

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 537/2019-T**

**Tema: IRS – Subsídios à exploração; Especialização de exercícios.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

1. No dia 12 de Agosto de 2019, Herança Indivisa de A..., NIF..., com sede no ..., nº..., Lisboa, representada por representada por B..., NIF..., na qualidade de cabeça-de-casal, com domicílio no ..., no ..., 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 de IRS n.º 2011 ..., referente ao ano de 2007, no valor de € 109.744,53, bem como do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve aquele acto como objecto.
  
2. Para fundamentar o seu pedido alega a Requerente, em síntese, que:
  - i. que os subsídios à exploração pagos pelo INGA em 2007 no valor de € 221.588,40 não dizem respeito apenas a esse ano, correspondendo parte desse subsídio ao ano anterior (2006) no valor de € 116.377,47€;

- ii. de acordo com o princípio contabilístico da especialização dos exercícios, e numa óptica de pugnar por uma correspondência entre a verdade material e formal, deve ser considerado o montante de € 116.377,47 como rendimento fiscal do ano de 2006.
  - iii. Verifica-se nulidade do processo de execução fiscal n.º ...2011... .
3. No dia 13-08-2019, 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 30-09-2019, as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.
  6. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral colectivo foi constituído em 21-10-2019.
  7. No dia 20-11-2019, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se 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, abstiveram-se as partes de as apresentar.

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, alínea 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- Em 18/03/2011, foi aberta, para o contribuinte A..., a ordem de serviço no OI2011..., emitida pela Direção de Finanças de ..., de âmbito parcial/univalente – IRS, nos termos do artigo 14 n.º 1 alínea b) do RCPIT, abrangendo o exercício de 2007, de acordo com o n.º 3 do mesmo preceito legal.

2- Por ofício de 06/04/2011, foi enviada comunicação ao SP, referindo o seguinte:

“Tendo-se iniciado o procedimento interno de inspeção OI2011..., solicita-se a V.Exa., (...) elementos ou esclarecimentos (...)

Conforme informação transmitida pelo IFAP, verificou-se que durante o exercício de 2007, V.Exa. recebeu verbas concedidas por aquele organismo no montante de 221.588,40€, assim solicitamos demonstração da sua contabilização bem como da respectiva tributação em sede de IRS;

---

Do cruzamento entre a Declaração Modelo 3 do exercício de 2007 e o Anexo I da declaração anual verificam-se algumas divergências que importa sanar, nomeadamente, diferença entre o resultado líquido expresso no Anexo I e o declarado no anexo C da modelo 3 de IRS.

(...)”

- 3- No decorrer da mencionada acção inspectiva, a AT verificou que o SP contabilizou como proveitos do exercício, na conta “74 - *Subsídios à Exploração*” o valor de € 116.843,87, valor que declarou no campo 107 do Anexo I da Informação Empresarial Simplificada (IES) relativa ao exercício de 2007.
- 4- Segundo informação do IFAP (ex-INGA), durante o exercício de 2007, o SP recebeu subsídios à exploração concedidas por aquele organismo, no montante de € 221.588,40.
- 5- A acção inspectiva deu lugar a uma correcção no montante de € 109.744,53.
- 6- No que concerne aos subsídios à exploração, a administração fiscal considerou que não foram relevados proveitos no montante de €104.744,53 (€ 221.588,40 - € 116.843,87), que resultaram em omissões ao Resultado Líquido do Exercício de igual montante, o que deu origem a uma correcção ao resultado tributável no referido montante de € 104.744,53, concretizada por um acréscimo no campo 421 do Quadro 04 do Anexo C da Declaração mod.3 de IRS, nos termos do n.º 4 do art.º 65.º do CIRS.
- 7- O resultado líquido declarado no Anexo I da declaração Anual foi de € 79.549,12€ e o declarado no anexo C da Modelo 3 de IRS foi de € 74.549,12, divergência que resulta numa correcção de 5.000,00€.
- 8- Do Relatório de Inspeção Tributária (RIT) consta, no que para o caso releva, o seguinte:

### III.1. Omissão da contabilização de subsídios

Verificou-se que o sujeito passivo contabilizou como proveitos do exercício, na conta “74 - Subsídios à Exploração” o valor de 116.843,87€, conforme o declarado por este no campo 1107 do Anexo I da Informação Empresarial Simplificada relativa ao exercício de 2007 (Anexo I).

No entanto, conforme a informação transmitida pelo ex-INGA (actual IFAP), verificou-se que, durante o exercício de 2007, o contribuinte recebeu verbas concedidas por aquele organismo no montante de 221.588,40€ (Anexo II), sendo que as mesmas são consideradas como subsídios à exploração.

Atendendo a que estamos perante subsídios à exploração atribuídos anualmente, os mesmos devem ser considerados como proveitos a incluir no resultado líquido do exercício em que são recebidos. A própria nota explicativa da conta “74 – Subsídios à exploração” (capítulo 12 do Plano Oficial de Contabilidade) refere «(...) sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas.», o que desde logo indicia que os proveitos desses subsídios são imputáveis a um só exercício (o da sua atribuição).

Os subsídios à exploração são considerados proveitos ou ganhos tributáveis em IRS por força da al. h) do n.º 1 do art. 20.º do Código do IRC, por remissão do art. 32.º do Código do IRS.

Em face do exposto anteriormente, verifica-se que não foram considerados proveitos no montante de 104.744,53€ (221.588,40€ - 116.843,87€), que resultaram em omissões ao Resultado Líquido do Exercício de igual montante.

Em suma, estamos perante uma correcção ao resultado tributável no referido montante de 104.744,53€, concretizada por um acréscimo no campo 421 do Quadro 04 do Anexo C da Decl. Mod. 3 de IRS, nos termos do n.º 4 do art. 65.º do Código do IRS.

### III.2. Cruzamento entre o Anexo I da Declaração Anual e o Anexo C da Declaração Mod. 3

O resultado líquido declarado no Anexo I da Declaração Anual foi de (79.549,12€) e o declarado no anexo C da Modelo 3 de IRS foi de (74.549,12€) pelo que desta divergência resulta uma correcção de (5.000,00€).

9- Foi emitida a liquidação adicional no 2011 ... com imposto a pagar de 57.397,62€.

10- Os valores da informação transmitida pelo ex-IGAP/actual IFAP enviada à administração fiscal e os valores declarados pelo SP constantes do Anexo I da IES, relativas aos exercícios de 2006 a 2008 referentes aos subsídios à exploração foram os seguintes:

Subsídios à Exploração			
Ano	Valor Concedido pelo ex- INGA (actual IFAP)	Valor Declarado	Diferença
2006	87.570,09 €	68.621,39 €	-18.948,70 €
2007	222.032,24 €	116.843,87 €	-105.188,37 €
2008	128.204,96 €	135.192,06 €	6.987,10 €
<b>TOTAIS</b>	<b>418.858,59 €</b>	<b>339.606,02 €</b>	<b>- 117.149,97 €</b>

- 11- Em 16/09/2011 foi apresentada reclamação graciosa (n.º ...2010...) contra o acto de liquidação adicional.
- 12- Por decisão de 25/11/2011, do Director de Finanças de ..., foi indeferida a reclamação graciosa.
- 13- Em 13/02/2012 foi apresentado recurso hierárquico da decisão de indeferimento da RG.
- 14- Em 16/07/2012 foi apresentada impugnação judicial junto do TAF de Beja contra o acto tácito de indeferimento do recurso hierárquico - Proco .../...0BEBJA - a qual, por decisão de 28/05/2015 julgada extinta por deserção.
- 15- A... faleceu a 29/01/2013, na pendência da referida acção.
- 16- No dia 13/03/2019 foi apresentado um pedido de revisão do acto tributário, que até ao momento não foi objecto de decisão.
- 17- O pagamento do imposto está suspenso em sede de tramitação do PEF no ...2011... .

## A.2. Factos dados como não provados

- 1- No cumprimento das suas obrigações declarativas, A... declarou o montante de € 116.843,87, auferido a título de subsídios à exploração, no ano de 2006.

## 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 07148/13<sup>1</sup>, “*o valor probatório do relatório da inspecção tributária (...) poderá ter força probatória se as asserções que do mesmo constem não forem impugnadas*”.

O facto dado como não provado deve-se à ausência de prova a seu respeito, sendo que, uma vez que se reporta a um facto pessoal do sucedido do sujeito passivo, a sua declaração fiscal do ano de 2006, e que foi invocado pelo mesmo, era a ele que incumbia o ónus da respectiva prova.

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 principal que se apresenta a decidir nos presentes autos, prende-se com aferir a legalidade das correcções em que assenta o acto de liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao ano de 2007, que teve como sujeito passivo A... .

---

<sup>1</sup> Disponível em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt), tal como a restante jurisprudência citada sem menção de proveniência.

Conforme é hoje jurisprudência consolidada, “*É exclusivamente à luz da fundamentação externada pela AT quando da prática da liquidação adicional de IVA que deve aferir-se a legalidade desse acto tributário.*”<sup>2</sup>.

Da leitura do RIT, constante da matéria de facto, verifica-se que as correcções ora sindicadas assentam, essencialmente, no seguinte:

- i. Segundo informação do IFAP (ex-INGA), durante o exercício de 2007, o SP recebeu subsídios à exploração concedidas por aquele organismo, no montante de € 221.588,40;
- ii. Por estarem em causa subsídios à exploração atribuídos anualmente, a AT considerou que os mesmos devem ser considerados como proveitos a incluir no resultado líquido do exercício em que são recebidos.

Assenta a AT, de um ponto de vista do direito, as mesmas correcções na nota explicativa da conta 74 (capítulo 12 do Plano Oficial de Contas), bem como na al. h) do n.º 1 do art.º 20.º do CIRC, por remissão do art.º 32.º do CIRS, ambos na redacção aplicável (2007).

\*

A nota explicativa da conta 74 do POC, refere que as “*Verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas.*”.

O art.º 20.º, n.º 1, al. h) do CIRC aplicável dispõe que:

“*Consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de operações de qualquer natureza, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os resultantes de: (...)*

*h) Subsídios ou subvenções de exploração.*”

Já o art.º 32.º do CIRS aplicável, dispõe que:

“*Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC para a determinação do lucro tributável, com as adaptações resultantes do presente Código.*”.

---

<sup>2</sup> Cfr. Ac. do STA de 23-09-2015, proferido no processo 01034/11.



\*

Visto o quadro legal aplicável, cumpre aferir da correcção da aplicação do direito aos factos apurados.

Tal apreciação não poderá, no caso, desligar-se da correcta aplicação das normas reguladoras do ónus da prova em direito tributário.

A tal propósito dispõe o art.º 74.º/1 da LGT que “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Mais dispõe o art.º 75.º/1 da mesma Lei que “*Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.*”.

Por fim, dispõe o art.º 100.º/1 do CPPT que “*Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.*”.

\*

Conforme se vem entendendo desde longa data, “*Em caso de correcções ao declarado pela empresa contribuinte cabe à AT, a demonstração dos pressupostos legais do seu agir;*”<sup>3</sup>.

No caso, o que se infere do RIT é que o contribuinte, sucedido pela ora Requerente, apresentou regularmente a sua declaração de imposto (já que não emerge do RIT qualquer proposta de instauração de procedimento contraordenacional a esse respeito), tendo a AT procedido, oficiosamente à correcção da mesma.

Dá que, nos termos do referido art.º 74.º/1 da LGT, e da aplicação que do mesmo é feita, assistirá à AT o ónus da prova dos pressupostos em que assenta as correcções que operou, e que a Requerente contesta.

---

<sup>3</sup> Cfr. Ac. do TCA-Sul de 15-07-2009, proferido no processo 02014/07.

Por outro lado, resulta também do RIT que o contribuinte, sucedido pela Requerente, fez constar da sua declaração de imposto o recebimento de subsídios à exploração no montante de € 116.843,87, declaração essa que, nos termos do art.º 75.º/1 da LGT, também já referido, se presume verdadeira, não se verificando, como é o caso, qualquer das previsões das diversas alíneas do n.º 2 daquele mesmo art.º 75.º.

No caso, a AT apurou que o contribuinte, sucedido pela Requerente, recebeu, no ano de 2007, subsídios à exploração no montante de € 221.588,40.

Todavia, e como resulta quer dos próprios fundamentos do RIT, quer da posição da própria Requerida em sede arbitral, tal facto (o recebimento no ano de 2007 de um montante de € 221.588,40 relativo a subsídios à exploração), deverá julgar-se insuficiente para preencher os pressupostos dos fundamentos legais em que a própria AT assenta as correcções ora em crise.

Com efeito, e desde logo, a nota explicativa da conta 74 do POC, refere que as “*Verbas concedidas à empresa com a finalidade de reduzir custos ou aumentar proveitos, sobre cuja atribuição ao exercício não se ofereçam dúvidas.*”<sup>4</sup>.

A própria Requerida em sede arbitral refere que “*os subsídios que são concedidos para assegurar uma rentabilidade mínima ou compensar deficits de exploração de um dado exercício imputam-se como rendimentos desse exercício*”<sup>5</sup>.

Daí que, dúvidas não se julgam haver, que, num caso como o dos autos, em que o contribuinte apresentou, nos termos legais a sua declaração de imposto, não basta, para operar correcções àquela análogas às ora sindicadas, a prova de que, num dado exercício, foram recebidas determinadas quantias a título de subsídios à exploração.

Efectivamente, para que tais quantias possam ser imputáveis ao exercício de recebimento, repete-se, num caso como o dos autos, em que o contribuinte apresentou, nos termos legais a sua declaração de imposto, torna-se necessário ainda demonstrar que os subsídios à exploração recebidos se reportam ao mesmo exercício relativamente ao qual as correcções foram operadas.

---

<sup>4</sup> Sublinhado nosso.

<sup>5</sup> Artigo 38.º da Resposta.

Só assim, se poderá concluir, no dizer da nota explicativa da conta 74 do POC, invocada pela própria AT, que a atribuição dos subsídios à exploração em questão ao exercício a que se reportam as correcções, não oferece dúvidas.

No caso, a Requerente afirma que assim não é, em conformidade com o si declarado e contabilizado (cfr. ponto 3 dos factos provados).

Competindo à AT demonstrar a legalidade das correcções por si operadas, e sendo um pressuposto expresso dessas mesmas correcções que não se ofereçam dúvidas da imputação ao exercício da totalidade dos montantes recebidos em 2007, pelo contribuinte sucedido pela Requerente, a título de subsídios à exploração, competia à mesma Autoridade demonstrar que assim fosse.

Efectivamente, a circunstância – única demonstrada – de que a quantia em causa ter sido recebida em 2007, nada diz sobre se a mesma se reportava, na totalidade, a subsídios à exploração daquele exercício.

Daí que, no mínimo, deveria a AT, invocando os deveres de cooperação do contribuinte de que é credora, ou directamente junto da entidade pagante dos auxílios à exploração, apurar se, e em que medida, é que o montante em causa respeitava ao ano de 2007.

Não o fazendo, queda-se, inultrapassavelmente, a dúvida razoável sobre se assim for, dúvida essa que deverá ser resolvida contra a AT, não só à luz dos próprios fundamentos em que sustentou a correcção, nos termos expostos, mas igualmente por força do disposto nos art.ºs 74.º/1 e 75.º/2 da LGT, bem como no art.º 100.º/1 do CPPT.

Assim, e face ao exposto, deverão o acto tributário objecto da presente acção arbitral, bem como o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que o teve como objecto, ser anulados, procedendo, por isso, o pedido arbitral principal.

\*

Com o pedido principal anulatório, cumula a Requerente o pedido de anulação do processo de execução fiscal n.º ...2011... e respectivas penhoras.

Tendo em conta que nos termos do art.º 2.º do RJAT, a competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária, e o objecto dos processos arbitrais na mesma matéria, se

circunscreve aos actos ali discriminados, foi facultado às partes a possibilidade de, querendo, pronunciar-se sobre tal questão, tendo ambas se absterido de o fazer.

Efectivamente, e como é manifesto, não se enquadra na competência dos tribunais arbitrais em matéria tributária a tomada de quaisquer decisões tendo como objecto processos de execução fiscal, ou penhoras realizadas no seu âmbito.

Tais efeitos serão, se necessários, retirados em sede de execução do presente julgado anulatório, cabendo a competência para tal, em primeira linha, à própria AT, nos termos do art.º 24.º do RJAT, e podendo os interessados reagir, na medida em que considerem que o julgado não seja devidamente executado, pelos meios legalmente disponíveis para o efeito.

Assim, e pelo exposto, não caberá a este tribunal conhecer da arguida, pela Requerente, nulidade do processo executivo, nem dos pedidos acessórios de anulação do processo de execução fiscal n.º ...2011... e respectivas penhoras.

\*

### **C. DECISÃO**

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

- a) Anular o acto de liquidação de IRS n.º 2011..., referente ao ano de 2007, no valor de € 109.744,53, bem como o indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa que teve aquele acto como objecto;
- b) Não conhecer do pedido acessório de anulação do processo de execução fiscal n.º ...2011... e respectivas penhoras;
- c) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante de 3.060,00.

### **D. Valor do processo**

Fixa-se o valor do processo em € 109.744,53, 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 € 3.060,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi totalmente procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 5, do citado Regulamento.

Notifique-se.

Lisboa, 16 de Julho de 2020

O Árbitro Presidente

(José Pedro Carvalho)

O Árbitro Vogal

(Álvaro Caneira)

O Árbitro Vogal

(José Coutinho Pires)