

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 643/2017-T

Tema: IRC - Gastos com financiamentos; Art.º 23.º do CIRC; Relações especiais.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Mariana Vargas e Manuel Alberto Soares, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 07 de Dezembro de 2017, A..., S.A., NIPC..., com sede na ..., ..., ..., apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., da demonstração de acerto de contas n.º 2016... e das liquidações de juros compensatórios n.º 2016..., n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016..., referentes ao exercício de 2012, e na parte relativa às correcções incidentes sobre "Despesas a debitar" (no montante de € 254.266,49 [Ponto 1.1.1 do RIT] e no montante de € 5.485,09 [Ponto 1.1.2 do RIT]) no valor de € 90.247,40, bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aquelas correcções, e o imposto com base nelas liquidado, como objecto.

2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, a ocorrência de vício de violação de lei por errónea quantificação e qualificação dos factos tributáveis, nos termos das alíneas a) e c) do artigo 99.º do CPPT.
3. No dia 11-12-2017, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 01-02-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 21-02-2018.
7. No dia 05-04-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por excepção e por impugnação.
8. No dia 16-04-2018, também notificada para o efeito, pronunciou-se a Requerente, por escrito, sobre a matéria de excepção contida na resposta da Requerida.
9. No dia 06-06-2018, realizou-se a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, onde foram produzidas as declarações de parte produzidas pela Requerente.

10. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
11. Foi prorrogado o prazo fixado no art.º 21.º/1 do RJAT e indicado que a decisão final seria notificada até ao termo daquele prazo.
12. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente tem como objecto social o comércio por grosso e o 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.
- 2- Os clientes da Requerente *B...* e *C...*, estavam, em 2012, estabelecidos em Angola e Moçambique, respectivamente.
- 3- A Requerente desenvolve uma actividade de *procurement*, no âmbito da qual:
 - i. procede à identificação de fornecedores através de pesquisa continuada por equipas especializadas no mercado mundial;

- ii. negocia preços e condições comerciais com fornecedores;
 - iii. celebra contratos com fornecedores seleccionados de forma a garantir níveis de serviços adequados aos seus clientes.
- 4- A Requerente desenvolve, ainda, uma actividade de exportação, no âmbito da qual:
- i. contrata serviços de transporte marítimo, aéreo e terrestre, entre outros;
 - ii. gere a circulação e armazenamento dos bens a serem exportados;
 - iii. gere as reclamações resultantes de não conformidade ou sinistros ocorridos com os bens exportados.
- 5- A Requerente dispõe de uma estrutura organizativa, de logística e funcional, que lhe permite de uma forma otimizada e aproveitando economias de escala, fornecer aqueles serviços no âmbito de uma relação comercial com os seus clientes, a um custo relativamente reduzido.
- 6- A B... já era antes de 2012 a principal cliente da Requerente, representando, até esse ano, 88% da facturação da Requerente, situação que se manteve nos exercícios subsequentes, chegando a B... a representar cerca de 69% do volume de negócios anual da Requerente.
- 7- Para que a B... pudesse suportar directamente e fora de Angola as despesas identificadas pela inspecção tributária, tinha de poder transferir ordinariamente os montantes necessários para os destinatários ou para uma conta bancária aberta pela empresa junto de uma instituição de crédito em Portugal, para que a partir daí pudesse organizar os pagamentos.
- 8- Face às restrições cambiais em vigor em Angola, era difícil o acesso às divisas necessárias que permitissem aos bancos comerciais angolanos efectuar os pagamentos no estrangeiro, uma vez que a moeda local (Kwanza) não tinha convertibilidade no mercado monetário internacional, sendo o processo de liquidação das operações cambiais em Angola complexo, moroso e de viabilidade incerta.
- 9- O Estado Angolano tomou medidas legislativas restritivas da saída de capitais e divisas daquele país.

- 10- A morosidade em adquirir divisas estrangeiras tornou impossível efectuar pagamentos a partir daquele país atempadamente e nos prazos contratualmente acordados com os fornecedores internacionais.
- 11- O regime cambial angolano previsto à data estabelecia que a maioria das operações cambiais estava sujeita a prévia aprovação do Banco Nacional de Angola, nos termos da seguinte legislação:
- Lei n.º 5/97, de 27 de Junho, que aprovou a Lei Cambial de Angola;
 - Decreto Presidencial n.º 265/10, de 26 de Novembro, relativo a procedimentos de licenciamento para as importações, exportações e reexportações;
 - Decreto n.º 23/98, de 24 de Julho que aprovou a Regulamentação das Operações de Capitais;
 - Decreto Presidencial n.º 273/11, de 27 de Outubro que aprovou o Regulamento sobre a contratação de Serviços de Assistência Técnica e Estrangeira ou de Gestão;
 - Aviso do BNA n.º 13/13, de 6 de Agosto, que estabelece as regras e os procedimentos a observar na liquidação de vários actos e contratos com natureza cambial.
- 12- A aprovação do Banco Nacional de Angola, quando exigida, estava dependente da natureza da operação e da disponibilidade de divisas, podendo demorar semanas, meses ou anos.
- 13- À data dos factos existia um atraso “institucional” a nível da aprovação do contrato ou licenciamento da operação, visto o Banco Nacional de Angola ou os Ministérios responsáveis pela aprovação não conseguirem, em regra, cumprir com os prazos previstos na lei.
- 14- À data dos factos existia um atraso na segunda parte do licenciamento e realização efectiva do pagamento para fora de Angola, designadamente quando o banco comercial solicitava a Licença para Exportação de Capitais ou o Boletim de Autorização para pagamento de Invisíveis Correntes junto do Banco Nacional de Angola, e essa solicitação era recusada com base na falta de divisas estrangeiras ou, na maioria das vezes, congelada.

