

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 174/2018-T

Tema: IRC – Art.º 23.º - Financiamentos.

Acordam os Árbitros José Pedro Carvalho (Árbitro Presidente), Jorge Bacelar Gouveia e José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora, designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

1. No dia 05 de Abril de 2018, A... Lda., NIPC..., com sede na Rua..., n.º..., ..., sala..., ...-... Lisboa, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, com a redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), visando a declaração de ilegalidade do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., no valor de €75.339,32, bem como da decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico n.º ...2017... interposto contra o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... deduzida contra a referida liquidação adicional de IRC.
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese a ocorrência de vício de violação de lei por erro quanto aos pressupostos de facto e de direito, porquanto, em suma:

- i. as irregularidades em sede de apuramento do resultado tributável derivaram da errónea interpretação e qualificação de saldos e contas da Recorrente, porque a AT considerou que a Recorrente contraía empréstimos bancários para fazer face às necessidades das suas associadas, quando o que aconteceu foi que a Recorrente contraiu empréstimos bancários para fazer face às suas próprias necessidades de tesouraria;
 - ii. A Recorrente não abusou do instituto da dedutibilidade de gastos através da inclusão de custos com a prossecução de interesses alheios;
 - iii. Resulta do exposto que o custo em causa é indispensável, uma vez que está relacionado com a actividade da empresa e que os gastos foram contraídos apenas e no interesse da empresa, pelo que que devem ser fiscalmente aceites como custo nos termos da alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.
3. No dia 06-04-2018, o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à AT.
4. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.
5. Em 29-05-2018, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 18-06-2018.

7. No dia 06-09-2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.
8. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art.º 16.º, e n.º 2 do art.º 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT.
9. Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas partes, pronunciando-se sobre a prova produzida e reiterando e desenvolvendo as respectivas posições jurídicas.
10. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art.º 21.º/1 do RJAT.
11. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 2/a), do RJAT.
As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
O processo não enferma de nulidades.
Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

Tudo visto, cumpre proferir:

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

- 1- A Requerente foi constituída em 03-07-1979 e tem como objecto o comércio de quinquilharia e brinquedos, desenvolvendo diversas operações de compra e venda com outras empresas.

- 2- A Requerente está, e estava em 2012, enquadrada no regime geral, para efeitos de IRC, com contabilidade organizada.
- 3- Em 18-04-2013, a Requerente entregou a Declaração Modelo 22 de IRC, referente ao exercício de 2012, na qual apurou um lucro tributável de €74.647,09.
- 4- No exercício de 2012, a Conta “2783 – *Empresas associadas*” apresentava um saldo de €952.642,17, dividido da seguinte forma:
 - “B..., Lda.”, com um saldo no valor de €804.78,00;
 - “C..., Lda.”, com um saldo no valor de €112.528,00;
 - “D..., S.A.”, com um saldo no valor de €33.568,00;
 - “Outros” com um saldo no valor de €2.068,00.
- 5- Estes saldos resultam de empréstimos concedidos pela Requerente a empresas associadas, com acordo de pagamentos diferidos no tempo e com perdão ou sem estipulação de juros.
- 6- No exercício de 2012, estava registado na conta 21 – “*Cientes*” um saldo de €2.617.131,18, assim discriminado:
 - “C..., Lda.” com um saldo no montante de €1.987.420, 29;
 - “D... S.A.” com um saldo no montante de €433.309,34;
 - “B..., Lda.” com um saldo no valor de €196.401,45.
- 7- Estes saldos correspondiam a operações comerciais de compra e venda de bens e produtos, consubstanciadas nas correspondentes facturas, emitidas nos termos legais.
- 8- A Requerente desenvolveu com tais entidades normais operações comerciais de compra e venda.
- 9- A Requerente consentiu no pagamento fraccionado e sem juros das quantias em dívida.
- 10- Em relação à empresa “C..., Lda.”, já foi liquidada à Requerente, entre 1997 e 2012, a quantia de €6.475.372,73, e que dos saldos evidenciados em contas de clientes em 2012, no montante de 2.099.947,92€, a empresa liquidou a quantia de 652.311,36€, tendo ocorrido estes pagamentos fundamentalmente no decorrer do ano de 2016 e 2017, conforme quadro *infra*:

Conta nº	Descrição	Saldo Jul 18	Saldo Dez 12	Variação
...	C..., Lda	977.936,95	1.101.776,35	-123.839,40
...	C..., Lda	280.197,52	334.021,78	-53.824,26
...	C..., Lda	176.456,19	330.849,85	-154.393,66
...	C..., Lda	0,00	59.952,15	-59.952,15
...	C..., Lda	0,00	62.566,86	-62.566,86
...	C..., Lda	0,00	98.253,30	-98.253,30
...	C... ,Lda	13.045,90	112.527,63	-99.481,73
	Total	1.447.636,56	2.099.947,92	-652.311,36

11-Relativamente à sociedade B... Lda, dos saldos evidenciados em contas de clientes em 2012, no montante de 1.000.879,08€, a empresa liquidou a quantia de 927.966,46€, tendo estes pagamentos ocorrido no decurso de 2016 e 2017, conforme quadro infra:

Conta nº	Descrição	Saldo Jul 18	Saldo Dez 12	Variação
...	B..., Lda.	72.232,62	196.401,35	- 124.168,73
...	B..., Lda	680,00	804.477,73	- 803.797,73
	Total	72.912,62	1.000.879,08	- 927.966,46

12-A Requerente recorreu a financiamentos de capitais alheios para financiar a sua actividade:

- junto da banca e junto de participantes do capital, registados na subconta SNC 25 (financiamentos obtidos), num total de €6.575.741,41;

- junto de fornecedores, registando na conta de fornecedores (221110099 fornecedor D..., S.A.), um total de €126.000,00.
- 13- No exercício de 2012, a Requerente suportou encargos com empréstimos obtidos, registados na conta 69 – *Gastos e perdas de financiamento*, no montante de €450.035,45.
- 14- A Requerente não obteve quaisquer rendimentos com os créditos concedidos.
- 15- As contas de empréstimos obtidos e de fornecedores relacionados apresentavam em conjunto saldos médios mensais de €6.297.591,60 e, por outro lado, as contas de empréstimos concedidos e de clientes relacionados apresentam saldos médios mensais de €3.491.787,81.
- 16- Os empréstimos obtidos tiveram um custo médio mensal de €37.319,61 e os créditos concedidos não obtiveram qualquer rendimento.
- 17- Se a Requerente não tivesse recorrido a financiamento, entraria em ruptura de liquidez, face ao fluxo em aberto nas suas contas comerciais.
- 18- A Requerente foi objecto de uma acção inspectiva interna, na sequência da Ordem de Serviço n.º OI2015..., referente ao exercício de 2012.
- 19- A Requerente foi notificada do Projecto de Relatório de Inspeção e para, querendo, exercer o seu direito de audição.
- 20- Em 28-11-2016, a Requerente foi notificada do Relatório Final de Inspeção Tributária, no qual se propunham as seguintes correcções:
- a) Correcção à matéria colectável no montante de €248.148,63 decorrente de encargos financeiros não dedutíveis;
 - b) Correcção ao imposto em falta, a título de tributações autónomas, no montante de €419,98.
- 21- No Relatório Final de Inspeção Tributária, consta, em síntese, o seguinte:

III. DESCRIÇÃO DOS FACTOS E FUNDAMENTOS DAS CORREÇÕES MERAMENTE ARITMÉTICAS

III.1. Correções em sede do IRC

III.1.1. Encargos Financeiros não aceites fiscalmente

Financiamentos obtidos

Da análise efectuada aos elementos contabilísticos do exercício de 2012, verificou-se que o sujeito passivo recorre a financiamentos através de capitais alheios, nomeadamente a financiamento bancário, e a financiamento junto dos participantes de capital, os quais se encontram contabilizados nas subcontas da conta SNC 25 (Financiamentos Obtidos).

