

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 621/2017-T

Tema: IRC – Dedutibilidade de gastos.

Decisão Arbitral

Os árbitros Cons. Jorge Manuel Lopes de Sousa (árbitro-presidente, designado pelos outros Árbitros), Dr. Ricardo da Palma Borges e Prof. Doutor Américo Brás Carlos, designados pela Requerente e pela Requerida, respectivamente, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 20-02-2018, acordam no seguinte:

1. Relatório

A..., S.A. (doravante a “Requerente”), com sede na ..., ..., ..., com o número único de matrícula e de identificação fiscal ... (doravante “Requerente”), veio, ao abrigo da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, da alínea b) do n.º 2, do artigo 6.º, e da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2, do artigo 10.º, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”), deduzir pedidos de anulação da correcção à matéria colectável de IRC do exercício de 2013, no valor global de € 316.516,66, e, proporcionalmente, do acto de liquidação de IRC n.º 2017..., da respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2017..., e juros compensatórios.

A Requerente impugna a liquidação apenas na parte respeitante a correcções à matéria tributável no valor global de € 199.183,35 (artigo 161.º do pedido de pronúncia arbitral).

A Requerente pede ainda reembolso das quantias indevidamente pagas, acrescidas de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.**

A Requerente designou como árbitro o Dr. Ricardo da Palma Borges, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b), do RJAT.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 28-11-2017.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como árbitro o Prof. Doutor Américo Brás Carlos.

Os árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa como árbitro-presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 29-01-2018.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 20-02-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defende que deve julgar-se improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Em 04-05-2018, realizou-se uma reunião em que foi inquirida uma testemunha e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.

As Partes apresentaram alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

Não há obstáculos à apreciação do mérito da causa.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

- A Requerente tem como objeto social o comércio por grosso de produtos alimentares e agenciamento comercial, dedicando-se principalmente à actividade de *trading* internacional, traduzida na aquisição por grosso de matérias-primas e mercadorias que depois revende aos seus clientes estabelecidos nos mercados angolano (cerca de 90% do volume de negócios, em 2013) e moçambicano;
- Os clientes da Requerente, designadamente a B... e a C..., estão estabelecidos em Angola e Moçambique, respectivamente;
- Nos anos de 2011 a 2013, a actividade comercial e industrial em Angola e Moçambique dependia muito das importações e os pagamentos internacionais estavam sujeitos a regimes de controlo cambial, pelo que não era fácil aos agentes económicos obterem continuamente divisas para sustentar a sua actividade;
- Essas dificuldades dos agentes económicos em Angola e Moçambique em assegurarem os pagamentos dos bens que adquiriam nos momentos adequados criava-lhes obstáculos à sua actuação directa nos mercados internacionais, constituía oportunidade de negócio para a Requerente e outras empresas, traduzida em proporcionar aos respectivos clientes a garantia de um abastecimento regular;
- A actividade da Requerente, para além da parte de pesquisa e aquisições nos mercados internacionais, incluía assegurar os pagamentos aos fornecedores nos momentos adequados e fornecer imediatamente as mercadorias aos seus clientes, aguardando pelos pagamentos destes, auferindo uma margem de lucro;
- A Requerente necessita de obter permanentemente financiamentos bancários para assegurar os pagamentos aos seus fornecedores, em face dos prazos dilatados dos pagamentos pelos seus clientes;
- Os financiamentos bancários obtidos pela Requerente atingiram o valor de € 80.178.137,33, no ano de 2013;

- Nos anos de 2011 a 2013, a Requerente facturava mais de 200 milhões de euros por ano, mantendo sempre financiamentos bancários entre 50 e 100 milhões de euros;
- A Requerente, no ano de 2011, efectuou o pagamento de despesas comerciais por conta da B..., fora de Angola, no montante global de € 4.720.797,44, valor que ainda não havia sido pago no final de 2013;
- Em 2013, a Requerente efectuou pagamentos por conta da empresa C... no montante total de € 464.807,04, relativos a aquisição de viaturas, seguros, serviços de transporte, entre outros;
- Os encargos financeiros incorridos pela Requerente para manutenção da conta corrente que lhe permite satisfazer as despesas que efectuou por conta da B... e da C... não são facturados a estas enquanto tais, mas esses encargos são considerados, como muitos outros, para determinar os preços da facturação das mercadorias vendidas a estas empresas, por forma a assegurar uma margem de lucro para a Requerente;
- A margem de lucro não é pré-determinada antecipadamente, por a formação dos preços depender de especificidades de cada negociação;
- A B... e a C... têm outros fornecedores, com quem a Requerente tem de competir;
- Os financiamentos bancários obtidos pela Requerente destinam-se à globalidade da sua actividade e não especificamente a operações determinadas;
- O modelo de negócio da Requerente, que inclui a dilação dos pagamentos efectuados pelos seus clientes e o adiantamento de despesas por conta destes, apesar de implicar riscos, é lucrativo e com margens superiores às normais numa actividade de intermediação em comércio por grosso;
- Se não tivesse esse modelo de negócio, que lhe proporciona uma relação de proximidade com os seus clientes, atendendo às específicas possibilidades de efectuar pagamentos, a Requerente não teria obtido os resultados que obteve;
- A B... era o mais importante parceiro comercial da Requerente, representando a facturação com aquela empresa mais de metade da que a

Requerente efectuou nos anos de 2011 a 2013 (documentos n.ºs 7 e 8 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);

- A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma acção inspectiva à Requerente, de âmbito geral, com referência ao exercício de 2013, ao abrigo da Ordem de Serviço n.º OI2016..., de 18-02-2016;
- Nessa inspecção foi elaborado o Relatório da Inspecção Tributária que consta do documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

III. Descrição dos Factos e Fundamentos das Correções Meramente Aritméticas à Matéria Tributável

As referências à legislação são-no à data de ocorrência dos factos.