- 15- A centralização do pagamento de despesas fora de Angola permitia mitigar o risco de variação cambial subjacente à aquisição de produtos denominados em Kwanzas.
- 16- A Requerente é uma sociedade estabelecida em Portugal pelo que nunca esteve sujeita às limitações cambiais em vigor no mercado angolano.
- 17- A Requerente tinha a possibilidade de poder adiantar à B... os montantes necessários para fazer face a despesas comerciais fora de Angola.
- 18- Os clientes angolanos de maior envergadura habitualmente exigiam que o fornecimento de produtos e serviços estivesse alicerçado numa estrutura tripartida através da qual a sociedade não residente em Angola adiantasse valores de despesas e/ou agisse como garante de alguns compromissos comerciais fora de Angola.
- 19- Foi estabelecido um acordo comercial entre a Requerente e a B... no sentido de a Requerente conceder um desconto especial (rappel), tendo como contrapartida um aumento do volume de vendas dos anos subsequentes.
- 20- A B... já era antes de 2012 a principal cliente da Requerente, representando 88% do volume de facturação da daquela.
- 21- A Requerente recorreu a financiamentos bancários, na forma de contas caucionadas, empréstimos, cartas de crédito, créditos documentários e factoring, uma vez que o recebimento das vendas era posterior à expedição das mercadorias, o que implicava um investimento inicial da sua parte que obrigou ao referido financiamento.
- 22- As despesas incorridas para efeitos da prestação de todos os serviços de *procurement* ou serviços associados à exportação das mercadorias, foram objecto de refacturação à B... .
- 23- A margem de lucro praticada pela Requerente no que se refere aos seus clientes em Angola e, nomeadamente à B..., incluiu a ponderação das seguintes componentes:
- a. custos (fixos) de estrutura da Requerente relacionados com o serviço prestado ao cliente, onde se incluíam, além dos custos directamente relacionados com o desenvolvimento e realização das operações e transacções de venda, os encargos financeiros que resultam do financiamento da sua actividade;
 - b. custo da mercadoria vendida;

c. condições concorrenciais praticadas no mercado angolano.

- 24- A Requerente realizou opções de gestão e adoptou modelos de negócio idênticos relativamente à C... que lhe permitiram assegurar a continuidade da actividade desta última empresa, adiantando os valores necessários para fazer face a despesas comerciais fora de Moçambique.
- 25- Em 2011, a Requerente registou na conta 27213050 – *Outras contas a receber e a pagar – Devedores e credores por acréscimos – Devedores por Acréscimos de Rendimentos – Outros Acréscimos de Rendimentos – Despesas a Debitar*, o montante de €4.720.797,44 relativo a despesas financiadas pela Requerente em nome e por conta da B..., respeitantes a alimentação e viagens, que ainda se mantinham por pagar no exercício de 2012.
- 26- Entre a Requerente e a B... existiam relações especiais, nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alínea d) do CIRC.
- 27- Em 2011, a Requerente, ao mesmo tempo que adiantou os meios financeiros necessários ao pagamento das despesas por conta da B... recorreu a financiamentos bancários suportando os respectivos encargos financeiros.
- 28- A Requerente registou na *conta 27830600 – Outras contas a receber e a pagar – Outros Devedores e Credores – Outras operações com fornecedores*, o montante de €101.837,94, relativo a gastos financeiros por si incorridos na proporção do montante das quantias despendidas pagas por conta da sociedade C..., relacionadas com despesas de contabilidade, contratos de arrendamento e aquisição de viaturas.
- 29- Entre as componentes incluídas na margem de lucro praticada aos clientes em Angola e Moçambique figuraram os encargos financeiros que resultam do financiamento da sua actividade.
- 30- A Requerente foi objecto de um procedimento de inspecção tributária de âmbito geral, com referência ao exercício de 2012, promovido pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, credenciada pela Ordem de Serviço OI2015... .
- 31- Em 20-09-2016, a Requerente foi notificada através do Ofício n.º..., do Projecto de Relatório de Inspeção Tributária, onde eram propostas as seguintes correcções:

Natureza das propostas de correção	Projeto de Relatório	Montante (€)
Despesas a debitar	1.1.1	254.266,49
Despesas a debitar - C...	1.1.2	5.485,09
Gastos de exercícios anteriores	1.1.3	2.495,20
Deslocações e estadas - Avião	1.1.4.1	884.458
Deslocações e estadas - alojamento	1.1.4.2	47.931,85
Depreciações de viaturas ligeiras de passageiros e mistas	1.1.5	10.753,07
Encargos com aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros e mistas	1.1.6	10.000
Perdas por imparidade de contas a receber	1.1.7	4.889.785,15
Insuficiência de estimativa	1.1.8	455.357,26
Multas fiscais	1.1.9	1.761
Outros gastos – diferenças de pagamento/recebimento	1.1.10	40.731,85
Outros gastos - outros	1.1.11	107.638,52
Diferenças de câmbio potenciais	1.1.12	2.232.693,86
Tributação autónoma	1.2	55.452,76
Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas	1.2.1.3.1	45.694,08
Ajudas de custo e compensação por deslocação de viatura própria	1.2.1.3.2	2.666,86
Organização de evento de gastronomia	1.2.1.3.3	7.091,82