Conta	Saldo credor Montante
25 - Financiamentos obtidos	6.575.741,41
2512 – Descobertos bancários	29.935,00
2513 – Locações financeiras	24.634,40
253 – Participantes de capital	398.333,69
259 – Financiamentos bancários	6.122.838,32

Encargos suportados com empréstimos bancários

Analisadas as contas de gastos, verifica-se que encargos com os empréstimos obtidos:

A...

Lda. suportou os seguintes

Conta	Saldo devedor Montante
69 – Gastos e perdas de financiamentos	480.035,45
6911 – Juros suportados	418.404,98
6912 – Desconto de títulos	11.937,94
6918 – Outros juros	17.542,42
6919 – Juros contratos leasing	2.200,10
698 – Outros gastos e perdas financeiras	0,01

Empréstimos concedidos a empresas associadas

Para além dos empréstimos que contraiu e relativamente aos quais o sujeito passivo suportou os juros acima referidos, a **A...** Lda. apresenta, no exercício de 2012, saldos devedores nas outras contas a receber e a pagar a empresas associadas e sócios de acordo com o a seguir descrito e que totalizam € 966,228,44:

Conta	Saldo devedor Montante
2783 – Empresas associadas	352.642,17
(-)	
2788002 – E...	13.586,27

Rendimentos obtidos com empréstimos concedidos

Analisadas as contas de rendimentos constata-se que a **A...** Lda., não obteve quaisquer rendimentos com os empréstimos concedidos. A conta 78 apenas apresenta rendimentos com juros de depósitos bancários.

Outras formas de financiamento

Da análise efetuada à contabilidade da **A...** Lda., constatou-se ainda que por via das contas de fornecedores e de clientes, o sujeito passivo ao mesmo tempo obtém financiamento e financia, respetivamente, empresas associadas.

Conta	Saldo devedor/credor Montante
(-)	
21111 () Cliente C... Lda	1.987.420,29
21111 (Cliente D... SA	433.309,34
21111 (Cliente B... Lda	196.401,45
	2.617.131,08
(-)	
221110099 Fornecedor D... SA	126.000,00

Aspetos relevantes para a análise dos encargos financeiros

Da análise efetuada aos extratos das contas no ano de 2012, e cujos saldos se apresentaram anteriormente, destaca-se que:

- As contas de Empréstimos Obtidos e de Fornecedores relacionados apresentam em conjunto saldos médios mensais de € 6.297.591,60, e por outro lado as contas de Empréstimos Concedidos e de Clientes relacionados apresentam saldos médios mensais € 3.481.787,81, ou seja, o sujeito passivo canaliza 55% do financiamento obtido para a concessão de financiamento, conforme é possível verificar no Mapa constante do ANEXO 1;
- Os empréstimos obtidos tiveram um custo médio mensal de 37.319,61€ e dos empréstimos concedidos não obtiveram qualquer rendimento, ou seja o financiamento que concede é efetuado a título gratuito, conforme se retira do Mapa constante do ANEXO 1.

Assim, conclui-se que o sujeito passivo ao mesmo tempo que suportou encargos financeiros, designadamente juros, resultantes dos empréstimos que o mesmo contraiu, concedeu financiamento a título gratuito a empresas relacionadas e sócios.

Enquadramento legal dos gastos 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 empresas associadas a título gratuito, importa avaliar se estes encargos são ou não aceites fiscalmente, face ao disposto no artigo 23º do CIRC.

Nos termos do nº 1 do referido artigo, na sua redação à data dos factos *"...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..."

