

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 320/2018-T

Tema: IRC - Dedutibilidade de Custos, Imparidades, artigos 23.º, 36.º e 45.º do CIRC – Retenção na Fonte, Modelo 21-RFI.

DECISÃO ARBITRAL

Acordam os Árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Árbitro Presidente), Luciano dos Santos Carvalho e Jorge Carita, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral na seguinte

I – RELATÓRIO

1. Em 9 de julho de 2018, **A..., Lda.**, NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ..., no Porto, doravante designada por “Requerente”, solicitou a constituição de tribunal arbitral e procedeu a um pedido de pronúncia arbitral, nos termos das alíneas a) do n.º 1 do artigo 2.º e alínea a) do n.º 1 do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), com vista à declaração de ilegalidade do ato de liquidação proveniente de Retenção na Fonte de Imposto sobre o Rendimento n.º 2016..., de 21.11.2016, no montante de € 115.609,81 (cento e quinze mil, seiscentos e nove euros e oitenta e um cêntimo) e ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2016... de 21.11.2012, no montante de € 6.681,34 (seis mil, seiscentos e oitenta e um euros e trinta e quatro cêntimos), ambos referentes ao exercício de 2012 e respetivos juros compensatórios, tudo no montante global de € 122.368,56 (cento e vinte e dois mil, trezentos e sessenta e oito euros e cinquenta e seis cêntimos), requereu a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, e solicitou, a final, a anulação das liquidações impugnadas e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios.

2. A Requerente é representada, no âmbito dos presentes autos, pelo seu mandatário, Dr. I..., e a Requerida, a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por AT) é representada pelas juristas, Dr.^a B... e Dr.^a C... .

3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo a Requerente procedido à nomeação de árbitro, foram designados pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, os signatários que aceitaram o cargo no prazo legalmente estipulado.

4. O presente tribunal foi constituído no dia 19 de setembro de 2018, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72 A, em Lisboa, conforme comunicação do tribunal arbitral coletivo que se encontra junta aos presentes autos.

5. A Requerida, depois de notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, no dia 25 de outubro de 2018.

6. No dia 7 de novembro de 2018, por despacho, o Tribunal agendou o dia 20 de dezembro de 2018, às 11h30m para a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e inquirição das testemunhas, data essa que foi adiada para o dia 17 de janeiro de 2019, no mesmo horário, em virtude do requerimento apresentado pela Requerente datado de 20 de novembro de 2018, a qual foi novamente adiada para o dia 6 de fevereiro de 2019.

7. No dia 6 de fevereiro de 2019, teve lugar a reunião do artigo 18.º do RJAT, na qual se procedeu à inquirição das testemunhas arroladas pela Requerente. Na referida reunião o Tribunal notificou a Requerente e Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 15 dias, determinou, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, a prorrogação do prazo referido n.º 1 dessa norma, por dois meses, designou o dia 19 de abril de 2019 para o efeito de prolação de decisão arbitral, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, e por último advertiu a Requerente de que deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, e comunicar o mesmo pagamento ao CAAD.

8. Nesta sequência, no dia 22 de fevereiro de 2019, a Requerente apresentou alegações escritas, tendo a Requerida apresentado as suas, no dia 12 de março de 2019.

II. A Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, da seguinte forma:

1. A Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação por via de Retenção na fonte de Imposto sobre o Rendimento n.º 2016..., de 21.11.2016, no montante de € 115.609,81 (cento e quinze mil, seiscentos e nove euros e oitenta e um cêntimo) e ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) n.º 2016..., de 21.11.2012, no montante de € 6.681,34 (seis mil, seiscentos e oitenta e um euros e trinta e quatro cêntimos), ambos referentes ao exercício de 2012 e respetivos juros compensatórios, tudo no montante global de € 122.368,56 (cento e vinte e dois mil, trezentos e sessenta e oito euros e cinquenta e seis cêntimos), a anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, e solicitou, a final, a anulação das liquidações impugnadas e o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, no seguinte:

a) Invoca a Requerente o VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI, NOMEADAMENTE DO ARTIGO 23.º DO CÓDIGO DO IRC RESPEITANTE À DEDUTIBILIDADE DOS GASTOS ASSOCIADOS A ENCARGOS FINANCEIROS, por entender que « [a] *inspeção refere que “no apuramento dos resultados líquido e fiscal de 2012, a Requerente deduziu gastos com encargos financeiros num total de € 230.419,22 que não podem ser legalmente aceites, uma vez que, os juros relativos ao empréstimo obtido da D... (empresa mãe), no montante total de € 2.700.000,12 ascendem a € 404.300,77, valor que corresponde a uma taxa de juro médio dos empréstimos obtidos de cerca de 14,88%. A inspeção não atendeu ao facto de que os juros em causa não se reportarem apenas ao empréstimo mas também a juros relativos ao atraso no pagamento de faturas».*

b) Com efeito, esclarece a Requerente que «[o] *valor que se encontra reconhecido na conta “2661-Acionistas/Sócios-D...”*, é apenas relativo ao mútuo prestado pela D... à Requerente» sendo o seu «(...) *principal fornecedor (...)*, pelo que emite faturas respeitantes aos diversos fornecimentos.» Mais referindo que «[q]uando a Requerente se atrasava no pagamento das faturas, a D... *cobrava os respetivos juros, daí que o valor constante da conta 22 se reporta igualmente a valores cobrados pelo atraso no pagamento do fornecimento de material pela D... à Requerente de faturas ainda não pagas.»*

c) Refere, quanto a este aspeto que *«existem dois tipos de juros cobrados pela D... à Requerente: - o valor dos juros do contrato mútuo; e o montante de juros cobrados pelo atraso no pagamento das faturas. Desta forma, para que seja apurada a taxa média dos encargos financeiros assumidos pela Requerente, é necessário verificar (i) que juros configuram a remuneração dos contratos de mútuo suportados, desconsiderando o valor dos juros comerciais, e (ii) dentro daqueles, qual o valor em dívida no final de cada mês. Apenas desta forma se consegue apurar a taxa de juros paga mensalmente pela Requerente à D..., relativamente aos contratos de mútuo celebrados, os quais não podem ser misturados com os juros de atraso no pagamento das faturas.»*

d) Continua a Requerente esclarecendo que *«o valor relativo ao mútuo prestado pela D... à Requerente durante todo o exercício teve o valor constante de \$ 3.313.170,00, sendo que, durante 2012, não houve qualquer amortização, ou reforço do mútuo prestado. A Requerente obteve financiamento no valor de € 2.700.000,12, bem como o valor que se encontra registado na 251-“Financiamentos obtidos” de € 16.297,67. Desta forma, no exercício de 2012, a Requerente apenas obteve financiamento no valor global de € 2.716.29,12. Posto isto, importa agora analisar os juros suportados pela Requerente em 2012, e a sua proveniência. (...) Importa analisar o teor dos juros que se encontram registados na conta 69113111 – Juros Financiamento obtidos, uma vez que ocorreu um erro no registo contabilístico deste valor. De facto, na referida conta 69113111, estão registados os juros relacionados com o mútuo prestado pela D... à Requerente, bem como os juros relacionados com a falta de pagamento de faturas derivadas das relações comerciais entre as duas entidades.»*

e) Acrescenta a Requerente que *«[a] inspeção, e apenas com base nas faturas emitidas mensalmente pela D... à Requerente no exercício de 2012, concluiu que foi pago o valor global de € 395.287,19. Porém, (...) as faturas mensais da D... eram da totalidade dos juros (faturas em atraso, bem como juros relacionados com o mútuo). Desta forma, é imperioso distinguir entre os valores que se encontram reconhecido na referida conta(...)». Assim, menciona a Requerente que «[n]o exercício de 2012, os valores pagos pela Requerente à D..., decompõem-se da seguinte forma:*

<i>Período</i>	<i>Valor Global (€)</i>	<i>Juros-Mútuo (€)</i>	<i>Juros-Faturas em atraso (€)</i>	<i>Documento n.º</i>
<i>Jan-12</i>	<i>33.477,44</i>	<i>7.235,89</i>	<i>26.241,55</i>	<i>4</i>
<i>Fev-12</i>	<i>31.769,32</i>	<i>6.769,06</i>	<i>25.000,26</i>	<i>5</i>
<i>Mar-12</i>	<i>32.513,74</i>	<i>7.235,89</i>	<i>25.277,85</i>	<i>6</i>
<i>Abril-12</i>	<i>31.196,55</i>	<i>7.002,47</i>	<i>24.194,08</i>	<i>7</i>
<i>Maio-12</i>	<i>32.067,32</i>	<i>7.235,89</i>	<i>24.831,43</i>	<i>8</i>
<i>Junho-12</i>	<i>30.548,31</i>	<i>7.002,47</i>	<i>23.545,84</i>	<i>9</i>
<i>Julho-12</i>	<i>33.963,28</i>	<i>7.681,18</i>	<i>26.282,10</i>	<i>10</i>
<i>Agosto-12</i>	<i>34.675,75</i>	<i>7.681,18</i>	<i>26.994,57</i>	<i>11</i>
<i>Setembro-12</i>	<i>33.494,32</i>	<i>7.433,39</i>	<i>26.060,93</i>	<i>12</i>
<i>Outubro-12</i>	<i>34.534,23</i>	<i>7.681,18</i>	<i>26.853,05</i>	<i>13</i>
<i>Novembro-12</i>	<i>33.474,72</i>	<i>7.433,39</i>	<i>26.041,33</i>	<i>14</i>
<i>Dezembro-12</i>	<i>33.572,21</i>	<i>7.681,18</i>	<i>25.891,03</i>	<i>15</i>
<i>Total</i>	<i>395.287,19</i> €	<i>88.073,17</i>	<i>307.214,02</i>	

f) Continuando a Requerente no sentido de que «[a]ssim, no exercício de 2012, a Requerente suportou pelo mútuo celebrado com a D..., juros no valor de € 88.073,17, e não o montante de € 395.197,19.» Sendo, «[a] taxa dos juros suportados pela Requerente com o mútuo celebrado com a D... no exercício de 3,50% e não de 14,88%.».

g) Afere, ainda, a Requerente que, enquanto detentora da totalidade do capital social da sociedade E..., Lda, lhe concedeu um mútuo, face à falta de meios financeiros desta para pagamento de diversas despesas. Mútuo esse concedido pela Requerente «[t]endo em conta o

interesse que tal investimento acarretava para a E... e a potencialidade de lucro que o negócio apresentava», e face ao intuito de «valorização da E..., uma vez que tal valorização acarretaria o aumento da importância das suas quotas, e conseqüentemente do seu património. (...) O empréstimo à E... foi na medida do necessário para que a mesma pudesse investir no negócio em causa. Ou seja, a atuação da Requerente no sentido de, por um lado, permitir o investimento da E... e garantir o seu ativo, e outro, aumentar os lucros da E... que a beneficiariam.»

h) *Posto isto, entende a Requerente que «os custos registados nas respetivas contas foram efetivamente suportados pela Requerente, encontrando-se os mesmos devidamente suportados contabilisticamente, (...) encontra[ndo]-se verificado o primeiro requisito legal [do artigo 23.º do CIRC] para que determinada despesa incorrida seja considerada como um gasto fiscalmente dedutível. Os custos incorridos pela Requerente foram indispensáveis para a manutenção da sua fonte produtora», uma vez que sem os mesmos «(...) a empresa não [poderia] exercer a sua atividade, nem obter os proveitos ou ganhos que obteve.» Mais acrescenta que, «[n]ão é necessário, para atribuir relevância fiscal as despesas efetuadas, demonstrar que elas produziram efetivamente um resultado positivo direto nos resultados da Requerente. Basta assim que sejam atos que possam ser aceites como atos de gestão tendente à obtenção de resultados, atos que uma empresa realize com o objetivo de incrementar os proveitos e com tendencial potencialidade para propiciar tal incremento».*

i) *Concluindo no sentido de que «a decisão da Requerente em emprestar valores à E..., apoiou-se exclusivamente numa decisão de gestão sobre a sua participada, de forma a colmatar as necessidades de tesouraria. Estamos neste caso perante uma decisão tomada ao abrigo dos princípios da liberdade de gestão que não são, nem podem ser, sindicáveis pela Administração Tributária», pelo que «o relatório, e em consequência a liquidação, e ainda o indeferimento da reclamação graciosa estão feridos de violação de lei, concretamente o artigo 23.º do CIRC, razão pela qual a correção fiscal ao lucro tributável da Requerente no valor de € 230.419,22, deverá ser anulada.»*

j) *Invoca a Requerente VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI, NOMEADAMENTE DO ARTIGO 35.º DO CÓDIGO DO IRC RESPEITANTE A IMPARIDADES DE DÍVIDAS A RECEBER, defendendo que «[n]o âmbito da Inspeção Tributária realizada à Requerente, foram ainda efetuadas correções aos gastos referentes a “Perdas por imparidade de dívidas a receber”, no valor de € 2.040.628,09»*

motivadas no entendimento sufragado pelos Serviços de Inspeção Tributária no sentido de que “(...) o SP considerou no apuramento do relatório Líquido do Exercício, perdas por imparidade no montante de € 5.215.267,14, sem que tenha demonstrado o risco de incobabilidade destas, (...)», com a qual a Requerente não concorda, porquanto, «o valor das imparidades contabilísticas registadas pela Requerente no exercício de 2012, deveu-se ao facto de ter sido decidido pela detentora do capital social da Requerente, que no exercício de 2012, passariam a existir novas regras internas no que respeita à concessão de crédito e fornecimento de produtos a clientes com faturas em atraso. Esta decisão resulta da implementação das políticas comerciais já aplicáveis em Espanha pelo grupo empresarial no qual a Requerente se insere. Tais políticas eram as seguintes – os clientes que tinha dívidas à Requerente ficaram sem crédito, tendo de pagar a pronto ou até antecipadamente».