32- A Requerente exerceu o seu direito de audição prévia, alegando em suma que:

- as despesas incorridas por conta da B... e da C... estão inseridas no âmbito de uma importante relação comercial entre a Requerente e as referidas sociedades, na medida em que as referidas sociedades representam os maiores Clientes da Requerente e as despesas incorridas por conta das mesmas são essenciais para a manutenção da relação comercial existente;
- não existe qualquer impedimento à dedução dos custos suportados com as deslocações de avião quando realizadas no interesse da sociedade, como foi no caso concreto de acordo com a documentação que foi junta;
- no que se refere às correcções das perdas por imparidade, a Requerente contabilizou como proveito financeiro em 2007, juros relativos ao atraso na liquidação de facturas datadas de 2004, 2005, 2006 e 2007. Tratou-se contudo, de um erro, na medida em que os valores em causa se tratavam de estimativas de juros a receber, que não tinham qualquer suporte contratual e por essa razão, embora contabilizados, não eram devidos;
- No que respeita às alegadas diferenças cambiais potenciais, as referidas diferenças inicialmente detectadas deveram-se a um erro na informação disponibilizada pela Requerente, que, entretanto, procedeu à respectiva rectificação.

33- Em 04-11-2016, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, no qual os Serviços de Inspeção Tributária deram provimento parcial aos argumentos apresentados no direito de audição com referência às correcções do

ponto 1.1.4.1 – deslocação e estadas (avião) no valor de €462.858,00, e provimento total quanto aos argumentos apresentados relativamente à correcção proposta no ponto 1.12 – diferenças de câmbio potenciais no montante de €2.232.693,86, confirmando todas as restantes propostas de correcção efectuadas.

34-Do relatório de inspecção tributária, na parte correspondente à desconsideração da dedutibilidade dos gastos financeiros proporcionais aos montantes das “*despesas a debitar*” às Clientes B... e C..., consta o seguinte:

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 procedimento inspetivo ao exercício de 2011 através da ordem de serviço nº OI2015 No relatório da inspecção da ordem de serviço identificada foi, nos pontos 1.3.1 – *Despesas a debitar* e IX – *Direito de audição*, efetuada uma correcção que culminou na desconsideração como gasto fiscal juros de financiamento obtidos. Transcreve-se a

fundamentação):

"Da análise à conta 27213050 – "OCRP – DCA-DAR-OAR-Despesas a debitar", verifica-se o saldo no montante de € 4 720 797,44. (Ver folhas 60, Anexo I).

Os valores contabilizados na conta estão relacionados com despesas suportadas pelo sujeito passivo, nomeadamente, com alimentação e viagens, por conta da B... e que em 31-12-2011 se encontram por debitar àquela empresa.

No entanto e para suportar as mesmas, o sujeito passivo teve que recorrer a financiamentos bancários, estando a suportar os respetivos juros.

Considerando que a empresa suporta gastos financeiros e que simultaneamente realiza despesas com terceiros dependendo verbas que não respeitam a gastos relacionados com a sua atividade deverão ser corrigidos proporcionalmente os juros dos financiamentos obtidos.

Pelo exposto e dado que as despesas suportadas pelo sujeito passivo não são indispensáveis para o exercício da atividade, vão ser efetuadas correções aos gastos financeiros na proporção do valor suportado pelo sujeito passivo por conta da B... nos termos do artigo 23º do GIRC, considerando os requisitos subjacentes a esta norma já referidos no ponto 1.2.3 do presente relatório.

O método utilizado para efeitos de imputação dos encargos financeiros ao valor de € 4.720.797,44 é um método indireto, dado que, face ao número de empréstimos bancários que o sujeito passivo possui, não é possível imputar especificamente determinado financiamento bancário aos gastos suportados.

Os valores do Ativo e encargos bancários foram apurados com base na declaração anual (Ver folhas 61, Anexo I).

Pelo que, os encargos financeiros não aceites fiscalmente foram apurados de acordo com o quadro a seguir mencionado.

Designação		Valor	Cód. I
Total Ativo	1	125.318.359,00 €	Total Ativo dado pelo BS
Total empréstimos Bancários	2	63.211.864,29 €	Valor da BS
Financiamentos Bancários	3	5.361.056,62 €	09101010
Outros Financiamentos	4	4.734,50 €	09101030
Financiamentos Bancários	5	-78.880,11 €	09101010
Outros não especificados	6	1.460.088,16 €	09900000
Despesas bancárias	7	651.093,99 €	66120301
Total encargos bancários	8	3.672.631,61 €	0-3-410107
Despesas suportadas	9	4.720.797,44 €	37213010
Parte Imp. Bens. Imputada Despesas	10	2.612.654,13 €	10-05-201
Parte Juros não aceites	11	204.830,33 €	11-10-002

No ano de 2012, a conta *27213050 – Outras contas a receber e a pagar (OCRP) – Devedores e credores por acréscimos (DAC) – Devedores por acréscimo de rendimentos (DAR) – Outros acréscimos de rendimentos – Despesas a debitar' apresenta um saldo devedor de 6.618.671,12 €, conforme extrato de conta que se anexa a Página 3 do Anexo II, e que se transcreve:

Data	Nº documento	Descrição	Débito	Crédito	Saldo
01-01-2012		Abertura	4.720.797,44 €	- €	4.720.797,44 €
31-12-2012	2012-12-31	Doc conta razão	1.788.933,12 €	- €	6.509.730,56 €
31-12-2012	2012-12-31	Doc conta razão	- €	1.788.933,12 €	4.720.797,44 €
31-12-2012	2012-12-31	Doc conta razão	1.897.873,68 €	- €	6.618.671,12 €
Total geral			8.407.604,24 €	1.788.933,12 €	6.618.671,12 €

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

Nº documento	Débito	Crédito	Valor
2012-12-31		21613000	1.929.125,65 €
2012-12-31		21613000	994.323,27 €
2012-12-31		22613000	1.007.517,05 €
2012-12-31	25600000		845.935,98 €
2012-12-31	25600000		234.870,44 €
2012-12-31	27832000		958.553,59 €
2012-12-31	41420000		59.611,84 €
2012-12-31	22613000		43.061,00 €
2012-12-31	27213050		1.788.933,12 €
2012-12-31		78809082	2.142.032,85 €
2012-12-31		27213050	1.788.933,12 €
2012-12-31	68809082		3.930.965,97 €
2012-12-31	27213050	78106080	1.897.873,68 €

Legenda:

21613000 – Contas a pagar e a receber (CPR) – Clientes - Diferenças cambiais potenciais – Empresas subsidiárias

22613000 – CPR – Fornecedores – Diferenças cambiais potenciais – Outros mercados

25600000 – CPR – Financiamentos obtidos – Instituições de crédito e sociedades financeiras – Empréstimos bancários – Diferenças de câmbio

27213050 – Outras contas a receber e a pagar (OCRP) – Devedores e credores por acréscimos – Devedores por acréscimo de rendimentos – Outros acréscimos de rendimentos – Despesas a debitar

27832000 – OCRP – Outros devedores e credores – Devedores e credores diversos – Diferenças de câmbio potenciais

Empréstimos concedidos

68809082 – Gastos – Outros gastos e perdas – Diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais

78108080 – Rendimentos (R) – Outros rendimentos e ganhos (ORG) – Rendimentos suplementares – Outros rendimentos suplementares – Restantes rendimentos suplementares

78809082 – R – ORG – Diferenças de câmbio favoráveis potenciais

Verifica-se assim, da análise aos movimentos contabilísticos efetuados na conta "27213050 – OCRP – DCA – DAR – Outros acréscimos de rendimentos – Despesas a debitar", que:

- Não existe qualquer movimento que diminua o montante das despesas a debitar;
- O valor que acresce ao saldo inicial respeita a uma estimativa de acréscimo de proveitos.

III.1.1.1.2. Enquadramento jurídico-fiscal

O Código de IRC estabelece no n.º 1 do artigo 23.º 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 (...)."

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 no ano transato, a empresa, para poder efetuar aquelas despesas, teve de recorrer a financiamentos bancários e suportar os respetivos encargos financeiros (juros, despesas bancárias, entre outros), verifica-se que em 2012 o suporte dos encargos financeiros se mantém.

Neste sentido, e atendendo que as despesas suportadas pela A... , por conta da B... , não são indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, não serão aceites, tal como efetuado no ano de 2011, os encargos financeiros suportados no exercício de 2012 em proporção das despesas pagas naquele exercício.

— Para o cálculo dos gastos a desconsiderar será mantido o método indireto adotado no procedimento inspetivo ao exercício de 2011.

Designação	Valor		Observações
		2012	
Total do ativo	1	128.879.508,17 €	Total ativo dado pela IES
Total dos empréstimos bancários	2	72.088.247,15 €	Valor da IES
Financiamentos bancários	3	4.677.893,99 €	68101010
Outros financiamentos	4	310.940,41 €	69101080
Financiamentos bancários	5	283.560,20 €	69801010
Outros não especificados	6	1.165.602,02 €	69808020
Despesas bancárias	7	503.572,12 €	68120301
Total encargos bancários	8	6.941.568,74 €	8 = 3+4+5+6+7
Despesas suportadas	9	4.720.797,44 €	27830600
Parte de empréstimos bancários imputado às despesas	10	2.640.558,52 €	10=(8 x 2) / 1
Parte de juros não aceites	11	254.266,49 €	11 = (10 x 8) / 2

Legenda:

~~27836000 – OGRP – Outros devedores e credores – Devedores e credores diversos – Outras operações com fornecedores~~
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 254.266,49 € 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 8.498.487,84 € conforme se pode verificar no balancete analítico antes de apuramento de resultado (Anexo III).

No intuito de validar aquele montante, e com base no extrato da conta (Página 3 do Anexo IV), foram analisados os documentos de valor mais significativo destacando-se os seguintes:

- I. Documento nº _____ de 08-10-2012 que respeita a transferência bancária, no valor de 33.356,50 € (43.200 USD), a favor de E... com descritivo de transferência sem despesas para o beneficiário (Páginas 5 a 8 do Anexo IV):

- ii. Documento nº _____ de 21-12-2012 que respeita a transferência bancária, no valor de 34.431,60 € (45.608,10 USD), a favor de F... (Moçambique) relativamente à fatura pro-forma nº 121218HH1 para aquisição de uma viatura High Ride 4x4 6AT Diesel (Páginas 9 a 18 do Anexo IV);
- iii. Documento nº _____ de 21-12-2012 que respeita a transferência bancária, no valor de 2.694,84 €, a favor de G... para pagamento de fatura nº 815-SED (Páginas 19 a 26 do Anexo IV);
- iv. Documento nº _____ de 06-11-2012 que respeita a transferência bancária, no valor de 31.200 €, a favor de H... para pagamento de renda de imóvel sito em Maputo (Páginas 27 a 39 do Anexo IV).

