

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 77/2020-T

Tema: IRC – dedutibilidade de gastos – encargos financeiros.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Ricardo Marques Candeias, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o presente Tribunal Arbitral, decide nos termos que se seguem:

I – RELATÓRIO

A.

1. No dia 7 de fevereiro de 2021, o A..., LDA, (A..., de ora em diante), titular do NIPC..., com sede na Rua ..., ..., ...-... ..., 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 redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (doravante, abreviadamente designado RJAT), pedindo a ilegalidade e anulação, na sequência do indeferimento da reclamação graciosa ...2019..., i) "*Liquidação de IRC efectuada pela Requerente, consubstanciada na declaração de substituição no ..., de 26/02/2019, relativa ao exercício de 2015, na qual foi apurado um resultado líquido do período de €318.658,94, um lucro tributável de €434.273,57 e um total a recuperar de € 40.445,16*"; ii) *Liquidação adicional de IRC no 2019..., da autoria da Autoridade*

Tributária e Aduaneira (AT) relativa ao exercício de 2015, datada de 28/02/2019, na qual foi apurado um “VALOR A REEMBOLSAR” de € 39.787,87, bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios no 2019..., também da autoria da AT, em que foi apurado o valor de € 657,30, tendo do “Estorno” e “Acerto” que, na sequência das referidas liquidações, foram efectuados pela AT, resultado um «Saldo apurado» no valor de € 6.853,51; iii) Liquidação de IRC efectuada pela Requerente, consubstanciada na declaração de substituição no ..., de 26/02/2019, relativa ao exercício de 2016, na qual foi apurado um resultado líquido do período de € 440.010,47 e um lucro tributável de € 581.929,24; iv) Liquidação adicional de IRC no 2019..., da autoria da AT, relativa ao exercício de 2016, datada de 28/02/2019, na qual foi apurado um “VALOR A PAGAR” de €7.040,42, bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios no 2019..., em que foi apurado um “TOTAL” de € 452,04 e na liquidação de juros moratórios no 2019..., na qual foi apurado um “TOTAL” de € 102,72, ambas da autoria da AT, tendo do “Estorno”, “Acerto” e “Regularização” que, na sequência das referidas liquidações, foram efectuados pela AT, resultado um «Saldo apurado» no valor de € 7.040,42.”

2. No dia 10 de fevereiro de 2020 o pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite e automaticamente notificado à Requerente e à AT.
3. A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, 1, e artigo 11.º, 1, b), ambos do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.
4. Em 6 de julho de 2020 as partes foram notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar.
5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 5 de agosto de 2020.
6. No dia 11 de outubro de 2020, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se por impugnação.

7. Ao abrigo do disposto nas als. c) e e) do art. 16.º, e n.º 2 do art. 29.º, ambos do RJAT, foi dispensada a realização da reunião a que alude o art. 18.º do RJAT, bem como a apresentação de alegações escritas.
8. Foi indicado que a decisão final seria notificada até ao termo do prazo previsto no art. 21.º, 1, do RJAT, com a prorrogação que o n.º 2 admite.
9. A Requerente veio a 8 de janeiro de 2021 juntar aos autos decisão arbitral proferido no proc. 23/2020-T. Depois de pronuncia por parte da AT, foi admitida a sua junção.
10. O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, 1, a), 5.º e 6.º, 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

B. Posição das partes

Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que, não obstante resultar da rubrica do balanço "Outros ativos financeiros" dívidas de B..., mãe do sócio-gerente da Requerente, que também exerce uma atividade relacionada com o ensino, esta não concedeu aquela quaisquer empréstimos não remunerados.

Com efeito, tais créditos encontram-se sustentados na prestação de serviços que têm por suporte vários contratos celebrados entre as partes. Além disso, B... tem vindo a pagar a dívida que tem para com a requerente. Depois, tendo em consideração a dependência económica da Requerente perante o Externato de B... caso aquela exigisse, aquando do vencimento das dívidas, a totalidade do seu pagamento, poderia, no limite, determinar a insolvência do Externato e, conseqüentemente, colocar em risco a própria sobrevivência da Requerente. Portanto, a não cobrança imediata de créditos sobre clientes seus é uma decisão de gestão da Requerente, sobre a qual a AT não pode retirar quaisquer ilações, devido, desde logo à tendencial neutralidade do sistema fiscal.

Do mesmo modo, é uma decisão de gestão o SP recorrer a financiamento bancário tendo em vista a construção de um novo estabelecimento de ensino, não obstante ter os referidos créditos por cobrar.

Consequentemente, a AT incorreu em erro de direito na interpretação do art. 23.º, 1), CIRC, ao exigir um critério de indispensabilidade dos gastos, quando a lei não o impõe, pois os gastos não têm de estar diretamente associados a um rendimento tributável. Daí que ao decidir e emitir pelas liquidações já mencionadas a AT praticou atos ilegais, devendo, deste modo, ser condenada a devolver à Requerente o peticionado.

Por sua vez, a AT defende que "Não estando em causa que os financiamentos obtidos destinaram-se à construção de um novo estabelecimento de ensino, ou seja, ao incremento dos rendimentos tributáveis em sede de IRC, não pode ser esquecido que em simultâneo ao aumento do endividamento bancário do A..., este tinha um crédito sobre o externato, de montante muito superior às suas necessidades de financiamento para construção do novo estabelecimento situado no O crédito sobre o externato não gera quaisquer rendimentos para o A..., enquanto os financiamentos obtidos geram gastos relativos a juros cobrados pelos bancos. Assim, encontra-se quebrada a correlação entre gastos e proveitos, prevista, nomeadamente, no art. 23.º, n.º 1 do CIRC, ao referir que os gastos dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável devem estar associados à obtenção dos rendimentos tributáveis em sede de IRC, o que não acontece, já que o financiamento concedido ao externato não é remunerado."

Para a AT, as necessidades de financiamento da Requerente resultam da concessão de empréstimos ao externato, daí que os respetivos gastos de financiamento não se podem qualificar como gastos dedutíveis, atento o disposto no art. 23.º, 2, c), CIRC. Consequentemente, para efeitos de apuramento da matéria coletável dos anos de 2015 e 2016, foram indevidamente considerados gastos de financiamento nos montantes de € 3.363,94 e € 9.277,34 respetivamente. Daí as correções efetuadas e a subsequente emissão dos referidos atos de liquidação, agora em discussão.

II. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

A. A Requerente exerce a atividade de “Ensinos básicos (3.º ciclo) e secundário geral” (CAE Principal 85310), “Educação Pré-escolar” (CAE Secundário 85100), “Ensino básico (1.º ciclo)” (CAE Secundário 85201), e “Ensino básico (2.º ciclo)” (CAE Secundário 85202), estando enquadrada no regime de isenção do art. 9.º do CIVA, em sede de IVA, e no regime geral de IRC.

B. O Externato C... foi fundado em 1980 por B..., e possui as valências de creche, educação pré-escolar e primeiro ciclo do ensino básico.

C. A Requerente foi constituída em 1994 por D..., por B..., sua mulher, e por E..., filho de ambos, tendo, nessa data, a valência de 2.º ciclo e de 3.º ciclo do ensino básico e, no ano de 2010, obteve o alvará para lecionar o ensino secundário.

D. A Requerente, juntamente com o “*Externato C...*” integra o grupo de ensino particular e cooperativo “F...”.

E. Nos anos de 2015 e 2016 a requerente explorava dois estabelecimentos de ensino, sítos em ... e no

F. O grupo “F...” adota o projeto educativo denominado “...”, cujo objetivo é os alunos entrarem no Externato C... para frequentarem a creche e o 1.º ciclo do ensino básico e seguidamente são encaminhados para os estabelecimentos do Requerente, para frequentarem o 2.º e 3.º ciclos do ensino básico e, a seguir, o ensino secundário.

G. O Regulamento Interno do Requerente no artigo 6.º, n.º 1, refere o seguinte: “Cumprindo uma lógica de integração vertical no seio do grupo F... ®, os alunos do Externato C... ingressam automaticamente no 2.º Ciclo do Ensino Básico no Colégio A...”.

H. O Externato funciona como angariador de alunos para a Requerente.

I. Foram celebrados entre a Requerente e o Externato os seguintes contratos de prestação de serviços:

i) *“CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO”*, outorgado em 26/07/2013 pela Requerente e por B..., com a duração de “*um ano letivo, iniciando a sua vigência em 1 de setembro de 2013 e vigorando até 31 de agosto de 2014*”, mediante o qual a Requerente se obrigou a assegurar a prestação de serviços educativos ao Externato, em contrapartida do pagamento do montante de €198.000,00, no prazo de um ano após a emissão da respetiva fatura pela Requerente

ii) *“CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO”*, outorgado em 01/09/2014 pela Requerente e por B..., com a duração de “*um ano letivo, iniciando a sua vigência em 1 de setembro de 2014 e vigorando até 31 de agosto de 2015*”, mediante o qual a Requerente se obrigou a assegurar a prestação de serviços educativos ao Externato, em contrapartida do pagamento do montante de € 198.000,00, no prazo de um ano após a emissão da respetiva fatura pela Requerente

iii) *“CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO”*, outorgado em 31/08/2015 pela Requerente e por B..., com a duração de “*um ano letivo, iniciando a sua vigência em 1 de setembro de 2015 e vigorando até 31 de agosto de 2016*”, mediante o qual a Requerente se obrigou a assegurar a prestação de serviços educativos ao Externato, em contrapartida do pagamento do montante de € 198.000,00,

iv) *“CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO”*, outorgado em 22/07/2016 pela Requerente e por B..., com a duração de “*um ano letivo, iniciando a sua*

vigência em 1 de setembro de 2016 e vigorando até 31 de agosto de 2017”, mediante o qual a Requerente se obrigou a assegurar a prestação de serviços educativos ao Externato, em contrapartida do pagamento do montante de € 214.500,00, no prazo de um ano após a emissão da respetiva fatura pela Requerente,

J. A Requerente presta ao Externato C... os serviços educativos de: (i) Canto Coral e Iniciação Musical; (ii) Atividades Desportivas e Físico-motoras; (iii) Programação (Coding), STEM (Science, Technology, Engineering and Mathematics), TIC; (iv) Oficina de matemática de acordo com o projeto integrador “Conta, Peso e Medida”; (v) Ensino experimental de ciências de acordo com o projeto integrador “Ciência na F...”; (vi) Oficinas de Português: Dos sons às letras (Educação Pré- escolar e 1.º ano), Hora do conto (2.º ano); Filosofia para crianças (3.º e 4.º anos).

K. Nos anos em causa (de 2014 a 2017) a Requerente aumentou o seu ativo fixo tangível, que passou de € 846.942 para € 1.997.201 em resultado da construção de um novo estabelecimento de ensino, um terreno localizado no ..., adquirido à sociedade G...— NIF..., pelo montante de € 170.000.

L. A construção do estabelecimento iniciou-se em 2015.

M. Em 2015, a Requerente comprou à sociedade H... SA equipamentos informáticos do tipo *tablets* no montante de € 314.999,00, para serem utilizados pelos seus alunos.

N. A Reclamante teve necessidade de recorrer a financiamento bancário, para fazer face aos pagamentos associados à aquisição do terreno localizado no ..., bem como para a construção do novo estabelecimento localizado neste terreno.

N. Em 2015 B... pagou à Requite, por conta dos contratos de prestação de serviços referidos, a importância de 175.000,00 euros.

O. A Requerente foi objeto de um procedimento inspetivo baseado nas Ordens de Inspeção n.os DI2018..., OI2018..., OI2018..., destinado à comprovação e verificação, visando a

confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários nos anos de 2015 e 2016 a nível de IRC.

P. A Requerente suportou gastos de financiamento resultantes dos empréstimos bancários contraídos num montante de € 3.364,00 em 2015 e de € 9.277,00 em 2016.

Q. Consta do RIT o seguinte:

“III.1.1. Empréstimos concedidos

(...) nos anos de 2015 e 2016 a Requerente foi credora do externato explorado por B...– NIF ..., nos seguintes montantes:

	2014	2015	2016
211110001 - B...	€ 306.000,00	€ 367.177,84	€ 581.677,84
278110003 - B...	€ 1.009.290,82	€ 1.009.692,17	€ 1.010.094,22

Estas dívidas do externato devem-se ao não pagamento dos serviços prestados pelo A... (nos anos de 2015 e 2016 os serviços prestados foram de € 198,000 e €214.500 respetivamente), bem como de empréstimos concedidos pelo A... ao externato. Conforme se vê no quadro anterior, no início de 2015 a dívida já tinha um valor significativo, tendo crescido nos anos de 2015 e 2016.

(...) apenas no ano de 2010 se verificou uma diminuição do valor em dívida, sendo que nos restantes anos foi constante o aumento do valor em dívida, com destaque para o ano de 2012, em que o aumento foi de €532.055,34.

Veja-se também que da consulta aos contratos de prestação de serviços celebrados entre o A... e o externato, consta que o prazo de pagamento é de um ano, pelo que estando ultrapassado este prazo, considerado normal para o pagamento, deixa de se poder considerar que se trata de uma dívida resultante de uma relação comercial, passando a ser considerado um empréstimo concedido, até porque o A..., não existe evidência de qualquer esforço no sentido do recebimento dos valores em dívida, devendo considerar-se

que o A... está a financiar o externato, através da concessão de empréstimos em conta-corrente, resultante da não exigência de pagamento das cedências de pessoal, bem como de pagamentos efetuados por conta do externato e empréstimos propriamente ditos. (...)

VI.2.2. Dedução indevida de gastos de financiamento

(...) o contribuinte apresenta no seu balanço montantes elevados na rubrica “Outros ativos financeiros” que correspondem a dívidas de B... – NIF ..., que é mãe do sócio-gerente do A... e que também exerce uma atividade relacionada com o ensino, nomeadamente a exploração de um externato localizado em Esta dívida deve-se ao não pagamento dos serviços prestados pelo A... ao externato (nos anos de 2015 e 2016 os serviços prestados foram de € 198.000 e € 214.500 respetivamente), bem como de empréstimos concedidos ao externato. No final de 2015 e 2016, as contas de cliente e outros devedores do externato tinham os seguintes saldos:

		2014	2015	2016
211110001 -	B...	€ 306.000,00	€ 367.177,84	€ 581.677,84
278110003 -	B...	€ 1.009.290,82	€ 1.009.692,17	€ 1.010.094,22

Em simultâneo ao aumento da dívida de B..., o A... teve necessidade de recorrer a financiamento bancário, para fazer face aos pagamentos associados à aquisição do terreno localizado no ..., bem como para a construção do novo estabelecimento localizado nesse terreno. Estes financiamentos obtidos implicaram o pagamento de juros, enquanto a dívida de B... não gerou quaisquer rendimentos.

De seguida apresenta-se a evolução do saldo dos financiamentos obtidos e dos gastos que lhes estão associados:

	2014	2015	2016
Financiamentos obtidos	€ 267.490	€ 392.913	€ 824.715
Gastos de financiamento	€ 3.621	€ 3.364	€ 9.277

No âmbito dos procedimentos de inspeção, não se apurou que o colégio tivesse envidado quaisquer esforços ou realizado diligências no sentido de receber os montantes devidos pelo externato. Ou seja, apesar de em 2016 ter um crédito superior a 1,5 milhões de euros sobre o externato, o contribuinte preferiu recorrer a financiamento bancário para fazer face às suas necessidades de financiamento.

Não estando em causa que os financiamentos obtidos, destinaram-se à construção de um novo estabelecimento de ensino, ou seja, ao incremento dos rendimentos tributáveis em sede de IRC, não pode ser esquecido que em simultâneo ao aumento do endividamento bancário do A..., este tinha um crédito sobre o externato, de montante muito superior às suas necessidades de financiamento para construção do novo estabelecimento situado no”

R. Nos termos do Relatório de Inspeção, nos anos de 2015 e 2016, as dívidas acumuladas do Externato C..., explorado por B..., de que o Requerente é credor têm a seguinte composição:

*“Estas dívidas do externato devem-se ao não pagamento dos serviços prestados pelo A... (nos anos de 2015 e 2016 os serviços prestados foram de € 198,00 e €214.500 respetivamente), bem como de empréstimos concedidos pelo A... ao externato.”
(Relatório de Inspeção Tributária fls.,9 do Processo Administrativo*

“(...) da não exigência de pagamento das cedências de pessoal, bem como de pagamentos efetuados por conta do externato e empréstimos propriamente ditos.”

S. Durante o procedimento inspetivo, a requerente submeteu declarações de substituição Modelo 22, para os exercícios de 2015 e 2016.

T. Foi efetuada pela Requerente a liquidação de IRC consubstanciada na declaração de substituição n.º..., de 26/02/2019, relativa ao exercício de 2015, na qual foi apurado um

resultado líquido do período de € 318.658,94, um lucro tributável de € 434.273,57 e um total a recuperar de € 40.445,16.

U. A AT efetuou a liquidação adicional de IRC no 2019..., relativa ao exercício de 2015, datada de 28/02/2019, na qual foi apurado um “*VALOR A REEMBOLSAR*” de € 39.787,87, bem como a respectiva liquidação de juros compensatórios no 2019..., também da autoria da AT, em que foi apurado o valor de € 657,30, tendo do “*Estorno*” e “*Acerto*” que, na sequência das referidas liquidações, foram efectuados pela AT, resultado um «*Saldo apurado*» no valor de € 6.853,51, com “*Data limite de pagamento*” em 29/04/2019, tudo conforme consta nos documentos intitulados “*DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC*”, “*DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS*” e “*DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS*”,

V. Foi efetuada pela Requerente a liquidação de IRC, consubstanciada na declaração de substituição n.º..., de 26/02/2019, relativa ao exercício de 2016, na qual foi apurado um resultado líquido do período de € 440.010,47 e um lucro tributável de € 581.929,24

W. A AT efetuou a liquidação adicional de IRC no 2019..., da autoria da AT, relativa ao exercício de 2016, datada de 28/02/2019, na qual foi apurado um “*VALOR A PAGAR*” de € 7.040,42, bem como a respetiva liquidação de juros compensatórios no 2019..., em que foi apurado um “*TOTAL*” de € 452,04 e na liquidação de juros moratórios no 2019..., na qual foi apurado um “*TOTAL*” de € 102,72, ambas da autoria da AT, tendo do “*Estorno*”, “*Acerto*” e “*Regularização*” que, na sequência das referidas liquidações, foram efectuados pela AT, resultado um «*Saldo apurado*» no valor de € 7.040,42, com “*Data limite de pagamento*” em 29/07/2019, tudo conforme consta nos documentos intitulados “*DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE IRC*”, “*DEMONSTRAÇÃO DE LIQUIDAÇÃO DE JUROS*” e “*DEMONSTRAÇÃO DE ACERTO DE CONTAS*”.

X. Das referidas liquidações resultou um valor total a pagar pela Requerente de € 13.893,93.

Y. A Requerente, em 18/04/2019, procedeu ao integral pagamento das quantias resultantes das liquidações e acerto de contas referidos em R), ou seja, daquele «*Saldo apurado*» no valor de € 6.853,51.

Z. A Requerente, em 22/07/2019, procedeu ao integral pagamento das quantias resultantes das liquidações e acerto de contas referidos em d), ou seja, daquele «*Saldo apurado*» no valor de € 7.040,42.

AA. A 05/08/2019 a Requerente reclamou graciosamente dos atos de liquidação identificados.

BB. Através do ofício no ..., datado de 10/10/2019, foi a Requerente notificada, na pessoa do seu mandatário, para “*exercer, querendo, o direito de participação na decisão na modalidade de audição prévia*”.

CC. Através do ofício n.º ..., datado de 13/11/2019, foi a Requerente notificada, na pessoa do seu mandatário, “*de que, no procedimento supra identificado, em 08-11-2019 foi proferido despacho de Indeferimento, pelo Chefe de Divisão de Direção de Finanças, ao abrigo de Subdelegação de competências*”, bem como da “*INFORMAÇÃO*” e do referido despacho do Chefe de Divisão de Justiça Tributária da Direção de Finanças de ..., proferido em 08/11/2019, nos termos do qual, “*Com os fundamentos constantes do projeto de decisão e da presente informação*”, indeferiu o pedido da Requerente.

A.2. Factos dados como não provados

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

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

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a

decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual 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, e a prova documental aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

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

B. DO DIREITO

A questão que se apresenta a resolver no presente processo arbitral gravita em redor do pedido formulado pela Requerente, isto é, a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação já melhor identificados e a sua subsequente anulação e restituição dos impostos pagos, bem como os juros indemnizatórios calculados sobre os referidos montantes.

Ora, de acordo com a posição do SP, este não concedeu quaisquer empréstimos não remunerados a B..., mãe do sócio-gerente da Requerente. As dívidas que constam da rubrica do balanço "Outros ativos financeiros" tem como fundamento o não pagamento das prestações de serviços desta àquela, acolitadas pelos respetivos contratos, já melhor identificados.

Com efeito, proclama a Requerente, não existe qualquer correlação entre esses montantes em dívida e as necessidade de recorrer a um financiamento bancário para fazer face aos pagamentos associados à construção de um novo estabelecimento de ensino, sito no Dito de outra forma, os gastos financeiros reportam se a um investimento que implicou a contração de um empréstimo enquanto a dívida de B... não gerou quaisquer rendimentos porque são pura e simplesmente um crédito vencido, em mora.

Em sentido diametralmente oposto, a AT defende a legalidade das liquidações argumentando que *"da consulta aos contratos de prestação de serviços celebrados entre a Requerente e o externato, consta que o prazo de pagamento é de um ano, pelo que estando ultrapassado este prazo, considerado normal para o pagamento, deixa de se poder considerar que se trata de uma dívida resultante de uma relação comercial, passando a ser considerado um empréstimo concedido, até porque não existe evidência de qualquer esforço no sentido do recebimento dos valores em dívida, devendo considerar-se que o A... está a financiar o externato, através da concessão de empréstimos em conta-corrente, resultante da não exigência de pagamento das cedências de pessoal, bem como de pagamentos efetuados por conta do externato e empréstimos propriamente ditos."*

Na sua perspetiva, como já referimos, para a AT *"encontra-se quebrada a correlação entre gastos e proveitos, prevista, nomeadamente, no art. 23.º, n.º 1 do CIRC, ao referir que os gastos dedutíveis para efeitos de apuramento do lucro tributável devem estar associados à obtenção dos rendimentos tributáveis em sede de IRC, o que não acontece, já que o financiamento concedido ao externato não é remunerado."*

O *thema decidendum* é, deste modo, verificar se efetivamente os contratos celebrados entre a Requerente e B... são configurados como contratos de prestação de serviços, dos quais resulta o pagamento de uma remuneração pelo devedor a favor do credor como contrapartida pelos serviços realizados, ou se os fluxos financeiros que ocorreram entre as partes se enquadram como um empréstimo. Este enquadramento tem de ser feito também considerando o disposto no art. 23.º, 1, CIRC, no sentido de se perceber se os gastos financeiros incorridos pelo SP aí cabem ou não já que, para a AT, considerando os alegados 'empréstimos' a B..., os financiamentos contraídos juntos de entidade bancária não têm razão de ser.

Ora, foi dado como provado que a Requerente tem por objeto a atividade de "Ensinos básicos (3.º ciclo) e secundário geral, Educação Pré-escolar" e "Ensino básico" e que existe uma relevante relação comercial entre a Requerente e B..., de tal forma que integram o grupo de ensino particular e cooperativo "F...". Este grupo adotou o projeto educativo "...". O objetivo é os alunos entrarem no Externato C..., de B..., para frequentarem a creche e o 1.º ciclo do ensino básico e seguidamente são encaminhados para os estabelecimentos do Requerente, para

frequentarem o 2.º e 3.º ciclos do ensino básico e, a seguir, o ensino secundário. Mais foi dado como provado que o Externato funciona como angariador de alunos para a Requerente.

Ora, é no âmbito dessa intensa relação comercial que são celebrados os contratos de prestação de serviços de educação, datados dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016. Dos referidos contatos resulta que os serviços a prestar e prestados foram referentes a serviços educativos de: (i) Canto Coral e Iniciação Musical; (ii) Atividades Desportivas e Físico-motoras; (iii) Programação (Coding), STEM (Science, Technology, Engineering and Mathematics), TIC; (iv) Oficina de matemática de acordo com o projeto integrador “Conta, Peso e Medida”; (v) Ensino experimental de ciências de acordo com o projeto integrador “Ciência na F...”; (vi) Oficinas de Português: Dos sons às letras (Educação Pré- escolar e 1.º ano), Hora do conto (2.º ano); Filosofia para crianças (3.º e 4.º anos).

Não se vislumbra, como pretende fazer crer a AT, que por força do não pagamento pontual das remunerações previstas se qualifiquem os fluxos financeiros existentes entre ambas como sendo de empréstimos, mesmo quando a mora no pagamento vai além de um ano. Antes pelo contrário. O que resulta dos autos é que esses serviços foram prestados, são devidos e foram efetuados no âmbito do grupo de ensino particular F... .

Aliás, a reforçar este entendimento importa considerar que B... pagou em 2015 a importância de 175.000,00 euros por conta dos referidos contratos de prestação de serviços, assim como importa considerar que, de alguma forma, existindo tal relação comercial, não faria sentido à Requerente impor demasiados esforços ao Externato quando, de acordo com o ponto H., esta funciona como angariadora de alunos para a Requerente. Acresce a isto que as condições financeiras negociadas pela Requite nos parecem francamente competitivas, considerando que esta apenas suportou juros relativos à totalidade dos empréstimos bancários contraídos num montante de € 3.364,00 em 2015 e de € 9.277,00 em 2016 (ponto P).

No âmbito dos seus poderes de gestão, a Requerente financiou-se junto da banca tendo investido na compra de um terreno e subsequente construção de um novo estabelecimento de ensino, o que lhe permitiu aumentar o seu ativo fixo tangível, de € 846.942 para € 1.997.201 entre 2015 e 2017.

Por conta dos referidos empréstimos, a Requerente pagou os correspondentes juros. Não se vislumbra como se pode concluir, como pretende fazer a AT, pela não dedutibilidade desses

juros devido ao facto de a Requerente ter efetuado alegados empréstimos ao Externato sem que daí obtivesse alguma remuneração. A AT não demonstrou, como lhe competia, esta premissa.

Dispõe o art. 23.º, 1, CIRC, que "*Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC*". 2 - *Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas: c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efetivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado.*"

O teor do anterior art. 23.º, 1, estatuiu que «*consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora*».

Ora, seguindo o entendimento perfilhado pelo STA e também pelo Tribunal Arbitral Coletivo presidido pelo Cons. Jorge Lopes de Sousa, nos autos 329/2019-T, que seguiremos de perto, "*À face desta anterior redacção do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC, foi-se estabilizando o entendimento doutrinal e jurisprudencial no sentido de para ser permitida a dedutibilidade de gastos e para se demonstrar sua indispensabilidade para obtenção de rendimentos sujeitos a imposto não era necessária uma relação de causalidade entre os gastos e a obtenção de rendimentos, bastando que aqueles fossem suportados no interesse da empresa, como foi reconhecido nos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 21-9-2016, processo n.º 0571/13 e de 15-11-2017, processo n.º 0372/16: I – No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar quanto à indispensabilidade como requisito para que um custo seja dedutível na determinação da matéria tributável para efeitos de IRC (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção anterior a 2009), está completamente arredada a visão finalística, segundo a qual se exigiria uma relação de causa efeito, do tipo *conditio sine qua non*, entre custos e proveitos. II – No mesmo entendimento, um custo será aceite fiscalmente desde que, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os*

que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios."

A AT insiste no ponto, mencionando, na sua resposta (ponto 52) que *"Assim, 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."*

Ora, face ao entendimento que subscrevemos, a AT peca de razão pois a subsistência do requisito da «*indispensabilidade*», deixou de ter a referência textual e contextual que tinha na redação anterior. Não se exige, necessariamente, uma relação de causalidade entre gastos e rendimentos.

Deste modo, a Requerente tem razão quando alega que *"se o fundamento da AT para a desconsideração total dos juros suportados pela Requerente em 2015 e 2016, decorrentes de financiamentos bancários, foi o facto de existirem alegados empréstimos a uma entidade terceira, que se destinaram “exclusivamente a fins alheios aos interesses do próprio reclamante, tendo em vista o financiamento da atividade do externato”, então, sempre a mesma AT deveria ter demonstrado que os financiamentos bancários a que correspondem os juros suportados pela Requerente tiveram como destino exclusivo os mútuos não remunerados que alega terem existido – o que, como resulta quer do RIT, quer do “PROJETO DE DECISÃO”, nunca veio a demonstrar."*

Como resulta do citado acórdão 329/2019-T *"à face da redacção do artigo 23.º, n.º 1 do CIRC, a dedutibilidade de gastos não depende da indispensabilidade para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto, bastando que os gastos tenham sido suportados no interesse da empresa, nem da existência de uma relação de causalidade direta entre os gastos e ganhos"*.

Posto isto, as correções efetuadas que originaram as subseqüentes liquidações padecem de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, o que origina a sua anulação, de acordo com o artigo 163.º, 1, do Código do Procedimento Administrativo, *ex vi* art. 2.º, c), LGT. Em consequência, é também anulado o despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., que indeferiu a reclamação graciosa apresentada pela Requerente.

Quanto aos juros indemnizatórios.

Determina o art. 24.º, 5, RJAT que *“é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário”*.

Nos processos arbitrais tributários pode haver lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do disposto nos artigos 43.º, 1 e 2, e 100.º, LGT, quando se determine que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

Determina o art. 24.º, 1, b), RJAT, que *“a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a administração tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito”*.

Consequentemente, terá de se proceder ao reembolso dos montantes pagos pelo SP, na sequência da anulação das correções controvertidas, de modo a que se reconstitua a situação que existiria se não se tivesse cometido a ilegalidade já identificada.

Deste modo, considerando o disposto no art. 61.º, CPPT, como se verificam preenchidos os requisitos do direito a juros indemnizatórios, o SP terá direito a esses juros, calculados à taxa legal sobre os montantes de IRC de 2015 e de 2016 pagos indevidamente, contabilizados de acordo com o disposto no art. 61.º, 3, CPPT, isto é, desde a data do pagamento dos impostos indevidos até à data da emissão das respetivas notas de crédito.

*

C. DECISÃO

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

- a) Determinar a anulação das correções controvertidas, refletidas nas liquidações de IRC de 2015 e de 2016 identificadas no pedido arbitral, ordenando-se o reembolso à Requerente das quantias indevidamente pagas, e condenando a Requerida no

pagamento dos respetivos juros indemnizatórios, calculados nos termos legais, de acordo com o peticionado;

- b) Anular o despacho do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de ..., que indeferiu a reclamação graciosa já melhor identificado;
- c) Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em 13.893,93 euros, 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 3 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 918 euros nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, conforme o disposto no artigo 22.º, n.º 4, RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 08 de fevereiro de 2021

O Árbitro Singular

(Ricardo Marques Candeias)