k) Alega a Requerente que a sua gerência «(...) em face da decisão da detentora de capital, cumpriu a nova política de concessão de crédito.», procedeu ao levantamento de todos os clientes faltosos, e contactou-os telefonicamente, no sentido de reclamar o pagamento imediato das faturas «sob pena da Requerente ser forçada a deixar de fornecer as suas mercadorias. Acresce que, para além dos contactos telefónicos, existiu contacto pessoal através de reuniões com as diversas clientes da Requerente.» Com efeito, «o registo das imparidades foi baseado nas diligências telefónicas e nas reuniões com todos os clientes.»

l) Assim sendo, defende a Requerente que «tal registo foi efetuado nos termos do n.º 2 do artigo 36.º do CIRC» e «[c]om base neste critério, o valor das imparidades considerado pela Requerente foi de € 2.041.591,27, valor resultante do cumprimento dos critérios legais (...)».

m) Continua a Requerente no sentido de que «[c]onforme referido supra, foi respeitada a fórmula de cálculo do valor das imparidades, nos termos do disposto no artigo 36.º do CIRC. No que respeita ao segundo requisito, ou seja, ao facto de os créditos em causa estarem evidenciados como imparidades contabilísticas pela Requerente, cumpre referir que se encontra cumprido, na medida em que são os próprios serviços inspetivos reconhecerem (...)».

n) Refere a Requerente que, «(...) o problema identificado pelos Serviços Inspetivos é relativo ao cumprimento do primeiro requisito que se prende com o “Os créditos possam ser considerado como de cobrança duvidosa», assim, aduz a Requerente que «vejamos, então o

registo das imparidades fiscalmente dedutíveis por cliente, nos casos em que existem processo judicial, sendo que, mesmo nos outros casos, e conforme referido, foram feitos diversos contactos telefónicos com os clientes no sentido de obter o pagamento dos valores em causa. Sendo que, quanto ao valor de € 2.041.591,27, o mesmo se encontra também justificado, pelo que devem ser anuladas as correções propostas, com fundamento na sua ilegalidade.»

o) Quanto ao invocado VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI-ARTIGO 8.º DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA E DO N.º 4 DO ARTIGO 87.º E 94.º DO CÓDIGO DO IRC -RETENÇÃO NA FONTE SOBRE OS VALORES PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DA D..., manifesta a Requerente o entendimento de que *«o relatório considerou que a Requerente pagou ou colocou à disposição da D..., a título de juros, o valor de € 395.197,19, sem que tivesse procedido à retenção e entregue ao Estado o IRC devido, totalizando o imposto em dívida € 98.779,30»*. Mais referindo que, *«[n]ão restam dúvidas de que os pagamentos em causa foram realizados à D..., com sede na Suíça.»* Sucede que *«a Requerente apresentou, na reclamação graciosa, o Modelo 21 RFI relativo ao ano de 2012, (...). De facto, tal documento é emitido em 2017, mas tal não afasta a virtualidade de ser suficiente para afastar a obrigatoriedade de proceder à retenção na fonte. Por essa razão deve considerar-se suprida a falta de retenção na fonte, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 98.º do CIRC»*, porquanto *«tendo a Requerente na posse do formulário 21-RFI validade pela Autoridade Tributária Suíça, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, bem como a liquidação adicional, deverão ser anuladas, por falta de fundamento legal.»*

p) Aduz ainda a Requerente que *«não é essencial a apresentação do formulário 21-RFI para afastar a obrigatoriedade de retenção na fonte. Efetivamente, foi outorgada entre Portugal e Suíça Convenção para Evitar a Dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 716/74, de 12 de dezembro, sendo alvo de um Protocolo Modificativo aprovado por Resolução da Assembleia da República n.º 87/2013, de 27/06»*, nos termos da qual e tendo em consideração que *«a D... [é] uma entidade não residente, com sede na Suíça não lhe podem ser impostas obrigações acessórias, designadamente, a entrega do Mod. 21-RFI, pois a Convenção tem força superior às normas internas por força do disposto no artigo 8.º, n.º 3, da CRP.»*

q) Deste modo, conclui no sentido de que *«os juros pagos pela Requerente à D... não deverão ser alvo de retenção na fonte. Em primeiro lugar, porque a Convenção não obriga, bem pelo contrário, refere que os mesmos serão tributados na Suíça, por outro lado, pelo facto de a Requerente ter apresentado o respetivo Mod. 21-RFI que abrangia o ano de 2012. Daí que o indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação adicional deverão ser anuladas.»*

r) Por último, requer o pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

a) Rebate a Requerida os argumentos da Requerente, quanto ao alegado vício de violação de lei-artigo 23.º do CIRC- da dedutibilidade dos gastos associados aos encargos financeiros, aduzindo, que: *«(...) sem embargo da relevância assumida pela realidade jurídico-económica subjacente às normas fiscais, a lei exige a comprovação da indispensabilidade do gasto na obtenção dos rendimentos e não apenas a comprovação da possibilidade de obtenção desses mesmos rendimentos.»* Com efeito, o artigo 23.º do CIRC exige o preenchimento de *«três requisitos essenciais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal: a comprovação (justificação), a indispensabilidade e o da ligação aos ganhos sujeitos a imposto. O primeiro requisito reporta à efectividade da realização dos custos a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja à sua prova documental. O segundo requisito faz depender a dedutibilidade fiscal do custo de uma relação justificada com a atividade produtiva da empresa e esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro. O terceiro requisito que compõe a cláusula geral de dedutibilidade em matéria de gastos, na formulação legal introduzida pelo Código do IRC, é o da exigência de ligação aos “ganhos sujeitos ou à manutenção da fonte produtora”.»*

b) Mais, afere a Requerida que *«[d]ecorre do princípio geral do artigo 23.º do CIRC que as despesas realizadas pelo contribuinte, para serem fiscalmente dedutíveis, devem ser adstritas ou à obtenção dos ganhos sujeitos a imposto, ou à manutenção da fonte produtora.»*

Com efeito, constata a Requerida que «[n]o caso *sub judice*, verifica-se que o sujeito passivo contraiu empréstimos, suportando encargos com os mesmos, e, simultaneamente “concede” financiamento, não remunerado, a uma entidade que detém a totalidade do seu capital. Daqui resulta que dos referidos encargos não estão directamente relacionados com a atividade do sujeito passivo. Ao não estarem relacionados com a atividade do sujeito passivo, não se mostra cumprido o requisito de indispensabilidade dos encargos financeiros contabilizados pelo sujeito passivo, conforme estabelecido no artigo 23.º do CIRC.»

c) Assim sendo, considera a Requerida que: «[a] argumentação aduzida pela Requerente, quer em sede inspectiva, quer nos presentes autos, não logra afastar o juízo efectuado pela Requerida no sentido de afastar do âmbito normativo do art.º 23.º do CIRC os encargos financeiros ora em crise.» porquanto, «[a] indispensabilidade a que se refere o art.º 23.º do CIRC, como condição para que um gasto seja dedutível, para efeitos de determinação do lucro tributável, não se refere à necessidade (as despesas como uma condição *sine qua non* dos proveitos), nem sequer a conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), mas exige, tão só, uma relação de causalidade económica. Concretizando, o gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Assim, os gastos previstos naquele artigo 23.º têm de respeitar, desde logo, à **própria sociedade contribuinte**, isto é, para que determinada verba seja considerada gasto daquela é necessário que a actividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades. (...) mesmo tratando-se de empresas associadas.»

d) Defende que «(...) é em relação à entidade cujos gastos estão em consideração, tendo em atenção a actividade empresarial que desenvolve, que importa apreciar a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros e não na esfera de qualquer outra entidade com a qual esteja relacionada, ou seja, a conexão de causalidade entre a assunção de encargos financeiros e o desenvolvimento da actividade da sociedade deles devedores», pelo que «[c]onsequentemente, não podem ser aceites como dedutíveis os juros suportados por uma empresa relativamente a empréstimos em que manifestamente se comprove que os fundos obtidos são desviados da sua própria exploração para a de outra entidade com a qual está relacionada.»

e) Acrescenta, a Requerida, que *«os custos financeiros incorridos pela Requerente não estão directamente relacionados com qualquer actividade inscrita no seu objecto social, nem se reportam, ainda que indirectamente, à sua actividade.»* Com efeito, *«[a] lei não proíbe que seja a Requerente a assumir os compromissos em função do grupo de empresas, se assim o entendesse, por uma questão de gestão comercial, no entanto, a utilidade para o grupo não aniquila o interesse dos respectivos intervenientes. «*

f) Refere, a Requerida que *«[d]este modo, é em relação à entidade cujos gastos estão em consideração, tendo em atenção a actividade empresarial que desenvolve, que importa apreciar a dedutibilidade fiscal dos encargos financeiros e não na esfera de qualquer outra entidade com a qual esteja relacionada, ou seja, a conexão de causalidade entre a assunção de encargos financeiros e o desenvolvimento da actividade da sociedade deles devedora.»*, pois, na verdade, *«[e]xistindo regras que determinam a desconsideração fiscal de determinados gastos contabilísticos, a não integração nas mesmas, não pode ser forçada com formas de organização económicas cada vez mais complexas, não estando em causa quaisquer opções gestionárias, mas a verificação dos requisitos da dedutibilidade dos gastos.»*

g) *«Embora se entenda que a existência destas estruturas vise objectivamente minimizar os custos comerciais ou financeiros do grupo, estes não se podem sobrepor aos princípios do ordenamento jurídico fiscal, que no caso em concreto levam à desconsideração fiscal dos encargos financeiros relativos ao financiamento de uma entidade com a qual a Requerente tem uma ligação, por não terem sido utilizados na sua actividade, enquanto entidade autónoma.»*

h) Mais acrescenta que *«[o]utra limitação formulada no código do IRC, artigo 45º nº 1 não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação: J) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida...». Ora, a Portaria 184/2002 de 4 de Março, veio definir como valor limite da remuneração de empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, fixando em 1,5% de spread a acrescer à taxa Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida. Porém a Lei 55-A/2010 de 31-12-2010, veio alterar aquela portaria, fixando em 6% o spread a acrescer à taxa Euribor a 12 meses no caso de PME.»*, pelo que, conseqüentemente *«[s]endo que a taxa de*

remuneração do empréstimo da Empresa Mãe, ascende a 14,63%, percentagem muito superior à limitação imposta pelo artigo 45º do CIRC, pelo que não poderiam ser aceites fiscalmente a totalidade dos juros de empréstimos suportados pela Requerente, mas apenas, as que estão dentro do limite estabelecido no artigo 45º do CIRC, conjugado com a Portaria 184/2002.»

