

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 322/2014-T**

**Tema: IRC – dedutibilidade de encargos**

## **Processo n.º 322/2014-T**

### **I – Relatório**

**1.1.** A, contribuinte n.º ..., com sede na ..., n.º ..., ... (doravante designada por «requerente»), tendo sido notificada do indeferimento da reclamação graciosa interposta de liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios, referente ao ano de 2009, apresentou, em 5/4/2014, um pedido de constituição de tribunal arbitral e de pronúncia arbitral, nos termos do disposto no artigo 10.º do Dec.-Lei n.º 10/2011, de 20/1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante somente designado por «RJAT»), e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22/3, em que é requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), tendo em vista "a anulação do acto tributário objecto do presente processo arbitral tributário [liquidação adicional de IRC e respectivos juros compensatórios do ano de 2009, n.º ...69, no valor de €10.489,74]" e a condenação da requerida à devolução do "tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios a computar entre a data do pagamento da quantia referida e a emissão da correspondente nota de crédito a favor da Requerente, conforme estatuído no artigo 43.º da Lei Geral Tributária".

**1.2.** Em 11/6/2014 foi constituído o presente Tribunal Arbitral Singular.

**1.3.** Nos termos do art. 17.º, n.º 1, do RJAT, foi a AT citada, enquanto parte requerida, para apresentar resposta, nos termos do referido artigo, em 1/7/2014. A AT apresentou a sua resposta em 12/9/2014, tendo argumentado no sentido da total improcedência do pedido da requerente.

**1.4.** Por despacho de 11/11/2014, o Tribunal considerou, nos termos do art. 16.º, al. c), do RJAT, ser dispensável a reunião do art. 18.º do RJAT e que o processo estava pronto para decisão. Foi, ainda, fixada a data de 2/12/2014 para a prolação da decisão arbitral.

**1.5.** O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, é materialmente competente, o processo não enferma de vícios que o invalidem e as Partes têm personalidade e capacidade judiciárias, configurando-se legítimas.

## **II – Fundamentação: A Matéria de Facto**

**2.1.** Vem a ora requerente alegar, na sua petição inicial, que: **a)** "não se compreende como é que a existência de relações especiais (n.º 4 do art. 63.º do CIRC) determina, só por si, a desconsideração como encargo dedutível de gastos suportados"; **b)** "a actuação na base da existência de relações especiais e consequente aplicação da disciplina dos preços de transferência nunca deveria determinar a não consideração como encargos dedutíveis de gastos efectivamente suportados, mas antes a consideração de rendimentos apurados em conformidade com o previsto no n.º 2 do art. 63.º do CIRC, sendo certo que a inerente correcção positiva na **A** deveria provocar os ajustamentos correspondentes (correcção negativa) na **B...**"; **c)** "a consideração como encargo dedutível de parte dos gastos financeiros objectivamente suportados e devidamente comprovados a determinada adopção de uma política de concessão de crédito a clientes, embora numa situação de relações especiais, está-se perante uma abusiva intromissão na gestão da sociedade, mediante juízos de oportunidade e conveniência dos referidos gastos"; **d)** "os gastos financeiros suportados e devidamente comprovados com o financiamento bancário foram-no no âmbito específico da actividade operacional da sociedade, não devendo a decisão de conceder maior ou menor prazo de recebimento de créditos sobre clientes ser motivo para a desconsideração, ainda que em parte, dos gastos comprovadamente suportados, como encargos dedutíveis para efeitos fiscais."

**2.2.** Conclui a requerente que deve ser: **a)** "julgado procedente e provado o pedido formulado no presente processo arbitral tributário"; **b)** "anulado o acto tributário objecto do

presente processo arbitral tributário"; c) "condena[da] a Requerida a devolver à Requerente o tributo indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios a computar entre a data do pagamento da quantia referida e a emissão da correspondente nota de crédito a favor da Requerente, conforme estatuído no artigo 43.º da Lei Geral Tributária".