São assim previstos dois requisitos essenciais para que os encargos financeiros suportados sejam valorados e aceites como gasto fiscal:

- A comprovação documental e contabilística; e
- A indispensabilidade para a obtenção dos ganhos sujeitos a imposto.

A comprovação documental e contabilística:

O primeiro requisito reporta à efetividade da realização dos custos a qual consiste em várias formas de apoio escritural aos lançamentos contabilísticos, ou seja, à sua prova documental.

Esse critério encontra suporte documental e contabilístico, nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo.

A indispensabilidade para a obtenção dos ganhos sujeitos a imposto:

O segundo 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". Decorre 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. Esta indispensabilidade verifica-se desde que esses encargos se conectem com a obtenção de lucro.

No caso em análise, verifica-se que o sujeito passivo contraiu empréstimos, suportando encargos com o mesmo, e, simultaneamente, "concede" financiamento não remunerado a empresas associadas.

Daqui resulta que a totalidade dos referidos encargos, não estão diretamente relacionados com a atividade do sujeito passivo, cujo objeto social, como já anteriormente referido, consiste no exercício do comércio por grosso não especializado.

Ao não estarem relacionados com a atividade 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.

No que se refere aos saldos das contas de Clientes relacionados, designadamente a C... Lda., a D... SA e a B... Lda., constatã-se que se elevam no final de 2012 a € 2.617.131,08, ou seja cerca de 48% do total da conta de Clientes. De referir ainda que este nível de saldos para com estes clientes já se mantinham do ano anterior.

Ao manter as dívidas dos seus clientes por cobrar, a A... Lda. está a perder a fonte de financiamento por excelência da atividade que desenvolve - as vendas dos seus produtos. Embora, não nos cabe avaliar a gestão do crédito para com os clientes, cabe-nos avaliar a indispensabilidade dos encargos financeiros, para a manutenção da atividade e das necessidades de fundo de manio do sujeito passivo.

A manutenção de créditos aos clientes nos valores e pelo tempo descritos obriga o sujeito passivo ao financiamento externo para a satisfação das necessidades de tesouraria, não se comprovando a sua indispensabilidade.

Do exposto conclui-se que não será de aceitar fiscalmente a totalidade dos juros de empréstimos suportados pelo sujeito passivo.

Os gastos suportados com financiamentos de capitais alheios não são aceites fiscalmente quando o financiamento obtido é canalizado para fins alheios à atividade desenvolvida, designadamente a concepção de financiamento, e não é demonstrada a sua indispensabilidade.

Determinação dos gastos financeiros não aceites fiscalmente

Para determinação dos encargos financeiros não aceites para efeitos fiscais, considerou-se o seguinte:

- Foi calculado o rácio mensal "peso dos financiamentos concedidos/obtidos", por forma a calcular quanto do financiamento obtido é canalizado para conceder financiamento a título gratuito a empresas relacionadas e sócios;
- Foram considerados os juros suportados e contabilizados na conta 69 – gastos e perdas de financiamento, com exceção da subconta 6919 – juros de contratos leasing, uma vez que neste caso em particular é possível estabelecer uma relação biunívoca entre o empréstimo e a sua aplicação;
- Não são aceites os gastos suportados com os empréstimos obtidos, ponderados pelo rácio "peso dos financiamentos concedidos/obtidos", já que estes não se encontram relacionados com a atividade do sujeito passivo, nem foi comprovada a sua indispensabilidade.

Dos cálculos efetuados, constantes no Anexo 1, resulta um montante total de encargos financeiros não aceites fiscalmente de € 248.148,63.

III.1.2. Imposto em falta – Tributação Autónoma

No âmbito da análise efetuada aos restantes elementos declarativos, e mediante solicitação de esclarecimentos destes serviços, o sujeito passivo detetou um lapso no preenchimento da Declaração Modelo 22, no que respeita aos quadros 10 e 11 referentes às tributações autónomas (ver Anexo 2).