i) No que toca ao alegado vício de violação de lei – artigo 35.º do CIRC – Imparidade de dívidas a receber invocada pela Requerente, contra-argumenta a Requerida referindo que *[f]ace ao facto de existirem imparidades que afectam o Resultado Líquido do Exercício, importa avaliar se estes gastos foram corrigidos fiscalmente, conforme o disposto no artigo 35º - perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis- do CIRC» defendendo que «[o]correrá a sua dedução para efeitos fiscais como perdas por imparidade em créditos, se cumprirem os requisitos do artigo 36º do CIRC.»*

j) Esclarece que a Requerida que *«[r]elativamente aos créditos em mora, apenas se considera devidamente justificado o risco de incobrabilidade quando a dívida se encontra vencida há mais de seis meses e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento. (...) Ou seja, exige-se provas objectivas de imparidade que evidenciem que o devedor tenha tido conhecimento das diligências realizadas para recebimento da dívida.»*

k) Acrescenta que *«as perdas por imparidades em créditos, devem, em obediência ao princípio da prudência e ao regime da periodização económica, ser reconhecidas no período tributário em que se constate o risco de incobrabilidade. Pelo que deveria a Requerente, ter demonstrado, as diligências efectuadas para a cobrança destes créditos, o que manifestamente não foi feito, pois o legislador fiscal quando tornou dependente como consideração de créditos de cobrança duvidosa, a existência de provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, não tinha no seu espírito que tais provas se pudessem limitar a declarações verbais,(...)»*

l) Mais refere que *«[o] risco de incobrabilidade é a pedra de toque de aceitação fiscal das imparidades, tanto assim, que há certos créditos que não são considerados de cobrança duvidosa como sejam, créditos cobertos por seguro, créditos sobre o estado.»*

m) Concluindo no sentido de que *«(...) a Requerente não demonstrou a execução das diligências com vista ao recebimento, em obediência ao disposto nos artigos 23.º, 35.º e 36.º do CIRC, [pelo que] se deve manter a não dedutibilidade fiscal das perdas das perdas por*

imparidade do exercício de 2012.»

n) Aduzindo complementarmente, que *«(...) como componente negativa do lucro tributável, as perdas por imparidade têm de ser imputadas ao exercício a que dizem respeito e ao qual a lei reporta o direito de as constituir, não gozando o contribuinte de livre arbítrio quanto ao exercício em que pretende inscrever uma provisão. Ora, os processos judiciais relacionados com respectiva insolvência /falência só instaurados em data posterior ao período de 2012 e, por outro lado, os processos de insolvência/falência não se encontravam concluídos no período de 2012, pelo que a Requerente não poderia reconhecer a dívida como incobrável, nos termos do art.º 41.º do CIRC.»*

o) Em resposta ao alegado VÍCIO DE VIOLAÇÃO DE LEI-ARTIGO 8.º, N.º 3 DA CRP E ARTIGO 87.º, N.º 4 E ARTIGO 94 DO CIRC - RETENÇÃO NA FONTE SOBRE OS VALORES PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO DA D... defende a Requerida que *«[n]os termos do artigo 94º do CIRC, os rendimentos de aplicação de capitais obtidos em território Português, por força do disposto no art.º 4º n.º3 al.c) 3) do CIRC, são objecto de retenção na fonte à taxa de 25%, esta obrigação é a título definitivo quando o titular seja entidade não residente (D...), no momento em que lhe é colocado à disposição, devendo as importâncias retidas serem entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte. Ora, foram colocados à disposição de D... como juros (€ 395.197,19) e a respectiva retenção na fonte em falta por cada mês do ano de 2012, totalizando € 98.779,30.»*

p) Desta feita, entende a Requerida que *«(...) o Mod. 21- RFI foi certificado dia 09 de Janeiro de 2017, cinco anos depois da ocorrência dos factos, pelo que agiram correctamente os Serviços da inspecção tributária ao exigirem a entrega, pela Requerente, das guias de retenção na fonte, acrescido de juros compensatórios, nos termos do art.º 35.º da LGT.»*

q) Concluindo no sentido de que *«(...) será de julgar o pedido improcedente, mantendo na ordem jurídica os actos impugnados.»*

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

Para a convicção do Tribunal Arbitral, relativamente aos factos provados, relevaram os documentos juntos aos autos, o depoimento das testemunhas que apresentaram conhecimento direto sobre os factos em causa e mostraram-se totalmente credíveis e coerentes, e o processo administrativo.

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

A. A Requerente tem como objeto social “*a importação, exportação e distribuição por grosso ou a retalho de artigos de desporto e entretenimento.*” – cfr. Acordo das partes -;

B. A Requerente encontra-se registada desde 26/01/1994, pela atividade principal de “COMÉRCIO POR GROSSO BRINQUEDOS JOGOS E ARTIGOS DE DESPORTO”, cujo Código de Atividade Económica (CAE) correspondente a 46690, e actividade secundária de Comércio a retalho de artigos desportivos de campismo e lazer em estabelecimentos especializados, cujo CAE 47640, sendo o seu capital social detido integralmente pela D..., com o NIF CH ... – cfr. Acordo das partes -;

C. Em 2009, a Requerente recorreu ao financiamento com a finalidade de satisfazer as necessidades operacionais da empresa, o qual provém essencialmente da empresa mãe “D..., NIPC..., com sede na Suíça – cfr. processo administrativo e acordo das partes -;

D. Em 2012, a Requerente, na qualidade de detentora da totalidade do capital social da sociedade «E..., Lda» NIPC ... concedeu-lhe um mútuo, a título gratuito, no montante de €

365.731,55 (trezentos e sessenta e cinco mil, setecentos e trinta e um euros e cinquenta e cinco cêntimos) – cfr. processo administrativo e acordo das partes - ;

E. A Requerente foi objeto de uma inspeção que incidiu sobre o exercício de 2012, credenciada pela Ordem de Serviço n.º OI2015..., levada a cabo pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direção de Finanças de Lisboa – cfr. processo administrativo –

F. A Requerente foi notificada do Relatório de Inspeção do qual resultaram as seguintes correções em sede de IRC, e retenção na fonte: - cfr. processo administrativo -

«Em sede de IRC

<i>DECLARAÇÃO MOD. 22</i>	<i>MONTANTES EM €</i>
<i>PREJUÍZO TRIBUTÁVEL (DECLARADO)</i>	<i>(3.306.121,64)</i>
<i>CORREÇÕES ÀS IMPARIDADES CRÉDITO</i>	<i>2.040.628,09</i>
<i>CORREÇÃO AOS ENCARGOS FINANCEIROS</i>	<i>230.419,22</i>
<i>PREJUÍZO TRIBUTÁVEL (CORRIGIDO)</i>	<i>(1.035.074,33)</i>

Em sede de retenções na fonte de IRC à taxa de 25% nos termos do n.º 4 art.º 94.º

<i>MÊS</i>	<i>VALOR PAGO</i>	<i>RETENÇÃO EM FALTA</i>
<i>Jan</i>	<i>33.477,44 €</i>	<i>8369,36</i>
<i>Fev</i>	<i>31.769,32 €</i>	<i>7942,33</i>
<i>Mar</i>	<i>32.513,74 €</i>	<i>8128,44</i>
<i>Abr</i>	<i>31.196,55 €</i>	<i>7799,14</i>
<i>Mai</i>	<i>32.067,32 €</i>	<i>8016,83</i>
<i>Jun</i>	<i>30.548,31 €</i>	<i>7637,08</i>
<i>Jul</i>	<i>33.963,28 €</i>	<i>8490,82</i>
<i>Ago</i>	<i>34.675,75 €</i>	<i>8668,94</i>
<i>Set</i>	<i>33.404,32 €</i>	<i>8351,08</i>

<i>Out</i>	34.534,23 €	8633,56
<i>Nov</i>	33.474,72 €	8368,68
<i>Dez</i>	33.572,21 €	8393,05
Total	Retenção em falta	€ 98.779,30

»

G. Consta do Relatório de Inspeção que faz parte integrante do processo administrativo o seguinte:

«III.3.2. Cumprimento das obrigações declarativas/fiscais

Até à data de elaboração do relatório inspeetivo, verificou-se que em termos de cumprimento das suas obrigações declarativas/fiscais, apresentava algumas falhas:

- *Não apresentou a **declaração modelo 30** aprovado pela portaria 438/2004 de 30 Abril, como obrigação acessória prevista no artigo 128º do CIRC, pelo pagamento de juros a não residente (ano 2012);*
- *Não efectuou a **retenção na fonte**, nem entregou ao Estado o IRC que devia ter retido à taxa de 25 %, nos termos da alínea c) n.º1 e n.º 4 do art.º 94.º do CIRC, referente aos juros pagos a D..., no valor de €395.197,19, e entrega, no prazo do n.º 6 do mesmo artigo.*

Relativamente às Declarações de Rendimentos (modelo 22) a que se referem a al. b) do n.º 1 do artigo 117.º e artigo 120.º do código do IRC, não foram detectadas faltas declarativas.

Relativamente à Informação Empresarial Simplificada (IES)/Declaração Anual, a que se refere o artigo 117.º, n.º 1 c) e o artigo 121.º do CIRC não foram detectadas faltas declarativas.

Relativamente às declarações periódicas de IVA (DP's) sobre a qual dispõe o artigo 41.º do Código do IVA, não foram igualmente detectadas faltas declarativas.

(...)

II. Análise dos Encargos Financeiros/Imparidades

No âmbito da análise realizada, verifica-se que a A..., LDA tem recorrido ao financiamento com a finalidade de satisfazer as necessidades operacionais da empresa. Esse financiamento, provém essencialmente da empresa mãe D..., NIPC..., com sede na Suíça, e tem a natureza de empréstimo obtido.

Conforme consta no anexo A da IES, verifica-se que esta empresa tem no "passivo corrente" na conta "accionistas/sócios" um montante de €2.700.000,12 desde o exercício do ano de 2009, para apoio a uma actividade operacional, cujo volume de negócios (vendas e prestações de serviços), em 2012, totaliza o montante de 4.969.582,12€.

O Resultado Líquido, nesse mesmo ano, é de -6.678.861,76€, conforme informação constante da IES e da Modelo 22. Não obstante algumas variações, constata-se que em anos anteriores os resultados da empresa têm sido positivos (considerando o período temporal de 2009 a 2010 de 334.942,43€ e 73.944,23€ respectivamente) e negativo em 2011 com montante de -762.840,60€, e em 2012, - 6.678.681,76€.

O activo não corrente da empresa ascende a 105.069,30€. Deste montante, 86% correspondena "Activos fixos tangíveis" evidenciados nas demonstrações financeiras em Activos Fixos Tangíveis (AFT) – conta 43 no montante de 90.540,16€

Em termos do passivo não corrente, existe o valor de 8093,00€ em financiamentos obtidos. Neste montante encontra-se inserido um contrato de Locação Financeira.

Nos comentários da IES, o Sujeito Passivo não apresenta comentários sobre os empréstimos obtidos ou concedidos.

Através da análise no sistema informático da AT, verificam-se os seguintes factos relativamente aos empréstimos obtidos e concedidos em 2012:

1. Empréstimos obtidos

No que respeita aos empréstimos obtidos, o SP apresentou uma relação dos mesmos, identificando como “Créditos obtidos” de D... NIF..., no montante de 2.700.000,12€. Este montante encontra-se reflectido nas contas 2661- Accionistas/Sócios- D.... Encontra-se reflectido na conta 251 – “Financiamentos obtidos” – o montante de 16.297,67€, sendo 8.039,00€ no Passivo não Corrente e 8.258,67€ no Passivo Corrente (informação constante do Balancete e na IES).

Desta relação, destaca-se o valor de 2.700.000,12€ que diz respeito a um empréstimo da empresa mãe com sede na Suíça, sem a existência de contrato segundo informação do S.P. (ANEXO I).

Os juros e gastos similares suportados ascendem a 404.300,77€, valor que corresponde a uma taxa de juro médio dos empréstimos obtidos de cerca de 15% ($404.300,72\text{€}/2.716.298,12\text{€} = 14,88\%$)

Dando particular atenção ao empréstimo obtido da empresa D..., cujo montante de empréstimo é o mais elevado, no valor de 2.700.000,12€, apurou-se por consulta à conta 69113111-juros Financiamentos obtidos – um total de juros de 395.197,19€ que corresponde a aplicação de uma taxa de juro de 14,63%. (ANX II e ANX. V pg4).