Com respeito ao assunto em análise, foi o sujeito passivo, em 07-04-2016 notificado na pessoa do seu procurador – Dr. I... – para identificar a que título o pagamento foi efetuado, se os montantes foram redebitados conforme Páginas 3 e 4 do Anexo V.

Na resposta, que se anexa a Páginas 13 a 33 do Anexo V, é referido, para os quatro documentos, que:

**Pagamento efetuado pela Requerente por conta da sociedade C... Lda (sociedade residente em Moçambique).*

A sociedade C... Lda tem por principal atividade a distribuição de produtos – no mercado de Moçambique – que são fabricados pela sociedade B... a saber, a principal Cliente da Requerente (este cliente representou no exercício de 2011 mais de 88% do volume de faturação da Requerente).

Nesse sentido, o crédito da Requerente sobre a C... Lda será pago pela B... caso aquela sociedade não consiga efetuar o reembolso da quantia em causa.

*Este custo foi contabilizado pela Requerente como saída de meios monetários por contrapartida de uma conta de ativo**

Contabilmente os documentos movimentaram as seguintes contas:

Nº documento	Débito	Crédito	Valor
2012-10-08	27830600	12201022	33.356,50 €
2012-11-06	27830600	12105012	31.200,00 €
2012-12-21	27830600	12205022	34.431,60 €
2012-12-21	27830600	121205012	2.849,84 €

Legenda:

12105012 – Depósitos à ordem – EUR 00332

12201022 – Depósitos à ordem – USD

12205022 – Depósitos à ordem – USD 063324

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 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 (...)."

III.1.1.2.3. Correção proposta

Conforme foi descrito, a A... efetuou pagamentos por conta da empresa C... relacionados com despesas de contabilidade, contratos de arrendamento e aquisição de viaturas.

A atividade da A... compreende o comércio por grosso de produtos alimentares sendo que, para o seu exercício a empresa recorre a financiamentos suportando os respetivos gastos de financiamento (juros e outras despesas bancárias).

Assim verifica-se que a empresa está a despendar fundos para suportar despesas que nada têm a ver com a atividade da empresa, não sendo por isso indispensáveis conforme determina o artigo 23º do CIRC.

Neste sentido, 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:

Designação		Valor	Observações
		2012	
Total do ativo	1	128.879.508,17 €	Total ativo dado pela IES
Total dos empréstimos bancários	2	72.098.247,15 €	Valor da IES
Financiamentos bancários	3	4.677.893,99 €	69101010
Outros financiamentos	4	310.940,41 €	69101080
Financiamentos bancários	5	283.550,20 €	69801010
Outros não especificados	6	1.165.602,02 €	69808020
Despesas bancárias	7	503.572,12 €	68120301
Total encargos bancários	8	5.941.068,74 €	8 = 3+4+5+6+7
Despesas suportadas	9	101.837,94 €	27830600
Parte de empréstimos bancários imputado às despesas	10	55.952,65 €	10=(9 x 2) / 1
Parte de juros não aceites	11	5.485,09 €	11 = (10 x 8) / 2

Legenda:

27830600 – 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 5.485,09 € vai ser acrescido no campo 752 do quadro 07 da modelo 22.

35-A Requerente foi notificada da liquidação de IRC n.º 2016..., assim como das liquidações de juros compensatórios n.º 2016..., 2016..., 2016... e 2016... e da demonstração de acerto de contas n.º 2016..., no valor total de €2.170.721,04.

36-Em 23-12-2016, a Requerente procedeu ao pagamento prestacional do montante apurado, ao abrigo do Programa Especial de Redução de Endividamento ao Estado (PERES).

37-A Requerente apresentou reclamação graciosa tendo por objecto o referido acto de liquidação adicional de IRC.

A.2. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão, não existem factos que devam considerar-se como não provados.

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, e as declarações de parte produzidas, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “o valor probatório do relatório da inspecção tributária

¹ Disponível em www.dgsi.pt, tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

(...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas”.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

i. da excepção

Começa a Requerida por suscitar, como questão prévia ao conhecimento do mérito da causa, a caducidade do direito à acção, porquanto, do seu ponto de vista, resultando, clara e inequivocamente do requerimento inicial, a impugnação directa do acto de liquidação de IRC n.º 2016... e respectivos juros compensatórios, deve o pedido formulado (conducente à declaração de ilegalidade do acto e, consequentemente à sua anulação proporcional) ser declarado improcedente, por intempestivo e, consequentemente, ser a entidade demandada absolvida da instância, nos termos da alínea e), do n.º 1, do artigo 278.º do Código de Processo Civil vigente, aplicável *ex vi* artigo 29º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

A posição da Requerida assenta no entendimento de que a Requerente deveria ter identificado como objecto da pronúncia arbitral o acto de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada.

Ressalvado o devido respeito, entende-se não assistir, nesta matéria, razão à Requerida. De facto, e desde logo, necessariamente que o pedido de declaração de ilegalidade do acto de liquidação, tem subjacente, a declaração de ilegalidade de todos os actos subsequentes² e cuja validade seja afectada por aquela declaração, onde se inclui, obviamente, o acto de indeferimento da reclamação graciosa.