III.1. IRC - Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas III.1.1. Correções à matéria tributável

III.1.1.1. Despesas a debitar

III.1.1.1.1. Descrição dos factos

A A... foi alvo de procedimentos inspetivos aos exercícios de 2011 e 2012 através das ordens de serviço n.ºs OI2015... e OI2015..., respetivamente.

Em ambos os procedimentos foram corrigidos os gastos fiscais de juros de financiamento.

As correções referidas resultam do facto do sujeito passivo estar a suportar despesas por conta das empresas relacionadas (B...) e que no final de cada exercício se encontravam por pagar. Sendo que, para as suportar, a A... recorre a financiamentos bancários suportando os respetivos juros e demais encargos.

No ano de 2013, a conta "27213050 - Outras contas a receber e a pagar (OCRP) - Devedores e credores por acréscimos (DAG) - Devedores por acréscimo de rendimentos (DAR) - Outros acréscimos de rendimentos - Despesas a debitar" apresenta um saldo devedor de 16.944,19 €, conforme extrato de conta que se anexa a Página 3 do Anexo II, e que se apresenta na figura seguinte:

Conta: **27213050 - OCRP-DCA-DAR-OAR-Despesas A Debitar** (Euros)

Data	Diário/Documento	Movimento	Descrição	Débito	Crédito	Saldo
01-01-2013	Abertura	2013-10-12-000M-SEP-0	Movimento de Abertura	6.810.871,12		6.810.871,12 D
31-10-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-10-31 SA 0000000282	DOC. CONTA RAZÃO		1.376,40	6.817.294,72 D
31-10-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-10-31 SA 0000000194	DOC. CONTA RAZÃO		354.613,80	6.232.660,92 D
31-10-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-10-31 SA 0000000184	DOC. CONTA RAZÃO		4.503.794,95	1.728.865,97 D
31-12-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-12-31 SA 0000000312	DOC. CONTA RAZÃO	204.986,36		1.933.872,53 D
31-12-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-12-31 SA 0000000314	DOC. CONTA RAZÃO	19.276,33		1.953.148,86 D
31-12-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-12-31 SA 0000000313	DOC. CONTA RAZÃO		204.986,36	1.748.162,50 D
31-12-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-12-31 SA 0000000315	DOC. CONTA RAZÃO	166.655,57		1.914.617,07 D
31-12-2013	DOC. CONTA RAZÃO	2013-12-31 SA 0000000316	DOC. CONTA RAZÃO		1.897.873,68	16.944,19 D
Total Geral:				7.009.556,35	6.992.645,19	16.944,19 D

Tendo por base o ficheiro SAFT, verificou-se que os documentos internos de operações diversas (SA) permitiram efetuar os seguintes movimentos contabilísticos:

Razão	Nome	Nº doc.	Tipo	Data doc.	Mont.em Mil	Texto
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-10-2013	- 1.376,40 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-10-2013	- 384.613,80 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-10-2013	- 4.503.794,95 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
27830500	OCRP-ODC-DCD-Outras	...	SA	31-10-2013	1.376,40 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
27830500	OCRP-ODC-DCD-Outras	...	SA	31-10-2013	384.613,80 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
27830500	OCRP-ODC-DCD-Outras	...	SA	31-10-2013	4.503.794,95 €	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS DO RAZÃO
24331000	CPR-EOEP-IVA-IVA Liq	...	SA	31-12-2013	- 38.330,79 €	
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Liq	...	SA	31-12-2013	204.986,36 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
78106020	R-ORG-RS-ORS-Reembol	...	SA	31-12-2013	- 166.655,57 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-12-2013	19.276,33 €	F... -OCTOBE, NOVEMB AND DECEMBER
78106020	R-ORG-RS-ORS-Reembol	...	SA	31-12-2013	- 19.276,33 €	F... -OCTOBE, NOVEMB AND DECEMBER
24331000	CPR-EOEP-IVA-IVA Liq	...	SA	31-12-2013	38.330,79 €	
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-12-2013	- 204.986,36 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
78106020	R-ORG-RS-ORS-Reembol	...	SA	31-12-2013	166.655,57 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-12-2013	- 166.655,57 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
78106020	R-ORG-RS-ORS-Reembol	...	SA	31-12-2013	- 166.655,57 €	ESTIMATIVA PARA DÉBITO A G...
27213050	OCRP-DCA-DAR-OAR-Des	...	SA	31-12-2013	- 1.897.873,68 €	
56800000	CRRT-RT-Outros Resul	...	SA	31-12-2013	1.897.873,68 €	

Os montantes registados a crédito na conta 27213050 resultam de:

Descrição	Valor	Obs
Transferência do saldo da conta de PI de clientes (via # 27830500)	- 4.889.785,15 €	i
Estorno	- 204.986,36 €	ii
Transferência do saldo para resultados transitados	- 1.897.873,68 €	iii
Total	- 6.992.645,19 €	

Observações:

i. No período de 2012, o sujeito passivo contabilizou como gasto, perdas por imparidade de dívidas a receber no montante de 4.889.785,15 € (1.376,40 € da D..., 384.613,80 € da E... e 4.503.794,95 € da B...). Este gasto foi contabilizado por contrapartida da conta "21913000 -Clientes - Perdas por imparidade".

Em 2013, através do documento de operações diversas ... de 31-10-2013, o saldo da conta foi transferido para a conta "27830500 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores -Devedores e credores diversos - Outras operações com clientes". Por seu turno, o saldo desta

conta foi transferido para a conta 27213050. Nas páginas 4 do Anexo II junta-se o extrato da conta 2191300

ii. Respeita ao estorno do documento n.º ... de 31-12-2013;

iii. Através deste documento foi anulada a estimativa de proveitos contabilizada no exercício de 2012. Este montante foi registado por contrapartida de uma conta de resultados transitados.