Estão ainda contabilizados juros a favor de F... no montante de 4.020,18€, sem que esteja registado qualquer empréstimo obtido junto desta entidade, no entanto, consta como fornecedor, contabilizado na conta 2212000001-fornecedores empresa mãe – com um total a crédito de 270.256,23, estando saldada em 31-12-2012. Analisado o

extracto da conta 69113112 F..., depreende-se que seja, juros por atraso no pagamento das facturas.

O SP esclareceu por mail de 12 de Abril de 2016, que a dívida à D... “é constituída por um empréstimo concedido em Fevereiro de 2010, e pelo saldo em dívida em cada momento, relativamente às facturas por regularizar relacionadas com a actividade comercial, uma vez que a D... é a fornecedora das mercadorias vendidas pela A..., sendo que existia um elevado montante em dívida proveniente desta relação comercial, nomeadamente um saldo em dívida no início de 2012 de € 8.383.935,00”.

Face ao exposto, considera-se que os empréstimos obtidos apresentam uma relevância significativa, tendo em conta o volume de negócios da empresa, assim como também é relevante, tendo em conta o montante de empréstimo obtido, a taxa de juro praticado (14,88%), e a ausência de contrato formal.

2. Empréstimos concedidos

Tal como no ponto anterior, o Sujeito Passivo identificou os empréstimos concedidos, como “Créditos Concedidos” a E..., Lda, NIF..., cujo montante total perfaz o valor de 365.731,55€, contabilizado na conta 2662-Accionistas/sócios- E..., Lda (informação constante no Balancete e na IES) (ANX II).

De acordo com informação fornecida pelo SP em mail de 13 de Julho de 2015, a A..., Lda pertence à D... NIF ... com sede na Suíça, sendo esta controlada pela F... NIF ... com sede nos Estados Unidos da América.

A A..., Lda detém uma participação de € 5.000,00 na empresa E..., Lda, NIF..., que representa a totalidade do capital social (informação corroborada na IES 2012). É constatável que no grupo, fazem empréstimos em cascata com o objectivo de colmatar necessidades de tesouraria. Desses empréstimos são cobrados juros, mas não

formalizam contratualmente os empréstimos, existindo apenas os registos nas respectivas peças contabilísticas.

3. Imparidade de dívidas a receber

Notificado o SP em 16-08-2016 (ponto II.3.4) para apresentar documentos comprovativos das perdas por imparidades registadas n conta 65, que totalizam € 5.215.267,14, não veio a cumprir a notificação (ANX IV).

A informação solicitada, permitiria avaliar se as perdas por imparidades em dívidas a receber, estão relacionadas com créditos resultantes da actividade normal do SP, bem como se o risco de incobrabilidade está devidamente justificado, incluindo a prova de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento (art.º 36.º do CIRC).

Da análise pormenorizada destas situações, conclui-se que a dedução dos gastos em causa, no apuramento do resultado fiscal do exercício, não está plenamente de acordo com as disposições fiscais ao caso aplicadas, pelo que há lugar a correcções, conforme se expõe no ponto seguinte.

(...)

III DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORRECÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. Encargos Financeiros

Face ao facto de o sujeito passivo estar a suportar encargos financeiros, nomeadamente juros, resultantes de empréstimos que o mesmo contraiu e de simultaneamente, estar a conceder empréstimos a empresa associada, importa avaliar

se estes encargos são ou não aceites fiscalmente, face ao disposto no artigo 23.º do CIRC.

(...)

No caso em análise, verifica-se que o sujeito passivo contraiu empréstimos através da D..., suportando encargos com os mesmos, e, simultaneamente, “concede” financiamento, à empresa relacionada- E..., Lda.

Daqui resulta que a totalidade dos referidos encargos não estão directamente relacionados com a actividade do sujeito passivo, cujo objecto social, como já anteriormente referido, consiste no exercício de importação, exportação e distribuição por grosso ou a retalho de artigos de desporto e entretenimento.

Ao não estarem relacionados com a actividade do sujeito passivo, não se mostra cumprido o requisito de indispensabilidade da totalidade dos encargos financeiros contabilizados pelo sujeito passivo, conforme estabelecido no artigo 23.º do CIRC, pelo que irá proceder à respectiva correcção no apuramento do resultado fiscal conforme ponto III.4 Correcções à matéria colectável do imposto.

Outra limitação formulada no código do IRC, art.º 45, n.º 1.

(...)» – cfr. Pág 7 e ss do Relatório de Inspeção - processo administrativo - ;

H. A Requerente foi notificada da Demonstração de liquidação de retenções na fonte de IR, n.º 2016..., de 31.11.2016, no montante de € 115.609,81 (cento e quinze mil, seiscentos e nove euros e oitenta e um cêntimos), referente ao exercício de 2012; - cfr. Doc. n.º 1 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral -;

I. A Requerente foi notificada da demonstração da liquidação de IRC n.º 2016..., de 21.11.2016, no montante de € 6.681,34 (seis mil, seiscentos e oitenta e um euros e trinta e quatro cêntimos), da demonstração de liquidação de juros n.º 2016..., de 23.11.2016, no montante de € 77,41 (setenta e sete euros e quarenta e um cêntimos) e da respetiva demonstração de acerto de contas, tudo referente ao exercício de 2012. – cfr. Doc. n.º 2 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral -;

J. No dia 29.03.2017 a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o ato de liquidação adicional de IRC identificado em E *supra* – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de constituição do tribunal arbitral -;

K. No dia 12.04.2018 a Requerente foi notificada que, no dia 03.04.2018 o Diretor adjunto da Direção de Finanças de Lisboa, ao abrigo das delegações de poderes, havia proferido despacho no sentido do indeferimento da reclamação graciosa identificada em F *supra*. – cfr. Doc. n.º 3 junto com o pedido de constituição arbitral - ;

L. No dia 9 de julho de 2019 a Requerente apresentou pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral.

b. Factos dados como não provados.

Com interesse para os autos não se provou, designadamente que:

1. Os juros que a Requerente colocava à disposição da empresa mãe-D... constantes dos documentos n.º 4 a 15 englobava juros referentes a faturas em atraso.

VI- DO DIREITO

No presente caso, são quatro (4) as questões de direito controvertidas:

1) saber se os encargos financeiros suportados pela Requerente respeitantes a juros pagos à sociedade D..., onde se incluem os resultantes do financiamento que a Requerente obteve e com o qual financiava as suas associadas, não fazendo repercutir a totalidade desses gastos às entidades beneficiadas, podem ser considerados como um custo fiscal enquadrável nos artigos 23.º e 45.º ambos do Código do IRC;

2) saber se as imparidades por dívidas a receber registadas pela Requerente na sua contabilidade poderão ser deduzidas para efeitos fiscais, como perdas por imparidades em créditos, nos termos do disposto nos artigos 35.º e 36.º do Código do IRC;

3) saber se a Requerente deveria ter feito retenção na fonte relativamente aos juros que colocou à disposição da sociedade D..., nos termos do disposto nos artigos 87.º e 94.º do Código do IRC, e em caso afirmativo, se estava obrigada a possuir em seu poder, no momento da retenção, o Mod. 21 RFI;

4) saber se a Requerente, caso procedam as anteriores questões, tem direito a juros indemnizatórios.

Vejamos,

I. ENCARGOS FINANCEIROS

1. Antes de iniciarmos a apreciação e ponderação da primeira questão que aqui se coloca, vem o presente Tribunal Arbitral fazer um apanhado do montante de juros que se encontram em causa nos presentes autos, retirados do Relatório de Inspeção, enquanto encargos financeiros dedutíveis ou não, e respetivas correções levadas a cabo pela Requerida.

2. Assim, temos:

- a) Juros totais suportados pela Requerente, no ano de 2012-----€
395.197,19;
- b) Juros aceites pela AT como custos dedutíveis, em relação aos indicados em a) *supra*, por via do artigo 45.º do Código do IRC-----
---€ 190.595,26;
- c) Correção levada a cabo pela Requerida quanto aos juros indicados em a) *supra*--€
204.601,93;
- d) Proporção de juros suportados pela Requerente, pelo financiamento gratuito, que fez à sua participada, não considerado como custo, por via do artigo 23.º e 45.º do Código do IRC-----
-----€ 25.817,29;

- e) Juros totais e finais suportados pela Requerente aceites fiscalmente, por via do artigo 23.º e 45.º do Código do IRC -----
-----€ 164.777,97.

Vejamos,

3. Primeiramente, por uma questão de raciocínio lógico e face ao modo como a AT procedeu às correções no contexto do seu Relatório de Inspeção, abordaremos o tema sobre os encargos financeiros (totais) suportados pela Requerente respeitantes a juros que a mesma coloca à disposição da sociedade D... (empresa-mãe), com sede na Suíça, nomeadamente quanto à questão de poderem ser ou não considerados como um custo fiscal enquadrável nos artigos 23.º e 45.º, ambos, do Código do IRC. Ora,

4. A este respeito, refere a Requerente que *«[o] valor que se encontra reconhecido na conta “2661-Acionistas/Sócios-D...”, é apenas relativo ao mútuo prestado pela D... à Requerente» (...)* *«Assim, no exercício de 2012, a Requerente suportou pelo mútuo celebrado com a D..., juros no valor de € 88.073,17, e não o montante de € 395.197,19.»* Sendo, *«[a] taxa dos juros suportados pela Requerente com o mútuo celebrado com a D... no exercício de 3,50% e não de 14,88%.»*.

5. Referindo a Requerida, por um lado, quanto a esta matéria que: *«[a]través da análise dos documentos disponibilizados pela Requerente assim como da consulta à informação constante no sistema informático da AT, verificou-se, relativamente aos empréstimos obtidos em 2012, que os mesmos apresentavam uma relevância significativa, tendo em conta o volume de negócios da empresa, assim como também é relevante, tendo em conta o montante do empréstimo obtido, a taxa de juro praticado (14,88%), e a ausência de contrato formal.»*

6. Ora, face ao financiamento que a Requerente obteve da empresa-mãe, no montante de € 2.7000.000,12 (alínea c) dos factos provados), foi compelida a suportar encargos financeiros – juros - no montante de € 395.197,19. Juros estes que correspondem a uma taxa de 14,67%.

7. Sucede que, esta taxa de juros (14,67%) não é legalmente admissível, para efeitos de custos dedutíveis para determinação do lucro tributável, por via da alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, a qual sob a epígrafe “*Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais*” previa, à data dos factos, que:

«1 — Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável os seguintes encargos, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação:

(...)

j) os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida ou outra taxa definida por portaria do Ministro das Finanças que utilize aquela taxa como indexante; (...)»

8. Definindo a Portaria n.º 184/2002, de 4 de março «*como valor limite da remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade a aceitar como custo o correspondente à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida de um spread de 1,5%.*».

9. Sucede que, esta Portaria foi alterada pelo artigo 135.º da Lei n.º 55-A/2010 de 31-12-2010, passando a prever o seguinte:

«1.º Para os efeitos previstos na alínea j) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, é fixado em 1,5% o spread a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte.

2.º Sempre que se trate de juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios a PME, tal como definidas no anexo ao Decreto-Lei n.º

372/2007, de 6 de Novembro, é fixado em 6% o spread a acrescer à taxa EURIBOR a 12 meses do dia da constituição da dívida.

3.º (Anterior 2.º)»

10. Ora, a aceitação dos juros para efeitos de determinação do Lucro Tributável, no exercício aqui em causa, encontrava-se limitado à previsão do artigo 45.º do Código do IRC, conjugado com a Portaria n.º 182/2002, de 4 de março, calculando-se à taxa Euribor a 12 meses acrescida de 6 % de spread.

