TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL | FISCAL

Acórdão

Processo	Data do documento	Relator
170/21.4BELRA	13 de janeiro de 2022	Vital Lopes

DESCRITORES

MÉTODOS INDIRETOS - ARTIGO 87º, N.º 1, ALÍNEA F) E 89-A, DA LGT > Sujeitos passivos não residentes

---

SUMÁRIO

1. A avaliação indirecta prevista no art. 87.º, n.º 1, alínea f), da LGT apenas se aplica a pessoas sujeitas ao princípio da universalidade consagrado no art.º 15/1 do CIRS.

2. Aplicado a não residentes, enferma de erro nos pressupostos.

TEXTO INTEGRAL

ACORDAM EM CONFERÊNCIA NA 2.ª SUBSECÇÃO DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO DO TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO SUL

I. **RELATÓRIO**

ROSA (...), com os demais sinais dos autos, apresentou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, ao abrigo do disposto nos artigos 89°-A, n° s 7 e 8 da Lei Geral Tributária (LGT) e 146°-B, n°5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), recurso judicial contra a decisão do Director de Finanças de Santarém que, para efeitos de IRS e em conformidade com o disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 87º, conjugado com o nº 5 do art.º 89º-A, ambos da LGT, lhe fixou, por avaliação indirecta, o rendimento tributável do ano de 2016.

Por sentença do TAF de Leiria o recurso judicial foi julgado improcedente e mantida a decisão recorrida.
Inconformada com o assim decidido, apelou o recorrente para este Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), tendo na sua alegação formulado as seguintes e doutas conclusões:

«

A) Salvo o devido respeito, entende a Recorrente, que há na decisão recorrida **erro de julgamento de facto e de Direito, respectivamente, quer quanto à matéria de facto dada como (não) provada,**

quer no que concerne à violação de normas jurídicas, as quais obstam ao decidido.

B) Os autos encontram-se instruídos com um contrato denominado de “contrato de mútuo” celebrado entre a sociedade comercial de direito angolano “Loo(...), SA”, a sociedade comercial de direito português denominada “Livre (...), SA” e a Recorrente (Cfr. ponto 58 da matéria de facto assente).

C) O designado “contrato de mútuo" traduz, outrossim, um contrato de abertura de crédito, ao abrigo do qual a Recorrente recebeu, em Portugal, diversas tranches de dinheiro (cfr. pontos 5) a 20) da matéria de facto assente), que lhe foram emprestadas pela sociedade LOO(...), ainda que entregues pela sociedade LIVRE (...), nos termos do acordado entre as Partes na cláusula 4.a do contrato junto a estes autos (cfr. ponto 58) da matéria de facto dada como assente).

D) As importâncias recebidas, em Portugal, na conta da Recorrente, resultam de cheques bancários emitidos pela sociedade LIVRE (...) e relativamente aos quais, não só ficou demonstrada a sua origem (pontos 5) a 20) da matéria de facto provada), como ficou, igualmente, provado que a sociedade LIVRE (...) fez constar da sua contabilidade aqueles cheques, atribuindo-lhes a natureza de mútuo e enumerando as datas e montantes dos valores recebidos por parte da LOO(...) (cfr. ponto 22) da matéria de facto assente).

E) A sociedade LOO(...) emitiu recibo de quitação dos valores “mutuados” à Recorrente (cfr. ponto 21) da matéria de facto), onde se incluem os valores entregues em Portugal.

F) Ora, salvo o devido respeito e não se desconsiderando, por um lado, o âmbito/extensão da livre apreciação das provas pelo Tribunal e, por outro lado, o ónus probatório a cargo da Recorrente acerca da natureza e montantes em questão nestes autos, o certo é que a Recorrente carreou a estes autos todos os suportes documentais e probatórios que se encontravam na sua disponibilidade,

G) Documentos esses que entende serem suficientes e bastantes para atestar a sua versão dos factos e com isso ser possível ao Tribunal alcançar a verdade material.

H) O que não pode suceder, no entanto, é que a Recorrente seja penalizada (em termos probatórios, senão mesmo de resultado) porque o administrador da LOO(...) não juntou a estes autos o suporte documental que atestasse, para além das suas declarações, que efectivamente aquele mútuo se encontrava reflectido na contabilidade daquela sociedade comercial.

I)Os movimentos das contas bancárias da Recorrente encontram-se evidenciados e demonstrados nos autos (designadamente pontos 5) a 20) da matéria de facto provada).

J) A sociedade comercial LIVRE (...), entidade emissora dos cheques, reflectiu na sua contabilidade, quer os montantes, datas e natureza das entregas (ponto 22) da matéria de facto provada).

K) Os autos encontram-se instruídos com o contrato que serviu de base àqueles movimentos (ponto 58) da matéria de facto provada).

L) Foi, ainda, junto documento de quitação emitido pela LOO(...), que atesta que aquela sociedade recebeu o reembolso da totalidade do valor mutuado à Recorrente (ponto 21) da matéria de facto provada).

M) O Administrador da sociedade LOO(...), ouvido na qualidade de testemunha, atestou ter-se tratado de um empréstimo da sociedade sua administrada à Recorrente, empréstimo esse que, nos termos das suas declarações foi reembolsado à LOO(...).

N) Ora, salvo o devido respeito - e, mais uma vez não se descurando o ónus probatório que impende sobre a Recorrente - exigir mais (e melhor) prova à Recorrente que aquela que produziu é impor aqui aquela que

se pode ter por prova diabólica, na exacta medida em que, na prática é impossível.

O) **A imposição da realização de uma prova diabólica mostra-se, já se sabe, inconstitucional por violação dos princípios da proporcionalidade, da tutela judicial efectiva e do processo equitativo, consagrados nos artigos 2.° e 20.°, ambos da Constituição da República Portuguesa (CRP).**

P) O objecto dos presentes autos reconduz-se aos valores recebidos pela Recorrente em Portugal, pelo que, mostra-se irrelevante apurar se a Recorrente reembolsou, ou não, o valor mutuado de 1.000,00 USD e, na mesma sequência lógica, irreleva, igualmente, apurar qual o valor mutuado na sua totalidade.

Q) O contrato (designado) de mútuo junto aos autos prevê que o valor a mutuar pudesse ascender a 1.000,00 USD (cfr. ponto 58)).

R) A partir do momento em que se encontra demonstrado categoricamente nestes autos, quais os valores efectivamente recebidos pela Recorrente em Portugal, não releva se ao abrigo daquele mesmo contrato a Recorrente recebeu outros valores - por exemplo, em Angola - até perfazer o fixado tecto máximo de 1.000,00 USD (cfr. pontos 5 a 20 e 58) da matéria de facto).

S) Aliás, tratando os presentes autos de alegadas manifestações de fortuna, o Tribunal a quo dispunha de todos os elementos necessários à descoberta da verdade material, já que dispõe, por um lado, de informação completa relativamente às quantias recebidas em território português (cfr. pontos 5 a 20 da matéria provada) e, por outro lado, dos elementos contábilísticos da sociedade LIVRE (...) (cfr. ponto 22) da matéria de facto provada).

T) Salvo o devido respeito, em nada releva para a apreciação do thema decidendo, os elementos que possam constar da sociedade LOO(...), porquanto o que aqui releva são (i) os recebimentos da Recorrente em território português e (ii) a proveniência desses valores e a que título foram feitos (cfr. pontos 5 a 20), 22) e 58) da factualidade provada).

U) **Impunha-se ao Tribunal a quo ter dado, também, como provados (pelo menos, os pontos B) e C) da matéria identificada na sentença recorrida como correspondendo a matéria de facto não provada (a fls. 57 da sentença recorrida).**

V) Considerando o recibo de quitação que integra fls. 74 do processo físico (vide ponto 21) da matéria de facto dada como assente), impunha- se ao Tribunal a quo ter dado como provado que **"A Recorrente pagou à sociedade de direito angolano "Loo(...), S.A." a importância mutuada nos termos do contrato de mútuo mencionado no ponto 58) da factualidade provada".**

W) Deveria, também, o Tribunal a quo ter dado como provado que "Os cheques mencionados nos pontos 5) a 20) da factualidade assente resultaram do contrato de mútuo mencionado no 58) da factualidade provada", como, aliás, resulta dos seguintes elementos probatórios:

• Cheques e comprovativos de depósito, de fls. 17, 16/verso, 18/verso e 19, fls. 78, fls 20, fls 78/verso, fls. 21/verso e 22, fls. 79, fls. 23, fls. 79/verso, fls. 24/verso e 25, fls. 80, fls 26, fls. 80/verso, fls. 27/verso, 28 e fls. 81 do processo físico (vide pontos 5) a 20) da matéria de facto provada);

• Elementos que permitem atestar os registos contabilísticos feitos na sociedade comercial denominada LIVRE (...), de fls. 164 a 167 do processo físico (vide ponto 22) da matéria de facto provada);

• Contrato de mútuo junto com a PI (vide ponto 58) da matéria de facto provada).

X) Por outro lado, a conclusão extraída pelo Tribunal a quo, relativamente à incompetência territorial para tributação, não respeita os preceitos legais em vigor, uma vez que aquele enquadramento só seria possível se o rendimento em causa fosse de origem nacional - o que não corresponde à realidade - e se o sujeito passivo em causa fosse residente fiscal em Portugal - o que não se encontra em crise (cfr. ponto 1) da matéria de facto provada), pelo que sempre se teria de recorrer às normas internas de Direito Angolano e às normas internacionais para resolver o litígio apresentado.

Y) Nos termos da Convenção entre a República Portuguesa e a República de Angola para Eliminar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e Prevenir a Fraude e a Evasão Fiscal ("Convenção para Eliminara Dupla Tributação Portugal-Angola"), em vigor desde 22-09-2019, este rendimento poderá, em princípio, ser enquadrado como "outros rendimentos", uma vez que não existe uma norma específica para os incrementos patrimoniais.