III.1.1.1.2. Enquadramento jurídico-fiscal

O Código de IRC estabelece na alínea c) do nº 1 do artigo 23º do Código de IRC (CIRC) que:

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: (...) 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 efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizados (...)

III.1.1.1.3. Correção proposta

Pelo descrito no ponto III.1.1.1.1. constata-se que as despesas suportadas pelo sujeito passivo em 2011, no montante de 4.720.797,44 €, por conta da B..., ainda se mantêm no exercício de 2012.

Atendendo que nos anos transatos, a empresa, para poder efetuar aquelas despesas, teve de recorrer a financiamentos bancários e suportar os respetivos encargos financeiros (Juros, despesas bancários, entre outros), verifica-se que em 2013 o suporte dos encargos financeiros se mantêm.

Verifica-se igualmente que por força do não pagamento pela B..., das despesas suportadas em seu nome pela A..., aquela encontra-se a beneficiar de um crédito, de um financiamento, sem que suporte qualquer encargo por esse facto.

Neste sentido, atendendo que não faz parte do objeto social da A... a concessão de financiamentos, e que não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas em nome da B..., não serão aceites, tal como efetuado nos anos de 2011 e 2012, os encargos financeiros suportados no exercício de 2013 em proporção das despesas pagas naquele exercício (2011).

Para o cálculo dos gastos a desconsiderar será mantido o método indireto adotado nos procedimentos inspetivos anteriores.

Saliente-se que o montante considerado na conta "27213050 - OCRP - Devedores por acréscimo de rendimentos - Outros acréscimos de rendimentos - Despesas a debitar" está expurgado do valor de 4.889.785,15 €, resultante da transferência do saldo da conta de perdas por imparidades de clientes via conta 27830500, dado que este, não respeita à transferência de fluxos financeiros mas à anulação de um valor evidenciado em balanço.

Designação		Valor 2013	Observações
Total do ativo	1	165.292.890,07 €	Total ativo dado pela IES
Total dos empréstimos bancários	2	80.178.137,33 €	Valor da IES
Financiamentos bancários	3	3.587.437,65 €	69101010
Outros financiamentos	4	240.355,22 €	69101080
Financiamentos bancários	5	142.207,27 €	69801010
Outros não especificados	6	1.864.819,63 €	69808020
Despesas bancárias	7	514.216,58 €	68120301
Total encargos bancários	8	6.349.036,35 €	8 = 3+4+5+6+7
Despesas suportadas	9	4.720.797,44 €	27213050
Parte de empréstimos bancários imputado às despesas bancárias	10	2.289.903,37 €	10=(9 x 2) / 1
Parte de juros não aceites	11	181.329,73 €	11 = (10 x 8) / 2

Legenda:

27213050 - OCRP - Devedores por acréscimo de rendimentos - Outros acréscimos de rendimentos - Despesas a debitar

68120301 - Outros gastos e perdas - Impostos - Impostos indiretos - Imposto selo - Outros

69101010- Gastos e perdas financeiros - Juros de financiamentos obtidos - Financiamentos bancários

69101080- Gastos e perdas financeiros - Juros de financiamentos obtidos - Outros financiamentos

69801010 - Gastos e perdas financeiros - Relativos a financiamentos obtidos – Financiamentos bancários

69808020 - Gastos e perdas financeiros - Outros não especificados

Neste sentido, o valor de 181.329,73 € vai ser acrescido no campo 752 do quadro 07 da modelo 22

III.1.1.2. Despesas a debitar - C...

III.1.1.2.1. Descrição dos factos

A conta "27830600 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores - Outras operações com fornecedores" apresenta um saldo devedor de 11.521.251,20 € conforme extrato de conta que se anexa (Página 3 do Anexo III). No intuito de validar aquele montante, foram analisados os documentos de valor mais significativo destacando-se os seguintes:

Nº DOC	DIÁRIO	DATA	Tipo	Sujeito passivo	NIPC	Valor s/IVA	Designação	Anexo I
...	ZB	14-01-2013	ORD PAGTO	H...	MOÇAMBIQUE	14.102,76 €	PAG ARMAZEM H...	Pág 3
...	ZB	10-01-2013	ORD PAGTO	I...	MOÇAMBIQUE	33.812,18 €	PGM 130109HH1	Pág 5
...	ZB	10-01-2013	ORD PAGTO	N...	MOÇAMBIQUE	1.691,08 €	F MS 000901/13	Pág 13
...	ZB	23-01-2013	ORD PAGTO	J...		20.650,30 €	PGAM TRANSÁFRICA 50% ESCRITÓRIO 1º PISO	Pág 23
...	ZB	23-01-2013	ORD PAGTO	J...		42.171,66 €	PGAM TRANSÁFRICA 50% MESES CONT PISO	Pág 23
...	ZB	23-01-2013	ORD PAGTO	J...		21.964,41 €	PGAM TRANSÁFRICA 50% ORÇAV SEGURANÇA	Pág 23
...	ZB	29-01-2013	ORD PAGTO	H...		13.924,43 €	PGM H...	Pág 29
...	ZB	08-02-2013	ORD PAGTO	J...		46.212,90 €	TRANSFERENCIA PARA TRABALHOS FINAIS (50%)	Pág 31
...	ZB	19-02-2013	ORD PAGTO	K...		11.234,27 €	TRANSFERENCIA PARA C...	Pág 37
...	ZB	28-03-2013	ORD PAGTO	L...		13.706,14 €		Pág 45
...	ZB	31-05-2013	ORD PAGTO	M...		175.000,00 €	M...	Pág 57
...	ZB	14-02-2013	ORD PAGTO	O...		1.528,99 €		Pág 61
...	ZB	09-05-2013	ORD PAGTO	O...		787,02 €		Pág 65
...	ZB	23-10-2013	INT			34.320,00 €	TRANSF P... Q... - RENDA CASA	Pág 71
...	ZB	23-10-2013	INT			10.969,72 €	TRANSF P... L... - RENDA CASA	Pág 75
...	ZB	23-10-2013	INT			4.500,00 €	TRANSF P... R...	Pág 83
...	ZB	12-11-2013	INT			8.043,18 €	PAGAMENTO FORNECEDOR AO	Pág 87
...	ZB	05-12-2013	INT			10.188,00 €	VENCIMENTOS	Pág 91
Total						464.807,04 €		