11. Assim, tendo em consideração que a Requerente suportou encargos financeiros referente a juros pagos e colocados à disposição da sociedade D..., no valor global de € 395.197,19 (trezentos e noventa e cinco mil, cento e noventa e sete euros e dezanove cêntimos) que, conforme refere a Requerida se «*decompõem(...) da seguinte forma (conforme Documentos n.º 3 a 14)-cfr. artigo 42.º do pedido de constituição do Tribunal Arbitral - :*

<i>Período</i>	<i>Valor Global (€)</i>
<i>Jan-12</i>	<i>33.477,44</i>
<i>Fev-12</i>	<i>31.769,32</i>
<i>Mar-12</i>	<i>32.513,74</i>
<i>Abril-12</i>	<i>31.196,55</i>
<i>Mai-12</i>	<i>32.067,32</i>
<i>Junho-12</i>	<i>30.548,31</i>
<i>Julho-12</i>	<i>33.963,28</i>
<i>Agosto-12</i>	<i>34.675,75</i>
<i>Setembro- 12</i>	<i>33.494,32</i>
<i>Outubro- 12</i>	<i>34.534,23</i>

<i>Novembro-12</i>	<i>33.474,72</i>
<i>Dezembro-12</i>	<i>33.572,21</i>
<i>Total</i>	<i>395.287,19</i> €

12. ... e que, para efeitos de encargos fiscalmente dedutíveis, apenas podem ser aceites os correspondentes à aplicação da taxa de Euribor e o spread previsto na Portaria acima identificada, em conjugação com o artigo 45.º do CRIC, constatamos que apenas poderia ser aceite pela Requerida, o montante de € 190.595,26, conforme é demonstrado no Relatório de Inspeção, a pág. 14, e que aqui se reproduz:

1	2	3	4	“5 =(b)	“6 (=2-5)
Valor emprestado	juros contabilizados	Tx Euribor	Spread	Aceite	correção
2.700.000,12		12 meses	6%	Art.º 45.º CIRC	Mod. 22
<i>JAN</i>	<i>33.477,44</i>	<i>1,754</i>	<i>6</i>	<i>17.446,50</i>	<i>16.030,94</i>
<i>FEV</i>	<i>31.769,32</i>	<i>1,614</i>	<i>6</i>	<i>17.131,50</i>	<i>14.637,82</i>
<i>MAR</i>	<i>32.513,74</i>	<i>1,416</i>	<i>6</i>	<i>16.686,00</i>	<i>15.827,74</i>
<i>ABR</i>	<i>31.196,55</i>	<i>1,311</i>	<i>6</i>	<i>16.449,75</i>	<i>14.746,80</i>
<i>MAI</i>	<i>32.067,32</i>	<i>1,232</i>	<i>6</i>	<i>16.272,00</i>	<i>15.795,32</i>
<i>JUN</i>	<i>30.548,31</i>	<i>1,213</i>	<i>6</i>	<i>16.229,25</i>	<i>14.319,06</i>
<i>JUL</i>	<i>33.963,28</i>	<i>0,946</i>	<i>6</i>	<i>15.628,50</i>	<i>18.334,78</i>
<i>AGO</i>	<i>34.675,75</i>	<i>0,825</i>	<i>6</i>	<i>15.311,25</i>	<i>19.364,50</i>
<i>SET</i>	<i>33.404,32</i>	<i>0,684</i>	<i>6</i>	<i>15.039,00</i>	<i>18.365,32</i>

OUT	34.534,23	0,618	6	14.890,50	19.643,73
NOV	33.474,72	0,574	6	14.791,50	18.683,22
DEZ	33.572,21	0,542	6	14.719,50	18.852,71
total	395.197,19 €			190.595,26	204.601,93

“(b)= 2.700.000,12*(3+4)/100/12 (valor correspondente à taxa Euribor a 12 meses do dia de constituição da dívida acrescido de spread de 6%).”

13. Assim, e no que toca à aceitação dos encargos financeiros suportados pela Requerente, a título de juros colocados à disposição da sociedade-mãe, face ao empréstimo concedido, apenas poderia ser deduzido ao lucro tributável, nos termos do disposto no artigo 45.º do Código do IRC conjugada com a Portaria n.º 182/2002, de 4 de março, o montante de € **190.595,26 (cento e noventa mil, quinhentos e noventa e cinco euros e vinte e seis cêntimos)**, como demonstrado pela Requerida no Relatório de Inspeção.

14. No entanto, cumpre perceber se a globalidades desses encargos financeiros podem ser considerados custos para efeitos fiscais, pelo que teremos que compulsar o disposto no artigo 23.º do Código do IRC para o efeito.

15. Assim, previa esta norma legal, à data dos factos, 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»

16. Dita o citado preceito que, para que um determinado gasto de uma pessoa coletiva, possa ser deduzido em sede de IRC, terão de verificar-se três pressupostos:

- a) A comprovação desse gasto;
- b) A indispensabilidade do mesmo;
- c) e que tal indispensabilidade do gasto tenha como objeto a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

17. Todos estes requisitos têm de ser preenchidos, cumulativamente, para que os gastos possam ser dedutíveis fiscalmente, ao abrigo do artigo 23.º do Código do IRC, sendo que,

18. ... a comprovação do gasto, como primeiro requisito, se report, como menciona, e bem, a Requerida «à *efectividade da realização dos custos a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja à sua prova documental.*»

19. O segundo requisito – indispensabilidade do gasto – é esclarecido, nomeadamente, pela decisão do CAAD proferida no processo n.º 444/2015-T, do seguinte modo “*de um ponto de vista geral, os traços essenciais do trajeto firmado pela doutrina e jurisprudência nacionais em matéria de indispensabilidade dos gastos, podem-se sintetizar da seguinte forma*”:

- *o juízo sobre a indispensabilidade dos gastos suportados implica que seja verificado o seu contributo para a obtenção dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, pelo que “A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição para a obtenção do lucro” e “a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade da empresa.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, no processo n.º 0107/11);*

- *“os custos (...) não podem deixar de respeitar, desde logo, à própria sociedade contribuinte. Ou seja, para que determinada verba seja considerada custo daquela é*

necessário que a actividade respectiva seja por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades.” (Ac. STA, proferido a 30-05-2012, no processo n.º 0171/11);

- “um conceito de indispensabilidade que, afastando-se definitivamente da ideia de causalidade entre os gastos e rendimentos, põe a tónica na relação dos gastos com a actividade prosseguida pelo sujeito passivo, ou seja, considerando que o referido conceito de indispensabilidade se verifica sempre que os gastos sejam incorridos no interesse da empresa, na prossecução das respectivas actividades.” (Ac. STA, proferido a 04-09-2013, no processo n.º 0164/12);

- o conceito de indispensabilidade é de preenchimento casuístico, e o nexó de causalidade económica não pode estar desligado da factualidade do caso concreto, sendo que “a A. Fiscal não pode avaliar a indispensabilidade dos custos à luz de critérios incidentes sobre a oportunidade e mérito da despesa. Um custo é indispensável quando se relacione com a actividade da empresa, sendo que os custos estranhos à actividade da empresa serão apenas aqueles em que não seja possível descortinar qualquer nexó causal com os proveitos ou ganhos (ou com o rendimento, na expressão actual do código - cfr. art.º 23, n.º 1, do C.I.R.C.), explicado em termos de normalidade, necessidade, congruência e racionalidade económica.” (Ac. TCA-Sul, proferido a 16-10-2014, processo n.º 06754/13);

- “A indispensabilidade do custo há-de resultar simplesmente da sua ligação à actividade empresarial. Se o custo não é estranho à actividade da empresa, isto é, se se relaciona com a actividade normal da empresa (independentemente de ser maior ou menor o grau de intensidade ou proximidade), e se se aceita a sua existência (não se está perante um custo aparente ou simulado), o custo é indispensável.” (Ac. TCA-Norte, proferido a 20-12-2011, processo n.º 01747/06.3BEVIS);

- “da noção legal de custo fornecida pelo art. 23.º do CIRC não resulta que a AT possa pôr em causa o princípio da liberdade da gestão, sindicando a bondade e oportunidade

das decisões económicas da gestão da empresa e considerando que apenas podem ser assumidos fiscalmente aqueles de que decorram, directamente, proveitos para a empresa ou que se revelem convenientes para a empresa. A indispensabilidade a que se refere o art. 23.º do CIRC como condição para que um custo seja dedutível não se refere à necessidade (a despesa como uma condição sine qua non dos proveitos), nem sequer à conveniência (a despesa como conveniente para a organização empresarial), sob pena de intolerável intromissão da AT na autonomia e na liberdade de gestão do contribuinte, mas exige, tão-só, uma relação de causalidade económica, no sentido de que basta que o custo seja realizado no interesse da empresa, em ordem, directa ou indirectamente, à obtenção de lucros.

A noção legal de indispensabilidade recorta-se, portanto, sobre uma perspectiva económico-empresarial, por preenchimento directo ou indirecto, da motivação última de contribuição 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, através de uma interpretação primordialmente lógica e económica da causalidade legal. O gasto imprescindível equivale a todo o custo realizado em ordem à obtenção de ingressos e que represente um decaimento económico para a empresa. Em regra, portanto, a dedutibilidade fiscal do custo depende, apenas, de uma relação causal e justificada com a actividade da empresa. E fora do conceito de indispensabilidade ficarão apenas os actos desconformes com o escopo social, aqueles que não se inserem no interesse da sociedade, sobretudo porque não visam o lucro.” (Ac. STA, proferido a 30-11-2011, processo n.º 0107/11);

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

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

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

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

Entendemos (...) que, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, a Administração só pode excluir gastos não directamente afastados pela lei debaixo de uma forte motivação que convença de que eles foram incorridos para além do objectivo social, ou seja, na prossecação de outro interesse que não o empresarial, ou, ao menos, com nítido excesso, desviante, face às necessidades e capacidades objectivas da empresa.” (Ac. STA, proferido a 29-03-2006, processo n.º 01236/05).

20. O terceiro requisito referente à indispensabilidade do gasto para efeitos de realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, compõe, de facto, como alega a Requerida «a cláusula geral de dedutibilidade em matéria de gastos», prevendo o artigo 23.º do Código do IRC que os mesmos devem estar iminentemente “*sujeitos ou à manutenção da fonte produtora*”.

21. Aqui chegados, cumpre subsumir os factos provados ao disposto no artigo 23.º do CIRC. Assim,

22. Ora, por um lado, temos o que resulta inequivocamente dos factos considerados como provados, nomeadamente, que a Requerente contraiu empréstimos à empresa-mãe, suportando encargos com os mesmos,

23. ... e, por outro, que parte desse empréstimo, foi concedido à empresa participada da Requerente, a título gratuito.

24. Na verdade, enquanto que o primeiro tipo de empréstimo, foi concedido para efeitos de manutenção da fonte produtora da Requerente, entende o presente Tribunal que os encargos financeiros suportados preenchem os pressupostos do artigo 23.º do Código do IRC, para ser considerado dedutível para efeitos fiscais,

25. ...devendo, contudo, respeitar o limite previsto no artigo 45.º do Código do IRC conjugado com a Portaria 184/2002.

26. Já o segundo empréstimo – concedido pela Requerente à empresa participada – cujos encargos financeiros são por si totalmente suportados, já não poderão ser deduzidos ao lucro tributável, por não preencherem os pressupostos do artigo 23.º do Código do IRC.

27. Na verdade, este último financiamento, segundo refere a Requerente tinha «(...) em conta o interesse que tal investimento acarretava para a E... e a potencialidade de lucro que o negócio apresentava», motivado na «valorização da E..., uma vez que tal valorização acarretaria o aumento da importância das suas quotas, e conseqüentemente do seu património. (...) O empréstimo à E... foi na medida do necessário para que a mesma pudesse investir no negócio em causa. Ou seja, a atuação da Requerente no sentido de, por um lado, permitir o

investimento da E... e garantir o seu ativo, e outro, aumentar os lucros da E... que a beneficiariam.»

28. Contudo, da motivação não se logra alcançar da indispensabilidade deste gasto, para efeitos de realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, relacionada com a atividade que a mesma desempenha, porquanto,

29. ...resulta dos factos dados como provados que a Requerente é uma sociedade que tem como objeto social “*a importação, exportação e distribuição por grosso ou a retalho de artigos de desporto e entretenimento.*”, e encontra-se registada desde 26/01/1994, pela atividade principal de “COMÉRCIO POR GROSSO BRINQUEDOS JOGOS E ARTIGOS DE DESPORTO”, cujo Código de Atividade Económica (CAE) correspondente a 46690, e atividade secundária de Comércio a retalho de artigos desportivos de campismo e lazer em estabelecimentos especializados, cujo CAE 47640 (*Vide* alínea A) e B) dos factos dados como provados).

30. Com efeito, a Lei exige: a comprovação da indispensabilidade do gasto na obtenção dos rendimentos e não apenas a comprovação da possibilidade de obtenção desses mesmos rendimentos.