**2.3.** Por seu lado, a AT vem alegar, na sua contestação: **a)** que, "na situação sub judice, sendo os custos correspondentes a encargos financeiros decorrentes da utilização das contas caucionadas, com a finalidade de liberar meios financeiros que permitissem financiar a B..., em virtude do cumprimento tardio e sem lugar a pagamento de juros, [...] tais custos estão directamente relacionados com a actividade da Requerente"; **b)** que "resulta da análise empreendida, designadamente da ponderação dos elementos contabilísticos analisados, que os fluxos financeiros decorrentes dos empréstimos obtidos não foram aplicados no âmbito daquilo a que corresponderá o escopo societário da Requerente, designadamente naquilo que comumente se entende por «exploração», pois que, conforme foi evidenciado, os mesmos tiveram como finalidade libertar meios financeiros para financiar a B..."; **c)** que "a AT verificou que os custos decorrentes da utilização de contas caucionadas não concorreram para a manutenção da fonte produtora da Requerente e, na ausência de demonstração em contrário, retirou-lhes relevância fiscal."; **d)** que "a requerente se limita a arguir, sem provar, nem em sede procedimental, nem no âmbito do presente pedido de pronúncia arbitral, que os financiamentos obtidos foram-no no âmbito específico da actividade operacional da sociedade"; **e)** que "a AT pôs em causa [...] a relevância fiscal de determinados montantes, contabilizados como custos do exercício [cabendo], por isso, à Requerente a prova dessa indispensabilidade. Prova que a requerente não fez"; **f)** que "o facto de [a requerente], durante anos, não exigir os créditos em conta corrente da B... constitui um financiamento à sociedade com a qual tem interesse directo e, recorrendo esta a créditos para as suas necessidades de tesouraria, está inegavelmente a financiar a sua cliente B..., por um lado, e a contabilizar gastos com encargos de financiamento, que não contribuem de forma alguma para a realização dos seus proveitos, por outro. É claro que o não pagamento dos fornecimentos efectuados pela Requerente à B... assume a natureza equivalente à de um financiamento, já que a

Requerente teve de utilizar as suas contas caucionadas, por forma a libertar meios financeiros para financiar a B..., tendo, por isso, incorrido em custos."

Em síntese, a AT sustenta "o presente pedido de pronúncia arbitral [deve] ser julgado improcedente por não provado, e, conseqüentemente, absolvida a Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais conseqüências."

#### **2.4. Consideram-se provados os seguintes factos:**

i) Na seqüência da acção inspectiva, sob a Ordem de Serviço n.º OI..., levada a cabo pelos SIT da DF de ..., foi operada correcção à matéria colectável, em sede de IRC, referente ao exercício de 2009, no montante de €35.815,94.

ii) A requerente intentou a presente acção arbitral para apreciação da legalidade da liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 2009, consubstanciada na Demonstração de Liquidação n.º 2013 ..., com imposto a reembolsar no montante de €130.719,96 - que, após os movimentos de compensação, originou a Nota de Cobrança n.º ..., no valor global, ora em causa, de €10.489,74 (dos quais €998,52 de juros compensatórios).

iii) A ora requerente e a B, S.A. (daqui em diante denominada "B") "têm membros da administração e titulares do capital comuns"; apesar desse facto, a requerente não dispõe de *dossier* dos preços de transferência a que faz referência o art. 63.º, n.º 6, do CIRC (vd. fl. 10 do RIT constante do PAT apenso).

iv) O financiamento da requerente à B, por via de crédito concedido nas relações comerciais, ultrapassava o prazo normalmente fixado para os demais clientes (vd. fl. 14 do RIT constante do PAT apenso).

v) Os custos correspondentes a encargos financeiros decorrentes da utilização das contas caucionadas, com a finalidade de libertar meios financeiros que permitissem

financiar a **B** (em virtude do cumprimento tardio desta e sem lugar a pagamento de juros), não estão directamente relacionados com a actividade da requerente. E foi por essa razão que tais custos não foram considerados como indispensáveis para a realização dos proveitos, nos termos do disposto no art. 23.º do CIRC (vd. fls. 14-16 do RIT). A demonstração da indispensabilidade dos referidos custos não foi feita, nesta sede, pela requerente.

vi) A ora requerente interpôs reclamação graciosa, a qual foi indeferida por despacho datado de 15/1/2014 (tendo este sido notificado à requerente em 20/1/2014).

**2.5.** Não há factos não provados relevantes para a decisão da causa.

### **III – Fundamentação: A Matéria de Direito**

No caso ora em análise, são três as questões de direito controvertidas: **1)** saber se "a existência de relações especiais [...] determin[ou], só por si, a desconsideração como encargo dedutível de gastos suportados", saber se "os custos correspondentes a encargos financeiros decorrentes da utilização das contas caucionadas, com a finalidade de libertar meios financeiros que permitissem financiar a **B**", podiam ser considerados como directamente relacionados com a actividade da requerente e, por último, saber se a avaliação da AT se traduziu numa "abusiva intromissão na gestão da sociedade"; **2)** saber se cabe ao contribuinte, após actuação fundamentada da AT, o ónus da prova da indispensabilidade dos custos em causa; **3)** saber se é devido o pagamento de juros indemnizatórios.