Contabilisticamente os documentos movimentaram as seguintes contas:

Nº doc.	Tip	Data doc.	Débito	Crédito	Valor	Moeda	Valor original	Moeda
...	ZB	14-01-2013	27830600	12207022	14.102,76 €	EUR	-18.720,00	USD
...	ZB	10-01-2013	27830600	12204022	33.812,18 €	EUR	-44.145,18	USD
...	ZB	10-01-2013	27830600	12204022	1.691,08 €	EUR	-2.207,88	USD
...	ZB	23-01-2013		12207022	84.786,37 €	EUR	-112.910,00	USD
...	ZB	23-01-2013	27830600		20.650,30 €	EUR	27.500,00	USD
...	ZB	23-01-2013	27830600		42.171,66 €	EUR	56.160,00	USD
...	ZB	23-01-2013	27830600		21.964,41 €	EUR	29.250,00	USD
...	ZB	29-01-2013	27830600	12208022	13.924,43 €	EUR	-18.720,00	USD
...	ZB	08-02-2013	27830600	12207022	46.212,90 €	EUR	-62.600,00	USD
...	ZB	19-02-2013	27830600	12205022	11.234,27 €	EUR	-15.000,00	USD
...	ZB	28-03-2013	27830600	12206022	13.706,14 €	EUR	-17.500,00	USD
...	ZB	31-05-2013	27830600	12102012	175.000,00 €	EUR	-175.000,00	EUR
...	ZB	14-02-2013	27830600	11930000	1.528,99 €	EUR	-18.840,00	ZAR
...	ZB	09-05-2013	27830600	11930000	787,02 €	EUR	-9.348,00	ZAR
...	ZB	23-10-2013	27830600	12108012	34.320,00 €	EUR	-34.220,00	EUR
...	ZB	23-10-2013	27830600	12201022	10.969,72 €	EUR	-15.000,00	USD
...	ZB	23-10-2013	27830600	12108012	4.500,00 €	EUR	-4.500,00	EUR
...	ZB	12-11-2013	27830600	11930000	8.043,18 €	EUR	-111.000,00	ZAR
...	ZB	05-12-2013	27830600	11930000	10.188,00 €	EUR	-142.575,34	ZAR

Legenda:

11930000 - Meios financeiros líquidos - Disponibilidades em trânsito – Compra de moeda estrangeira

12102012 - Depósitos à ordem - ...Banco - EUR 2471

12108012 - Depósitos à ordem - Banco ...- EUR 1406310001

12201022 - Depósitos à ordem – ... - USD

12204022 - Depósitos à ordem - ...- USD 45309225423

12205022 - Depósitos à ordem - ...- USD 063324

12206022 - Depósitos à ordem - ...- USD 13289140001

12207022 - Depósitos à ordem - ...- USD 1796630001

12208022 - Depósitos à ordem - Banco ...- USD 1406312001

27830600 - Outras contas a receber e a pagar - Outros devedores e credores - Outras operações com fornecedores

III. 1.1.2.2. Enquadramento jurídico-fiscal

O Código de IRC estabelece no n.º 1 do artigo 23.º do Código de IRC (CIRC) que:

(...)

III.1.1.2.3. Correção proposta

A A... efetuou em 2013 pagamentos por conta da empresa C... no montante total de 464.807,04 €. De acordo com os documentos analisados, recolhidos e apensos, os pagamentos estão, entre outros, relacionados com aquisição de viaturas, seguros, serviços de transporte, entre outros.

A atividade de trading da A... compreende a exportação de diversos produtos para Angola (o seu maior cliente) e Moçambique. Para o exercício da sua atividade a empresa recorre a financiamentos suportando os respetivos gastos de financiamento (juros e demais despesas bancárias). Assim, verifica-se que a empresa está a despender fundos para suportar despesas que não estão relacionadas diretamente com a sua área operacional.

Verifica-se igualmente que por força do não pagamento pela C..., das despesas suportadas em seu nome pela A..., ela se encontra a beneficiar de um crédito, de um financiamento, sem que suporte qualquer encargo por esse facto.

Neste sentido, atendendo que não faz parte do objeto social da A... a concessão de financiamentos, que não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas em nome da C..., e tendo por base o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23º do CIRC, vão ser efetuadas correções aos gastos financeiros na proporção do valor suportado pelo sujeito passivo por conta da C... . Deste modo, seguindo o procedimento adotado no ponto III.1.1.1. Despesas a debitar (método indireto), temos que o valor dos gastos de financiamento a desconsiderar são os que resultam dos cálculos infra.

De salientar, que no ano de 2012 foi efetuada uma correção com respeito a despesas suportadas pela A... por conta da empresa C..., não se tendo verificado qualquer anulação em 2013 com respeito àquelas despesas.