Z) Os montantes em análise não são enquadráveis na norma da Convenção para Eliminara Dupla Tributação Portugal-Angola, no que, em concreto, se reporta às mais - valias (artigo 13.°, da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola).

AA) E mesmo que assim não se entendesse, sempre esta hipotética mais-valia recairia no n.° 5, do artigo 13.°, que prevê a regra supletiva.

BB) Ademais, tais rendimentos seriam tributáveis na esfera jurídica do alienante e não na do seu beneficiário, como é qualificada a Recorrente, pelo que a tributação deste rendimento pelo Estado português e na esfera da Recorrente estaria, também por esta via, afastada.

CC) Em todo o caso, o rendimento em causa não preenche os requisitos para ser enquadrado como uma mais-valia, pelo que a solução, nos termos daquele Diploma, será distinta.

DD) Assim sendo, há que atender ao disposto no artigo 22.°, da referida Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola.

EE) Deste modo, é de concluir que, apenas o Estado Angolano tem competências para tributar o rendimento em crise, uma vez que o beneficiário efectivo desse mesmo rendimento (a Recorrente) é residente fiscal naquele país, pelo que não pode a AT tentar tributar aquele rendimento (real ou, muito menos, presumido).

FF) Aquando da elaboração e notificação à Recorrente do ofício n.° 259, de 28/1/2021, pelo qual se notificou o acto de fixação do rendimento e do relatório de inspecção tributária (01201800137), a Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola já vigorava.

GG) Caso assim não se admitisse, tornar-se-ia, então, necessário atender ao disposto na Convenção Modelo da OCDE, maxime o artigo 21.°.

HH) Quer se aplique a Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola, quer se aplique a Convenção Modelo da OCDE, o Estado com competência para tributar estes rendimentos seria o da residência da Recorrente: Angola.

II) Uma vez mais, mesmo que se pudesse considerar que estaríamos perante uma mais-valia, o artigo 13.° daquele Diploma não concede tal enquadramento, sendo ainda mais restrito que o da Convenção para Eliminara Dupla Tributação Portugal-Angola.

JJ) E mesmo que se considere que estamos perante uma mais-valia - o que não se aceita - sempre seria

aplicável o n.° 5, do citado artigo 13.°, da Convenção Modelo da OCDE, pelo que tais rendimentos seriam, uma vez mais, apenas tributáveis por Angola (cfr. também artigo 22.°, n.° 4 daquele Diploma).

KK) Apenas o país da residência da Recorrente (in casu, Angola) pode tributar os montantes em causa.

LL) Uma qualquer liquidação subsequente a este procedimento corresponderá, forçosamente, à prática de um acto ilegal, já que a competência tributária não pertence ao Estado português, mas sim ao Estado Angolano, tanto que esse acto será praticado na vigência da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola, acordo internacional que vincula directamente o Estado português.

MM) Por outra parte, o n.° 1, do artigo 13.°, do CIRS, afigura-se totalmente claro e não deve suscitar qualquer dúvida ou questão: o legislador pretendeu dizer que os não residentes só podem ser tributados em Portugal pelos rendimentos que efectivamente aufiram em território nacional, não se admitindo uma qualquer presunção de rendimentos para, então, tributar o contribuinte (vide ainda e no mesmo sentido o n.° 2, do artigo 15.°, do mesmo Diploma).

NN) Por outro lado, nos termos do artigo 18.°, n.° 1, n), do CIRS, consideram-se obtidos em território nacional os incrementos patrimoniais que não estejam compreendidos nas alíneas anteriores, sendo aquela uma norma com natureza supletiva, relativamente à qual não se mostra possível a interpretação extensiva (ou mesmo, analógica) tentada no aresto em crise.

00) Como bem referiu o Tribunal a quo - ainda que daí não tenha extraído as necessárias consequências - a única ligação destes montantes com o território nacional é apenas e tão só o recebimento dos valores por cheques e transferências para a conta bancária portuguesa da Recorrente.

PP) A contrario, ou seja, a aceitar a posição defendida neste aresto, estaríamos a admitir uma tributação do capital pela sua simples detenção e movimentação, independentemente do momento em que foi auferido, da sua qualificação e, ainda, do país em que foi auferido.

QQ) Ora, nenhuma das condições exigidas pelo artigo 18.°, n.° 1, n), do CIRS, se verifica no caso presente, pelo que não se pode inferir que tais rendimentos são de origem ou fonte portuguesa pelo simples facto de terem sido depositados numa conta bancária aberta junto de um banco nacional.

RR) Ficando provado que os rendimentos em causa são de fonte estrangeira, que foram obtidos por uma não residente e que só podem ser tributados pelo Estado da residência, de acordo com a da Convenção para Eliminar a Dupla Tributação Portugal-Angola, importa concluir que o artigo 89.°-A, da LGT, não se aplica.

SS) Para que se possa considerar que existe uma manifestação de fortuna e para que a mesma possa ser tributada é necessário considerar o rendimento (global) do sujeito passivo em causa.

TT) No caso, tal exercício não pode ser levado a cabo, uma vez que a Recorrente não era residente fiscal em Portugal, pelo que não estava (nem está) obrigada a declarar em Portugal a globalidade dos seus rendimentos, pelo que importa concluir que não dispõe a AT de elementos suficientes para determinar o seu rendimento e para aplicar o método prescrito no artigo 89.°-A, da LGT.

UU) A avaliação indirecta conforme regulada pelo artigo 89.°-A, da LGT, não se mostra aplicável a não residentes, já que só tem aplicação quando se trate de sujeitos passivos residentes nos termos do artigo 16.°, do CIRS.

W) O Tribunal a quo considerou que a Recorrente é não residente em território nacional, mas (em erro de

julgamento) decidiu pela aplicação das normas referentes a sujeitos passivos residentes, o que cria uma situação não conforme com a legislação em vigor, tanto nacional como com os acordos bilaterais celebrados pelo Estado português.

WW) **Pelo exposto, o Tribunal a quo ao decidir nos termos em que fez, violou o preceituado no artigo 89.°-A, da LGT, que no caso não tem aplicação.**

IV - Pedido:

Nestes termos e nos melhores de Direito que V. Exas. doutamente suprirão, deve o presente recurso seja julgado procedente, por provado e, em consequência, deve ser revogada a decisão proferida em 19 de Outubro de 2021, pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, tudo com as necessárias consequências legais.».

O Recorrido, Director de Finanças de Santarém, apresentou contra-alegações em defesa do não provimento do recurso e da manutenção do julgado sem, no entanto, formular conclusões.

O Exmo. Senhor Procurador-Geral Adjunto emitiu mui douto parecer concluindo ser de negar provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais e nada mais obstando, vêm os autos à conferência para decisão.

II. DELIMITAÇÃO DO OBJECTO DO RECURSO

O objecto do recurso é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações (cfr. artigo 635.º, n.º 4 e artigo 639.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei n.º 41/2003, de 26 de Junho), sem prejuízo das questões de que o tribunal ad quem possa ou deva conhecer oficiosamente, apenas estando este tribunal adstrito à apreciação das questões suscitadas que sejam relevantes para conhecimento do objecto do recurso.

Assim, analisadas as conclusões das alegações do recurso, importará indagar se a sentença incorreu em erro de julgamento, de facto e de direito, por violação do disposto na alínea f), do nº 1, do artigo 87º da LGT, não se mostrando reunidos os pressupostos factuais e jurídicos de que depende a aplicação daquela norma.

***

III. FUNDAMENTAÇÃO

A) OS FACTOS

Na sentença recorrida deixou-se factualmente consignado:

«

Com relevância para a decisão da causa resultaram provados os seguintes factos:

1) A Recorrente tem domicílio fiscal em Angola, sendo sua representante Mariana (...) (fls. 70 do processo físico).

2) A Recorrente declarou, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, no ano de 2016, um rendimento global bruto de € 15.400,00 (pág. 7 do relatório de inspeção tributária a fls. 33/verso do processo físico).

3) No ano de 2016, a Recorrente constava no cadastro da Autoridade Tributária como sócia e gerente das sociedades comerciais "SUP(...) – COMERCIO SERVIÇOS E EXPORTAÇÃO LDA.", NIPC (...) e "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL), NIPC (...) (pág. 7 do relatório de inspeção tributária a fls. 33/verso do processo físico).

4) De acordo com a informação constante do sitio na internet do Banco de Portugal, em 14/3/2016, um dólar americano valia € 1,1119 (https://www.bportugal.pt/taxas-cambio).

5) Em 30/3/2016, foi emitido o cheque n.º 383204..., da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 60.000,00, à ordem da Recorrente (fls. 17 do processo físico).

6) Em 4/4/2016 foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 3832040848, no montante de € 60.000,00 (fls. 16/verso do processo físico).

7) Em 7/4/2016, foi emitido o cheque n.º 3832041721, da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 87.780,00, à ordem da Recorrente (fls. 18/verso e 19 do processo físico).

8) Em 11/4/2016, foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 87.780,00 (fls. 78 do processo físico).

9) Em 12/4/2016, foi emitido o cheque n.º 38320..., da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 87.780,00, à ordem da Recorrente (fls. 20 do processo físico).

10) Em 13/4/2016 foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 87.780,00 (fls. 78/verso do processo físico).

11) Em 15/4/2016, foi emitido o cheque n.º 3832041915, da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 87.780,00, à ordem da Recorrente (fls. 21/verso e 22 do processo físico).

12) Em 18/4/2016, foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 87.780,00 (fls. 79 do processo físico).

13) Em 19/4/2016, foi emitido o cheque n.º 3832041624, da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 40.000,00, à ordem da Recorrente (fls. 23 do processo físico).

14) Em 19/4/2016, foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 40.000,00 (fls. 79/verso do processo físico).

15) Em 20/4/2016, foi emitido o cheque n.º 38320..., da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 88.166,00, à ordem da Recorrente (fls. 24/verso e 25 do processo físico).