Vejamos, então.

**1 e 2)** Alega a requerente que a existência de relações especiais não deve determinar, só por si, "a desconsideração como encargo dedutível de gastos suportados". Ao invés, e ainda segundo a requerente, "a actuação na base da existência de relações especiais e consequente aplicação da disciplina dos preços de transferência [...] deveria

determinar [...] a consideração de rendimentos apurados em conformidade com o previsto no n.º 2 do art. 63.º do CIRC".

Fica claro, em primeiro lugar, e como reconhece a própria requerente, que a existência de relações especiais é, neste caso, indiscutível. Restará, então, saber se a mesma terá sido, como igualmente alega, a "justificação para a correcção levada a efeito (desconsideração de gastos financeiros)" ou se tal correcção se prende com outras razões.

Ora, como se observa pela leitura dos presentes autos e, nomeadamente, pelo relatório dos SIT, nada permite supor que a constatação da existência de relações especiais tenha sido "a" razão subjacente à tese da AT de que "os fluxos financeiros decorrentes dos empréstimos obtidos não foram aplicados no âmbito daquilo a que corresponderá o escopo societário da Requerente [...], pois que [...] os mesmos tiveram como finalidade libertar meios financeiros para financiar a B...".

Verifica-se, antes, que a AT procedeu à correcção em análise no respeito pelo disposto no art. 23.º do CIRC, i.e., tendo presente que, apesar dessas relações especiais, a verba ora em causa só poderia ser aceite como custo da requerente se os encargos financeiros subjacentes dissessem respeito à actividade desta e nesta tivessem sido aplicados.

A confirmar este raciocínio, leia-se o seguinte excerto do relatório dos SIT, na parte aqui considerada relevante: "o não pagamento dos fornecimentos efectuados pela **A** à **B** assume a natureza equivalente à de um financiamento, tendo desta forma induzido a **A** ao aumento dos seus custos financeiros, na medida em que a **A** teve de utilizar as suas contas caucionadas de forma a libertar meios financeiros para financiar a B.... Obviamente, os custos financeiros decorrentes da utilização das contas caucionadas não concorreram, no seu todo, para a manutenção da fonte produtora da **A**, para a realização dos seus proveitos sujeitos a imposto e não geraram qualquer influxo directo, mensurável e evidente no exercício da sua actividade."

Com efeito, não se descortina como podem os custos relativos a encargos financeiros decorrentes da utilização das contas caucionadas – com o fim de libertar meios financeiros que permitissem financiar a **B** (dado o cumprimento tardio desta e sem lugar a pagamento de juros) – ser considerados como directamente relacionados com a actividade da requerente.

E também não se vislumbra como é que a avaliação realizada pela AT configura "uma abusiva intromissão na gestão da sociedade". É que, como bem refere o seguinte aresto, "são custos fiscalmente dedutíveis todas as despesas que se relacionem directamente com o processo produtivo [...]. [...] [S]ob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que [a] convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecução de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa." (Ac. do STA de 30/11/2011, proc. 107/11).

Ora, foi precisamente isto que sucedeu no caso aqui em análise. A AT apresentou motivos suficientes para poder concluir que os custos não admitidos foram incorridos na prossecução de um outro interesse que não o interesse empresarial da requerente, i.e., de um interesse que escapava ao âmbito da sua actividade operacional; e, com essa fundamentação, a correcção ficou justificada, pelo que cabia agora à requerente, por sua vez, a demonstração da indispensabilidade dos mencionados custos. Verifica-se, contudo, que tal demonstração não foi feita nesta sede.