Assim, para o ano de 2013 temos:

Designação		2013	Observações
Total do ativo	1	165.292.890,07 €	Total ativo dado pela IES
Total dos empréstimos bancários	2	80.178.137,33 €	Valor da IES
Financiamentos bancários	3	3.587.437,65 €	69101010
Outros financiamentos	4	240.355,22 €	69101080
Financiamentos bancários	5	142.207,27 €	69801010
Outros não especificados	6	1.864.819,63 €	69808020
Despesas bancárias	7	514.216,58 €	68120301
Total encargos bancários	8	6.349.036,35 €	8 = 3+4+5+6+7
Despesas suportadas	9	8.674.703,92 €	27830600
Parte de empréstimos bancários imputado às despesas suportadas	10	464.807,04 €	10=(9 x 2) / 1
Parte de juros não aceites	11	36.806,50 €	11 = (10 x 8) / 2

Legenda:

27836000 - OCRP - Outros devedores e credores - Devedores e credores diversos - Outras operações com fornecedores

68120301 - Outros gastos e perdas - Impostos - Impostos indiretos - Imposto de selo - Outros 69101010- Gastos e perdas financeiros -Juros de financiamentos obtidos - Financiamentos bancários 69101080 - Gastos e perdas financeiros -Juros de financiamentos obtidos - Outros financiamentos

69801010 - Gastos e perdas financeiros - Relativos a financiamentos obtidos – Financiamentos bancários

69808020 - Gastos e perdas financeiros - Outros não especificados

Neste sentido, o valor de 36.806,50 € vai ser acrescido no campo 752 do quadro 07 da modelo 22.

- Na sequência da inspeção a Requerente foi notificada da demonstração de liquidação de IRC n.º 2017 ..., da demonstração de liquidação de juros compensatórios n.ºs 2017 ... e, bem assim, da demonstração de acerto de contas n.º 2017 ..., na qual se apurou o valor de € 316.516,66 a pagar (Documentos n.ºs 1 a 3 juntos com o pedido de pronúncia arbitral, cujos teores se dão como reproduzidos);
- Em 25-08-2017, a Requerente pagou a quantia liquidada (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- Em 27-11-2017, a Requerente apresentou o pedido de constituição do tribunal arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

Não há factos relevantes para a decisão da causa que não se tenham provado.

Designadamente, o facto de os encargos suportados com os financiamentos terem sido considerados na formação dos preços, alegado no artigo 37.º do pedido de pronúncia arbitral, resulta explicitamente provado do depoimento da testemunha inquirida e também de uma presunção, baseada nas regras de normalidade e da experiência comum, pois é normal que uma empresa que obtém lucros continuamente inclua na formação dos preços de venda dos seus serviços e produtos todos os encargos que suporta.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base no Relatório da Inspeção Tributária, documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e no depoimento da testemunha inquirida, quanto aos factos referidos nas alíneas a) a p) do ponto 2.2. acima.

A testemunha inquirida aparentou depor com isenção e conhecimento dos factos sobre que depôs.

3. Matéria de direito

3.1. Fundamentos das correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira

A Requerente A..., no exercício de 2011, pagou despesas por conta da empresa B..., no valor de € 4.720.797,44.

Foram efectuadas acções inspectivas à Requerente relativas aos exercícios de 2011 e 2012, tendo em ambos sido corrigidos os gastos fiscais de juros de financiamento, com fundamento em a Requerente ter suportado essas despesas por conta da B..., que no final destes exercícios se encontravam por pagar.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, para suportar essas despesas, a A... recorreu a financiamentos bancários suportando os respetivos juros e demais encargos, mantendo-se a situação no exercício de 2013.

No entendimento da Autoridade Tributária e Aduaneira, por força do não pagamento pela B..., das despesas suportadas em seu nome pela A..., aquela encontrava-se a beneficiar de um crédito, de um financiamento, sem que suportasse qualquer encargo por esse facto, pelo que não aceitou como gastos os encargos financeiros incorridos no exercício de 2013 em proporção das despesas pagas.

Neste exercício de 2013, a Requerente efetuou pagamentos por conta da empresa C... no montante total de € 464.807,04, relacionados com aquisição de viaturas, seguros, serviços de transporte, entre outros.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que, por força do não pagamento pela C..., das despesas suportadas em seu nome pela A..., ela encontrava-se a beneficiar de um crédito, de um financiamento, sem que suportasse qualquer encargo por esse facto, e efectuou correcções aos gastos financeiros na proporção do valor suportado pelo sujeito passivo por conta da C... .

A Autoridade Tributária e Aduaneira fundamentou a sua posição no sentido de as despesas com financiamentos na parte proporcional às despesas referidas não serem dedutíveis, nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea c), do CIRC, dizendo, em suma:

- relativamente às despesas da B..., que *«não faz parte do objeto social da A... a concessão de financiamentos, e que não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas»*;
- relativamente às despesas de C..., que o objeto social da Requerente não compreende a concessão de financiamentos, motivo pelo qual as despesas *«não estão relacionadas diretamente com a sua área operacional»*, e que *«não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas»*.

Como se vê por esta fundamentação, a Autoridade Tributária e Aduaneira não assentou as correcções em eventual falta de prova de que as despesas suportadas pela Requerente por conta dos seus clientes sejam indispensáveis à actividade destes, mas apenas no facto de haver distanciamento temporal entre os momentos em que são suportadas essas despesas e o seu reembolso e não existir qualquer remuneração subjacente à dilação.

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este, um meio processual de mera legalidade, em que se visa eliminar os efeitos produzidos por actos ilegais, anulando-os ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 2.º do RJAT e 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), daquele], pelo que os actos têm de ser apreciados tal como foram praticados, não podendo o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua actuação poderia basear-se noutros fundamentos.

Por isso, são irrelevantes outros possíveis fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira no presente processo arbitral.

Assim, está em causa apreciar, antes de mais, se correspondem à realidade os fundamentos fácticos cumulativamente invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira no Relatório da Inspeção Tributária para efectuar as correcções que efectuou, que são:

- não se incluir no objecto social da Requerente a concessão de financiamentos, que entendeu ser motivo para concluir que as despesas com financiamentos na parte correspondente às despesas suportadas por conta dos seus clientes *«não estão relacionadas diretamente com a sua área operacional»*; e
- não existir qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas.