² Não obstante terem sido retirados do elenco dos actos nulos, que constava do artigo 133.º/1 e 2/i) do antigo CPA, dever-os actos consequentes que forem desconformes com a sentença proferida em processo impugnatório, conforme resulta, para além do mais, do artigo 179.º/2 do CPTA vigente, estando ainda abrangida pela obrigação de reconstituição da legalidade, imposto pelo artigo 100.º da LGT.

Aliás, e de resto, na parte relativa ao indeferimento, e na medida em que não estejam em causa vícios do próprio acto de decisão da reclamação graciosa/recurso hierárquico, ou do respectivo procedimento, aquele acto será meramente confirmativo, e, como tal, irrecorrível em si mesmo.

Por outro lado, e como tem sido reconhecido pela jurisprudência nacional, se, em casos como o dos autos, o objecto imediato do processo é o acto de decisão da reclamação graciosa/recurso hierárquico, o seu objecto mediato será o próprio acto primário de liquidação³.

Esta situação, de resto, é perfeitamente clara no contencioso administrativo, como resulta do artigo 50.º/1 do CPTA, devidamente conjugado com o artigo 59.º/4 do mesmo Código. Também o regime do contencioso arbitral tributário corrobora este entendimento, já que o artigo 2.º do RJAT, toma como referente da competência dos tribunais arbitrais, os actos primários⁴, sendo os actos secundários relevantes como referentes da tempestividade da pretensão impugnatória, como resulta do artigo 10.º/1/a) daquele Regime, onde se impõe que os pedidos de constituição de tribunal arbitral sejam apresentados no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.º 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Ou seja, em suma e em bom rigor, a pretensão da Requerente foi correctamente formulada, já que se reporta à al. a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT (acto de liquidação), e foi apresentada dentro do prazo fixado pela al. a) do n.º 1 do artigo 10.º do mesmo diploma (90 dias contados a partir da decisão da reclamação graciosa)⁵.

Deve, deste modo, improceder a excepção da caducidade do direito de acção, invocada pela Requerida.

b. do fundo da causa

³ Neste sentido, cfr., por exemplo, o Ac. do STA de 16-11-2011, proferido no processo 0723/11, e disponível em www.dgsi.pt, em cujo sumário se pode ler: “A impugnação judicial de indeferimento de reclamação graciosa tem por objeto imediato a decisão da reclamação e por objeto mediato os vícios imputados ao ato de liquidação.”

⁴ Cfr. artigo 2.º/1/a): “actos de liquidação de tributos, de autoliquidação,...”

⁵ Cfr., neste sentido, Carla Castelo Trindade, “Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - Anotado”, Almedina, 2016, pp. 69 e ss. e 241 e ss.

Conforme a própria Requerida reconhece⁶, a questão essencial suscitada nos presentes autos é a de apurar se a Requerente “*suportou gastos financeiros em excesso, na medida em que estão associados a financiamentos obtidos junto de terceiros não aplicados na própria exploração ou na actividade desenvolvida*”, em violação do disposto no art.º 23.º do CIRC aplicável.

A mesma questão jurídica, relativamente ao exercício de 2013, foi apreciada e decidida no processo arbitral 621/2017-T do CAAD, onde se apreciou, ainda o fundamento não invocado pela Autoridade Tributária e Aduaneira na fundamentação dos actos tributários ora em apreço, relativamente ao facto de não se incluir no objecto social da Requerente a concessão de financiamentos⁷.

Relativamente à questão que se coloca também nos presentes autos, entendeu aquela decisão que o modelo de negócio da Requerente, incluía 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, e que a Requerente, ao possibilitar aos seus clientes desenvolverem essas actividades, incrementa os seus negócios com eles.

Julgou-se também naquela decisão 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 conexionados com a actividade da Requerente, sendo pagamentos efectuados com *business purpose*, necessário e suficiente para a dedutibilidade dos gastos, e que 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.

Relativamente à circunstância, também ali invocada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, de que “*não existe qualquer remuneração subjacente à dilação no pagamento das despesas suportadas em nome*” dos clientes da Requerente, considerou a supra citada decisão que a Autoridade Tributária não identificou qualquer concreto financiamento que

⁶ Cfr. art.º 10. da resposta.

⁷ Com efeito, no RIT apreciado no referido processo arbitral 621/2017T, constava que “*atendendo que não faz parte do objeto social da A... a concessão de financiamentos, (...) vão ser efetuadas correções aos gastos financeiros na proporção do valor suportado pelo sujeito passivo por conta da C*”.

tivesse sido especificamente obtido para assegurar o pagamento das despesas pagas por conta dos seus clientes, baseando as correcções efectuadas num método indirecto.

Considerou-se ainda resultar da prova produzida, ali com aqui⁸, que a globalidade dos encargos com financiamentos foram repercutidos na facturação e que estaria fora dos limites da razoabilidade exigir como requisito de prova da repercussão na facturação dos gastos de natureza geral a especificação em cada factura das percentagens de cada um desses tipos de gastos que proporcionalmente estivessem afectas a cada operação.

Concluiu-se, então, na citada decisão que nos preços das mercadorias e serviços prestados pela Requerente às suas clientes estava incluída a remuneração desses gastos de natureza geral da actividade da Requerente, em que se incluem os encargos com financiamentos, pelo que a liquidação ali impugnada enfermava 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.º1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável, por força do disposto no artigo 2.º, alínea c) da LGT.