31. Entendimento este que se retira do Sufragado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 01077/08, de 20.05.2009 e reforçado pelo Acórdão do mesmo Tribunal, proferido no processo n.º 0107/11, de 30/11/2011, no sentido de que *«os custos ali previstos [artigo 23.º do Código do IRC] não podem deixar de respeitar, desde logo, a própria sociedade contribuinte. Ou seja, para que determinada verba seja considerada custo daquela é necessário que a actividade respectiva seja ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades.»*

32. Sendo pacífico concluir que os gastos previstos naquele artigo 23.º (à data de 2012) tinham de respeitar, desde logo, à própria sociedade contribuinte, isto é, para que determinada verba fosse considerada gasto daquela era necessário que a atividade respetiva fosse por ela própria desenvolvida, que não por outras sociedades.

33. Razão pela qual entende o presente Tribunal Arbitral que os encargos financeiros suportados pela Requerente referentes ao empréstimo concedido à sociedade E... não poderão englobar os custos fiscalmente dedutíveis para efeitos fiscais.

34. Não obstante, a Requerente referir que *«[t]endo em conta o interesse que tal investimento acarretava para a E... e a potencialidade de lucro que o negócio apresentava»,* e face ao intuito de *«valorização da E..., uma vez que tal valorização acarretaria o aumento da importância das suas quotas, e conseqüentemente do seu património. (...) O empréstimo à E... foi na medida do necessário para que a mesma pudesse investir no negócio em causa. Ou seja, a atuação da Requerente no sentido de, por um lado, permitir o investimento da E... e garantir o seu ativo, e outro, aumentar os lucros da E... que a beneficiariam.»*, a verdade é que, como assevera a Requerida *«ao não estarem relacionados com a atividade do sujeito passivo, não se mostra cumprido o requisito de indispensabilidade dos encargos financeiros contabilizados pelo sujeito passivo, conforme estabelecido no artigo 23º do CIRC.»*

35. Com efeito, não podem, desde modo, ser aceites como dedutíveis os juros suportados por uma empresa relativamente a empréstimos em que manifestamente se comprove que os fundos obtidos são desviados da sua própria exploração para a de outra entidade com a qual está relacionada.

36. Invoca, ainda, a Requerente que *«a decisão da Requerente em emprestar valores à E..., apoiou-se exclusivamente numa decisão de gestão sobre a sua participada, de forma a colmatar as necessidades de tesouraria. Estamos neste caso perante uma decisão tomada ao abrigo dos princípios da liberdade de gestão que não são, nem podem ser, sindicáveis pela Administração Tributária.»*

37. É verdade, que a Administração Tributária e Aduaneira não deve interferir nas decisões de gestão das empresas, contudo e como esclarece o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido no processo n.º 01236/05, de 29.03.2006:

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

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

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

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

O juízo sobre a oportunidade e conveniência dos gastos é exclusivo do empresário. Se ele decide fazer despesas tendo em vista prosseguir o objecto da empresa mas é

mal sucedido e essas despesas se revelam, por último, improfícuas, não deixam de ser custos fiscais. Mas todo o gasto que contabilize como custo e se mostre estranho ao fim da empresa não é custo fiscal, porque não indispensável.

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

38. Posto isto, há, então, que apurar dentro dos encargos financeiros suportados pela Requerente, a título de juros colocados à disposição da sociedade-mãe, face ao empréstimo por esta concedido ao empréstimo por aquela suportado, a título gratuito, qual o montante que efetivamente poderá ser tido em conta para efeitos de custo dedutível, ao abrigo do disposto nos artigos 23.º e 45.º do Código do IRC conjugados com a Portaria n.º 182/2002, de 4 de março, e qual é que deverá dele ser expurgado, por não ser considerado custo fiscal.

39. Assim sendo, e como vimos *supra*, são aceite fiscalmente encargos suportados no montante de € 190.595,26 (cento e noventa mil, quinhentos e noventa e cinco euros e vinte e seis cêntimos), a título de encargos financeiros provenientes dos juros suportados pela Requerente face ao empréstimo concedido pela empresa-mãe.

40. Ora, desse montante, calculou a Requerida, de forma correta, que **€ 25.817,29 (vinte e cinco mil oitocentos e dezassete euros e vinte e nove cêntimos)** correspondem à proporção de juros pagos pela Requerente a título de encargos financeiros provenientes do financiamento concedido à sua participada, os quais como já referido e fundamentado não podem ser

considerados como custos dedutíveis, ao abrigo do disposto no artigo 23.º e 45.º do Código do IRC,

41. ...pelo que, expurgando-se ao valor fiscalmente aceite como custos (€ 190.595,26) o valor proporcional (€ 25.817,29) a que correspondem os juros pagos em virtude do empréstimo à participada da Requerente, resulta como custo fiscalmente aceite para determinação do lucro tributável a quantia de **€ 164.777,97 (cento e sessenta e quatro mil, setecentos e setenta e sete euros e noventa e sete cêntimos) ao abrigo do disposto nos artigos 23.º e 45.º ambos do CIRC.**

42. Consta do Relatório de Inspeção, quanto à explicitação dos cálculos efetuados, que:

«A aceitação dos juros para efeitos de determinação do Lucro Tributável, estão limitados pelo artigo 45.º do CIRC, conjugado com a portaria 184/2002, calculando-se à taxa Euribor a 12 meses acrescido de 6% de spread, pelo que em 2012, apenas são considerados fiscalmente como gastos € 190.595,26

(...)

*Ainda, pelo facto de o S.P. conceder um empréstimo à E... no valor de € 365.731,55, sem uma relação justificada com a actividade produtiva do S.P., a parte dos juros correspondentes a este valor, e que integra o gasto fiscalmente aceite num total de 190.595,26, tem de ser desconsiderado como gasto, na respectiva proporção, sendo então o valor a considerar como juros **aceites fiscalmente de € 164.777,47** que é o resultado de $190.595,26 - (365.731,55 * 190.595,26 / 2.700.000,12)$. Excluem-se assim do lucro tributável € 25.817,29 correspondentes ao empréstimo concedido à E... no valor referido.»*

43. Resumidamente:

a) Juros totais suportados pela Requerente, no ano de 2012-----€
395.197,19;

- b) Juros aceites pela AT como custos dedutíveis, em relação aos indicados em a) *supra*, por via do artigo 45.º do Código do IRC-----
-----€ 190.595,26;
- c) Correção levada a cabo pela Requerida quanto aos juros indicados em a) *supra* € 204.601,93;
- d) Proporção de juros suportados pela Requerente, pelo financiamento gratuito, que fez à sua participada, não considerado como custo, por via do artigo 23.º e 45.º do Código do IRC-----
-----€ 25.817,29;
- e) **Juros totais suportados pela Requerente aceites fiscalmente, por via do artigo 23.º e 45.º do Código do IRC -----
-----€ 164.777,97.**

44. Face ao exposto, improcede o pedido de constituição arbitral no que toca à matéria dos encargos financeiros, devendo quanto a esta parte a liquidação manter-se, por legal.

II. IMPARIDADES DE DÍVIDAS A RECEBER

1. Alega a Requerente resumidamente, quanto a esta matéria que «*o valor das imparidades contabilísticas registadas pela Requerente no exercício de 2012, (...) foi baseado nas diligências telefónicas e nas reuniões com todos os clientes.*» Com efeito, «*tal registo foi efetuado nos termos do n.º 2 do artigo 36.º do CIRC*» e «*[c]om base neste critério, o valor das imparidades considerado pela Requerente foi de € 2.041.591,27, valor resultante do cumprimento dos critérios legais (...)*». «*[c]onforme referido supra, foi respeitada a fórmula de cálculo do valor das imparidades, nos termos do disposto no artigo 36.º do CIRC.*»

2. Contra-argumenta a Requerida no sentido de que «*deveria a Requerente, ter demonstrado, as diligências efectuadas para a cobrança destes créditos, o que manifestamente*

não foi feito, pois o legislador fiscal quando tornou dependente como consideração de créditos de cobrança duvidosa, a existência de provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento, não tinha no seu espírito que tais provas se pudessem limitar a declarações verbais, as quais certamente não permitiriam o controlo por parte da administração Fiscal, se tais diligências teriam sido levadas a efeito ou não.»

3. Ora, a verdade é que a existência de imparidades com repercussão no resultado líquido do exercício, como sucedeu no caso em apreço, leva-nos a compulsar o disposto nos artigos 35.º (“perdas por imparidades fiscalmente dedutíveis) e 36.º (perdas por imparidades em créditos) ambos do Código do IRC, em vigor à data dos factos, normas estas que dispunham legalmente quanto a esta matéria. Assim,

4. Dispunha o artigo 35.º do Código do IRC que:

«1 — Podem ser deduzidas para efeitos fiscais as seguintes perdas por imparidade contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores:

a) As relacionadas com créditos resultantes da actividade normal que, no fim do período de tributação, possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade;

b) As relativas a recibos por cobrar reconhecidas pelas empresas de seguros;

c) As que consistam em desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento.

2 - Podem também ser deduzidas para efeitos fiscais as perdas por imparidade e outras correcções de valor contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, quando constituídas obrigatoriamente, por força de normas emanadas pelo Banco de Portugal, de carácter genérico e abstracto, pelas entidades sujeitas à sua supervisão e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede em outro Estado membro da União

Europeia, destinadas à cobertura de risco específico de crédito e de risco-país e para menos-valias de títulos e de outras aplicações. (Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)

3 — As perdas por imparidade e outras correcções de valor referidas nos números anteriores que não devam subsistir, por deixarem de se verificar as condições objectivas que as determinaram, consideram-se componentes positivas do lucro tributável do respectivo período de tributação.

4 - As perdas por imparidade de activos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse activo ou, sem prejuízo do disposto nos artigos 38.º e 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo. (Rectificado pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)»

5. E o artigo 36.º, com especial relevância no caso em apreço, que:

«1 — Para efeitos da determinação das perdas por imparidade previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, consideram-se créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado, o que se verifica nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo de insolvência e de recuperação de empresas ou processo de execução;

b) Os créditos tenham sido reclamados judicialmente ou em tribunal arbitral; (Redacção da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro)

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas objectivas de imparidade e de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

2 — O montante anual acumulado da perda por imparidade de créditos referidos na alínea c) do número anterior não pode ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

- a) 25% para créditos em mora há mais de 6 meses e até 12 meses;
- b) 50% para créditos em mora há mais de 12 meses e até 18 meses;
- c) 75% para créditos em mora há mais de 18 meses e até 24 meses;
- d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

3 — Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- b) Os créditos cobertos por seguro, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, ou por qualquer espécie de garantia real;
- c) Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1.»

6. A alínea c) do n.º 1 do artigo 36.º do Código do IRC, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho vem inserir uma inovação a esta matéria da provisão dos créditos de cobrança duvidosa, tendo passado a exigir provas objetivas de imparidade.

7. Diz-se que é uma inovação, porque esta exigência não existia na correspondente redação anterior do artigo 35.º que, na alínea c) do seu n.º 1 do mesmo diploma,

8. ... a qual apenas impunha que «os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento».

9. Ora, o Decreto-Lei n.º 159/2009 concretizou a adaptação das «regras de determinação do lucro tributável às normas internacionais de contabilidade tal como adoptadas pela União Europeia, bem como aos normativos contabilísticos nacionais que visam adaptar a contabilidade a essas normas» (como se sintetiza no respetivo sumário).