Em segundo lugar, se se verificarem esses pressupostos de facto, será de apreciar se se justifica, à face do artigo 23.º, n.º 1, do CIRC e sua alínea c), afastar parcialmente a dedutibilidade dos encargos financeiros suportados pela Requerente, na proporção do montante das despesas pagas pela Requerente por conta dos seus clientes B... e C... .

3.2. Primeiro fundamento das correcções invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira

Como se referiu, o primeiro fundamento invocado para Autoridade Tributária e Aduaneira para as correcções efectuadas é não se incluir no objecto social da Requerente a concessão de financiamentos, o que entendeu que justificará a conclusão de que os encargos com financiamentos, na proporção dos pagamentos que efectuou por conta dos seus clientes, *«não estão relacionadas diretamente com a sua área operacional»*.

É ponto assente que não se inclui no objecto social da Requerente a concessão de financiamentos.

No entanto, esse facto é irrelevante para a apreciação desta matéria.

Na verdade, o artigo 23.º, n.º 1, do CIRC, na redacção anterior à Lei n.º 2/2014, de 16 de Janeiro, estabelecia o seguinte:

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:

(...)

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;

Não se prevê nesta norma, como requisito da dedutibilidade dos gastos, que a actividade a que estes se reportam esteja incluída no objecto social do sujeito passivo, bastando, em princípio, que se trate de actividade que gere rendimentos sujeitos a IRC ou se destine a assegurar a manutenção da fonte produtora desses rendimentos.

Por outro lado, mesmo que se considere como «*financiamento*» a actividade da Requerente que está em causa nestes autos e que a Requerente suportou encargos financeiros para a realizar, a dedutibilidade não depende de estes encargos estarem relacionados «*directamente com a sua área operacional*» indicada no objecto social.

Com efeito, o lucro tributável «*é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado*» (artigo 17.º, n.º 1, do CIRC) e os rendimentos e encargos são relevantes para a determinação do lucro tributável, nos termos definidos dos artigos 20.º e seguintes do CIRC, independentemente de estarem ou não «*relacionados directamente*» com a «*área operacional*» indicada no objecto social, como se infere do facto de serem tributáveis mesmo rendimentos de actividades ilícitas (artigo 10.º da LGT).

Resulta da matéria de facto que o modelo de negócio da Requerente (que a Autoridade Tributária e Aduaneira expressamente refere no presente processo não questionar) inclui o adiantamento do pagamento de despesas por conta dos seus clientes, estabelecidos em países em que há grandes dificuldades no acesso a divisas que os impedem de efectuar pagamentos atempados das despesas necessárias à sua actividade, entendendo a Requerente que, ao possibilitar aos seus clientes desenvolverem essas actividades, incrementa os seus negócios com eles. Como foi exemplificado pela testemunha inquirida, a falta de pagamentos atempados pode levar a que não sejam efectuados fornecimentos necessários à actividade das empresas daqueles seus clientes e a paralisação destas afecta necessariamente a actividade de *trading* a que se dedica a Requerente.

Assim, a prova produzida justifica que se conclua que, sem os adiantamentos de pagamentos por conta dos seus clientes, estes não poderiam efectuar com a Requerente todos os negócios que realizaram, pelo que esses adiantamentos estão indirectamente conexcionados com a actividade de Requerente, sendo pagamentos efectuados com *business purpose*, necessário e suficiente para a dedutibilidade de gastos.

Na verdade, como se refere, entre outros, no acórdão arbitral de 09-05-2017, proferido no processo n.º 680/2016-T, «o conceito de indispensabilidade de custos que consta do artigo 23.º n.º 1, do CIRC, não exige uma ligação causal entre custos e proveitos, bastando que as despesas tenham uma relação com o objecto da empresa, sejam incorridas no âmbito da sua actividade ou evidenciem um *business purpose*».

Para existir esse *business purpose*, não é necessário que os gastos tenham relação directa com a actividade operacional do sujeito passivo, sendo também relevantes os gastos que tenham uma relação meramente **indirecta**, desde que tenham sido motivados pelo objectivo último de obtenção de lucros. (¹)

¹ Neste sentido, pode ver-se TOMÁS TAVARES, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, in *Ciência e Técnica fiscal*, n.º 396, 1999, páginas 136-137:

“A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento, directo ou indirecto, da motivação última para a obtenção do lucro. Os custos indispensáveis equivalem aos gastos contraídos no interesse da empresa ou, por outras palavras, em todos os actos abstractamente subsumíveis num perfil lucrativo. Este desiderato aproxima, de forma propositada, as categorias económicas e fiscais,

Neste caso, a Requerente alegou que beneficia a sua actividade geradora de rendimentos o pagamento das despesas por conta dos seus clientes e é perfeitamente normal que isso suceda, numa conjuntura de difícil acesso a divisas.

Neste contexto, não se pode olvidar a enorme importância que tem para a Requerente o mercado angolano, com o qual realizou mais de 90% do seu volume de negócios em 2013.

Por isso, é de concluir que o adiantamento de despesas por conta dos seus clientes é efectuado com o *business purpose* que alega.

Assim, o primeiro fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira não justifica o afastamento parcial da dedutibilidade dos gastos com financiamentos que a Requerente suportou. Tem, pois, de se concluir que aquelas correcções enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de direito, que constitui vício de violação de lei.

3.3. Segundo fundamento invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira

O segundo pressuposto em que assentam as correcções efectuadas é o de que «*não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas em nome*» dos clientes da Requerente.

As correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira assentam numa presunção de que os encargos financeiros globais suportados pela Requerente foram proporcionalmente agravados pelo adiantamento das despesas suportadas pela Requerente por conta dos seus clientes. Na verdade, a Autoridade Tributária e Aduaneira não identifica qualquer concreto financiamento que tivesse sido especificamente obtido para assegurar o

através de uma interpretação primordialmente lógica e económica de causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa”.

(...)

“A indispensabilidade subsume-se a todo qualquer acto realizado no interesse da empresa...A noção legal de indispensabilidade reprime, pois, os actos desconformes com o escopo da sociedade, não inseríveis no interesse social, sobretudo porque não visam o lucro...”.

pagamento das despesas pagas por conta dos seus clientes, baseando as correcções efectuados num método indirecto, como refere no Relatório da Inspecção Tributária.

Resulta da prova produzida que a globalidade dos encargos com financiamentos (em que se inclui a parte abstracta deles que Autoridade Tributária e Aduaneira presumiu estarem conexcionados com as despesas pagas pela Requerente por conta dos seus clientes), foram repercutidos na facturação. Isso foi afirmado pela única testemunha apresentada e é perfeitamente crível, uma vez que os encargos financeiros são suportados pela Requerente continuamente, em montantes elevados, e foram apresentados lucros nos anos de 2011 a 2013, o que justifica que se presuma que esses elevados encargos são genericamente repercutidos nos preços que negocia.

Por outro lado, estaria fora dos limites da razoabilidade exigir como requisito de prova da repercussão na facturação dos gastos de natureza geral (como, além dos encargos financeiros não associados a específicas operações, são os encargos gerais com pessoal, financiamentos, manutenção de imóveis, despesas com electricidade e comunicações, etc.) a especificação em cada factura das percentagens de cada um desses tipos de gastos que proporcionalmente estivessem afectas a cada operação.

Por isso, à face da prova produzida é de presumir, num juízo de normalidade e razoabilidade, que nos preços das mercadorias e serviços prestados pela Requerente às suas clientes B... e C... é incluída a remuneração desses gastos de natureza geral da actividade da Requerente, em que se incluem os encargos com financiamentos.

Neste contexto, sendo pressuposto de facto de ambas as correcções impugnadas a invocação de que *«não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas»*, tem de se concluir que aquelas correcções enfermam de vício de erro sobre os pressupostos de facto, que constitui vício de violação de lei.

3.4. Conclusão

Conclui-se, assim, que a liquidação impugnada enferma de vícios de erro sobre os pressupostos de facto e de direito, que justificam a sua anulação parcial, de harmonia com o disposto no artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c), da LGT.

A anulação da liquidação de IRC reporta-se apenas ao imposto correspondente a correcções à matéria tributável da Requerente no valor de € 199.183,35 (sendo de € 181.329,73 e de € 17.853,62, quanto à B... e à C..., respectivamente).

4. Juros compensatórios

Sendo ilegal a liquidação de IRC impugnada, na parte relativa às referidas correcções no valor total de € 199.183,35 (€ 181.329,73+ € 17.853,62), é também ilegal a parte correspondente da liquidação de juros compensatórios, que tem por pressuposto aquela liquidação.

5. Juros indemnizatórios

A Requerente formula pedido de reembolso da quantia paga, acrescida de juros indemnizatórios.

De harmonia com o disposto na alínea b) do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, «restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito», o que está em sintonia com o preceituado no artigo 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão «*declaração de ilegalidade*» para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que, em processo de impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que «*o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*». O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do artigo 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que «*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido*» e do artigo 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

Assim, o n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, ao dizer que «*é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário*», deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Como o pagamento de juros indemnizatórios depende de existir quantia a reembolsar, insere-se no âmbito das competências dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD apreciar se há direito a reembolso e em que medida.

Cumprido, assim, apreciar os pedidos de restituição da quantia paga acrescidas de juros indemnizatórios.

O regime substantivo do direito a juros indemnizatórios é regulado no artigo 43.º da LGT, que estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

Artigo 43.º

Pagamento indevido da prestação tributária

1 – São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Em 25-08-2015, a Requerente pagou a quantia liquidada.

O erro da liquidação, na parte que é impugnada, é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que a efectuou por sua iniciativa.

Consequentemente, a Requerente tem direito à restituição da quantia indevidamente paga, na parte correspondente às correcções que impugnou, acrescida de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT desde a data do pagamento indevido (25-08-2017), até ser reembolsada.

Os juros indemnizatórios são devidos à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1, e 35.º, n.º 10 da LGT, do artigo 24.º, n.º 1, do RJAT, do artigo 61.º, n.ºs 3 e 4, do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou outra ou outras que alterem a taxa legal), desde a data do pagamento até ao integral reembolso.

6. Decisão

Nestes termos, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- b) Anular a liquidação de IRC n.º 2017..., e respectiva demonstração de acerto de contas n.º 2017..., bem como a liquidação de juros compensatórios, nas partes correspondentes a correcções à matéria tributável no valor de € 199.183,35 (sendo de € 181.329,73 e de €

17.853,62, respectivamente, os encargos relativos às despesas da B... e da C... pagas pela Requerente);

- c) Julgar procedentes os pedidos de reembolso do imposto indevidamente pago (correspondente às correcções no valor de € 199.183,35) e de juros indemnizatórios calculados sobre o valor a reembolsar e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a efectuar os correspondentes pagamentos à Requerente.

7. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º -A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € **65.713,67**.

Lisboa, 10-07-2018

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Ricardo da Palma Borges)

(Américo Brás Carlos)
(vencido conforme declaração junta)

DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei contra o Acórdão pelas razões que se seguem:

Faz parte da fundamentação do ato tributário em julgamento a ponderação do objeto social da Requerente na delimitação da dedução fiscal dos gastos financeiros resultantes de financiamentos concedidos. As respetivas correções fiscais são efetuadas «*atendendo que não faz parte do objeto social da A... a concessão de financiamento (...)*». (pp. 15 e 18 do Relatório de Inspeção Tributária - RIT). E, entendo, essa é uma fundamentação e uma delimitação conformes à lei.