Na referida decisão foi elaborado uma declaração de voto de vencido, que incidiu, essencialmente, sobre a questão de não se incluir no objecto social da Requerente a concessão de financiamentos, questão essa que, como se viu, não está em causa na presente acção arbitral.

Relativamente à matéria relevante para a presente decisão, julgou o Ilustre árbitro vencido no processo arbitral 621/2017T que a Requerente não logrou demonstrar a ligação entre os encargos suportados e os proveitos.

Ressalvado o muito respeito por esta opinião, subscreve-se, aqui, no essencial, o entendimento que fez vencimento naquele mesmo processo arbitral, acima descrito, julgando-se, em suma, que os gastos em questão, desconsiderados pela AT, foram incorridos com um propósito empresarial, evidenciado pelo contexto específico do relacionamento da Requerente com os concretos clientes em questão.

De resto, a acolher-se a posição sustentada pela AT, chegar-se-ia, no limite, a que qualquer empresa que facturasse aos seus clientes, por exemplo, a 90, 120 ou 180 dias, e

⁸ Sendo, inclusive, isso mesmo reconhecido pela própria Requerida, que no ponto 9. das suas alegações, refere que “*Resulta quer da prova documental carreada para os autos, quer da inquirição da testemunha D... que (...) A margem de lucro praticada abarca já eventuais despesas que possam ocorrer*”.

suportasse encargos financeiros, se visse penalizada por praticar essa (tradicional, em muitos sectores) política comercial, vendo desconsiderados parte daqueles encargos por, supostamente, corresponderem a financiamentos não remunerados aos seus clientes.

Tudo isto acaba, aparentemente, por ser compreendido pela própria Requerida, que não só reconhece que as despesas suportadas pela Requerente não directamente relacionadas com a venda de mercadorias e serviços, integram despesas feitas por conta do cliente⁹, que são, evidentemente, ainda gastos com propósito empresarial, como acaba por referir¹⁰ que os encargos desconsiderados “*resultam das relações especiais existentes*” entre a Requerente e os clientes em causa, e que é por isso “*ao invés de beneficiarem a sua actividade e o respectivo interesse empresarial, aproveitam àquela entidade ou a pessoas ligadas à mesma.*”.

Ora, é precisamente esta a situação apreciada no Acórdão do STA de 21-09-2016, proferido no processo 0571/13, onde se pode ler que:

“Na verdade, para dar cabal resposta à questão suscitada há que distinguir dois planos: o da relevância dos custos em causa e seu enquadramento no conceito de indispensabilidade ligado ao artº 23º do CIRC e o da sua relação com os preços de transferência.

Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa e Tomás de Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário.

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos é que deverão ser desconsiderados. (...)

Ora, deste ponto de vista, tendo em conta aquele conceito (amplo) de indispensabilidade do artigo 23.º do CIRC, estes custos terão sempre de ser considerados indispensáveis à

⁹ Cfr. Ponto 9. das alegações da Requerida.

¹⁰ Cfr. art.º 64. da resposta.

obtenção dos proveitos, uma vez que estamos perante uma actividade produtiva relacionada com a obtenção dos lucros, e com a venda dos produtos da recorrente.

A tese da Administração Fiscal segundo a qual não estavam devidamente justificados os custos das vendas da sucursal à sede, bem como os decorrentes da imputação dos gastos gerais administrativos da sede à sucursal, não se comprovando a sua indispensabilidade, não pode, pois, obter provimento.

Questão bem diversa é já a da relação de tais custos com os preços de transferência.

Como já se referiu a expressão "preço de transferência" traduz-se, no preço fixado por um determinado sujeito passivo quando vende ou compra bens, ou partilha recursos com uma pessoa com quem tenha relações especiais. Nessas situações, os preços utilizados podem não corresponder aos preços de mercado, ou seja, aos preços negociados livremente.

A correcção desses preços de transferência, no sentido de evitar que outros países obtenham uma parte do rendimento que foi gerado no seu território, tem como referência os preços que teriam sido fixados por empresas sem uma relação especial, actuando de forma independente.

Por isso, no caso vertente, não estava em causa saber da indispensabilidade dos custos não admitidos pela administração, mas sim esclarecer se tais custos, face ao que normalmente é corrente no mercado perante transacções equivalentes, seriam excessivos ou ficariam aquém do que é normalmente praticado.

Só uma actuação da Administração Fiscal neste sentido permitiria, eventualmente, ajustar o lucro da recorrente.

No caso em apreço, porém, a Administração Fiscal acabou por invocar, como suporte legal das liquidações impugnadas, o regime do artº 23º do CIRC, e o preceituado nos ns. 2 e 3 do artº 49º do CIRC, numa situação em que tais disposições não eram aplicáveis, pelo que as liquidações sindicadas padecem, também aqui, de erro nos pressupostos de direito.”

A doutrina exposta foi reiterada no Acórdão do mesmo Alto Tribunal de 27-06-2018, onde também se pode ler que:

“Na verdade, para dar cabal resposta à questão suscitada há que distinguir dois planos: o da relevância dos custos em causa e seu enquadramento no conceito de indispensabilidade ligado ao artº 23º do CIRC e o da sua admissibilidade à luz do regime dos preços de transferência (artº 58º do CIRC, na redacção então em vigor).