A este respeito, observe-se, p. ex., o seguinte aresto: "Dispõe [o art. 23.º do CIRC] que se consideram custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. Assim, os custos previstos naquele artigo 23.º têm de respeitar desde logo à própria sociedade contribuinte, isto é, para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a actividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades. A não ser desta forma, como que podia ser imputada a uma

sociedade o exercício da actividade de outra com a qual ela tivesse alguma relação. [As quantias em causa] não estão, pois, directamente relacionadas com qualquer actividade do sujeito passivo inscrita no seu objecto social [...]. Por outro lado, não se trata aqui de juros de capitais alheios aplicados na própria exploração, esses sim previstos como custos na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC. A mera possibilidade de poder vir a ter no futuro ganhos resultantes da aplicação desses capitais na sua associada não determina só por si que tais investimentos possam enquadrar-se no conceito de custos fiscais porque para isso era necessário que tais encargos fossem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora. E tal indispensabilidade está longe, neste caso, de ter sido demonstrada." (Ac. do STA de 7/2/2007, proc. 1046/05).

Observe-se, ainda, agora a respeito do ónus probatório que inegavelmente cabia à ora requerente, o seguinte acórdão: "Só não são indispensáveis «os custos que não tenham relação causal e justificada com a actividade produtiva da empresa», isto é, a indispensabilidade dos gastos fiscais tem de entender-se «como referida à ligação dos custos à actividade desenvolvida pelo contribuinte». É seguro afirmar não recair sobre o contribuinte o ónus probatório da indispensabilidade dos seus custos. Contudo, se a administração tributária/AT, atuando submetida ao princípio da legalidade, fundamentadamente, despoleta a dúvida sobre a relação justificada de uma determinada despesa com a atividade do sujeito passivo, necessária e logicamente, por se encontrar mais habilitado para o efeito, compete a este uma explicação sobre a «congruência económica» da operação, a qual não se cumpre com a alegação abstrata e conclusiva de que a despesa se insere no interesse societário e/ou da existência de relação justificada com a atividade desenvolvida, exigindo-se, sim, que o contribuinte alegue e comprove factos concretos, sindicáveis, capazes de demonstrar a realidade, veracidade, das atuações empresariais provocantes dos gastos registados, em ordem a que, entre o mais, não resulte inviabilizada a função fiscalizadora da AT." (Ac. do TCAS de 27/3/2012, proc. 5312/12).

Conclui-se, pelo acima exposto, que não assiste razão à ora requerente, quer quanto à alegação de que a identificação de relações especiais teria determinado a desconsideração dos gastos em causa (porque os mesmos foram antes desconsiderados à luz do que dispõe o



art. 23.º do CIRC), quer quanto ao ónus da prova da indispensabilidade dos mesmos (porque, após decisão fundamentada da AT, a requerente não fez a demonstração fundamentada, apoiada em factos concretos, de que tais gastos faziam parte da sua actividade operacional).

3) Nos termos do art. 43.º, n.º 1, da LGT, 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.

É, por isso, condição necessária para a atribuição dos referidos juros a demonstração da existência de erro imputável aos serviços. Nesse sentido, vd., por exemplo, os seguintes arestos: "O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do art. 43.º da LGT [...] depende de ter ficado demonstrado no processo que esse acto está afectado por erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à AT." (Ac. do STA de 30/5/2012, proc. 410/12); "O direito a juros indemnizatórios previsto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária pressupõe que no processo se determine que na liquidação «houve erro imputável aos serviços», entendido este como o «erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal»" (Ac. do STA de 10/4/2013, proc. 1215/12).

Ora, não tendo havido, como se nota pela leitura de **1) e 2)**, qualquer erro imputável aos serviços, conclui-se, também, pela improcedência do referido pedido de pagamento de juros indemnizatórios a favor da requerente.

\*\*\*

#### **IV – Decisão**

Em face do *supra* exposto, decide-se:

- Julgar improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, mantendo-se na ordem jurídica o acto tributário de liquidação impugnado, e absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido.

- Julgar improcedente o presente pedido na parte que diz respeito ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor da requerente.

Fixa-se o valor do processo em €10.489,74 (dez mil quatrocentos e oitenta e nove euros e setenta e quatro cêntimos), nos termos do artigo 32.º do CPTA e do artigo 97.º-A do CPPT, aplicáveis por força do que se dispõe no art. 29.º, n.º 1, als. a) e b), do RJAT, e no art. 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

Custas a cargo da requerente, no montante de €918,00 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do RCPAT, dado que o presente pedido foi julgado improcedente, e em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e do disposto no art. 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique.

Lisboa, 2 de Dezembro de 2014.

O Árbitro

(Miguel Patrício)

\*\*\*

*Texto elaborado em computador, nos termos do disposto  
no art. 138.º, n.º 5, do CPC, aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT.  
A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de  
1990.*