Com o devido respeito pela opinião contrária, o conceito da “*indispensabilidade dos gastos*” (art. 23º, nº 1, do CIRC) não pode prescindir da ponderação do objeto social da sociedade. Este objeto, delimita, de forma determinante, o referido requisito da “*indispensabilidade*”.

Por um lado, a aferição da “*comprovada indispensabilidade dos gastos para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*” a que se refere o nº 1 do artigo 23º do CIRC, só pode fazer-se relativamente à entidade que os contabiliza e suporta, como resulta de reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA)².

Por outro lado, a averiguação da *comprovada indispensabilidade* dos gastos, deve arrimar-se à ideia da comprovada «*necessidade*» (RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Almedina, 2007, p. 83) dos mesmos, «*atento o objeto societário do ente comercial em causa*» (Acórdãos TCA-Sul de 19.02.2015, proc. nº 8137/14 e de 22.01.2015, proc. nº 5327/12.).

² (v.g. Ac. de 10.7.2002, proc. nº 246/02; Ac. de 07.02.2007, proc. nº 1046/05; Ac. de 20.05.2009, proc. nº 1077/08; Ac. de 30.11.2011, proc. nº 107/2011).

Ainda de acordo com o Acórdão do TCASul, de 16.10.2007, proc n.º 01276/06, para serem fiscalmente dedutíveis, os gastos têm de ser imputados à *«atividade da própria entidade delimitada pelo seu objeto social»*.

A concretização da cláusula geral da indispensabilidade dos gastos, embora não implicando um juízo de oportunidade e mérito sobre a realização dos mesmos, impõe que a apreciação de tal “indispensabilidade” seja feita *«atento o objeto societário do ente comercial em causa»* (Acórdão do STA - pleno n.º 049/11, de 15.06.11).

Concretamente, o STA tem-se pronunciado sobre o financiamento de sociedades a outras entidades, dando decisiva relevância ao objeto social da sociedade financiadora, mesmo quando o financiamento é feito a sociedades participadas para realização de prestações acessórias ou suplementares no âmbito de obrigações contratualizadas, ou a sociedades em relação de domínio, o que nem sequer ocorre nos presentes autos.

No primeiro caso – encargos financeiros de empréstimos bancários contraídos para realização de prestações acessórias – a não dedução fiscal dos juros deveu-se ao facto de tais verbas não estarem relacionadas com o objeto social e atividade prosseguida pela sociedade, que se dedicava à *«fabricação de azulejos e não à gestão de participações sociais ou financiamento de sociedades de risco»* (Ac. STA n.º 01046/05, de 07.02.07).

Com fundamentação similar, também o Acórdão do STA n.º 0107/11, considerou não dedutíveis os encargos de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento de sociedades suas associadas, em relação de domínio total, à luz do artigo 23.º do Código do IRC. Decisões em linha, aliás, com os Acórdãos do STA n.º 1077/08, de 20.05.09, e n.º 0171/11, de 30.05.12, sobre questões idênticas.

Sobre os encargos financeiros suportados por uma sociedade do ramo imobiliário para permitir a realização de prestações suplementares, o STA, tendo em conta que não era prosseguido o fim social de detenção e gestão de participações sociais, decidiu recentemente: *“as operações de financiamento seja das empresas suas participadas seja de qualquer outra empresa são assuntos que dizem respeito a essas sociedades participadas e empresas, não integrando o fim social...”*, pelo que o *“reforço do capital da sociedade participada através de prestações suplementares efetuadas pela impugnante não são exercício da atividade empresarial da [...]”* e, em consequência, *“os custos que incorram com essas ou por causa da realização de tais prestações não são*

custos dedutíveis em sede de IRC à luz do art.º 23.º do CIRC”. (Ac. STA, n.º 01206/17, de 28.02.18).

Ainda que, como decidiu o Acórdão, se considerasse que a não inclusão da concessão de financiamentos no objeto social da Requerente fosse *«irrelevante para a apreciação desta matéria»*, com o que, como se viu, não se concorda, sempre se colocaria, a necessidade de imputação de tais encargos a cada operação. A isso obrigaria o ónus da “comprovada indispensabilidade” dos gastos.

Ora, como o Acórdão tem como provado, *«os financiamentos bancários obtidos pela Requerente destinam-se à globalidade da sua atividade e não especificamente a operações determinadas»* não ocorreu tal imputação de encargos financeiros operação a operação, nem sequer, diga-se, cliente a cliente. O que se evidencia é que há despesas dos clientes, de diversa natureza (transportes de avião e de automóvel, arrendamentos e outros) que são suportadas pela Requerente, sendo que para efetuar tais pagamentos a Requerente contrai empréstimos junto de terceiros com os concomitantes juros, que, como um todo, considera dedutíveis para apuramento do lucro tributável.

A comprovação dessa ligação entre os encargos financeiros suportados e os proveitos sempre seria um ónus da Requerente para efeitos da sua dedutibilidade fiscal, que esta não satisfaz. Impossibilitando, também, aferir se os referidos capitais alheios foram aplicados na sua exploração (v. art. 23º, nº 1, al. c) do CIRC).

Neste contexto, o método de imputação dos encargos financeiros aos adiantamentos/financiamentos em causa utilizado pela Requerida, não me suscita reprovação.

Pelo que, tudo visto, entendo que devia ter sido mantido o ato tributário em análise. E, por isso, elaborei esta declaração de voto.

Lisboa, 10 de Julho de 2018

Américo Brás Carlos