10. Assim, e como explica a decisão do CAAD, que acompanhamos, proferida no processo n.º 609/2018, de 30.10.2017 «[n]ão sendo incluído no CIRC qualquer conceito próprio de «provas objectivas de imparidade», a introdução deste conceito, utilizado nas normas contabilísticas sobre imparidade e incobrabilidade de activos financeiros, visou aplicar no âmbito das perdas por imparidade de créditos para efeitos de determinação do lucro tributável o conceito contabilístico, que é utilizado, nomeadamente, na IAS 39 e na NCRF 27. De resto, por força do disposto no artigo 17.º, n.ºs 1 e 3, do CIRC, as regras de normalização contabilística são aplicáveis na determinação do lucro tributável, quando não há regras especiais deste Código que as afastem, pelo que também por esta via se conclui é de fazer apelo aquelas normas. Nas referidas normas contabilísticas diz-se, além do mais, o seguinte, sobre esta matéria:

IAS 39 § 59. Um activo financeiro ou um grupo de activos financeiros está com imparidade e são incorridas perdas por imparidade se, e apenas se, existir prova objectiva de imparidade como resultado de um ou mais acontecimentos que ocorreram após o reconhecimento inicial do activo (um «acontecimento de perda») e se esse acontecimento (ou acontecimentos) de perda tiver um impacte nos fluxos de caixa futuros estimados do activo financeiro ou do grupo de activos financeiros que possa ser fiavelmente estimado. Pode não ser possível identificar um único e discreto acontecimento que tenha causado a imparidade. Pelo contrário, o efeito combinado de vários acontecimentos pode ter causado a imparidade. As perdas esperadas como resultado de acontecimentos futuros, independentemente do grau de probabilidade, não são reconhecidas. A prova objectiva de que um activo financeiro ou um grupo de activos está com imparidade inclui dados observáveis que chamam a atenção do detentor do activo acerca dos seguintes acontecimentos de perda:

- (a) significativa dificuldade financeira do emitente ou do obrigado;*
- (b) uma quebra de contrato, tal como um incumprimento ou relaxe nos pagamentos de juro ou de capital;*
- (c) o mutuante, por razões económicas ou legais relacionadas com as dificuldades financeiras do mutuário, oferece ao mutuário uma concessão que o mutuante de outra forma não consideraria;*

(d) torna-se provável que o mutuário vá entrar em processo de falência ou outra reorganização financeira;

(e) o desaparecimento de um mercado activo para esse activo financeiro devido a dificuldades financeiras; ou

(f) dados observáveis indicando que existe um decréscimo mensurável nos fluxos de caixa futuros estimados de um grupo de activos financeiros desde o reconhecimento inicial desses activos, embora o decréscimo ainda não possa ser identificado com os activos financeiros individuais do grupo, incluindo:

(i) alterações adversas no estado de pagamento dos mutuários do grupo (por exemplo, um número crescente de pagamentos atrasados ou um número crescente de mutuários de cartão de crédito que atingiram o seu limite de crédito e estão a pagar a quantia mínima mensal); ou

(ii) as condições económicas nacionais ou locais que se correlacionam com os incumprimentos relativos aos activos do grupo (por exemplo, um aumento na taxa de desemprego na área geográfica dos mutuários, um decréscimo nos preços das propriedades para hipotecas na área relevante, um decréscimo nos preços do petróleo para activos de empréstimo a produtores de petróleo, ou alterações adversas nas condições do sector que afectem os mutuários do grupo).

NCRF 27 §

25 – Evidência objetiva de que um ativo financeiro ou um grupo de ativos está em imparidade inclui dados observáveis que chamem a atenção ao detentor do ativo sobre os seguintes eventos de perda:

a) Significativa dificuldade financeira do emitente ou devedor;

b) Quebra contratual, tal como não pagamento ou incumprimento no pagamento do juro ou amortização da dívida;

c) O credor, por razões económicas ou legais relacionados com a dificuldade financeira do devedor, oferece ao devedor concessões que o credor de outro modo não consideraria;

d) Torne-se provável que o devedor irá entrar em falência ou qualquer outra reorganização financeira;

e) O desaparecimento de um mercado ativo para o ativo financeiro devido a dificuldades financeiras do devedor; ou

f) Informação observável indicando que existe uma diminuição na mensuração da estimativa dos fluxos de caixa futuros de um grupo de ativos financeiros desde o seu reconhecimento inicial, embora a diminuição não possa ser ainda identificada para um dado ativo financeiro individual do grupo, tal como sejam condições económicas nacionais, locais ou sectoriais adversas.

26 – Outros fatores poderão igualmente evidenciar imparidade, incluindo alterações significativas com efeitos adversos que tenham ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, económico ou legal em que o emitente opere.»

11. Ora, no caso em apreço, sustenta a Requerente que *«o valor das imparidades contabilísticas registadas pela Requerente no exercício de 2012, deveu-se ao facto de ter sido decidido pela detentora do capital social da Requerente, que no exercício de 2013, passariam a existir novas regras internas no que respeita à concessão de créditos e fornecimento de produtos a clientes com faturas em atraso.»*

12. Mais, referiu a Requerente que, em relação a esses clientes, *«foi efetuado um levantamento (...) através do qual foram verificadas todas as situações e que existiam faturas que não tinham sido pagas dentro do prazo de vencimento. Após tal operação, foram contactados telefonicamente todos os clientes que estavam nessa situação, no sentido de reclamar o pagamento imediato das faturas, sob pena de a Requerente ser forçada a deixar de fornecer as suas mercadorias.»*

13. *«O registo das imparidades foi baseado nas diligências telefónicas e nas reuniões com todos os clientes.»* refere a Requerente.

14. Ora, a Requerida quanto a esta matéria refere que *«exige-se provas objetivas de imparidade que evidenciem que o devedor tenha tido conhecimento das diligências realizadas*

para recebimento da dívida (...) pelo que deveria a Requerente, ter demonstrado, as diligências efectuadas para a cobrança destes créditos, o que manifestamente não foi (...)»

15. Na verdade, assiste razão à Requerida quanto à falta de demonstração e prova objetiva das diligências efetuadas pela Requerente aos seus Clientes que constituíram as imparidades que contabilizou na sua escrita,

16. ...tal como não logrou, a Requerente, demonstrar que tais clientes se encontravam numa situação económica difícil, o que permitiria modo incluí-los no conceito definido no artigo 36.º do Código do IRC de “*créditos de cobrança duvidosa*”, designadamente, como aqueles em «*que o risco de incobrabilidade esteja devidamente justificado*».

17. Com efeito, dos elementos de prova carreados para os autos não é possível concluir que os devedores, identificados na listagem apresentada pela Requerente no artigo 103.º do pedido de constituição arbitral, tenham pendentes processos de insolvência e de recuperação de empresas ou processos executivos; que os créditos em relação a esses devedores tenham sido reclamados judicialmente ou em Tribunal Arbitral, ou que tais créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respetivo vencimento.

18. Quanto a esta sede, a Requerente não logrou carrear para os autos provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o recebimento dos valores em causa.

19. Face ao exposto, improcede nesta parte o presente pedido arbitral.

III. RETENÇÃO NA FONTE

1. A questão que aqui se coloca é a de saber que a Requerente estava obrigada a proceder à retenção na fonte relativamente aos juros que colocou à disposição da sociedade D..., nos

termos do disposto nos artigos 87.º e 94.º do Código do IRC, e em caso afirmativo, se estava obrigada a possuir em seu poder, no momento da retenção, o Mod. 21 RFI.

2. Defende a Requerente que *«apresentou, na reclamação graciosa, o Modelo 21-RFI relativo ao ano de 2012 (...) emitido em 2017, mas tal afasta a virtualidade de ser suficiente para afastar a obrigatoriedade de proceder à retenção na fonte»*. Acrescentando que, *«[f]oi outorgada entre Portugal e Suíça Convenção para Evitar a Dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 716/74, de 12 de Dezembro, sendo alvo de um Protocolo Modificativo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 87/2013, de 27/06»*, pelo que, *«[a]s exigências do CIRC, concretamente o artigo 98.º para que os rendimentos não sejam tributados em Portugal não se podem sobrepor à Convenção.»*

3. Por seu lado, aduz a Requerida, quanto a esta matéria que *«o Mod. 21- RFI foi certificado dia 09 de Janeiro de 2017, cinco anos depois da ocorrência dos factos, pelo que agiram correctamente os Serviços da inspecção tributária ao exigirem a entrega, pela Requerente, das guias de retenção na fonte, acrescido de juros compensatórios, nos termos do art.º 35.º da LGT»*, pelo que *«[n]os termos supra expostos, será de julgar o pedido improcedente, mantendo na ordem jurídica os actos impugnados.»*

4. Ora, vejamos a quem assiste razão, considerando que estamos perante uma situação que traz à discussão matéria da dupla tributação internacional.

5. Assim e antes de mais, cumpre fazer uma pequena abordagem aos aspetos fundamentais do direito fiscal internacional.

6. Conforme refere a decisão do Tribunal Arbitral Coletivo do CAAD proferida no processo n.º 221/2017 T, de 27.10.2017, de forma clara e transparente:

«O direito fiscal internacional e o ramo do Direito que integra normas que criam e disciplinam as posições jurídicas de sujeitos passivos de impostos, tendo como objeto regular situações em que estão em contacto mais do que uma ordem jurídica tributária com poderes para tributar. No fundo, regula situações em que estará em causa uma dupla tributação internacional envolvendo sujeitos passivos com residências fiscais diferentes.

A dupla tributação internacional existe quando há incidência de impostos equiparáveis em dois ou mais Estados, relativamente a um mesmo contribuinte, facto gerador e períodos de tempo idênticos. Nesta situação, existe uma realidade tributária que está vinculada ao ordenamento tributário de mais que um estado por elementos de conexão.

Os elementos de conexão são as relações ou ligações existentes entre os sujeitos passivos do imposto, os objetos e os factos com os ordenamentos tributários. Por via de um ou mais desses elementos de conexão, podem dois ordenamentos tributários independentes prever a incidência de imposto sobre o mesmo facto tributário, aparecendo os dois como sujeito ativo da relação jurídico-tributária.

O facto tributário é a fonte da obrigação, determinado o pressuposto, o sujeito passivo, o momento, a base tributável, o local e a taxa que estão na origem da prestação tributária. Um único facto tributário pode preencher os requisitos de incidência pessoal e real em dois Estados diferentes, situação em que estaremos perante uma dupla tributação internacional, isto caso não sejam desencadeados mecanismos de afastamento da sujeição ou de isenção num dos Estados envolvidos.

Na temática da dupla tributação internacional, a residência fiscal é um conceito fundamental.

É residente de um Estado qualquer pessoa que, por virtude da legislação vigente nesse Estado, está aí sujeita a tributação, devido quer ao seu domicílio, quer à sua residência, local de direção efetiva ou outro critério de natureza similar.

O estabelecimento estável é termo utilizado nas convenções para evitar a dupla tributação normalmente associado à instalação fixa através da qual um sujeito passivo exerce uma atividade abrangida pela incidência de imposto.

As normas de direito fiscal internacional que vigoram diretamente na ordem jurídica interna dos Estados têm como objetivo a eliminação da dupla tributação internacional, no caso das convenções para evitar a dupla tributação, mas também objetivos de combate à fraude e evasão fiscal.

As convenções para evitar a dupla tributação internacional celebradas por Portugal são fonte de direito fiscal. Assim define o artigo 8º da CRP.

O princípio da hierarquia das fontes de direito fiscal assenta na não contradição entre normas do mesmo sistema, em que uma norma hierarquicamente superior prevalece, em caso de contradição, sobre a norma hierarquicamente inferior.

A aplicação das normas de direito interno às relações jurídico-tributárias é sempre feita sem prejuízo do disposto no direito comunitário e noutras normas de direito internacional que vigorem diretamente na ordem interna ou em legislação especial, assim determina o nº1 do artigo 1º da LGT.

A dupla tributação internacional deve assentar nos seguintes princípios:

- v Todos os rendimentos deverão ser tributados em algum lugar;*
- v A dupla tributação internacional deverá ser evitada com base em princípios acordados internacionalmente;*
- v Não ocultação de rendimentos em "paraísos fiscais";*
- v A minimização da concorrência fiscal prejudicial;*
- v Promoção da cooperação internacional contra a evasão fiscal;*

v O princípio do preço em plena concorrência deverá ser aplicado a todas as transações transfronteiriças.

Com vista a assegurar a prossecução destes princípios, o Estado português tem celebrado tratados e acordos normativos bilaterais e multilaterais com outros Estados, de que se destacam para o que aqui interessa as convenções para evitar a dupla tributação.

As convenções para evitar a dupla tributação internacional assentam no modelo de convenção fiscal da OCDE. O objetivo do modelo de convenção da OCDE é uniformizar o tratamento fiscal dos sujeitos passivos de impostos nos Estados contratantes, de forma a tornar mais clara e simples a implementação dos mecanismos de eliminação da dupla tributação e de possíveis fraudes e evasão fiscais.»

7. Posto isto, e regressando ao direito português poderemos constatar que nos termos do n.º 6 do artigo 94.º do Código do IRC, «[a] obrigação e efectuar a retenção na fonte de IRC ocorre na data que estiver estabelecida para obrigação idêntica no Código do IRS ou, na sua falta, na data da colocação à disposição dos rendimentos, devendo as importâncias retidas ser entregues ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas e essa entrega ser feita nos termos estabelecimentos no Código do IRS ou em legislação complementar.»