Assim, no campo 421 do quadro 11, as tributações autónomas do n.º 4 do artigo 88.º do CIRG, referente aos encargos com viaturas com custo de aquisição superior ao montante fixado nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34º do mesmo diploma, deverá constar o montante de € 50.052,76, mais € 2.099,90 do que o registado.

Consequentemente, o campo 366 do quadro 10, com o totalizador das tributações autónomas deverá constar o valor de € 11.028,44, mais € 419,98 do que o inscrito pelo sujeito passivo.

22-Em 28-11-2016, a Requerente foi notificada do acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016... .

23-Na sequência da nota de liquidação e da ausência de pagamento por parte da Requerente, foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2017... .

24-A Requerente prestou como garantia uma hipoteca sobre um imóvel, no montante correspondente a €95.652,48.

25-Em 17-03-2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa contra o referido acto de liquidação.

26- Em 06-10-2017, a Requerente foi notificada da decisão de indeferimento da reclamação graciosa.

27- No dia 08-11-2017, a Requerente apresentou recurso hierárquico.

28- Até à data da apresentação do pedido arbitral, não havia sido proferida qualquer decisão relativa ao recurso hierárquico, pelo que a Requerente presumiu o seu indeferimento tácito.

A.2. Factos dados como não provados

- 1- Que os saldos mencionados nas contas 27 (“Empresas associadas”) resultem de normais operações comerciais.
- 2- A justificação para os saldos das contas 21 (“Clientes”) é a falta de capacidade de pagamento dos clientes.
- 3- A empresa “C..., Lda” representava uma relação comercial fulcral, uma vez que esta escoava produtos da Requerente que tinham menos rotação e, como tal, maior dificuldade de venda, permitindo assim uma maior redução do stock da Requerente.
- 4- A Requerente contraiu empréstimos para fazer face às suas próprias necessidades de tesouraria.

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

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT). Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com

relevo para a decisão, os factos acima elencados, tendo em conta que, como se escreveu no Ac. do TCA-Sul de 26-06-2014, proferido no processo 07148/13¹, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

Os factos dados como não provados devem-se, essencialmente, à ausência ou insuficiência de prova a seu respeito.

Assim, o facto dado como não provado sob o n.º 1, foi especificadamente impugnado pela Requerida no ponto 13 da resposta da Requerida, sendo certo que a Requerente confessa, no ponto 42 do requerimento inicial que estão em causa “empréstimos concedidos”, sem que, em parte alguma justifique, e devidamente sustente, a racionalidade empresarial de tais “*empréstimos*”.

Quando ao facto dado como não provado sob o n.º 2, é igualmente objecto de impugnação especificada pela Requerida, nos pontos 14 e ss. da resposta, e nenhum elemento de prova disponibilizado o corrobora.

O mesmo se diga, *mutatis mutandis*, relativamente aos factos dados como não provados sob os n.ºs 3 e 4, na medida em que nenhum elemento de prova disponível permite afirmar, para lá de qualquer dúvida razoável, que correspondam à realidade.

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

B. DO DIREITO

A questão em causa na presente acção arbitral identifica-se com a questão sobejamente já discutida quer em sede arbitral, quer em sede dos Tribunais superiores da jurisdição administrativa e fiscal, relacionada com a dedutibilidade de gastos financeiros imputáveis a financiamentos não remunerados concedidos por sujeitos passivos de IRC.

O ponto de partida para a apreciação de qualquer questão que se apresente a decidir relativa à matéria em causa, deve ser, conforme formulado no Acórdão do STA de 04-06-

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

2014, proferido no processo 01763/13, o de que *“a relevância ou não de determinadas despesas como custos do exercício sempre teria que ser vista em concreto, caso a caso, em função do peculiar contexto empresarial em que se desenvolvem e das finalidades que prosseguem”*.

É neste contexto, portanto, que se deve proceder à análise e enquadramento jurídico-fiscal da situação *sub iudice*.