16) Em 21/4/2016, foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B. P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 88.166,00 (fls. 80 do processo físico).

17) Em 22/4/2016, foi emitido o cheque n.º 38320..., da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 88.166,00, à ordem da Recorrente (fls. 26 do processo físico).

18) Em 26/4/2016, foi depositado, na conta n.º 0046(...), do B.P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320...., no montante de € 88.166,00 (fls. 80/verso do processo físico).
19) Em 26/4/2016, foi emitido o cheque n.º 3832042885, da conta titulada por "Livre (...), SA", no montante de € 88.166,00, à ordem da Recorrente (fls. 27/verso e 28 do processo físico).

20) Em 28/4/2016, foi depositado na conta n.º 0046(...), do B.P., da qual é titular a Recorrente, o cheque n.º 38320..., no montante de € 88.166,00 (fls. 81 do processo físico).

21) Em 10/5/2016, foi emitido o escrito intitulado "RECIBO DE QUITAÇÃO" no qual consta, entre o mais que se dá por reproduzido, o que se extrata por relevante para os presentes autos: "LOO(...), S.A., SOCIEDADE ANÓNIMA, com sede na Rua (...), Bairro de S. Paulo, Luanda, Município de Sambizanga, República de Angola (...) aqui representada pelo seu Administrador Único Vítor (...), declara ter recebido de ROSA (...) (...) a quantia de 1.000.000 USD (um milhão de dólares), a título de devolução das quantias mutuadas no contrato de mútuo celebrado aos 14-03-2016 (...)" (fls. 74 do processo físico).

22) Na contabilidade da sociedade comercial "Livre (...), S.A., constam registados os seguintes movimentos na conta corrente da sociedade comercial de direito angolano "Loo(...)", tendo como documentos de suporte o contrato de mútuo mencionado no ponto 66) e extratos bancários:
Imagem: Original nos autos

(fls. 164 a 167 do processo físico).

23) Em 11/8/2016, foi efetuada uma transferência, por ordem de João (...), no montante de € 5.000,00,

para a conta n.º 225(...) do B. S. T., titulada pela Recorrente (pág. 38 do relatório de inspecção tributária a fls. 49 do processo físico).

24) Em 27/9/2016, foi efetuada uma transferência, por ordem de Z(...), no montante de € 13.000,00, para a conta n.º 225(...) do B. S. T., titulada pela Recorrente (pág. 38 do relatório de inspecção tributária a fls. 49 do processo físico).

25) Em 14/10/2016, foi efetuada uma transferência, por ordem de João (...), no montante de € 10.000,00, para a conta n.º 225(...) do B. S. T., titulada pela Recorrente (pág. 38 do relatório de inspeção tributária a fls. 49 do processo físico).

26) Em 14/10/2016, foi emitido o escrito intitulado "DECLARAÇÃO", do qual consta aposta a assinatura de "João (...)" extratando-se por relevante para os presentes autos: "Para os devidos efeitos, venho por este meio confirmar que a título de empréstimo fiz para a conta da D. Rosa (...), duas transferências bancárias. Uma de 5.000€ no dia 11-08-2016 e uma segunda de 10.000€ no dia 14-10-2016." (fls. 28/verso do processo físico).

27) Em 25/9/2016, foi emitido o escrito do qual se extrata por relevante para os presentes autos: "Exma. Rosa (...) acabei de transferir para a conta que me facultou no B.P. em Portugal o valor de 13.000€. Agradeço a entrega do seu cheque a meu favor no valor de 3.250.000kz ao meu funcionário Justino (...)", e do qual consta a assinatura "Z(...)" (fls. 29 do processo físico).
28) A Recorrente foi submetida a ação inspetiva a coberto da ordem de serviço nº OI201800137, de natureza externa, de âmbito parcial em Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, que incidiu sobre o ano de 2016 (pág. 6 do relatório de inspeção tributária a fls. 33 do processo físico).

29) Em 6/8/2020, no âmbito do procedimento inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI201800137, os serviços de inspeção tributária, através do ofício n.º 1558, endereçado para a morada da representante e gestora de bens da Recorrente, Mariana (...), Av. (...) – Q. G. P. A., fizeram o pedido de esclarecimentos, do qual se extrata por relevante para os presentes autos: "Na sequência da Ordem de Serviço Interna nº OI201800137, referente ao ano de 2016, detetaram estes Serviços de Inspeção que a Srª Rosa (...), NIF (...), conforme consta da Certidão Permanente (Inscrição 7 – Ap. 1), da sociedade SUP(...) – Comércio, Serviços, e Exportação, Ldª., NIPC: (...), com sede na Estrada (...), Porto Alto, concelho de Benavente, subscreveu um aumento de capital, em numerário, em 18/04/2016, no valor de € 300.000,00.

Em face dos rendimentos brutos declarados como obtidos em Portugal, em sede de IRS, nos anos de 2010 a 2016:

conclui-se, que os mesmos se mostram claramente insuficientes para fazer face ao valor do aumento de capital supra referido (€ 300.000,00).

Assim, nos termos da alínea d) do nº 1, e nº 4, do artigo 59º, alínea f) do nº 1 do artigo 87º e nº 3 do artigo 89º - A , todos da Lei Geral Tributária, e artigos 29º, 37º e 38º, todos do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, notifica-se a Srª Rosa (…), na pessoa da Srª Mariana (…), NIF: (…), na qualidade de representante e gestora de bens ou direitos, conforme consta do cadastro da AT, para, no prazo de 10 dias, comprovar as origens dos meios financeiros necessários ao mesmo aumento de capital.

Informa-se ainda, que para efeitos da comprovação agora solicitada, poderá a Srª Rosa (...), caso assim o entenda, conceder autorização Autoridade Tributária e Aduaneira - Direção de Finanças de Santarém – Serviços de Inspeção Tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 79º do Decreto-Lei N.º 298/92, de 31 de dezembro, para junto do Banco de Portugal, e na Base de Dados de Contas, verificar se é titular, ou está autorizado a movimentar, contas bancárias, bem como para consultar ou solicitar junto de qualquer Instituição de Crédito ou Sociedade Financeira, todos os documentos bancários (incluindo extratos, cópia de cheques – frente e verso - emitidos ou depositados nas contas da autorizante, operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito, ou qualquer outro documento de suporte de registo de movimento financeiro), com referência ao ano de 2016, preenchendo e assinando o documento anexo, com a assinatura que consta nas respetivas instituições bancárias, e posterior remessa a estes Serviços de Inspeção, para a morada que consta em rodapé no presente ofício.

Anexo: Autorização de acesso às contas bancária" (págs. 8 e 9 do relatório de inspeção tributária a fls. 34 do processo físico).

30) No dia 20/8/2020, a Recorrente, através de mandatário constituído, requereu a prorrogação do prazo para resposta aos esclarecimentos solicitados, por 10 dias, pedido este que foi deferido (pág. 10 do relatório de inspeção tributária a fls. 35 do processo físico).
31) No dia 31/8/2020, foi registada na Direção de Finanças de Santarém, uma mensagem de correio eletrónico enviada pelo mandatário da Recorrente, com o conteúdo que se extrata por relevante para os presentes autos: "Exmo Senhor Chefe de Divisão: Antecipando a remessa, por correio, segue resposta ao V/ pedido de colaboração – of.º 1557-, juntando requerimento e anexos. (…)" (pág. 10 do relatório de inspeção tributária a fls. 35 do processo físico).

32) Em anexo à mensagem de correio eletrónico mencionada no ponto precedente encontrava-se o ficheiro pdf, do qual se extrata por relevante para os presentes autos: "(…)

(…)"
(pág. 11 a 13 do relatório de inspeção tributária a fls. 35/verso a 36 do processo físico e processo administrativo (doravante p. a.) junto a p. 322, numeração sitaf).

33) Em 17/9/2020, foi registada na Direção de Finanças de Santarém a entrada de uma comunicação e dois documentos enviados pela Recorrente, em resposta ao solicitado no ofício n.º 1558, da qual se extrata por relevante para os presentes autos:

Imagem : Original nos autos
(págs. 19 e 20 do relatório de inspeção tributária a fls. 39/verso e 40 do processo físico).

34) Através de contacto telefónico com a representante e gestora de bens da Recorrente, os serviços de inspeção tributária agendaram, para o dia 13/11/2020, uma reunião, com o propósito de notificar pessoalmente a mesma de um pedido de esclarecimentos à Recorrente (pág. 21 do relatório de inspeção tributária a fls. 40/verso do processo físico).

35) A reunião mencionada no ponto precedente não se veio a realizar, por indisponibilidade da representante da Recorrente, que, em 12/11/2020, remeteu a mensagem de correio eletrónico, cujo conteúdo se extrata por relevante para os presentes autos: "(…) Venho por este meio informar que por motivos de força maior temos que cancelar a reunião marcada telefonicamente para o dia de amanhã (13/11/2020). Tenho todo o gosto em ajudar a remarcar a reunião, tendo preferência que seja noutro local, torna se embaraçoso e constrangedor misturar a minha vida pessoal com a profissional. (…)" (pág. 19 do relatório de inspeção tributária a fls. 40/verso do processo físico).

36) Em resposta à mensagem mencionada no ponto precedente, os serviços de inspeção tributária, no dia 13/11/2020, enviaram a mensagem de correio electrónico que se extrata por relevante para os presentes autos: "(…) Considerando o teor do vosso mail, e em resposta ao mesmo, informa-se, que para a próxima semana, estes Serviços de Inspeção entrarão em contacto, para reagendamento da reunião. No que respeita ao local da reunião, fica ao vosso critério, se preferir, a mesma, poderá ser realizada na Direção de Finanças de Santarém, ou em outro local da sua preferência. (…)" (pág. 22 do relatório de inspecção tributária a fls. 41 do processo físico).

