

TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo

Data do documento

Relator

8082/14.1BCLSB

13 de maio de 2021

António Ziegler

DESCRITORES

IRS. ADIANTAMENTOS SOBRE LUCROS : ARTº 7º, Nº4 E 5, DO CIRS > Presunção e elisão da titularidade de rendimentos de capitais pelo detentor do capital da sociedade devedora.

SUMÁRIO

I) A correcção do rendimento tributável, como rendimento de capitais em sede de IRS, com base na presunção “júris tantum” de que se trata de adiantamentos por conta de lucros, ao abrigo do disposto no nº4, do artº 7º, do CIRS, não se aplica caso tais movimentações da conta de sócios e assim escriturados na sociedade , se traduzam em mútuos concedidos pelos accionistas à empresa (cfr conta 25 e respectiva subconta 25x1.2., do POC);

II) A elisão de tal presunção pode resultar, nos termos do nº5, do mesmo preceito legal, de decisão judicial (impugnação judicial), e por qualquer meio de prova, designadamente a testemunhal, ao abrigo do disposto no artº 13º e 114º e segs, do CPPT, que ateste a existência de um empréstimo concedido pelo respectivo detentor do capital a favor da sociedade;

III) Nesse caso, não se exige uma especial prova que a sustente, máxime a comprovação do mútuo por contrato assinado pelas partes, atento a consagração em sede tributária, do princípio da prevalência da “substância económica do negócio”, sobre a forma.

TEXTO INTEGRAL

Acordam em conferência os Juízes que constituem a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul:

I Relatório

A **Fazenda Pública** vem deduzir recurso da sentença proferida pelo TAF de Castelo Branco, que julgou parcialmente procedente a impugnação deduzida por **J.....**, com os sinais nos autos, contra a liquidação de

IRS do exercício de 1997, no montante de 28.023.807\$00, correspondente a 21.020.734\$00 de imposto e 7.003.073\$ de juros compensatórios, e que, em consequência, anulou a liquidação que resulta da qualificação do valor de 90.800.000\$00 recebido pelo Impugnante como adiantamento por conta de lucros; anulou a liquidação que resulta do englobamento no rendimento do impugnante do valor de 1.394.400\$00 pagos pela Sociedade Agrícola G..... a J.....; e ainda, condenou a AT no pagamento de juros indemnizatórios quanto à liquidação anulada.

Para o efeito, a F.P. apresentou as seguintes conclusões:

“**1)** Em face da existência de uma conta corrente entre aquela sociedade e o impugnante, com base nos seus valores, designadamente no valor de entregas de dinheiro feitas pela sociedade ao impugnante em 1997, a inspecção tributária concluiu, com base em presunção legal prevista no artigo 6.º n.º 1 h) do CIRS, que o impugnante auferiu um total de adiantamentos por conta de lucros de 103 610 000\$00.

2) A douta sentença recorrida anulou parcialmente aquela liquidação por considerar que, existindo na mesma conta corrente um valor de entregas de dinheiro do impugnante à sociedade de 90 800 000\$00, só a diferença entre esse valor e o valor de 103 610 000\$00 recebidos pelo impugnante daquela no mesmo período, poderia ser tributado a título de adiantamentos por conta de lucros.

3) Concluiu a douta sentença que os movimentos e dinheiro da sociedade para o impugnante durante o exercício de 1997, até ao valor de 90 800 000\$00 foram para reembolso dos valores por si entregues àquela sociedade para fazer face a despesas, do mesmo ano. E, como causa para esse reembolso, a douta sentença considera ter existido um contrato de mútuo entre o impugnante e aquela sociedade.

4) Efectivamente, pode ler-se na sua fundamentação que " a descrição dos factos feita pela AT reconduz; pelo menos parte dos valores entregues ao impugnante, como reembolsos dos valores por este entregues à sociedade Agrícola R....., em termos que integram o contrato de mútuo, tal como definido no Código Civil, art.º 1142º e seguintes -..."

5) Salvo o devido respeito, a Fazenda Pública discorda dessa decisão, entendendo que foi feita prova de todos os pressupostos do funcionamento da presunção de adiantamentos por conta de lucros, e que, pelo contrário, não foi feita prova de factos que a possam afastar. Efectivamente, foi dada como provada a existência de uma conta corrente entre a sociedade R..... e o impugnante, na qual, estão reflectidos movimentos a favor deste ao longo de 1997, no valor total de 103 610 000 \$ 00.

6) Facto que decorre do teor da sentença recorrida, e em particular, de várias alíneas do relatório inspectivo transcritas para o conjunto dos factos provados, e ainda da circunstância do próprio impugnante questionar a qualificação desses movimentos mas não a sua existência.

7) Nos termos da norma invocada pela AT, isto é, do então art.º 6.º n.º 1 h) do CIRS, "Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros".

8) Tendo feito prova da existência da conta corrente e dos movimentos a favor impugnante, a administração tributária fez funcionar aquela presunção, competindo por sua vez ao impugnante vir fazer prova da existência de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais como causa para aqueles recebimentos. Algo que não fez. Veja-se que segundo a tese do impugnante, conforme consta aliás na primeira página do relatório da douta sentença, estaria em causa o reembolso de suprimentos.

9) Tese que, a da existência de suprimentos, regulados especificamente no CSC, parece não ter sido sequer acolhida pela douta sentença. A qual acaba sim por concluir pela integração dos actos na figura do Mútuo previsto no art.º 1142.º do Código Civil. Ora, salvo o devido respeito, tal conclusão parece-nos assentar num erro de julgamento porquanto parece olvidar a natureza formal do tipo de mútuo invocado.

10) Efectivamente, nos termos do art.º 1143.º do CC, hoje como à data dos factos previa a exigia a celebração de escritura pública para um mútuo daqueles valores, ou no mínimo, admitindo-se a hipótese de terem sido vários mútuos, a existência de documentos assinados pelo mutuário. E, nos termos do art.º 220.º do mesmo CC, são nulas as declarações negociais a que falte a forma legalmente exigida. Pelo que esse eventual contrato de mútuo sempre seria nulo.

11) Sendo certo que a sua prova não poderia ser feita senão através da observância forma legalmente exigida. Pois que, nos termos do art.º 364.º n.º 1 do CC, quando a lei exigir, como forma da declaração negocial, documento autêntico, autenticado ou particular, não pode este ser substituído por outro meio de prova ou por outro documento que não seja de força probatória superior.

12) Não existe pois qualquer contrato de mútuo tal como previsto no art.º 1142 do CC que possa constituir de causa aos movimentos constantes da conta corrente entre o impugnante e aquela sociedade e que assim possa afastar a presunção da adiantamento de lucros em que se baseou a liquidação impugnada.

13) Aliás, a existência desse contrato de mútuo, previsto no art.º 1142 do CC, não foi sequer alegada pelo impugnante, não foi feita qualquer prova da sua existência, e ela não resulta dos elementos de factos dados como provados pela douta sentença recorrida.

14) Neste sentido a douta sentença recorrida está também ferida de nulidade. Razão pela qual não poderá manter-se devendo ser revogada e substituída por outra que, mantendo o como provada a verificação de todos os pressupostos da presunção de adiantamentos por conta de lucros, considere não provada a existência de qualquer mútuo, prestação de trabalho do impugnante ou exercício de cargo social na

sociedade R..... Mantendo integralmente, em consequência, a liquidação impugnada por não padecer de nenhuma das invalidades que o impugnante lhe imputou.

Por tudo quanto deverá o presente recurso merecer total provimento. Pelo que, revogando a douta sentença recorrida, farão VOSSAS EXCELÊNCIAS, EXECELENTÍSSIMOS SENHORES JUÍZES CONSELHEIROS, **JUSTIÇA.**”

A Impugnante apresentou contra-alegações em que sustenta nas respectivas conclusões o seguinte:

“**A.** A sentença que constitui objecto do presente recurso, foi consequência de impugnação judicial apresentada pelo recorrido, contra a liquidação de IRS referente ao exercício de 1997, no valor de 28.023.807\$00.

B. A sentença recorrida determinou a anulação parcial da liquidação impugnada, resultante da qualificação, pela administração fiscal, do valor de 90.800.000\$00 recebido pelo ora recorrido, como adiantamento por conta de lucros, por entender que sobre estes não lograva a presunção do então n.º 4 do artigo 7.º do CIRS.

C. Mantendo a liquidação remanescente, porquanto entendeu que "o impugnante recebeu do Sociedade Agrícola R....., em 1997, 103.610.000\$00 dos quais 90.800.000\$00 foram para reembolso dos valores por si entregues aquela sociedade para fazer face a despesas, no mesmo ano. **Não se apurando a natureza do remanescente valor recebido, tem-se por preenchida a presunção vertida, ao tempo dos factos, no artigo 7.3, n.3 4 do CIRS, mostrando-se assim válida quanto a esta parte - (103.610.000\$00 - 90.800.000\$00) - a liquidação impugnada.**”

D. Discordando de tal fundamentação de direito, o Exmo. Representante da Fazenda Pública apresentou contra ela recurso, alicerçando o seu juízo de discordância no argumento de que a sentença tinha considerado os movimentos de dinheiros ocorridos entre o ora recorrido e a Sociedade Agrícola R....., consubstanciavam um contrato de mútuo civil, o qual não observando a forma legal exigida por Lei (cfr. artigo 1143.º do Código Civil), deveria ter sido considerado nulo, pelo que, em consequência, a liquidação impugnada se encontra legal e legítima.

E. Conforme resulta da sentença, após “a análise crítica dos documentos juntos aos autos, e constantes do PAT, não impugnados, assim como do depoimento das testemunhas” considerou, a Mma Juiz o quo, como provados os factos seguintes, que o recorrente aceitou e aprovou:

“s) O impugnante entrava com dinheiros seus nas suas empresas, para fazer face a necessidades de tesouraria (cfr. depoimento das testemunhas);

t) Era feito um apanhado de facturas para pagar e o impugnante entrava com o valor necessário para esse pagamento (cfr. depoimento das testemunhas);

u) As empresas iam devolvendo o dinheiro quando tinham possibilidade disso (cfr. depoimento das testemunhas);" (pág. 15 da sentença).

F. Da ponderação e aplicação do Direito aos factos dados como provados, entendeu bem, a Mma Juiz o quo, que:

"(...) nos presentes autos ficou provado que o impugnante fez entregas em dinheiro à sociedade Agrícola R....., S.A. o valor de 90.800.000\$00; ficou provado que a sociedade fez entregas de dinheiro ao impugnante no valor de 103.610.000\$00; ficou provado que no início do ano 1997 se encontrava registado um saldo credor a favor da sociedade sobre o impugnante de 75.345.640\$00; ficou provado que o documento apresentado pelo impugnante como sendo extraído do extracto de conta Suprimentos, e onde se contam juros, apresenta um número de dias entre os 0 e os 32; ficou provado que a Sociedade Agrícola R..... lançou na conta do ora impugnante o valor de 103.610.000\$00 de entregas a este; ficou ainda provado que o impugnante colocava à disposição da Sociedade Agrícola R....., S.A. meios financeiros quando necessário para fazer face a despesas."

G. Concluindo que, "Assim sendo, é possível concluir que o impugnante recebeu da Sociedade Agrícola R....., em 1997, 103.610.000\$00 dos quais 90.800.000\$00 foram para reembolso dos valores por si entregues aquela sociedade para fazer face a despesas, no mesmo ano. Não se apurando a natureza do remanescente valor recebido, tem-se por preenchida a presunção vertida, ao tempo dos factos, no artigo 7.º, n.º 4 do CIRS, mostrando-se assim válida quanto a esta parte - (103.610.000\$00 - 90.800.000\$00)-a liquidação impugnada. "(cfr. pág. 20 da sentença).

H. O ora recorrido não pode aceitar a aceção do ora recorrente, por irrazoável, inaceitável e inexacta, quando aduz que "a douta sentença considera ter existido um contrato mútuo entre o impugnante e aquela sociedade", tal como não se pode aceitar ou ponderar toda a restante argumentação apresentada pelo recorrente em torno desta irrealidade, como: (i) a falta de forma legal do contrato mútuo, consequente, (ii) nulidade do negócio, e, por fim, (iii) liquidação legal, porquanto entende que, a mera indicação de "contrato mútuo", sem que, contudo, a Mma Juiz a quo tenha aplicado e subsumido tal contrato aos factos controvertidos, não implica ou significa que tenha considerado existir um contrato de mútuo civil.

I. Mais, entende, o recorrido, que a referência a contrato mútuo constante da sentença, é feita como uma mera figura equiparável aos movimentos de dinheiros que existiam entre o ora recorrido e a Sociedade, por forma a ilidir a presunção da então alínea h) do n.º 4 do artigo

J. E, não a integração plena no conceito de contrato de mútuo civil, como argumenta a recorrente.

K. Entende, ainda, o ora recorrido que esta equiparação poderá ter quanto muito por referência um mútuo para efeitos fiscais, o qual, nos termos do n.º 3 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, não necessita de preencher os requisitos de forma do artigo 1142.º do CCivil, dado que, em matéria fiscal, a substância prevalece sobre a forma, pelo que, legal.

L. Salvo o devido respeito por opinião diversa, considera o ora recorrido que andou bem a sentença, quando qualificou como adiantamento de lucros apenas a diferença de valores entregues e recebidos pelo ora recorrido, tendo desqualificado como tal uma realidade que ali não era preenchida, devendo a mesma ser mantida nos seus exactos termos.

Termos em que o presente recurso deverá ser julgado improcedente por não provado e, em consequência, mantida a decisão recorrida na parte em que julgou (parcialmente) procedente a impugnação judicial apresentada,

CONFORME É DE INTEIRA E COSTUMADA JUSTIÇA!"

*

Com dispensa dos vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

*

Na decisão recorrida foi a decisão sobre a matéria de facto a seguinte:

"a) Com data de 13/03/2000 foi emitido ofício dirigido ao ora impugnante para notificação para o exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção (cfr. documento de fls. 48 dos autos);

b) O relatório da inspecção a que se refere a alínea anterior concluía pela correcção da matéria tributável (cfr. fls. 49 dos autos):

- com recurso a métodos indirectos—6.364.101\$00,

- Correções meramente aritméticas..... 3.997.402\$00

c) As correcções propostas constantes da alínea anterior têm como fundamento (cfr. projecto de relatório de fls. 50 a 58 dos autos):

“IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

1 — Suprimentos

Após análise à conta 255902 das sociedades dos grupos, conclui-se:

a) Todos os suprimentos efectuados às empresas do grupo são em nome do sujeito passivo em apreciação J.....;

b) Nos termos do n.º 1 do art.º 243 do Código das Sociedades, entende-se por “contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pela qual o sócio convencionou com a sociedade o deferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência”;

c) O n.º 2 do mesmo artigo indica que “constituiu índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano”;

d) Analisados os artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades, bem como os registos contabilísticos, conclui-se que os movimentos registados não têm características de suprimentos, configuram antes natureza de entregas e reembolsos sucessivos, expressos em conta corrente.

Assim sendo, é legítimo à Administração Fiscal desqualificar estes movimentos de suprimentos.

Do mesmo modo e atendendo aos movimentos expressos na contabilidade é igualmente legítimo presumir que tais créditos sejam remunerados, resultando conseqüentemente rendimentos passíveis de tributação ao credor.

Dado que estamos na presença de crédito presumivelmente remunerado sem determinação de taxa ou quantitativo, encaminhamo-nos aqui para a tributação à taxa dos juros legais consignados no art.º 559.º do Código Civil (Neste período de 10% - portaria n.º 1171/95 de 25/9);

e) Em face do exposto conforme cálculos constantes nos mapas no anexo 8, que a seguir se resume, resulta o valor de -6 367 101\$00, que será considerado como custo do exercício do sujeito passivo em análise, único titular de todas as contas nas empresas.

EmpresaValor C.....(...) Sociedade Agrícola R....., S.A.-2 224 072\$00 Sociedade Agrícola R....., S.A.- 3 421 440\$00 (...)(...) T..... CRL-1 321 815\$00 T..... CRL-474 340\$00 (...)(...) Soma--6 367 101\$00

V. Critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Porque a contabilidade não permite qualificar com exactidão a matéria tributável, propõe-se a determinação desta por aplicação de métodos indirectos de acordo com o artigo 51.º do Código do IRS e alínea b) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º398/98 de 17/12, tendo em conta o determinado nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 90.º do mesmo diploma e o art.º 31.º do Código do IRS. Os cálculos com as respectivas correcções são os contantes dos seguintes anexos 8;

Resumo	Descrição	Anexos	Valores Declarados	Valores Corrigidos	Diferença a considerar	Como Custo	Como Proveito
	Suprimentos	8-	6 364 101-	6 364 101	Soma - 6 364 101	»	

d) Consta do Anexo 8, quanto à Sociedade Agrícola R....., o seguinte mapa (cfr. anexo 8, a fls. 168 e ss. do PAT, em concreto fls. 170 e 169):

Descrição

Data

Movimento

Capital em dívida

Taxa de Juro

Número

Juro

Débito	Crédito	Saldo inicial	1/01/1997	75.845.640,00	N/ entrega (...)	1.500.000,00	77.345.640,00	10%
---------------	----------------	---------------	-----------	---------------	------------------	--------------	---------------	-----

1

(...) N/ entrega 650.000,00

4

N/ entrega 7.000.000,00

3

N/ entrega 1.000.000,00

6

N/ entrega1.000.000,0086.995.640,0010%

1

N/ entrega250.000,0087.245.640,0010%

5

S/ entrega500.000,0086.745.640,0010%

0

N/ entrega100.000,0086.845.640,0010%

7

N/ entrega100.000,0086.945.640,0010%

0

N/ entrega2.200.000,0089.145.640,0010%

3

S/ entrega5.100.000,0084.045.640,0010%

5

S/ entrega600.000,0083.445.640,0010%

0

N/ entrega150.000,0083.595.640,0010%

5

N/ entrega1.200.000,0084.795.640,0010%

3

N/ entrega150.000,0084.945.640,0010%

0

S/ entrega32.000.000,0052.945.640,0010%

13

S/ entrega250.000,0052.695.640,0010%

9

S/ entrega10.000.000,0042.695.640,0010%

6

S/ entrega2.500.000,0040.195.640,0010%

1

S/ entrega500.000,0039.695.640,0010%

6

S/ entrega250.000,0039.445.640,0010%

1

S/ entrega2.600.000,0036.845.640,0010%

5

50.000,0036.795.640,0010%

6

600.000,0036.195.640,0010%

3

S/ entrega5,000.000,0031.195.640,0010%

3

S/ entrega400.000,0030.795.640,0010%

3

S/ entrega400,000,0030.395.640,0010%

5

S/ entrega600.000,0029.795.640,0010%

15

N/ entrega950.000,0030.745.640,0010%

7

N/ entrega50.000,0030.795.640,0010%

0

N/ entrega1.300.000,0032.095.640,0010%
0

N/ entrega50.000,0032.145.640,0010%
0

N/ entrega50.000,0032.195.640,0010%
0

N/ entrega100.000,0032.295.640,0010%
6

N/ entrega1.050.000,0033.345.640,0010%
0

N/ entrega300.000,0033.645.640,0010%
0

N/ entrega1.900.000,0035.545.640,0010%
0

N/ entrega600.000,0036.145.640,0010%
1

N/ entrega300.000,0036.445.640,0010%
1

N/ entrega150.000,0036.595.640,0010%
4

N/ entrega1.800.000,0038.395.640,0010%
1

N/ entrega300.000,0038.695.640,0010%
7

N/ entrega150.000,0038.845.640,0010%
0

N/ entrega450.000,0039.295.640,0010%
0

N/ entrega50.000,0039.345.640,0010%
3

N/ entrega250.000,0039.595.640,0010%
5

N/ entrega200.000,0039.795.640,0010%
1

N/ entrega12.000.000,0051.795.640,0010%
4

N/ entrega450.000,0052.245.640,0010%
2

N/ entrega10.000.000,0062.245.640,0010%
1

N/ entrega1.600.000,0063.845.640,0010%
5

N/ entrega15.000,0063.860.640,0010%
9

S/ entrega1.100.000,0062.760.640,0010%
0

S/ entrega6.700.000,0056.060.640,0010%
5

N/ entrega200.000,0056.260.640,0010%
6

N/ entrega500.000,0056.760.640,0010%
7

S/ entrega4.300.000,0052.460.640,0010%

17

N/ entrega250.000,0052.710.640,0010%

8

S/ entrega900.000,0051.810.640,0010%

5

S/ entrega250.000,0051.560.640,0010%

15

S/ entrega300.000,0051.260.640,0010%

14

S/ entrega5.700.000,0045.560.640,0010%

1

S/ entrega300.000,0045.260.640,0010%

6

N/ entrega50.000,0045.310.640,0010%

6

N/ entrega545.000,0045.855.640,0010%

5

N/ entrega500.000,0046.355.640,0010%

2

N/ entrega2.700.000,0049.055.640,0010%

1

N/ entrega700.000,0049.755.640,0010%

15

N/ entrega10.000.000,0059.755.640,0010%

3

N/ entrega1.500.000,0061.255.640,0010%

4

N/ entrega1.200.000,0062.455.640,0010%

13

N/ entrega500.000,0062.955.640,0010%

1

N/ entrega7.000.000,0069.955.640,0010%

3

N/ entrega100.000,0070.055.640,0010%

4

S/ entrega200.000,0069.855.640,0010%

32

N/ entrega3.000.000,0072.855.640,0010%

7

N/ entrega25.500.000,0098.355.640,0010%

7

S/ entrega9.500.000,0088.855.640,0010%

0

S/ entrega31/12/1997200.000,0088.655.640,0010%

1

5.645.512,0(

e) Os elementos constantes do quadro a que se refere a alínea anterior constam do extracto de conta corrente entre a Sociedade R..... e o impugnante, conforme contabilidade (cfr. depoimento da 1.ª testemunha, que reconheceu o quadro acima);

f) Com data de 09/07/2001 foi emitido ofício dirigido ao ora impugnante para notificação para o exercício do direito de audição prévia sobre o projecto de conclusões do relatório de inspecção (cfr. documento de fls. 60 dos autos);

g) O relatório da inspeção a que se refere a alínea anterior concluía pela correcção da matéria tributável (cfr. fls. 62 dos autos):

- Com recurso a métodos indirectos (capitais).. ..112.632.831 \$00,

- Correções meramente aritméticas..... 3.997.402\$00

h) As correcções propostas constantes da alínea anterior têm como fundamento (cfr. projecto de relatório de fls. 60 a 70 dos autos):

“IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a

métodos indirectos

1 — Suprimentos

Após análise à conta 255902 das sociedades dos grupos, conclui-se:

a) Todos os suprimentos efectuados às empresas do grupo são em nome do sujeito passivo em apreciação J.....;

b) Nos termos do n.º 1 do art.º 243 do Código das Sociedades, entende-se por “contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pela qual o sócio convencionou com a sociedade o deferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência”;

c) O n.º2 do mesmo artigo indica que “constituiu índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano”;

d) Analisados os artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades, bem como os registos contabilísticos, conclui-se que os movimentos registados não têm características de suprimentos, configuram antes natureza de entregas e reembolsos sucessivos, expressos em conta corrente.

Assim sendo, é legítimo à Administração Fiscal desqualificar estes movimentos de suprimentos.

e) Face ao ponto 5.1.1 do relatório da Sociedade Agrícola R....., que se transcreve “De acordo com o preceituado na alínea h) do n.º 1 do art.º 6 do CIRS estes adiantamentos por conta de lucros são

considerados rendimentos de capitais, categoria E, portanto ficam sujeitos a retenção na fonte, da cordo com o n.º 1 do art.º 94.º do CIRS, à taxa liberatória de 25% conforme estabelece o art.º 74.º do CIRS”, o valor dos adiantamentos em causa é de 103 610 000\$00, ao qual vai ser acrescido ao montante do Crédito de Imposto, calculado nos termos do n.º3 do art.º 80.º do CIRS (redacção em vigor à data).

f) Igualmente de acordo com o relatório da empresa T..... CRL, o valor dos adiantamentos em causa é de 48 981 000\$00 conforme anexo 8, ao qual irá ser igualmente acrescido o montante do Crédito de Imposto, calculado nos termos do n.º3 do art.º 80 ° do CIRS.

Este crédito de imposto será depois deduzido à colecta.

V. Critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Nos termos do art.º 7.º do Código do IRS, presume-se cumpridos, conforme explanado no ponto anterior, os seguintes rendimentos de capitais: DescriçãoAnexosV alores DeclaradosValores CorrigidosDiferença a Considerar Como CustoComo Proveito Adiantamentos — R.....103 610 0001 Adiantamentos - T.....
8

48 981 000\$ Soma152 591 000\$ »

i) Com data de 16/10/2001 foi emitido o ofício n.º7686 com o assunto “notificação de correcções resultantes do relatório final da inspecção tributária (art.º77 da Lei Geral Tributária e art.º 61 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária”, onde se lê (cfr. fls. 72 dos autos):

“Fica(m) V. Ex., por este meio notificado(s), nos termos do art.º 77 da LGT e art.º 61 do RCPIT da fundamentação das correcções meramente aritméticas efectuadas à matéria colectavel ou imposto, do exercício de 1997 resultantes do relatório final da Inspeção Tributária, de que se junta fotocópia, como parte integrante da presente notificação.

As liquidações associadas a este correcção serão, a breve prazo, notificadas pelos Serviços da DGCI.

Destas notificações contará indicação dos prazos e meios de defesa contra as liquidações.”

j) Com data de 28/08/2001 foi elaborado relatório de inspecção onde se concluiu pela necessidade de proceder às seguintes correcções à matéria tributável (cfr. documento de fls. 79 dos autos):

- Com recurso a métodos indirectos.....103.610.000\$00;

- De natureza meramente aritmética.....3.997.402\$00

k) As correcções propostas constantes da alínea anterior têm como fundamento (cfr. relatório final de fls. 80 a 87 dos autos):

“IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

1 — Suprimentos

Após análise à conta 255902 das sociedades dos grupos, conclui-se:

a) Todos os suprimentos efectuados às empresas do grupo são em nome do sujeito passivo em apreciação J.....;

b) Nos termos do n.º 1 do art.º 243 do Código das Sociedades, entende-se por “contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pela qual o sócio convenciona com a sociedade o deferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência”;

c) O n.º 2 do mesmo artigo indica que “constituiu índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano”;

d) Analisados os artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades, bem como os registos contabilísticos, conclui-se que os movimentos registados não têm características de suprimentos, configuram antes natureza de entregas e reembolsos sucessivos, expressos em conta corrente.

e) Também e de acordo com o ponto 5.1.1 do relatório da Sociedade Agrícola R....., que se transcreve “De acordo com o preceituado na alínea h) do n.º 1 do art.º 6 do CIRS estes adiantamentos por conta de lucros são considerados rendimentos de capitais, categoria E, portanto ficam sujeitos a retenção na fonte, de acordo com o n.º 1 do art.º 94.º do CIRS, à taxa liberatória de 25% conforme estabelece o art.º 74.º do CIRS”, o valor dos adiantamentos em causa é de 103 610 000\$00, ao qual vai ser acrescido ao montante do Crédito de Imposto, calculado nos termos do n.º 3 do art.º 80.º do CIRS (redação em vigor à data).

Este crédito de imposto será depois deduzido à colecta.

V. Critérios e cálculos dos valores corrigidos com recurso a métodos indirectos

Nos termos do art.º 7.º do Código do IRS, presume-se cumpridos, conforme explanado no ponto anterior, os seguintes rendimentos de capitais: DescriçãoAnexosValores DeclaradosValores CorrigidosDiferença a

Considerar Como Custo Como Proveito Adiantamentos 103 610 000\$ Soma 103 610 000\$

1) Do mesmo relatório lê-se no ponto III. Descrição dos factos e fundamentos das correcções meãmente aritméticas à matéria tributável (cfr. relatório final de fls. 80 a 87 dos autos):

5 - 62227 - Deslocações e Estadas

a) O sujeito passivo contabilizou nesta conta deslocações efectuadas pelo país e no estrangeiro no valor de 1 044 917\$60, sem qualquer justificação de que as mesmas estejam relacionadas com a actividade em análise, conforme documentos constantes do Anexo 7, pelo que se propõe a não aceitação de tal valor como custo de exercício;

b) Além do que atrás se menciona, verificou-se que o sujeito passivo recebeu da Sociedade Agrícola G....., ao longo do ano, a importância de 1 394 400\$00, referentes a quilómetros assim discriminados: Mês Valor recebido Janeiro 112 350\$00 Fevereiro 116 550\$00 Março 116 550\$00 Abril 116 550\$00 Maio 116 550\$00 Junho 116 550\$00 Julho 116 550\$00 Agosto 116 550\$00 Setembro 116 550\$00 Outubro 116 550\$00 Novembro 116 550\$00 Dezembro 116 550\$00 Total 1 394 400\$00 m) A 12/10/2001 foi emitido parecer onde se lê “Confirmando. Foram desqualificados determinados custos no âmbito do artigo 2.º e do artigo 57.º do CIRC. De outro lado foram presumidos rendimentos nos termos da alínea h) do n.º 1 do artigo 6.º do CIRS”. (cfr. despacho de fls. 21 da PAT);

n) A 12/10/2001 foi proferido despacho de concordância com o despacho a que se refere a alínea anterior (cfr. despacho constante de fls. 21 do PAT);

o) A 14/12/2001 foi emitida a liquidação n.º, relativa ao exercício de 1997, onde se apurou um rendimento global de 156.664.325500 e um valor a pagar de 28.023.807500, respeitante a 21.514.464500 de imposto, e de 7.003.073500 de juros compensatórios a favor do Estado (cfr. documento de fls. 89 dos autos);

p) A J..... foram pagos pela Sociedade Agrícola G....., S.A os seguintes montantes (cfr. documentos de fls. 93 a 104 dos autos): Mês Valor recebido Janeiro 112 350\$00 Fevereiro 116 550\$00 Março 116 550\$00 Abril 116 550\$00 Maio 116 550\$00 Junho 116 550\$00 Julho 116 550\$00 Agosto 116 550\$00 Setembro 116 550\$00 Outubro 116 550\$00 Novembro 116 550\$00 Dezembro 116 550\$00 Total 1 394 400\$00 q) A 27/12/2002 o imposto no valor de 21.514.464\$ foi pago (cfr. informação a fls. 160 dos autos);

r) Na mesma data foram anulados os juros compensatórios nos termos do Decreto-Lei n.º 248-A/02 (cfr. informação a fls. 160 dos autos);

s) O impugnante entrava com dinheiros seus nas suas empresas, para fazer face a necessidades de

tesouraria (cfr. depoimento das testemunhas);

t) Era feito um apanhado de facturas para pagar e o impugnante entrava com o valor necessário para esse pagamento (cfr. depoimento das testemunhas);

u) As empresas iam devolvendo o dinheiro quando tinham possibilidade disso (cfr. depoimento das testemunhas);”

Quanto a **factos não provados**, refere a decisão recorrida que: “Nada mais se provou com interesse para a decisão da causa.”

Em **matéria de motivação**, consta da decisão recorrida o seguinte:

“Os factos provados assentam na análise crítica dos documentos juntos aos autos, e constantes do PAT, não impugnados, assim como do depoimento das testemunhas, conforme indicado em cada alínea do probatório.”

[Fundamentação de direito 1.ª instância]

“A presente impugnação judicial vem apresentada contra a liquidação de IRS, relativa ao exercício de 1997 efectuada na sequência de inspecção levada a cabo à escrita do impugnante e de sociedades e cooperativas em que este é accionista ou cooperante.

Sendo vários os vícios apontados á liquidação impugnada, importa, nos termos do artigo 124.º do CPPT começar por conhecer daquele a que o impugnante atribui o desvalor jurídica de nulidade, para depois passar ao conhecimento dos demais.

Da nulidade da liquidação em resultado da falta de notificação do impugnante para proceder à reclamação prevista no artigo 91 da LGT.

Defende o impugnante padecer de vício a liquidação, conseqüente da sua falta de notificação para reclamar da fixação da matéria colectável nos termos do artigo 91.º da LGT.

A FP alega, ao invés, que não se encontra em falta a referida notificação, porquanto aquela não era devida em virtude de a correcção à matéria colectável não ter sido efectuada com base em métodos indirectos, mas sim com recurso a correcções meramente aritméticas, como se depreende, defende, do despacho que sobre o relatório definitivo da inspecção recaiu, e que manteve uma presunção de rendimento, mas já não assente na avaliação indirecta, mas sim no disposto no CIRS, artigo 7.º.

Como resulta dos factos provados, na sequência da notificação do impugnante para exercer o direito de audições relativa a dois projectos de relatório final à acção de inspecção, foi o impugnante notificado do relatório definitivo, onde constava como proposta de correcções a alteração á matéria tributável por recurso a métodos indirectos. Resulta também dos factos provados que sobre tal projecto foi proferido parecer, sendo sobre o mesmo dado despacho de concordância, onde se lê que “foram presumidos rendimentos nos termos da alínea h) do n.º do artigo 6.º do CIRS”. Assim sendo, resulta que, tal como defende a FP, a correcção que assenta numa presunção, começou por ser qualificada como decorrente da utilização de métodos indirectos, para depois se fundar directamente na lei, pelo que, apenas assente em correcção aritmética.

Assim sendo, não se verificou a previsão normativa que abre caminho ao particular à reclamação constante da norma vertida no artigo 91.º da LGT, pelo que não houve nenhuma omissão de notificação, em virtude da mesma não ser devida.

Nestes termos, improcede a alegada falta de notificação para os efeitos do artigo 91.º da LGT.

Do adiantamento por conta de lucros.

Conforme se verifica do supra exposto e do probatório, a correcção efectuada aos rendimentos de capitais alegadamente auferidos pelo impugnante é efectuada com base em correcções meramente aritméticas.

Assim sendo, importa antes de mais lançar mão do que dispõe a LGT, no seu artigo 75.º, n.ºI, quanto à presunção de verdade das declarações dos contribuintes. Tal não invalida que a AT no âmbito das suas atribuições leve a cabo acções de fiscalização — inspecções - interna ou externa, tendentes a confirmar aquela presunção, o que, no âmbito do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares, tem acolhimento nomeadamente nos artigos 57º, n.º 6, e 125º, no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária nos artigos 2º e artº 29º, e na LGT se encontra previsto no artigo 63º.

O resultado das inspecções levadas a cabo ou confirmam a presunção de verdade de que as declarações gozam, ou, arredam aquela presunção, conforme previsto no artigo 75º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, abrindo assim caminho para, se for caso disso, uma liquidação adicional de imposto, nos termos previstos no artigo 81º do CIRS.

Por outro lado, mas no seguimento do que se acaba de descrever, é sobre a AT que pesa o ónus da prova da existência dos pressupostos para a sua actuação, o que decorre directamente da regra do ónus da prova, e encontra respaldo no artigo 74.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária, o que significa que para que a AT validamente liquide imposto sobre rendimentos por si apurados e diferentes dos declarados pelos sujeitos passivos, tem de provar que são aqueles e não estes que correspondem à verdade tributária dos sujeitos passivos.

O mesmo é dizer, in casu, que defendendo a AT que o impugnante auferiu da Sociedade Agrícola R..... um total de 103 610 000\$00 de adiantamento sobre lucros, se impõe que a AT tenha reunido prova bastante para concluir como concluiu, o que para tal implica a prova do levantamento do valor em causa da sociedade pelo impugnante. Só depois se verificará se o enquadramento dos recebimentos foi o adequado.

Ora, desde já se diga que o primeiro obstáculo ao cumprimento pela AT do ónus que sobre esta impendia aparece por a AT no relatório final não ter junto documento onde demonstre o valor a que chegou, sendo que no corpo do relatório como fundamentação da correcção, que era nesse momento qualificada como decorrente da utilização dos métodos indirectos, a AT não faz mais do que transcrever um parágrafo do relatório de inspecção relativo á sociedade pagadora dos alegados adiantamentos, parágrafo esse que mais não faz que enunciar o valor, não demonstrando de que forma foi calculado o mesmo. Essa falta é porém suprida pelo impugnante que veio aos autos juntar documento que reconheceu e foi reconhecido por testemunha, como sendo elaborado com base na conta corrente existente entre si e a Sociedade Agrícola R.....

Outro importante obstáculo à tese da AT é a existência de diferentes entendimentos em relação a uma mesma situação factual, que se mantém deste o primeiro projecto de relatório — a existência de registo contabilístico na conta 255902, de entregas e reembolsos sucessivos de dinheiro — sem que tais diferentes entendimentos sejam explicados.

No primeiro relatório a qualificação jurídica dos montantes entregues pelo impugnante às entidades em que participa quer como acionista quer como cooperante é a de configurar um crédito remunerado.

Já no segundo projecto de relatório a AT considera terem existido no ano de 1997 adiantamentos por conta de lucros da Sociedade Agrícola R....., S.A. e da cooperativa T..... (...), CRL, porém os adiantamentos alegadamente recebidos desta última entidade desaparecem no relatório final sem qualquer explicação.

Porém, para além de um diferente entendimento sobre o tratamento a dar aos factos relatados, o certo é que quer no primeiro projecto de relatório, quer no relatório final e ainda nos próprios autos, nomeadamente em sede de alegações, a factualidade que a AT descreve é a de terem existido entregas por parte do aqui impugnante às sociedades identificadas, e também à Sociedade Agrícola do R....., S.A. e que as entidades em causa haviam feito ao aqui impugnante reembolsos sucessivos de dinheiro.

Ora, depois de concluir pela existência de uma conta corrente, e de qualificar a parte dos montantes recebidos pelo impugnante como adiantamentos por conta de lucro, não cuidou a AT de qualificar e enquadrar, dentro desta sua tese, os valores que o sócio entregou à sociedade, não obstante logo desqualificar as entregas e reembolsos como suprimentos. E devia tê-lo feito em cumprimento do seu dever de inquisitório, e de apuramento da verdade material. Ao não se preocupar com a qualificação e

enquadramento de toda a situação de facto que encontrou, a sua tese sai enfraquecida, pois não se alcança poderem os movimentos a favor do contribuinte ser cindidos dos movimentos provenientes do contribuinte, ora impugnante, a favor da sociedade.

Veja-se que é a própria FP que defende que resultou provado nos autos que o impugnante fazia entregas de dinheiro à sociedade R....., S.A. para que esta fizesse face a dificuldades de curto prazo, e que é a própria AT que considera que na conta de suprimentos se encontram registadas entregas e reembolsos, pelo que não se tem por coerente a conclusão de tudo tributar como adiantamentos, em virtude de nos termos do CIRS se presumirem feitos a título de lucro ou adiantamento dos lucros os lançamentos efectuados em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, mas apenas quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, e a descrição dos factos feita pela AT reconduz, pelo menos parte dos valores entregues ao impugnante, como reembolsos dos valores por este entregues à sociedade Agrícola R....., em termos que integram o contrato de mútuo, tal como é definido no Código Civil, artigos 1142.º e seguintes - contrato em que alguém se obriga perante outrem a entregar dinheiro ou certa coisa fungível, sendo que este fica constituído na obrigação de entregar outra coisa do mesmo género e qualidade.

Alega o impugnante que a AT não fundamenta a desqualificação como suprimentos dos valores que encontrou, mas não tem razão. O desqualificação jurídica da realidade que a AT encontrou como suprimentos é exteriorizada de forma clara, por a mesma não ter um carácter de permanência, como resulta dos factos provados, e resulta do alegado pelo impugnante que contra esta específica consideração da AT se insurgiu, pelo que nessa parte improcede a sua alegação.

Por outro lado, o carácter de curto prazo das entregas feitas pelo impugnante na Sociedade Agrícola R....., S.A. resultou provado sendo que as testemunhas relataram a forma como o impugnante pagava ou disponibilizava meios financeiros para se efectuar o pagamento de diversas obrigações da sociedade, de forma a que esta superasse dificuldades de tesouraria, procedendo a sociedade à devolução dos valores recebidos do impugnante quando exista disponibilidade financeira para tal.

De tudo o que vai dito importa por fim averiguar qual foi o montante posto à disposição do impugnante que tenha ultrapassado o valor que este colocou na sociedade para pagamento de dívidas desta, ou para fazer face a outras necessidades de tesouraria, e tal é possível de calcular com base no documento n.º5 junto pelo impugnante, que confirma o valor de 12.810.000\$00.

Em suma, nos presentes autos ficou provado que o impugnante fez entregas em dinheiro à Sociedade Agrícola R....., S.A. no valor de 90.800.000\$00; ficou provado que a sociedade fez entregas de dinheiro ao impugnante no valor de 103.610.000\$00; ficou provado que no início do exercício de 1997 se encontrava registado um saldo credor a favor da sociedade sobre o impugnante de 75.345.640\$00; ficou provado que o documento apresentado pelo impugnante como sendo o extraído do extracto de conta Suprimentos, e

onde se contam juros, apresenta um número de dias entre os 0 e os 32; ficou provado que a Sociedade Agrícola R..... lançou na conta do ora impugnante o valor de 103.610.000\$00 de entregas a este; ficou ainda provado que o impugnante colocava à disposição da Sociedade Agrícola R....., S. A., meios financeiros quando necessário para fazer face a despesas.

Assim sendo, é possível concluir que o impugnante recebeu da Sociedade Agrícola R....., em 1997, 103.610.000\$00, dos quais 90.800.000\$00 foram para reembolso dos valores por si entregues aquela sociedade para fazer face a despesas, no mesmo ano. Não se apurando a natureza do remanescente valor recebido, tem-se por preenchida a presunção vertida, ao tempo dos factos, no artigo 7.º, n.º4 do CIRS, mostrando-se assim válida quanto a esta parte - (103.610.000\$00-90.800.000\$00) - a liquidação impugnada. O impugnante defende que não se pode ter por verificado o adiantamento por conta de lucros, porque os mesmos são inferiores ao valor recebido, mas não tem razão, sendo que a presunção vertida na norma do CIRS não estabelece qualquer princípio em que esta ideia se possa alicerçar.

Quanto à parte da liquidação relacionada com o adiantamento por conta de lucros, impõe-se em consequência de tudo que vai dito a sua anulação.

Do valor das deslocações pago pela Sociedade Agrícola G.....

Quanto à parte da liquidação resultante da correcção do valor de deslocações postas à disposição pela Sociedade Agrícola G....., S.A., durante o ano de 1997, que a AT considerou dever ser englobado na categoria A, como rendimento recebido pelo ora impugnante, o impugnante veio alegar e demonstrar que os valores em causa foram pagos a J..... e não a si, com o que a própria FP se conformou, pelo que, sem necessidades de mais indagações, chamando apenas à colação a matéria de facto provada na alínea o) do probatório. Em consequência e por se verificar existir erro nos pressupostos de facto impõe-se anular a liquidação na parte relativa à correcção efectuada no valor de 1 394 400\$00 inserido na Categoria A.

*

Dos juros indemnizatórios.

Pede a impugnante a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º da LGT, que prescreve no seu n.º1 “São devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.”

A jurisprudência dos tribunais superiores tem entendido apenas ser devido o pagamento de juros indemnizatórios, quando resulta do julgado anulatório a existência de “erro dos serviços”, o que, tem entendido de forma pacífica a jurisprudência, não se alcança quando se conclui pela existência de vício de

forma.

Nos presentes autos, como resulta do supra fundamentado, impõe-se a anulação parcial do acto impugnado, em virtude de se verificar o erro nos pressupostos de facto, o que preenche o conceito de “erro imputável aos serviços” a bem assim, implica a condenação da AT nos termos pedidos.”.

*

Em 1º lugar importa considerar que a recorrente não fundamenta na lei a arguição da nulidade da decisão , de acordo com os fundamentos vertidos no artº 615º, do CPC, pelo que não cabe a este Tribunal apreciar da mesma, sendo certo que o Tribunal não se encontra vinculado à qualificação jurídica dos factos dada pelas partes, estando apenas vinculado à apreciação dos factos que constituem a causa de pedir tal como foi formulada pelo impugnante, e/ou as excepções invocadas, nos termos do disposto no nº 1 e 3, do artº 5º do CPC.

*

Já quanto ao erro de facto, por não se verificar a conformidade do julgamento judicial de provado e não provado com a realidade de facto, em resultado de erro na consideração de que não se verificaria a presunção de rendimentos de capitais na titularidade do recorrido quanto aos lançamentos em conta corrente de sócios e escrituradas na sociedade por a Adm. tributária passar a considerar como de adiantamento por conta de lucros e como tal sujeito a retenção na fonte sobre tais rendimentos do recorrido, nos termos do disposto no artº 6º, nº 1, alínea h), conjugado com o nº4, do artº 7º, todos do CIRS), em razão de o Tribunal A Quo haver entendido que se trataria de empréstimos concedidos pelo sócio à empresa e correspondente reembolso efectuado pela mesma a favor do dito sócio. Ora, para o efeito,

Alega o recorrente que não se verificaria qualquer mútuo por parte do recorrido a favor da sociedade, tendo ao invés o requerido invocado a existência de um contrato de suprimento e não de um simples mútuo, o qual não pode ser acolhido por falta de cumprimento dos requisitos formais de tais contractos e a que se refere o artº 1143º do C.Civil, pelo que tais empréstimos de dinheiro alegadamente efectuadas pelo sócio a favor da sociedade não são válidas, não sendo por isso, susceptíveis de reembolso no âmbito da empresa, como erroneamente entendeu o Tribunal “ A Quo”, pelo que não se verificaria a ilisão da presunção de que se trataria de um adiantamento de lucros a favor do recorrido e, nessa medida, como se tratando de um rendimento de capital por si auferido, importa considerar que ,

Tal enquadramento dos rendimentos sujeitos a imposto resultam da própria qualificação dada pela I.T. na análise da conta relevada contabilisticamente em suprimentos e considerada como não demonstrada ,face ao entendimento sufragado pela ATA de que se trata de movimentos a crédito e a débito da referida conta de sócio, caso em que se concluiu fundamentadamente que se verificavam pagamentos e recebimentos do

sócio relativamente à sociedade, pelo que o Tribunal A Quo, levou ao probatório tais créditos e débitos, qualificando-os como de empréstimos do sócio à sociedade, assim como de restituição das quantias assim emprestadas, não sendo movimentos perenes e mais ou menos duradouros, pelo que os considerou materialmente como de mútuos para efeitos fiscais e não como de suprimentos a favor da sociedade em razão da movimentação da mesma em conta corrente com entradas e saídas de capital, seleccionando a matéria de facto que interessa para a decisão segundo as várias soluções plausíveis de direito, e já não assim de toda a matéria alegada, referindo-se ao que considera provada, como bem se demonstra na seguinte passagem do probatório, no qual se respiga, o seguinte,

“...k) As correcções propostas constantes da alínea anterior têm como fundamento (cfr. relatório final de fls. 80 a 87 dos autos):

“IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos indirectos

1 — Suprimentos

Após análise à conta 255902 das sociedades dos grupos, conclui-se:

a) Todos os suprimentos efectuados às empresas do grupo são em nome do sujeito passivo em apreciação J.....;

b) Nos termos do n.º 1 do art.º 243º do Código das Sociedades, entende-se por “contrato de suprimento o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pela qual o sócio convencionou com a sociedade o deferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer caso, o crédito fique tendo carácter de permanência”;

c) O n.º 2 do mesmo artigo indica que “constituiu índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano”;

d) Analisados os artigos 243.º a 245.º do Código das Sociedades, bem como os registos contabilísticos, conclui-se que os movimentos registados não têm características de suprimentos, configuram antes natureza de entregas e reembolsos sucessivos, expressos em conta corrente.

e) Também e de acordo com o ponto 5.1.1 do relatório da Sociedade Agrícola R....., que se transcreve “De acordo com o preceituado na alínea h) do n.º 1 do art.º 6 do CIRS estes adiantamentos por conta de lucros são considerados rendimentos de capitais, categoria E, portanto ficam sujeitos a retenção na fonte, de acordo com o n.º 1 do art.º 94.º do CIRS, à taxa liberatória de 25% conforme estabelece o art.º 74.º do CIRS”, o valor dos adiantamentos em causa é de 103 610 000\$00, ao qual vai ser acrescido ao montante

do Crédito de Imposto, calculado nos termos do n.º3 do at.º 80.º do CIRS (redação em vigor à data).

Este crédito de imposto será depois deduzido à colecta.”

Posto isto, observe-se que tal conta tem as seguintes características definidas no POC, a saber,

Contabilmente, tal conta 25 relativa ao registo de todas as operações com os detentores do capital (sócios), prevê uma subconta relativa a empréstimos obtidos pela empresa e concedidos pelos sócios, sendo que a mesma se debita pelo respectivo reembolso dos empréstimos contraídos junto dos sócios e credita-se pela sua contracção (cfr conta 25x 1.2- Empréstimos obtidos), devidamente desdobradas por mutuante/ mutuário, sendo certo que em sede tributária (como de resto em sede dos princípios do registo contabilístico das operações activas e passivas da empresa, enquanto factos patrimoniais sujeitos a registo), nas regras de incidência a aplicar aos factos tributários deve prevalecer a substância sobre a forma , nos termos do disposto no nº 3, do artº 11º e nº 1, do artº 38º, todos da LGT, pelo que nada obstava que o Tribunal A Quo tenha considerado como consubstanciando um empréstimo e respectivo reembolso a favor do contribuinte, ainda que sem observância das condições formais ínsitas no C.Civil para tais negócios, e não de qualquer adiantamento por conta de lucros, ainda que se entendesse que não se tratava de suprimentos por si efectuados a favor da sociedade por não se verificar a condição de estabilidade de tais empréstimos que sustentaria tal qualificação, nos termos do C.S.C. . - No sentido de que, para efeitos de IRS , o conceito de rendimento –acrécimo adoptado por esse Código , traduz –se na consideração de que o tributo compreende, no âmbito da respectiva incidência, todo o aumento do poder aquisitivo de acordo com o rendimento realmente auferido, assim considerando a prevalência da “substância económica” sobre a forma subjacente àquele tributo, vd. Acórdão do STA, de 25.11.1998, proferido no Recurso nº 22.923.

É que, sobre tal matéria em causa nos autos, inexistente disposição expressa que exija essa espécie de prova formal para a existência, ou inexistência, da específica “ factispécie “ subjacente às normas de incidência (ou exclusão) do imposto sobre rendimentos da categoria “E”, nos casos de presunção da existência de rendimentos de capitais sobre lucros, quer os mesmos sejam postos à disposição do seu detentor, quer se trate de adiantamentos de lucros a favor do respectivo titular de participações sociais , assim como da respectiva contraprova de diversa origem dos rendimentos auferidos. Assim,

Entende-se que inexistente qualquer erro de direito na determinação e aplicação do direito probatório material em resultado de violação de lei substantiva relativa à dita prova comprovada por documento particular assinado pelas partes , por esta não se sobrepor ao dito principio de “ substância económica “ do negócio. De resto,

Sendo a fundamentação das correcções efectuadas pela ATA ao rendimento tributável dos recorridos, com base numa presunção “ júris tantum”, de que tais movimentações da conta de sócios e assim escrituradas

nas sociedades comerciais se consideram como de distribuição de lucros ou de adiantamentos por conta de tais lucros, o que não contende com a possibilidade daquela presunção ser ilidida judicialmente, máxime através do processo de impugnação judicial, e por qualquer meio de prova admitida por lei, designadamente através de prova testemunhal que ateste a existência de mútuos , tudo nos termos do disposto nos nºs 4 e 5, do artº 7º, do CIRS, e atento o principio da descoberta da verdade material e do inquisitório , da universalidade dos meios de prova e da livre apreciação da prova , que sobressaem no domínio da instrução do processo tributário. -cfr artºs 99º, da LGT e 13º e artºs 114º e segs , todos do CPPT- vd nesse sentido Cº J. Lopes de Sousa, in “CPPT Anotado, Vol I, pags 173 e 176.

Face às presentes considerações e as tecidas na sentença sub Júdice, entende-se que improcede o recurso deduzido pela F.P., decisão a que se procede na parte dispositiva do presente acórdão.

*

Dispositivo

Nos termos expostos vai negado provimento à pretensão recursiva, sendo mantida na ordem jurídica a sentença proferida nos autos que considerou parcialmente procedente a impugnação deduzida do acto tributário controvertido nos autos.

*

Custas pelo recorrente.

Notifique.

[O relator consigna e atesta que, nos termos do disposto no art.º 15.º-A do DL n.º 10-A/2020, de 13 de março, aditado pelo art.º 3.º do DL n.º 20/2020, de 01 de maio, têm voto de conformidade com o presente Acórdão os restantes Desembargadores integrantes da formação de julgamento, os Senhores Desembargadores Mário Rebelo e Patrícia Manuel Pires].

Fonte: <http://www.dgsi.pt>