Posto isto, *“constitui jurisprudência consolidada do S.T.A. que à luz do art.º 23, do C.I.R.C., não são de considerar como fiscalmente relevantes, além do mais, os custos com juros de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas”*².

Com efeito, reiteradamente, tem afirmado o STA que *“À luz do art. 23º do CIRC, não são de considerar como fiscalmente relevantes os custos com juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos por uma sociedade e aplicados no financiamento gratuito de sociedades suas associadas.”*³ e que *“Não sendo a recorrente uma SGPS nem estando abrangida pelo regime de tributação de grupos de sociedade os encargos financeiros por si suportados decorrentes dos suprimentos e prestações suplementares efectuados a empresas associadas de forma gratuita não podem ser considerados como custos fiscalmente dedutíveis por não serem indispensáveis para a realização de proveitos da recorrente sujeitos a imposto ou para a sua manutenção como fonte produtora dos mesmos nos termos do artigo 23 do CIRC na redacção vigente à data dos factos”*⁴.

À luz de tal jurisprudência, e dos factos dados como provados, não se poderá concluir de outra forma que não a de que os encargos financeiros imputáveis aos financiamentos registados pela Requerente nas contas 27 (“Empresas associadas”), não poderão, à luz do art.º 23.º do CIRC, ser qualificados como custos dedutíveis, conforme considerou a AT, ao operar as correcções que a Requerente contesta na presente acção arbitral.

Efectivamente, à parte a existência de empréstimos não remunerados concedidos pela Requerente a entidades suas associadas, incluindo uma pessoa singular, sua sócia, e da necessidade da Requerente suportar encargos financeiros, por via da privação das

² Ac. do TCA-Sul, de 12-12-2013, proferido no processo 06826/13.

³ Ac. do STA de 30-01-2011, proferido no processo 0107/11.

disponibilidades financeiras canalizadas para tais empréstimos, nada mais se apura que permita, à luz do critério de necessidade empresarial que deverá nortear a dedutibilidade das despesas incorridas pelos sujeitos passivos de IRC, concluir que estão em causa encargos necessários à obtenção de rendimentos sujeitos àquele imposto, ou à manutenção da fonte produtora dos mesmos.

Efectivamente, face aos factos dados como provados, e a nada mais é lícito a este Tribunal atender, os empréstimos em questão, facultados a entidades associadas, apresentam-se como liberalidades da Requerente (cuja dedutibilidade é expressamente proscribida pelo art.º 24.º/a) do CIRC, no que não deixa de ser uma concretização do critério geral do art.º 23.º/1 do CIRC), sem que se logre colher enquadramento legal para a respectiva dedutibilidade.

Deste modo, e face ao exposto, nada haverá a censurar ao acto tributário *sub iudice*, na parte em que opera correcções relativamente às quantias contabilizadas pela Requerente nas contas 27 (“Empresas associadas”).

*

Já relativamente às correcções operadas pela AT respeitantes aos encargos financeiros que imputou às quantias registadas pela Requerente nas contas 21 (“Clientes”), julga-se carecerem as mesmas de fundamento.

Com efeito, conforme está dado como provado, e não é contestado pela Requerida, os valores em causa correspondiam a operações comerciais de compra e venda de bens e produtos, consubstanciadas nas correspondentes facturas, emitidas nos termos legais, sendo que a Requerente desenvolveu com tais entidades normais operações comerciais de compra e venda, e consentiu no pagamento fraccionado e sem juros das quantias em dívida.

Ora este tipo de operações, em que um operador económico consente que um cliente seu proceda ao pagamento de dívidas a prazo, e sem o pagamento de juros, consubstanciam, notoriamente, operações normais no contexto empresarial, sendo o custo financeiro de tais *facilidades* concedidas aos clientes uma componente do custo dos produtos ou serviços que são vendidos pela empresa fornecedora.