37) No âmbito do procedimento inspetivo à Recorrente credenciado pela ordem de serviço n.º OI201800137, os serviços de inspeção tributária, com base na decisão de autorização da derrogação do sigilo bancário, por Despacho da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 19/10/2020, foram autorizados a aceder diretamente a todas as informações e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito nacionais, de que fosse titular a Recorrente, para o período compreendido entre 1/1/2016 e 31/12/2016 (pág. 31 do relatório de inspeção tributária a fls. 45/verso do processo físico).

38) Os serviços de inspeção tributária solicitaram ao Banco de Portugal, através do oficio n.º 1936, de 20/10/2020, a identificação das entidades bancárias com quem a Recorrente realizou contratos de natureza financeira (pág. 31 do relatório de inspeção tributária a fls. 45/verso do processo físico).

39) Em resposta ao solicitado, o Banco de Portugal, identificou as seguintes entidades:
001.. – B. S. T., SA
003.. – B. C. P., SA
004.. – B.P. P., SA
015..– F. E. C. I. P., S.F.C., SA
027.. – W. B. – Sucursal em Portugal, SA
084.. – B. BNP P. P. F., SA
(pág. 32 do relatório de inspeção tributária a fls. 46 do processo físico).

40) Os serviços de inspeção tributária solicitaram, às entidades identificadas pelo Banco de Portugal e mencionadas no ponto precedente, o envio dos extractos bancários das contas tituladas em nome da Recorrente (pág. 32 do relatório de inspeção tributária a fls. 46 do processo físico).

41) Em 11/11/2020, o B. S. T., na resposta ao solicitado pelos serviços de inspeção tributária no oficio n.º 2013 de 29/10/2020, comunicou o que se transcreve por relevante para os presentes autos:
"(…) Assunto: N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF
(…)_OF_2013_EDF_1
Ex.mos Senhores,
Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, juntamos o ficheiro em anexo, em formato xls., com a seguinte designação:
- ENVIADO_REP_06_11_2020 (informação da contas junto desta Instituição);
O ficheiro em anexo, em formato xls., faz parte integrante da comunicação. O mesmo deve ser impresso, para junção ao respetivo processo;
Relativamente aos restantes elementos - movimentos das contas no período de 01-01-2016 a 31-12-2016 - informamos que dada a necessidade de extração de dados, estamos a diligenciar junto dos serviços competentes os elementos pretendidos, pelo que logo que possível procederemos em conformidade com o pedido de V. Exas.; (…)" (pág. 28 do relatório de inspeção tributária a fls. 44 do processo físico).

42) O ficheiro "ENVIADO_REP_06_11_2020, informação das contas junto do B. S. T., contém a seguinte informação:

Imagem: Original nos autos
(pág. 28 do relatório de inspeção tributária a fls. 44 do processo físico).

43) No dia 13/11/2020, foi enviada de: (…) @s..pt [(…)@s..pt] para DF Santarém - Div Inspeção Tributária II, a mensagem de correio eletrónico, cujo conteúdo se extrata por relevante para os presentes autos: "(…)
Assunto: N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF (…)_OF_2013_EDF_CONC
Ex.mos Senhores,

Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, na sequência da nossa anterior comunicação datada de 11 de novembro de 2020 e em conclusão, informa-se como segue:
I. As contas números 000……4, 2……0 e 2……0 não
registaram movimentos no período em análise;
II. Juntamos os ficheiros em anexo, em formato xls., com as seguintes designações:
a. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número
225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);
b. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número
225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);
c. Listagem_movimentos_225.... (movimentos da conta número
225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);
d. Listagem_movimentos_0003.... (movimentos da conta número
0003(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);
III. Os quatro ficheiros em anexo, em formato xls., fazem parte integrante da comunicação. Os mesmos devem ser impressos, para junção ao respetivo processo; (…)" (págs. 28 e 29 do relatório de inspeção tributária a fls. 44 do processo físico).

44) Após várias tentativas frustradas de contacto telefónico, com a representante da Recorrente, para reagendamento da reunião, no dia 20/11/2020, os serviços de inspeção tributária enviaram, à mesma, a mensagem de correio eletrónico da qual se extrata por relevante para os presentes autos: "(…) Na sequência do v/mail do dia 12/11/2020, relativo ao cancelamento de reunião agendada para o dia 13/11/2020, e de acordo com o n/mail de resposta, do dia 13/11/2020, no qual se informou, de posterior contacto para reagendamento da reunião por vós cancelada, e após várias tentativas goradas de contato telefónico para reagendamento da mesma, venho por este meio, solicitar que reagende a reunião solicitada, ind(...) o dia, hora e local, em resposta a este mail, de modo a efetuarmos diligências no âmbito da Ordem de Serviço nº OI201800138 referente ao procedimento inspetivo a realizar à Srª Mariana (…), e Ordem de Serviço nº OI201800137 referente ao procedimento inspetivo a realizar à Srª Rosa (…) (que a Srª Mariana (...) é representante legal). (…)" (pág. 22 do relatório de inspeção tributária a fls. 41 do processo físico).

45) Em 3/12/2020, os serviços de inspeção tributária notificaram a Recorrente, na pessoa do seu mandatário, do que se extrata por relevante para os presentes autos:
"(…) No âmbito da derrogação do dever de sigilo bancário prevista no n.º 4 do artigo 63.º-B da LGT, estes Serviços de Inspeção tiveram acesso a extratos bancários, de 2016, de contas bancárias tituladas em nome do sujeito passivo supra identificado. Da análise dos movimentos bancários registados nesses extratos, identificaram-se entradas de valores (movimentos registados a crédito nos extratos bancários) nas mesmas contas, conforme Quadros que se juntam, em Anexo 1, a esta notificação. ----------
Para cada um desses movimentos, queira indicar: ----------
 a natureza da operação subjacente a cada entrada de valores; ----------

 identificação da entidade/pessoa que originou/ordenou esse movimento, ind(...) o respetivo nome/designação e numero de identificação fiscal (NIF/NIPC); ----------

 no caso de transferência(s) entre contas tituladas pelo sujeito passivo, distintas, das apresentadas no Anexo 1 à presente notificação: a identificação da(s) entidade(s) bancária(s) e respetivo(s) IBAN(s), de onde, essa(s) transferência(s) foi(ram) realizada(s), e a natureza da(s) operação(ões) subjacente(s) à(s) mesma(s).

juntando para o efeito, cópia dos documentos comprovativos/justificativos dessas operações. ----------

Refere-se, que não se junta, em anexo à presente notificação, os extratos bancários, enviados pela respetiva entidade bancária, que estiveram na base da recolha dos movimentos descritos nos Quadros do Anexo 1, pois, os mesmos, foram enviados por suporte informático, através de ficheiro excell. ----------

(…)" (anexo 1 ao relatório de inspeção tributária junto no p. a. a p. 402, numeração sitaf).

46) Em 23/12/2020, foi registada na Direção de Finanças de Santarém, a resposta da Recorrente à notificação mencionada no ponto precedente, da qual se extrata por relevante para os presentes autos:

Imagem: Original nos autos

(…)

Imagem: Original nos autos

(pág. 24 do relatório de inspeção tributária a fls. 42 do processo físico e p. a. junto a p. 322, numeração sitaf).

47) Com a resposta mencionada no ponto precedente, a Recorrente anexou uma missiva dirigida ao B. S., datada de 15/12/2020, da qual se extrata por relevante para os presentes autos:

Imagem: Original nos autos

(pág. 27 do relatório de inspeção tributária a fls. 43/verso do processo físico e p. a. junto a p. 322, numeração sitaf).

48) Em 5/1/2021, os serviços de inspeção tributária, enviaram mensagem de correio eletrónico ao B. S. T., que se extrata por relevante para os presentes autos: "(…) no dia 29/10/2020, a Direção de Finanças de Santarém, através do ofício n.º 2013, solicitou à vossa Instituição Bancária, ao abrigo do pedido de derrogação do dever do sigilo bancário, mediante autorização concedida pela DIRETORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, nos termos do n.º 4 e da alínea b) do n.º 1 do art.º 63º-B da Lei Geral Tributária (L.G.T.), o envio, no prazo de 10 dias, dos extratos de todas as contas bancárias do sujeito passivo, Rosa (…), NIF (…).

Em resposta ao solicitado, foi remetido por vós, através de dois mails, datados de 11/11/2020 e 13/11/2020, com indicação no "assunto" dos respetivos mails:

 Mail do dia 11/11/2020:

"N/ReferênciaPEX_0000244381_AA_PROC_NIF(...)_OF_2013_EDF_1",

e;

 Mail do dia 13/11/2020:

"N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF

(...)_OF_2013_EDF_CONC"

No mail do dia 11/11/2020, a identificação das contas tituladas em nome da Sra Rosa (...), NIF (...), através do seguinte ficheiro de excell, por vós remetido:"

ENVIADO_REP_06_11_2020 (informação das contas junto desta Instituição)", as contas identificadas foram as seguintes:

(…)

No mail do dia 13/11/2020, enviaram os extratos bancários em formato excell, das seguintes contas, que apresentavam movimentos no período 01/01/2016 a 31/12/2016:

II. Juntamos os ficheiros em anexo, em formato xls., com as seguintes designações:

a. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número

225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

b. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número

225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

c. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número

225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

d. Listagem_movimentos_0003(...) (movimentos da conta número

0003(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

"Em resposta, ao pedido de esclarecimentos realizado por estes Serviços de Inspeção à Sra Rosa (...), relativo a movimentos registados nas contas supra identificadas, a mesma afirmou:

Imagem: Original nos autos

Considerando os factos supra apresentados, solicita-se, com a máxima urgência, confirmação sobre a titularidade das seguintes contas:

Imagem :Original nos autos

ind(...) se a Srª. Rosa (...), NIF (...), é titular destas contas, e ainda, se for o caso destas contas serem tituladas por outras pessoas para além da Sra Rosa (...), a identificação dessas pessoas." (págs. 47 e 48 do relatório de inspecção tributária a fls. 53/verso e 54 do processo físico).

49) Em 8/1/2021, o B. S. T., respondeu ao solicitado pelos serviços de inspeção tributária, através de

mensagem de correio eletrónico, com o seguinte teor: “Ex.mos Senhores,

Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, informa-se como segue:

I. A Sra. Rosa (...), contribuinte fiscal número (...) não é titular das contas números 0003(...), 225(...) e 225(...),

intervindo nas mesmas na qualidade de representante;

II. Informa-se a titularidade das contas acima indicadas:

Número de Conta Atual NIF do Interveniente Nome do Interveniente Tipo de Intervenção

 0003(...) 0(...) ROSA (...)

GERENTE

 0003(...) 0980349125 K(...) - C. G. E. A. L. S. EM POR

TITULAR

 225(...) 0(...) ROSA (...)

PROCURADOR

 225(...) 0980349125 K. D. B. L. S. E. PORTUGAL TITULAR”

 225(...) 0(...) ROSA (...)

PROCURADOR

 225(...) 0980349125 K. D. B. L. S. E. PORTUGAL TITULAR”

(págs. 49 e 50 do relatório de inspeção tributária a fls. 54/verso e 55 do processo físico).

50) No âmbito do procedimento inspetivo credenciado pela ordem de serviço n.º OI201800137, a Recorrente foi notificada, através do ofício n.º 59, para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição, (pág. 46 do relatório de inspecção tributária a fls. 53 do processo físico).

51) Em 15/1/2020 a Recorrente requereu a prorrogação do prazo para exercer o seu direito de audição de 15 para 25 dias (pág. 64 do relatório de inspeção tributária a fls. 62 do processo físico).

52) A prorrogação requerida foi indeferida pelos serviços de inspeção tributária (pág. 64 do relatório de inspeção tributária a fls. 62 do processo físico).

53) A Recorrente exerceu direito de audição, por correio eletrónico datado de 26/1/2021, no qual alega, entre o mais que se dá por reproduzido, o que se extrata por relevante para os presentes autos: “(…)

(…)

Imagens Originais nos autos

(pág. 51 a 63 do relatório de inspeção tributária a fls. 55/verso a 61/verso do processo físico e p. a. junto a p. 361, numeração sitaf).

54) Com o direito de audição a Recorrente juntou um contrato celebrado entre a sociedade comercial de direito angolano "Loo(...), S.A.", a sociedade comercial de direito português "Livre (...), S.A." e a Recorrente, que as partes denominaram de "CONTRATO DE MÚTUO", do qual se extrata por relevante para os presentes autos: "(…)

Imagem Original nos autos

(fls. 134 a 136 do processo físico e págs. 66 a 68 do relatório de inspeção tributária a fls. 62/verso a 64 do processo físico e p. a. junto a p. 361, numeração sitaf).

55) Em 28/1/2021 foi elaborado o relatório de inspeção tributária que consta a fls. 30/verso a 69 do processo físico, cuja fundamentação se dá por integralmente reproduzida e da qual se extrata com relevo para os presentes autos:
"(…)
I.4 – Conclusões da ação inspetiva
No decurso do procedimento inspetivo, constatou-se que o sujeito passivo, obteve rendimentos não declarados para efeitos de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), no ano de 2016, no seguinte montante:
2016

O valor de € 660.838,00 considerado como Rendimentos da Categoria G - acréscimo patrimonial não justificado, nos termos da alínea d) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 9.º do Código do IRS, é tributado à taxa especial de 60 %, conforme dispõe o nº 11 do artigo 72º do mesmo diploma, à data dos factos (atual nº 16 do mesmo artigo), não sendo, tal importância sujeita a englobamento com os restantes rendimentos.
Deste modo, o valor do IRS em falta ascende a € 396.502,80.

As correções apuradas no âmbito do presente procedimento inspetivo, supra apresentadas, sofreram alterações face aos valores de correção propostos no projeto de relatório, conforme fundamentação expostas no ponto **"IX- Direito de Audição"** deste Relatório.
II – Objetivos, âmbito e extensão da ação de inspeção
II.1 – Credencial e período em que decorreu a ação
O procedimento inspetivo externo ao sujeito passivo, foi efetuado no âmbito da Ordem de Serviço n.º OI201800137. A presente Ordem de Serviço, consubstanciava um procedimento interno que teve inicio em 06/08/2020. Em 03/12/2020, foi notificada ao sujeito passivo, na pessoa do seu procurador/mandatário, nos termos do artigo 40º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o advogado Dr. Carlos (...), a alteração da Ordem de Serviço para externa. Para o efeito foi enviada a carta aviso, por via postal, para a morada da representante/gestora de bens do sujeito passivo, Av. (…) – P. A., 21..-1.. S. C., através do oficio n.º 2016 de 29/10/2020 e para a morada do procurador do sujeito passivo (Dr. Carlos (...)), Rua (...) – 1…-

2… Lisboa, através do oficio n.º 2018 de 29/10/2020. Ambos os ofícios foram entregues no dia 02/11/2020.

II.2 – Motivo, âmbito e incidência temporal

O procedimento externo, supra identificado, é de âmbito parcial em sede de IRS, para o ano de 2016 e teve origem na Nota de Entrega n.º 320 de 2018, do Serviço de Apoio à Inspeção Tributária.

II.3 – Outras Situações

II.3.1 – Caracterização do sujeito passivo

O sujeito passivo objeto do presente procedimento inspetivo, é a Srª ROSA (...) (doravante, também denominada de Sra. Rosa (...) ou sujeito passivo), NIF: (...), residente na República de Angola, e com habitação permanente em RUA (…) LUANDA, REPUBLICA DE ANGOLA.

No âmbito da ação inspetiva em curso, verificou-se, através do cadastro da AT, que no exercício de 2016, a Sra. Rosa (...), era sócia, e gerente, das entidades indicadas no Quadro seguinte, e tinha como gestora de bens, e sua representante, a sua filha, a Sra. Mariana (...) (doravante denominada de Sra. Mariana (...)), com morada em AV (…) – 21.. – 1… S. C.:

Imagem Original nos autos

Ressalva-se o facto de que a entidade com a atual designação social de "K(...) – INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL)" com o NIPC: (…), segundo o registo "Insc.2/AP.20/201804262" da Certidão Permanente, até abril de 2018, tinha outra designação social, em concreto, "K(...) COMERCIO GERAL e AGRO PECUÁRIA LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL". Pelo que qualquer referência a qualquer uma destas designações sociais, respeitam à mesma entidade, com o NIPC: (...).

Os rendimentos declarados, pelo sujeito passivo, no território português, entre 2010 e 2016, foram os seguintes:

Os rendimentos, supra indicados, são rendimentos ilíquidos da categoria A pagos pela entidade "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL), da qual a Sra. ROSA (…) é gerente, segundo informação constante da base de dados da AT.

Não obstante, o sujeito passivo em resposta à notificação postal do dia 06/08/2020, conforme ponto "II.3.2.1 – Notificação postal do dia 06/08/2020" deste relatório, tenha afirmado, que a Sra. Rosa (...) é sócia e gerente, detendo, 95% do capital da sociedade entidade "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA", sediada em Angola, auferindo, em Angola, lucros e salários pagos por essa entidade, tais factos não foram comprovados pelo sujeito passivo.

Pela análise e consulta da Certidão Permanente da "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL)", sabe-se que esta entidade, até abril de 2018 tinha a sua sede em (…) – Luanda/Angola e um capital social de 100.000,00 kwanzas, e atualmente tem sede em Avenida 4 de Fevereiro– Luanda/Angola e um capital social de 800.000,00 kwanzas, mas, não identifica os detentores do capital social.

Considerando o exposto, estes Serviços de Inspeção, desconsideram a declaração do sujeito passivo quanto ao facto de a Sra. Rosa (...) seja detentora de 95% do capital da entidade angolana "K(...) -

INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA”

II.3.2 – Notificações

II.3.2.1 – Notificação postal do dia 06/08/2020

No âmbito do presente procedimento, foi realizado, no dia 06/08/2020, o seguinte pedido de esclarecimentos, através do ofício n.º 1558, para a morada da representante e gestora de bens do sujeito passivo, a Sra Mariana (...), (...) – P. A.:

(...)

O n/oficio n.º 1 558 foi rececionado no dia 10/08/2020.

No dia 20/08/2020, o Dr. Carlos (...), advogado, na qualidade de procurador/mandatário da Sra. Rosa (...), através de mail, solicitou uma prorrogação do prazo para resposta aos esclarecimentos solicitados, por mais 10 dias, pedido este que foi deferido, após apresentação da procuração forense (no dia 21/08/2020).

(...)

No dia 31/08/2020, foi registada nesta Direção de Finanças, através do sistema GPS, a entrada com o 2020E002026760, de um mail enviado pelo Dr. º Carlos (...), na qualidade de procurador da Sra. Rosa (...), com o seguinte teor:

(...)

Para além disso, e não obstante ter sido notificada para, se assim o entendesse, autorizar a Autoridade Tributária e Aduaneira - Direção de Finanças de Santarém – Serviços de Inspeção Tributária, (...), verificar se era titular, ou estava autorizada a movimentar, contas bancárias, bem como para consultar ou solicitar junto de qualquer Instituição de Crédito ou Sociedade

Financeira, todos os documentos bancários (incluindo extratos, cópia de cheques - frente e verso - emitidos ou depositados nas contas da autorizante, operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito, ou qualquer outro documento de suporte de registo de movimento financeiro), com referência ao ano de 2016, não o fez, por entender que os esclarecimentos prestados e os documentos apresentados, justificavam “... a origem do acréscimo de despesa efetuada”, conforme articulado n.º 7 do texto da resposta ao pedido de esclarecimentos.

No dia 17/09/2020, foi registada a Entrada n.º2020E002175855 do sistema “GPS”, relativa a envio de dois documentos, em resposta ao solicitado no oficio n.º 1 558, conforme se apresenta:

(...)

Dos 5 documentos que o sujeito passivo protestou juntar, até à presente data, só foram apresentados os dois documentos supra expostos, sendo que um respeita a transferência da conta titulada em nome de Joaquim (...), seu pai, e o outro a transferência bancária, do “B. F. SARL, Angola-Luanda”, cujo ordenante é a Sra. Rosa (...).

II.3.2.2 – Notificação pessoal de pedido de esclarecimentos de 03/12/2020

Através de contacto telefónico tido com a Srª. Mariana (...), na qualidade de representante e gestora de bens do sujeito passivo, agendou-se para o dia 13 de novembro, reunião, com o propósito de realizar notificação pessoal de pedido de esclarecimentos ao sujeito passivo, na pessoa do seu representante, a

qual não se realizou, por indisponibilidade da Srª. Mariana (...), conforme mail, do dia 12/11/2020, que se apresenta: (…)

Após várias tentativas frustradas de contacto telefónico, com a Srª. Mariana (...), para reagendamento da reunião, no dia 20/11/2020, foi enviado o seguinte mail: (…)

Informa-se, que a Srª Mariana (...), não respondeu ao mail para reagendamento da reunião, pelo que, estes Serviços de Inspeção contactaram telefonicamente o procurador da Srª. Rosa (...), o advogado Dr.º Carlos (...), para agendamento da realização de notificação pessoal de pedido de esclarecimentos ao sujeito passivo, na pessoa do seu procurador.

No dia 03/12/2020, foi o sujeito passivo notificado pessoalmente, na pessoa do seu procurador/mandatário, nos termos do artigo 40º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, do seguinte pedido de esclarecimentos (cfr. Anexo 1): (…)

No dia 23/12/2020, foi registada a Entrada n.º 2020E003060712, do sistema "GPS", relativa à resposta do sujeito passivo à notificação pessoal:

(…)

Observando a resposta do sujeito passivo, e atendendo à "questão prévia - articulados n.º 4, n. º 5 e n.º 6", esclarece-se que o B. S. T., na resposta ao solicitado por esta Direção de Finanças no oficio n.º 2 013 de 29/10/2020, comunicou o seguinte:

"De: (…)@s b..pt [(…)@s.pt]

Enviado: quarta-feira, 11 de Novembro de 2020 16:03

Para: DF Santarém - Div Inspeção Tributária II

Cc: (…)@s.pt

Assunto: N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF (...)_OF_2013_EDF_1

Ex.mos Senhores,

Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, juntamos o ficheiro em anexo, em formato xls., com a seguinte designação: - ENVIADO_REP_06_11_2020 (informação da contas junto desta Instituição);

O ficheiro em anexo, em formato xls., faz parte integrante da comunicação. O mesmo deve ser impresso, para junção ao respetivo processo;

Relativamente aos restantes elementos - movimentos das contas no período de 01-01-2016 a 31- 12-2016 - informamos que dada a necessidade de extração de dados, estamos a diligenciar junto dos serviços competentes os elementos pretendidos, pelo que logo que possível procederemos em conformidade com o pedido de V. Exas.;

(…)".

O ficheiro "ENVIADO_REP_06_11_2020 (informação das contas junto desta Instituição)", contém a seguinte informação:

Imagem Original nos autos

No dia 13/11/2020, foi enviada a seguinte informação:

"De: (…)@s.pt [(…)@santander.pt]

Enviado: sexta-feira, 13 de Novembro de 2020 13:00

Para: DF Santarém - Div Inspeção Tributária II

Cc: (...)@s.pt

Assunto: N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF (...)_OF_2013_EDF_CONC

Ex.mos Senhores,

Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, na sequência da nossa anterior comunicação datada de 11 de novembro de 2020 e em conclusão, informa-se como segue:

I. As contas números 0003.(...), 2256.(...) e 2256(...) não registaram movimentos no período em análise;

II. Juntamos os ficheiros em anexo, em formato xls., com as seguintes designações:

a. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

b. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

c. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

d. Listagem_movimentos_0003(...) (movimentos da conta número 0003(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

III. Os quatro ficheiros em anexo, em formato xls., fazem parte integrante da comunicação. Os mesmos devem ser impressos, para junção ao respetivo processo; (...)".

Como se verifica, o B. S. T., identificou várias contas de depósitos à Ordem tituladas em nome do sujeito passivo, relativas a "Nome da entidade: - Rosa (...)", a que corresponde o "NIF da Entidade – (...)", ind(...) o n.º de conta atual e o n.º de conta de origem, isto porque o B. S. T. adquiriu o B.P., e as contas atuais identificadas com o n.ºs: 225(...), 225(...) e 225(...), tinham como conta de origem do B.P. as contas identificadas com os seguintes n.ºs: 0046(...), 0046(...) e 0046(...), respetivamente. Relativamente à conta identificada com o n.º 0003(...), esta não teve origem no B.P., mas sim, no B. S. T.

O fundamento, de facto, que possibilita estes Serviços de Inspeção solicitar esclarecimentos e documentos relativos às contas bancárias do B. S. T. identificadas com os n.ºs 225(...), 225(...) e 0003(...), foi a informação enviada pelo B.S.T., na qual identifica a Srª. Rosa (...) como titular destas contas, como aliás foi demonstrado.

O fundamento, legal, que permite à Inspeção Tributária solicitar esclarecimentos e documentos relativos à conta bancária n.º 225(...) do B.S.T., é exatamente o mesmo que permite que a Inspeção Tributária solicite esclarecimentos e documentos relativos às restantes contas bancárias.

Relativamente à "questão prévia - (articulado n.º 7)", os funcionários que tiveram acesso aos elementos constantes das contas bancárias, que o sujeito passivo afirma desconhecer, foram:

Inspetora Tributária Maria do Rosário (...), NIP: (...), e o Inspetor Armando (...), NIP: (...), credenciados para o procedimento inspetivo inerente à Ordem de Serviço n.º OI201800137, supra referida.

Não obstante, o Banco S. T., ter identificado a conta n.º 225(...), como titulada pela Sra Rosa (...), pela análise dos movimentos registados a débito da mesma (saídas de fluxo financeiros), constatou-se a

existência de valores relativos a salários pagos à Sra Rosa (...), e ainda, pela consulta do cadastro da AT, constatou-se que o IBAN associado à atividade da entidade K(...) COMERCIO GERAL e AGRO PECUÁRIA LIMITADA(SUCURSAL EM PORTUGAL), com o NIPC: (...), é o PT 50 0018225(...)34, que corresponde à conta n.º 225(...) identificada pelo B.S.T..

Considerando os fatos anteriormente expostos, conclui-se que a conta n.º 225(...) identificada pelo B.S.T., é da entidade K(...) COMERCIO GERAL e AGRO(...) (SUCURSAL EM PORTUGAL), com o NIPC: (...), da qual a Sra Rosa (...) é representante/gerente, pelo que esta conta não será considerada para efeitos de análise no âmbito do presente procedimento inspetivo.

Não deixa de ser estranho, na resposta à notificação pessoal do dia 03/12/2020, que o sujeito passivo, tendo obrigatoriamente conhecimento deste facto, quando referiu que esta conta não era titulada pela Sra Rosa (...), não tenha clarificado esta situação.

II.3.3 – Derrogação do sigilo bancário

2016, o mesmo foi notificado, via postal, em 06/08/2020, através do ofício n.º 1 558, já referido, o qual foi entregue no dia 10/08/2020, do seguinte:

"...poderá a Srª Rosa (...), caso assim o entenda, conceder autorização Autoridade Tributária e Aduaneira - Direção de Finanças de Santarém – Serviços de Inspeção Tributária, nos termos do n.º 1 do artigo 79º do Decreto-Lei N.º 298/92, de 31 de dezembro, para junto do Banco de Portugal, e na Base de Dados de Contas, verificar se é titular, ou está autorizado a movimentar, contas bancárias, bem como para consultar ou solicitar junto de qualquer Instituição de Crédito ou Sociedade Financeira, todos os documentos bancários (incluindo extratos, cópia de cheques - frente e verso - emitidos ou depositados nas contas da autorizante, operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito, ou qualquer outro documento de suporte de registo de movimento financeiro), com referência ao ano de 2016, preenchendo e assinando o documento anexo, com a assinatura que consta nas respetivas instituições bancárias, e posterior remessa a estes Serviços de Inspeção, para a morada que consta em rodapé no presente ofício."

De referir que, até à presente data, não foi rececionada resposta por parte do sujeito passivo.

Considerando tal facto, e a disposição legal constante do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 63º- B da LGT, com a redação que se encontrava em vigor à data dos factos, a Administração Tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da lei n.º 25/2008, de 5 de junho, alterado pelos decretos-leis nº 317/2009, de 30 de outubro, e nº 242/2012, de 7 de novembro, sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos.

De acordo com a decisão, de autorização da derrogação do sigilo bancário, conforme Despacho da Sra. Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, de 19/10/2020, estes Serviços de Inspeção foram autorizados a aceder diretamente a todas as informações e documentos bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito nacionais, de que sejam titulares os sujeitos passivos, para o período compreendido entre 01/01/2016 e 31/12/2016.

Em conformidade, solicitou-se ao Banco de Portugal através do oficio n.º 1936, de 20/10/2020, a

identificação das entidades bancárias com quem os sujeitos passivos realizaram contratos de natureza financeira, em resposta ao solicitado, o Banco de Portugal, identificou as seguintes
entidades:

- 001.. – B.S.T., SA
- 003.. – B. C. P., SA
- 004.. – B.P. Portugal, SA
- 015.. – F. E. C. I. P., S.F.C., SA
- 027.. – W. B. – Sucursal em Portugal, SA
- 084.. – B. BNP P. P. F., SA

Solicitou-se a estas entidades o envio dos extratos bancários das contas tituladas em nome do sujeito passivo.
Os extratos bancários enviados relativos a contas de depósitos à ordem, que relevam para os presentes procedimentos inspetivos, são os seguintes (cfr. Anexo 2):

Imagem Original nos autos
Não obstante, o B. S. T., ter identificado a conta n.º 225(...), como titulada pela Sra Rosa (...), pela análise dos movimentos registados a débito da mesma (saídas de fluxo financeiros), constatou-se a existência de valores relativos a salários pagos à Sra Rosa (...), e ainda, pela consulta do cadastro da AT, constatou-se que o IBAN associado à atividade da entidade K(...) COMERCIO GERAL e AGRO(...)(SUCURSAL EM PORTUGAL), com o NIPC: (...), é o PT 50 0018225(...)34, que corresponde à conta n.º 225(...) identificada pelo B. S. T .
Considerando os fatos anteriormente expostos, conclui-se que a conta n.º 225(...) identificada pelo Banco S. T., é da entidade K(...) COMERCIO GERAL e AGRO(...)(SUCURSAL EM PORTUGAL), com o NIPC: (...), da qual a Sra Rosa (...) é representante/gerente, pelo que esta conta não será considerada para efeitos de análise no âmbito do presente procedimento inspetivo.
Relativamente às contas n.º 225(...) e n.º 0003(...) do B.S.T., não tendo a AT, à presente data, conhecimento de quaisquer factos que indiciem que estas contas não são tituladas pela Srª Rosa (...), irá proceder à análise das mesmas, no âmbito do presente procedimento inspetivo.
As restantes contas registadas nas restantes entidades, respeitam, essencialmente, a extratos relativos a concessão de crédito, com exceção do B. C. P., que informou que na data indicada o NIF (...), não titulava quaisquer contas nessa instituição de crédito.

II.3.4 – Valores registados a crédito nos extratos bancários que consubstanciam rendimentos obtidos em território nacional, não sujeitos a correção no âmbito do presente procedimento inspectivo.

II.3.4.1 – Rendimentos da categoria A

Pela consulta dos extratos bancários, obtidos no âmbito da derrogação do sigilo bancário, conforme ponto

"II.3.3 – Derrogação do sigilo bancário deste relatório", verificaram-se os seguintes movimentos, registados a crédito (entradas de fluxos financeiros), na CONTA n.º 225(...), do B.S.T.:

Imagens: Originais nos autos

Os movimentos registados a crédito nesta conta bancária, foram identificados, e notificados ao sujeito passivo, questionando-o sobre:
 a natureza da operação subjacente a cada entrada de valores e identificação da entidade/pessoa que originou/ordenou esse movimento, ind(...) o respetivo nome/designação e numero de identificação fiscal (NIF/NIPC), e ainda;
 no caso de transferência(s) entre contas tituladas pelo sujeito passivo, distintas, das apresentadas no Anexo 1 à presente notificação: a identificação da(s) entidade(s) bancária(s) e respetivo(s) IBAN(s), de onde, essa(s) transferência(s) foi(ram) realizada(s), e a natureza da(s) operação(ões) subjacente(s) à(s) mesma(s), em notificação postal do dia 03/12/2020, conforme exposto no ponto "II.3.2.2 – Notificação pessoal de pedido de esclarecimentos de 03/12/2020" , deste relatório.

Em resposta à notificação, o sujeito passivo esclareceu que os valores no montante de € 810 00, registados nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, julho, agosto, setembro, outubro e Dezembro respeitavam a salários pagos pela sociedade "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL"), NIPC: (...), e que os valores de € 1.636,00, registados em Junho e Novembro, correspondiam também a salários pagos pela mesma entidade.
Pela consulta da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, de 2016, constatou-se que o valor declarado como rendimentos líquidos da categoria A, pagos pela entidade "K(...) - INDÚSTRIA DE BEBIDAS, LIMITADA (SUCURSAL EM PORTUGAL") foi de € 11.452,00.
Pelo que se conclui, que os valores registados, no quadro supra apresentado, e que ascendem ao montante de € 11.452,00, foram declarados e sujeitos a tributação em sede de IRS, a titulo de rendimentos da categoria A.
(…)

IV. Motivo e exposição dos factos que implicam o recurso a avaliação indirecta

IV.1. – Rendimentos da categoria G - acréscimos patrimoniais não justificados

IV.1.1. - Movimentos registados a créditos nos extratos de contas bancárias tituladas pela Srª. Rosa (...), obtidos no âmbito da derrogação do sigilo bancário.

Pela consulta dos extratos bancários, obtidos no âmbito da derrogação do sigilo bancário, conforme exposto no ponto "II.3.3 – Derrogação do sigilo bancário", deste Relatório, verificaram-se movimentos, registados a crédito (entradas de fluxos financeiros), das seguintes contas:

Imagem Original nos autos

Os movimentos registados a crédito nestas contas bancárias, foram identificados, e notificados ao sujeito passivo, questionando-o sobre:

 a natureza da operação subjacente a cada entrada de valores e identificação da entidade/pessoa que originou/ordenou esse movimento, ind(...) o respetivo nome/designação e numero de identificação fiscal (NIF/NIPC); e ainda,

 no caso de transferência(s) entre contas tituladas pelo sujeito passivo, distintas, das apresentadas no Anexo 1 à presente notificação: a identificação da(s) entidade(s) bancária(s) e respetivo(s) IBAN(s), de onde, essa(s) transferência(s) foi(ram) realizada(s), e a natureza da(s) operação(ões) subjacente(s) à(s) mesma(s), em notificação postal do dia 03/12/2020, conforme exposto no ponto "II.3.2.2 – Notificação pessoal de pedido de esclarecimentos de 03/12/2020", deste relatório. Até à presente data, o sujeito passivo só esclareceu a natureza das operações subjacentes aos seguintes valores registados a crédito na conta do "S. T. n.º225(...)":

Pela descrição dos movimentos registados a crédito nos extratos bancários, das 4 contas do B.S.T., supra referidas, identificam-se aqueles que não foi possível conhecer a origem e/ou a natureza das operações subjacentes aos mesmos:

IV.1.1.1. – B.S.T.: CONTA 0003(...)

Imagem Original nos autos

Os movimentos registados nesta conta estão expressos em Dólares Americanos, pelo que estes serviços de inspeção, utilizaram o ficheiro de excell de "taxas de câmbio desde janeiro de 1999 (ficheiro xlsx ou ficheiro csv)" disponível no site do Banco de Portugal: Estatísticas > Consultar dados > Taxas de câmbio, conforme "link : https://www.bportugal.pt/taxas-cambio", para converter os valores, registados nesta conta, de Dólares Americanos para Euros.

IV.1.1.3 – B.S.T.: CONTA 225(...)

Imagem: Original nos autos

Será de referir que nesta conta do B. "S. T." existem outras entradas de meios financeiros, devidamente justificadas e comprovadas, que por isso não estão incluídas no quadro supra apresentada, e que são as seguintes:

 o montante de € 11.452,00 respeitantes a rendimentos da categoria A, já analisadas no ponto "II.3.4 – Valores registados a crédito nos extratos bancários que consubstanciam rendimentos obtidos em território nacional, não sujeitos a correção no âmbito do presente procedimento inspetivo" , deste Relatório, já declaradas e tributadas em sede de IRS; e,

 o montante de € 21.358,19, correspondente ao seguinte movimento registado nesta conta bancária:

Imagem Original nos autos

segundo resposta do sujeito passivo à notificação pessoal do dia 03/12/2020, conforme exposto no ponto "II.3.2.2 – Notificação pessoal de pedido de esclarecimentos de 03/12/2020", deste relatório, este movimento, corresponde a transferência bancária do banco de Fomento de Angola, ordenada pelo próprio sujeito passivo.

Os movimentos registados a crédito (entradas de fluxos financeiros), nas contas supra identificadas, aumentaram o património pessoal do sujeito passivo.
Notificado o sujeito passivo, para que justificasse, quer a origem quer a natureza dessas entradas de fluxos financeiros, o mesmo, respondeu o seguinte:
 no caso das seguintes contas bancárias: n.º 0003(...) e n.º 225(...) (bem como da conta n.º 225(...), mas que foi excluída da presente análise conforme já se referiu), o sujeito passivo não respondeu, alegando que, não era titular das mesmas. No entanto, o B.S.T., identificou a Srª Rosa (...) como titular dessas contas, e na conta n.º 225(...), há um registo de movimento com origem em entidade relacionada com a Srª Rosa (…), conforme se expõe:
Imagem Original nos autos

 Relativamente à conta bancária n.º 225(...), o sujeito passivo, justificou os
movimentos pagos a titulo de salários, que ascendem ao valor total de € 11.452,00, e uma transferência bancária do B. F. A.no montante de € 21.358,19, cuja ordem partiu da Srª. Rosa (...);
 No que respeita aos restantes movimentos, que totalizam o valor de € 690.838,00, o sujeito passivo, respondeu o seguinte:
(…)
Atendendo, ao exposto, e desconsiderando o facto de o sujeito passivo, afirmar que não é titular das contas bancárias n.º 0003(...) e n.º 225(...), do B.S.T., estes Serviços de Inspeção, concluem que os movimentos registados a crédito (entradas de fluxos financeiros), nas contas supra identificadas, não justificados e não comprovados, pelo sujeito passivo, relativamente à natureza da operação subjacente e à identificação da entidade/pessoa que originou/ordenou esse movimento (ind(...) o respetivo nome/designação e numero de identificação fiscal), aumentaram o seu património pessoal, nos seguintes montantes:

Imagem Original nos autos

Este valor de € 2.178.674,63, será considerado como acréscimo patrimonial não justificado – rendimentos da categoria G de IRS -, no ano de 2016, nos termos da legislação indicada no ponto seguinte: "IV.1.2 – Legislação aplicável - Enquadramento como acréscimos patrimoniais não justificados", deste Relatório.