Quanto à indispensabilidade dos custos, como vem afirmando a doutrina de referência (António Moura Portugal, A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa e Tomás de Castro Tavares, Da Relação de Dependência Parcial entre a Contabilidade e o Direito Fiscal na Determinação do Rendimento Tributável das Pessoas Colectivas, Ciência e Técnica Fiscal n.º 396, págs. 7 a 180) e também a mais significativa jurisprudência, o conceito a que se reporta o artº 23º do CIRC tem sido ligado aos custos incorridos no interesse da empresa ou suportado no âmbito das actividades decorrentes ao seu escopo societário.

Só quando os custos resultarem de decisões que não preencham tais requisitos, nomeadamente quando não apresentem qualquer afinidade com a actividade da sociedade, é que deverão ser desconsiderados.

Como ficou exarado no Acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 28.06.2017, proferido no recurso 627/16, «no entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindicat a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

Assim, um custo ou perda será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, 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, e a AT apenas pode desconsiderar os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos)» - neste sentido vide também os Acórdãos Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Novembro de 2011, recurso n.º 107/11, e de 24.09.2014, recurso 779/12.

Ora, deste ponto de vista, tendo em conta aquele conceito (amplo) de indispensabilidade do artigo 23.º do CIRC, e ponderando que ao caso dos autos ainda não era aplicável o disposto no nº 7 daquele normativo, introduzido na redacção da Lei 32-B/2002 de 30 de Dezembro, os custos em causa terão sempre de ser considerados indispensáveis à obtenção dos proveitos, uma vez que se inscrevem no âmbito da actividade da recorrente.

Questão bem diversa é já a da relação de tais custos com os preços de transferência.

A expressão "preço de transferência" traduz-se, como sublinha João Sérgio Ribeiro (João Sérgio Ribeiro, Tributação Presuntiva do Rendimento, col. Teses, ed. Almedina, pag. 394.), «no preço fixado por um determinado sujeito passivo quando vende ou compra bens, ou partilha recursos com uma pessoa com quem tenha relações especiais. Nessas situações, os preços utilizados podem não corresponder aos preços de mercado, ou seja, aos preços negociados livremente».

A correcção desses preços de transferência, no sentido de evitar a manipulação dos preços com o intuito de transferir rendimentos (sob a forma de lucro, por exemplo) de um sujeito passivo para outro, tem como referência os preços que teriam sido fixados por entidades sem uma relação especial, actuando de forma independente.

Por isso, no caso vertente, não estava em causa saber da indispensabilidade dos custos não admitidos pela administração, mas sim esclarecer se tais custos, face ao que normalmente é corrente no mercado perante transacções equivalentes, seriam excessivos ou ficariam aquém do é normalmente praticado.

Só uma actuação da Administração Fiscal neste sentido permitiria, eventualmente, ajustar os custos da recorrente.

No caso em apreço, porém, a Administração Fiscal acabou por invocar apenas, como suporte legal das liquidações impugnadas, o regime do artº 23º do CIRC, numa situação em que, como se viu, não ocorre violação tal disposição, pelo que as liquidações sindicadas padecem de erro nos pressupostos de direito.”

Situação análoga ocorre no caso *sub iudice*. A Requerente, não quedam dúvidas ao Tribunal a esse respeito, suportou os gastos assinalados pela AT no quadro e por causa das relações comerciais que mantinha com as suas clientes em causa, e nos seus preços – a própria Requerida, como se viu, reconhece-o – reflectia os custos decorrentes no atraso do reembolso dos gastos que suportou.

Eventualmente, e como também nota a Requerida, tais operações poderão ter ocorrido por causa das relações especiais existentes entre as envolvidas, e, até, em condições distintas, em prejuízo da Requerente, daquelas que seriam acordadas entre entidades independentes.

Contudo, e como aponta a jurisprudência citada, a sede própria para enquadrar fiscalmente tais eventuais circunstâncias, situa-se no regime dos preços de transferência, e não, como fez a AT, no regime da necessidade dos gastos para a obtenção dos ganhos ou manutenção da fonte produtora.

Ao aplicar tal regime, sem que se verifiquem os respectivos pressupostos, incorreram as correcções operadas e ora contestadas pela Requerente, em erro de facto, e consequente erro de direito, devendo, por isso, ser anuladas, e procedendo, na mesma medida, o pedido arbitral formulado.

*

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta os actos tributários anulados é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que os praticou, indevidamente, por sua iniciativa.

Tem, pois, direito a ser reembolsada a Requerente da quantia que pagou (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) por força dos actos anulados e, ainda, a ser indemnizada pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela AT, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

*

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar integralmente procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., a demonstração de acerto de contas n.º 2016... e as liquidações de juros compensatórios n.º 2016..., n.º 2016..., n.º 2016... e n.º 2016..., referentes ao exercício de 2012 da Requerente, na parte relativa às correcções incidentes

sobre "Despesas a debitar" (no montante de € 254.266,49 [Ponto 1.1.1 do RIT] e no montante de € 5.485,09 [Ponto 1.1.2 do RIT]), bem como da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que teve aquelas correcções, e o imposto com base nelas liquidado, como objecto;

- b) Condenar a AT na devolução do montante de imposto indevidamente pago, e no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos acima indicados;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 90.247,40, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.754,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Outubro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Mariana Vargas)

O Árbitro Vogal

(Manuel Alberto Soares)