⁴ Ac. do STA de 19-04-2017, proferido no processo 0925/16.

Efectivamente, e igualmente de forma notória, a concessão de *facilidades de pagamento* pelos operadores económicos aos respectivos clientes, é uma vantagem competitiva face aos seus concorrentes, e, como tal, reveste-se de natureza eminentemente empresarial, não devendo nem podendo, face ao direito positivado, ser censurada fiscalmente.

Não obstará a esta conclusão a circunstância, apontada pela Requerida, de que “*Esse facto, porém, constitui uma forma de os clientes se financiarem, na medida em que podem exercer a sua actividade sem o correspondente dispêndio financeiro*”.

Sendo certo o que a Requerida aponta, menos certo não é o que a mesma reconhece, de que as “*importâncias (...) inscritas na conta 21 da contabilidade, têm subjacente o fornecimento de mercadorias a clientes, através da venda sem obrigação do pagamento a pronto*.”, bem como de que tal se trata de uma prática comercial normal, e em que os custos financeiros que o fornecedor suporta com tal opção, integram, necessariamente, o custo dos bens ou serviços fornecidos, sendo uma opção legítima e inteiramente justificável do ponto de vista empresarial, sempre quando, e se, não estiverem presentes indícios de fraude ou elisão fiscal.

Não está, assim, em causa, a circunstância, aventada pela Requerida, de que “*aqueles clientes da Requerente estão a ser financiados*”, mas, antes, a de tal financiamento ser justificável por razões empresariais valoráveis à luz dos critérios relevantes para efeito do art.º 23.º do CIRC, em que se fundamentam as correcções operadas pela AT, e contra as quais a Requerente se insurge, não se alcançando, face à fundamentação concretamente elaborada pela AT, em que medida é que “*os montantes envolvidos e o período do diferimento do pagamento*” podem justificar qualquer outro enquadramento jurídico-fiscal, desde logo na medida em que não apontam, nem a AT daí retira, que esteja em causa qualquer actuação fraudulenta ou elisiva.

Neste contexto, não pode deixar de considerar-se tais gastos como incorridos “*na prossecução do objecto societário (...) e/ou manutenção da fonte produtora*.”⁵.

*

Nos termos expostos, e face aos fundamentos *supra*, haverá que considerar fundadas as correcções relativas aos encargos financeiros imputáveis às quantias inscritas

nas contas 27 (“Entidades relacionadas”), no valor de €952.642,17 (para além da correcção relativa a tributações autónomas no valor de €419,98, não contestada pela Requerente), e infundadas as correcções respeitantes ao mesmo tipo de encargos imputáveis às quantias inscritas nas contas 21 (“Clientes”), no valor de €2.617.131,18, por erro nos pressupostos de facto, e consequente erro de direito.

*

C. DECISÃO

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

- a) Anular parcialmente o acto de liquidação adicional de IRC n.º 2016..., no valor de €75.339,32, bem como da decisão de indeferimento tácito do recurso hierárquico n.º ...2017... interposto contra o indeferimento da reclamação graciosa n.º ...2017... deduzida contra a referida liquidação adicional de IRC, na parte relativa à desconsideração como gastos dos encargos financeiros imputados às quantias inscritas pela Requerente nas contas 21 (“Clientes”), no valor de €2.617.131,18;
- b) Julgar improcedente, mantendo os actos tributários referidos, na restante parte;
- c) Condenar as partes nas custas do processo na proporção do respectivo decaimento, fixando-se o montante de € 664,00, a cargo da Requerente, e o montante de € 1.784,00, a cargo da Requerida.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €75.339,32, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

⁵ Ac. do STA de 19-04-2017, proferido no processo 0925/16.

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 2.448,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pelas partes, na proporção do respectivo decaimento, acima fixado, uma vez que o pedido foi parcialmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2018

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Jorge Bacelar Gouveia)

O Árbitro Vogal

(José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora)