutenção da fonte produtora, não respeitando, por isso, o estatuído no artigo 23.º do Código do IRC na esfera da actividade da Requerente.

4. MATÉRIA DE FACTO

4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

4.1.1. A Requerente apresentou reclamação graciosa contra a liquidação de IRC n.º 2016..., no valor de € 6.968,22, relativo ao período de tributação de 2012.

- 4.1.2. A referida liquidação teve origem num processo de inspecção tributária ao período de tributação de 2012, titulada pela ordem de serviço n.º OI2015..., da qual resultaram correcções, no montante de € 23.238,63, aos encargos financeiros que não respeitam o disposto no artigo 23.º do Código do IRC.
- 4.1.3. Durante a acção de inspecção ficou demonstrado que a Requerente contraiu financiamentos junto de terceiros e concedeu empréstimos não remunerados à participada – Sociedade B... Lda. (participada em 74.5% do capital social) no montante de € 220.004,20 sob a forma de suprimentos – na proporção de 6.97%.
- 4.1.4. A referida reclamação graciosa mereceu despacho de indeferimento, concluindo a AT que *“os encargos financeiros no montante de €23.238,63 respeitantes ao empréstimo sob a forma de suprimentos concedidos gratuitamente à participada não respeita o estatuído no artigo 23º do CIRC, isto é, o valor de €220.004,20 não foi utilizado para a obtenção dos réditos sujeitos a imposto nem para a manutenção da sua fonte produtora. Foi sim, aplicado na actividade de outra sociedade com capacidade e personalidade jurídica próprias, a participada B..., Lda.”*.
- 4.1.5. Em 28/11/2017, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao processo em apreço.

4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

5. O DIREITO

Atendendo às posições das partes, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral, consiste na apreciação da legalidade do acto de liquidação de IRC.

No caso em apreço, o incumprimento do artigo 23.º do Código do IRC, constitui o único fundamento legal invocado pela AT, que lhe permitiu a correcção efectuada, motivo pelo qual será à luz deste preceito legal que vamos apreciar a correcção e a consequente liquidação adicional reclamadas.

Na verdade, a fundamentação da AT 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.

É, por isso, à luz do disposto no artigo 23.º do Código do IRC que deve ser apreciado o caso em apreço, procurando-se indagar se os gastos de financiamento objecto de correcção, e resultantes de empréstimos contraídos pela Requerente, preenchem, ou não, os requisitos do referido artigo legal.

De acordo com a análise do disposto no referido 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.

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.

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 actividade concreta.”

A Autoridade Tributária não pode sindicat 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 ruínosa.

*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 conxiona-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].

Somos do mesmo entendimento do sufragado nessa decisão, pelo que entendemos que a indispensabilidade entre custos e proveitos deverá aferir-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.

E mais se diga que equiparar a noção de indispensabilidade a uma relação com a actividade 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.

Sobre o entendimento a conferir ao nexos 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.”*

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”.

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 efectiva geração de proveitos”.*

Veja-se, ainda, o Acórdão do STA de 29/03/2006 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 diretamente 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 objetivas da empresa”.

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

Para o conceito fiscal de custo vale a definição constante do aludido art.º 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 fundamentadamente 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.Sul2ª.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.Sul2ª.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).”.

Também sobre este assunto, e tendo por referência uma decisão proferida pelo TCA Norte – processo n.º 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”.

Com efeito, a interpretação do conceito de “indispensabilidade” constante do artigo 23.º do Código do IRC 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 actividades decorrentes do seu escopo societário. Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos deverão ser então desconsiderados.

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).

Ora, o STA 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 perspectiva 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”* (cfr., a título de exemplo, os acórdãos do STA de 29/03/2006, 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).

Trata-se, pois, de saber se os encargos financeiros objecto de correção tem potencialidade para influenciar positivamente na obtenção de proveitos pela Requerente.

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 afectação efectiva e concreta do financiamento.

Já referimos acima que deve existir umnexo de causalidade entre o encargo de financiamento suportado e a actividade desenvolvida pela Requerente. E foi também nesse sentido que decidiu o STA no acórdão de 10/07/2002, 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 07/02/2007, processo n.º 01046/05, de 20/05/2009, processo n.º 01077/08, de 30/11/2011, processo n.º 0107/11, de 30/05/2012, e 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”*.

Reportando-nos ao caso concreto temos a Requerente a conceder suprimentos à sua participada no quadro da aprovação de projectos de investimento, por forma a acompanhar o investimento participado por fundos europeus e pelo Estado Português.

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.

Noutra vertente, encontra-se igualmente explicitado pela jurisprudência que é pressuposto exigível da aplicação do artigo 23.º do Código do IRC *“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”* (cfr. os acórdãos do TCA Sul de 16/10/2007, processo n.º 01276/06 e de 18/12/2008, processo n.º 02515/08).

Dáí que, em cumprimento do disposto no n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, tenha perfeito cabimento verificar se os pressupostos de dedutibilidade fiscal dos custos com encargos de financiamento se mostravam satisfeitos em atenção à actividade da Requerente e ao período de tributação em causa sendo o único pressuposto exigível da aplicação do artigo 23.º do Código do IRC, sublinhe-se, a consideração individualizada de cada empresa ou instituição, não podendo aqui interferir critérios de gestão do “grupo” ou mesmo dos financiamentos.

Somos do mesmo entendimento do sufragado na ampla jurisprudência e doutrina e, portanto, entendemos que a indispensabilidade entre custos e proveitos deverá aferir-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.

Assim, e de acordo com a factualidade assente, não é possível concluir que a assunção do encargo por parte da Requerente se deveu a uma genuína motivação empresarial, consequentemente que o custo seja indispensável.

Do exposto é indiscutível que não se verifica a indispensabilidade dos custos suportados pela Requerente subjacentes aos suprimentos concedidos à Sociedade B... Lda..

E, portanto, se tenha de concluir que, na situação dos autos, não se verifica o juízo positivo de subsunção na actividade societária pelo qual os gastos indispensáveis equivalerão aos gastos contraídos no interesse da empresa.

Assim sendo, conclui-se pela improcedência do presente pedido de pronuncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação impugnado e absolvendo-se, em conformidade, a AT do pedido.

6. DECISÃO

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral, com todas as consequências legais;
- b) Condenar a Requerente em custas.

7. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € 6.968,22 (seis mil, novecentos e sessenta e oito euros e vinte e dois cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

8. CUSTAS

Custas a suportar pela Requerente, no montante de € 612 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 29 de Maio de 2018

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.