8. As retenções na fonte têm carácter definitivo «quando, não se tratando de rendimentos prediais, o titular dos rendimentos seja entidade não residente que não tenha estabelecimento estável em território português ou que, tendo-o, esses rendimentos não lhe sejam imputáveis». (cf. alínea b), do n.º3, do artigo 94.º do CIRC).

9. Prescreve o n.º 5 do artigo 94.º do CIRC que as retenções que, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, tenham carácter definitivo, são aplicáveis as correspondentes taxas previstas no artigo 87º.

10. E o n.º 4 do artigo 87.º dispõe que: «*[t]ratando-se de rendimentos de entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português e aí não possuam estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis, a taxa do IRC é de 25%.*»

11. Com interesse, entende o presente Tribunal ser de aludir aos disposto na alínea b) do n.º 10 do artigo 8.º do Código do IRC, segundo a qual, no caso de «*rendimentos objeto de retenção na fonte a título definitivo, (...) o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar aquela*».

12. Deste modo, da aplicação das normas legais acima identificadas ao caso *sub judice* resultaria que relativamente aos juros colocados à disposição da sociedade suíça, os mesmos deveriam ter sido objetos de retenção na fonte a título definitivo, a uma taxa de 25%, no ano de 2012.

13. Contudo, mostra-se prudente atender ao disposto no artigo 98.º do Código do IRC, que prevê quais as situações em que se poderá dispensar total ou parcialmente, a retenção na fonte sobre rendimentos auferidos por entidades não residente.

14. Dispunha, assim, o n.º 1 que «*não existe obrigação de efetuar a retenção na fonte de IRC, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos n.º 1 do artigo 94.º do Código do IRC quando, por força de uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português ou de legislação interna, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por entidade que não tenha sede nem direção efetiva em território português e aí não possua estabelecimento estável ao qual os mesmos sejam imputáveis não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada*»;

15. ... prevendo o n.º 2 deste artigo 98.º do Código do IRC que:

«2 — Nas situações referidas no número anterior, bem como na alínea g) do n.º 4 do artigo 87.º, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis:

a) Da verificação dos pressupostos que resultem de convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional ou ainda da legislação interna aplicável, através da apresentação de formulário de modelo a aprovar por despacho do Ministro das Finanças certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência;

b) Da verificação das condições e do cumprimento dos requisitos estabelecidos no artigo 96.º, através de formulário de modelo a aprovar pelo Ministro das Finanças que contenha os seguintes elementos:

1) Residência fiscal da sociedade beneficiária dos rendimentos e, quando for o caso, da existência do estabelecimento estável, certificada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que a sociedade beneficiária é residente ou em que se situa o estabelecimento estável;

2) Cumprimento pela entidade beneficiária dos requisitos referidos nas subalíneas i) e ii) da alínea a) do n.º 1 do artigo 96.º;

3) Qualidade de beneficiário efectivo, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 96.º, a fornecer pela sociedade beneficiária dos juros ou royalties;

4) Quando um estabelecimento estável for considerado como beneficiário dos juros ou royalties, além dos elementos referidos no número anterior, deve ainda fazer prova de que a sociedade a que pertence preenche os requisitos referidos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 96.º;

5) Verificação da percentagem de participação e do período de detenção da participação, nos termos referidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 96.º;

6) Justificação dos pagamentos de juros ou royalties.

16. ... e, por último, o n.º 3 do mesmo preceito legal que:

«3 — Os formulários a que se refere o número anterior, devidamente certificados, são válidos por um período máximo de:

a) Dois anos, na situação prevista na alínea b) do n.º 2 e no respeitante a cada contrato relativo a pagamentos de juros ou royalties, devendo a sociedade ou o estabelecimento estável beneficiários dos juros ou royalties informar imediatamente a entidade ou o estabelecimento estável considerado como devedor ou pagador quando deixarem de ser verificadas as condições ou preenchidos os requisitos estabelecidos no artigo 96.º;

b) Um ano, nas demais situações, devendo a entidade beneficiária dos rendimentos informar imediatamente a entidade devedora ou pagadora das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.»

17. Sucede que, Portugal e a Suíça outorgaram a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em matéria de impostos sobre o rendimento e o capital, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 716/74, de 12 de Dezembro, sendo alvo de um Protocolo Modificativo aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 87/2013, de 27/06, na qual se prevê, no artigo 11.º da mesma que *«[o]s juros provenientes de um Estado Contratante e atribuídos ou pagos a um residente do outro Estado Contratante podem ser tributados nesse outro Estado. No entanto, esses juros podem ser tributados no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse Estado, mas o imposto assim estabelecido não excederá 10% do montante bruto dos juros. As autoridades competentes dos Estados Contratantes estabelecerão, de comum acordo, a forma de aplicar esse limite.»*

18. De referir, pela sua manifesta importância o disposto no n.º 3 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa o qual prevê o princípio da supremacia do direito internacional sobre o direito interno, segundo o qual: *«3. As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram directamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respectivos tratados constitutivos.»*

19. Deste modo, assiste razão à Requerente quando assevera que *«as exigências do CIRC, concretamente do artigo 98.º, para que os rendimentos não sejam tributados em Portugal não se podem sobrepor à Convenção, outorgada entre ambos os países»*.

20. Com efeito, o formulário 21 RFI é uma mera formalidade não exigida na Convenção para efeitos de dispensa ou não da retenção na fonte, pelo que a sua apresentação, mesmo que tardia, não tem relevância quando está convencionado que será o Estado da residência - no caso em apreço: a Suíça - a tributar tais rendimentos.

21. Sufraga o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que acompanhamos na íntegra, proferido no processo n.º 0141/14, de 14.12.2016:

«I - Existindo convenção destinada a evitar a dupla tributação há, para efeitos de conhecer da dispensa de efectuar a retenção na fonte de IRC, que atender apenas aos pressupostos materiais convencionados.

II - As normas convencionais vinculam os Estados contratantes não podendo ser alteradas pela lei interna de um deles, dada a primazia do direito convencional sobre a lei interna.

III - Ainda que seja da competência de cada um dos estados contratantes regular as normas procedimentais para efeitos da aplicação da convenção não pode aproveitar-se tal facto para em norma procedimental alterar os pressupostos materiais de aplicação da convenção sob pena de violação das normas convencionadas e do disposto no n.º 1 do artigo 1.º da LGT.

IV - Resulta da interpretação dos artigos 103 da CRP e 90 do CIRC que os formulários exigidos como prova da dispensa da retenção na fonte de IRC dos rendimentos auferidos por entidades não residentes são meros documentos ad probationem pelo que podem ser apresentados “a posteriori” dentro dos prazos legalmente fixados podendo ser substituídos nos termos do artigo 364 n.º 2 do Código Civil.»

22. Assim sendo, em jeito de conclusão, com aplicação ao caso em concreto, com as necessárias adaptações, de mencionar o entendimento sufragado na decisão arbitral acima identificada de que:

«Na linha desta jurisprudência, entende-se que decorre da prevalência das normas de convenções internacionais sobre as normas de direito interno (artigo 8.º, n.º 3, da CRP), bem como do princípio de que os elementos fundamentais da tributação dependem de lei formal (artigo 103.º, n.º 2, da CRP), que a aplicação do regime que resulta da CDT Portugal – Holanda quando estavam provados os pressupostos materiais da sua aplicação, não pode ser afastada com fundamento na falta de apresentação do MOD. 21-RFI, exigida por um despacho do Ministro das Finanças publicado na II série, do Diário da República.»

23. Linha de raciocínio que o presente Tribunal Arbitral apoia e acompanha, a qual é aplicável ao caso em concreto, pelo que deve o ato de liquidação referente à retenção na fonte, no montante de € 98.779,30 (noventa e oito mil, setecentos e setenta e nove euros e trinta cêntimos), respeitante ao exercício de 2012 ser anulado, face à sua ilegalidade.

Juros indemnizatórios

1. Vem, por último, a Requerente requerer o pagamento de juros indemnizatórios ao abrigo do disposto no artigo 43.º da Lei Geral Tributária por entender que «(...) são devidos juros indemnizatórios quando exista erro imputável aos serviços, como é manifestamente o caso, pelo que, com o deferimento da pretensão da Requerente, este tem direito, para além da devolução dos montantes pagos em excesso (102.632,59€), a ser ressarcida dos juros vencidos e vincendos desde a data de pagamento até integral liquidação.»

2. Esclarece a Requerente que «[a]pós a liquidação de IR supra identificada, foi intentada a execução n.º ...2017... (...), no âmbito da qual foram penhorados os seguintes saldos

bancários: € 61.886,39 no Banco G..., S.A., com data de 19/04/2017 e € 40.746,20 no Banco H..., S.A., com data de 28/03/2017. Se o presente recurso for deferido, tal como é sua pretensão, a Requerente terá pago à Autoridade Tributária montantes superiores aos devidos, pagamento esse que ascendeu a 102.632,59€.»

Ora,

3. Dispõe o n.º 1 do artigo 43.º da LGT e o artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, que são devidos juros indemnizatórios quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte o pagamento de dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

4. Considera-se erro imputável à administração, quando o erro não for imputável ao contribuinte e assentar em errados pressupostos de facto que não sejam da responsabilidade do contribuinte.

5. Na verdade, resultando dos atos tributários impugnados a obrigação de pagamento de imposto superior ao que seria devido, são devidos juros indemnizatórios nos termos legalmente previstos, presumindo o legislador, nestes casos, em que se verifica a anulação da liquidação, que ocorreu na esfera do contribuinte um prejuízo em virtude de ter sido privado da quantia patrimonial que teve que entregar ao Estado em virtude de uma liquidação ilegal. Em consequência, tem o contribuinte direito a essa indemnização, independentemente de qualquer alegação ou prova do prejuízo sofrido.

6. No caso presente, estamos perante, não um pagamento do imposto, mas de uma garantia para suspensão de processo de execução fiscal - penhora de saldos bancários – reportando-se, claramente, a realidades diferentes.

7. Na verdade, a Lei apenas prevê o direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT quando o contribuinte tenha procedido ao pagamento do imposto, anulado, por via

judicial (impugnação judicial) ou administrativa (reclamação graciosa), motivado em erro imputável aos serviços,

8. ...não comporta aquela norma, o direito a juros indemnizatórios por via de garantias prestadas – v.g. hipotecas voluntárias, penhoras de saldos bancários, e outras, com exceção das garantias bancárias e seguros caução – para suspensão de processos de execução fiscal.

9. De salientar que é a própria epígrafe do artigo 43.º da LGT que dá força a esta tese da qual consta “*pagamento indevido da prestação tributária*”.

10. Com efeito, no caso em apreço, não houve, de facto, o pagamento do imposto por parte do contribuinte, mas tão só a prestação de garantia, não encontrando esta escopo na previsão do pagamento de juros indemnizatórios por efeito de pagamento indevido da prestação tributária.

11. Assim, será inquestionável que, na sequência da consagração da ilegalidade dos atos de liquidação, não haverá lugar a juros indemnizatórios, de acordo com os artigos 43.º, n.º 1 da LGT, e 61.º do CPPT, sendo, conseqüentemente de improceder este pedido formulado pela Requerente.

3.Decisão

Termos em que, decidem os árbitros que constituem este tribunal em:

a). Julgar parcialmente procedente o presente pedido de constituição do Tribunal Arbitral, no tocante ao ato de liquidação de retenção na fonte e respetivos juros compensatórios, respeitantes ao exercício de 2012, no montante de € 115.609,81, devendo, em consequência, serem os mesmos anulados, por ilegais;

b). julgar improcedente os demais pedidos apresentados pela Requerente, nomeadamente o respeitante aos juros indemnizatórios, por indevidos.

4. Valor do processo:

Fixa-se o valor do processo em € 127.405,73 (cento e vinte e sete mil, quatrocentos e cinco euros e setenta e três cêntimos), 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.

5. Custas:

Custas a cargo da Requerente e Requerida, em proporção do decaimento, 9,3% para a Requerente e 90,7% para a Requerida, de acordo com o art.º 12, n.º 2 e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT e do art.º 4 do RCPAT, e da Tabela I anexa a este último, de acordo com o que se fixam no montante de € 3.060,00.

Notifique-se

Lisboa, 12 de abril de 2019

Os Árbitros

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

(Luciano dos Santos Carvalho)

(Jorge Carita)