O valor supra apurado, no montante de € 2.178.674,63, proposto no projeto de relatório como acréscimo patrimonial não justificado – rendimentos da categoria G de IRS, no ano de 2016, é alterado para o valor de € 660.838,00, atendendo à fundamentação exposta no ponto "IX- Direito de Audição" deste Relatório.

IV.1.2 – Legislação aplicável - Enquadramento como acréscimos patrimoniais não justificados

Antes de mais, e de acordo com o disposto no art.º 1º do Código do IRS, este imposto incide sobre o valor anual dos rendimentos das diversas categorias, f(...) esses rendimentos sujeitos a tributação seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.
(…)
O art.º 13º do Código do IRS, preconiza no seu n.º 1, que as pessoas singulares não residentes em território português ficam sujeitas a IRS, pelos rendimentos obtidos em território português, e o art.º 18º do mesmo Código, define quais os rendimentos que se consideram obtidos em Portugal, conforme se expõe:
(…)
O artigo 9º do Código do IRS (CIRS), dispõe o seguinte:
(…)
Os artigos 87º e 89º - A, ambos da Lei Geral Tributária (LGT), preconizam o seguinte:
(…)
Considerando o preceituado legal supra apresentado, e os factos anteriormente expostos, o valor de € 2.178.674,63, relativo a entradas de fluxos financeiros em contas bancárias tituladas pela Srª. Rosa (...), consubstanciam um acréscimo do seu património, não justificado, e divergente dos valores declarados em sede de IRS, pelo que se consideram verificados os pressupostos da alínea f) do n.º 1 do art.º 87º da LGT.
Obs. O valor supra apurado, no montante de € 2.178.674,63, é alterado para o valor de € 660.838,00, atendendo à fundamentação exposta no ponto "IX- Direito de Audição" deste Relatório.

V. Critérios de cálculo dos valores corrigidos com recurso a Avaliação Indireta

Em face do exposto no ponto anterior, concluiu-se pela existência de acréscimos patrimoniais não justificados no valor de € 2.178.674,63, para o ano de 2016, a tributar como rendimentos da Categoria G, conforme Quadros de apuramento seguintes, em face dos normativos legais preconizados na alínea d) do nº 1 do artigo 9º do Código do IRS, alínea f) do n.º 1 do art.º 87º e o nº 3 e nº 5, do artigo 89º-A, ambos da Lei Geral Tributária.
Estipulava o n.º 5 do artigo 89º – A da Lei Geral tributária, ao tempo em vigor, que se considera rendimento, em sede de IRS, a enquadrar na Categoria G, a diferença entre o acréscimo de património e os rendimentos declarados líquidos nos mesmos períodos de tributação.
Assim:

V.1 – Correções Propostas

V.1.1 – Rendimentos da Categoria G (acréscimos patrimoniais não justificados) – 2016
Em face do exposto, nos pontos anteriores, o valor dos acréscimos patrimoniais não justificados, ascende a € 2.178.674,63, conforme se demonstra no Quadro seguinte:

Imagem Original nos autos

Deste modo, temos:

O valor de € 2.178.674,63 considerado como Rendimentos da Categoria G - acréscimo patrimonial não justificado -, nos termos da alínea d) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 9.º do Código do IRS, é tributado à taxa especial de 60 %, conforme dispõe o nº 11 do artigo 72º do mesmo diploma, à data dos factos (actual nº 16 do mesmo artigo), não sendo tal importância sujeita a englobamento com os restantes rendimentos.

Deste modo, o valor do IRS em falta ascende a € 1.307.204,78.

Obs. O valor supra apurado, no montante de € 2.178.674,63, proposto no projeto de relatório como acréscimo patrimonial não justificado – rendimentos da categoria G de IRS, no ano de 2016, é alterado para o valor de € 660.838,00, atendendo à fundamentação exposta no ponto "IX. Direito de Audição" deste Relatório.

(…)

IX – Direito de Audição

No âmbito do procedimento de inspeção ao abrigo da Ordem de Serviço Externa n.º OI201800137 foi o sujeito passivo notificado, por via postal, no dia 07/01/2021, para, no prazo de 15 dias, querendo, exercer o direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) (aprovada pelo Decreto – Lei n.º 398/98 de 17/12) e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPITA) (aprovado pelo Decreto Lei n.º 413/98 de 31/12), através do n/ofício n.º 59, enviado para a morada do seu procurador/mandatário, o Dr. º Carlos (…), advogado, Rua (…), 1..-2… Lisboa, o qual foi recebido no dia 11/01/2021.

IX.1 – Factos ocorridos no decurso do direito de audição geradores das alterações ás correções propostas no Projeto de Relatório

IX.1.1 – Resposta do B. S., ao pedido de esclarecimentos realizado pelos Serviços de Inspeção, no dia 05/01/2021, via mail

No ponto "II.3.2.2 – Notificação pessoal de pedido de esclarecimentos de 03/12/2020" do projeto de relatório, foi relatado, o facto de o sujeito passivo em resposta à notificação pessoal de pedido de esclarecimentos do dia 03/12/2020, ter comunicado que, não era titular das contas do B.S.T., identificadas com os n.ºs: 225(...), 225(...) e 0003(...).

Atentando ao alegado pelo sujeito passivo, estes Serviços de Inspeção no dia 05/01/2021, solicitaram ao B.S.T., por mail, os seguintes esclarecimentos:

"Bom dia.

Ex.mos Senhores, no dia 29/10/2020, a Direção de Finanças de Santarém, através do ofício n. º 2013, solicitou à vossa Instituição Bancária, ao abrigo do pedido de derrogação do dever do sigilo bancário,

mediante autorização concedida pela DIRETORA-GERAL DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, nos termos do n.º 4 e da alínea b) do n.º 1 do art.º 63º-B da Lei Geral Tributária (L.G.T.), o envio, no prazo de 10 dias, dos extratos de todas as contas bancárias do sujeito passivo, Rosa (...), NIF (...).

Em resposta ao solicitado, foi remetido por vós, através de dois mails, datados de 11/11/2020 e 13/11/2020, com indicação no "assunto" dos respetivos mails:

 Mail do dia 11/11/2020:

"N/ReferênciaPEX_0000244381_AA_PROC_NIF(...)_OF_2013_EDF_1", e;

 Mail do dia 13/11/2020:

"N/Referência: PEX_0000244381_AA_PROC_NIF (...)_OF_2013_EDF_CONC"

No mail do dia 11/11/2020, a identificação das contas tituladas em nome da Sra Rosa (...), NIF (...), através do seguinte ficheiro de excell, por vós remetido:"

ENVIADO_REP_06_11_2020 (informação das contas junto desta Instituição)", as contas identificadas foram as seguintes:

(…)

No mail do dia 13/11/2020, enviaram os extratos bancários em formato excell, das seguintes contas, que apresentavam movimentos no período 01/01/2016 a 31/12/2016:

II. Juntamos os ficheiros em anexo, em formato xls., com as seguintes designações:

a. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

b. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

c. Listagem_movimentos_225(...) (movimentos da conta número 225(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016);

d. Listagem_movimentos_0003(...) (movimentos da conta número 0003(...) durante o período compreendido entre 01 de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2016); "

Em resposta, ao pedido de esclarecimentos realizado por estes Serviços de Inspeção à Sra Rosa (...), relativo a movimentos registados nas contas supra identificadas, a mesma afirmou:

(…)

Considerando os factos supra apresentados, solicita-se, com a máxima urgência, confirmação sobre a titularidade das seguintes contas:

Imagem Original nos autos

ind(...) se a Srª. Rosa (...), NIF (...), é titular destas contas, e ainda, se for o caso destas contas serem tituladas por outras pessoas para além da Sra Rosa (...), a identificação dessas pessoas."

No dia 08/01/2021, o B.S.T., respondeu ao solicitado por estes Serviços de Inspeção, via mail, com o seguinte teor (cfr. anexo 3):

"Ex.mos Senhores,

Em resposta ao ofício de V. Exª., acima referenciado no assunto deste e-mail, informa-se como segue:

I. A Sra. Rosa (...), contribuinte fiscal número (...) não é titular das contas números 0003(...), 225(...) e 225(...), intervindo nas mesmas na qualidade de representante;

II. Informa-se a titularidade das contas acima indicadas:

Número de Conta Atual NIF do Interveniente Nome do Interveniente Tipo de Intervenção

 0003(...) 0(...) ROSA (...) GERENTE

 0003(...) 0980349125 K(...) - C. G. E. A. L. S. EM POR TITULAR

 225(...) 0(...) ROSA (...) PROCURADOR

 225(...) 0980349125 K. D. B. L. S. E. PORTUGAL TITULAR"

 225(...) 0(...) ROSA (...) PROCURADOR

 225(...) 0980349125 K. D. B. L. S. E. PORTUGAL TITULAR ".

IX.1.1.1 – Conta Bancária n.º 225(...)

Relativamente a esta conta bancária, e, ainda em sede de projeto de relatório, estes Serviços de Inspeção, tinham concluído, que a mesma era titulada pela entidade K(...) COMERCIO GERAL e AGRO(...) (SUCURSAL EM PORTUGAL), com o NIPC: (...), da qual a Sra. Rosa (...) é representante/gerente, estes factos, foram confirmados na resposta do B.S.T..

Recordamos, que os movimentos bancários registados a crédito desta conta bancária, não relevaram para apuramento das correções propostas no Projeto de Relatório.

IX.1.1.2 – Conta Bancárias n.ºs: 225(...) e 0003(...)

No Projeto de Relatório, enviado no dia 07/01/2021, as contas bancárias com o n.º 0003(...) e n.º 225(...), do B.S.T., foram consideradas para efeitos de apuramento de valor a tributar em sede de IRS, para o exercício de 2016.

Atendendo à resposta do B.S.T., os valores de correção do IRS do sujeito passivo, propostos no Projeto de Relatório, serão alterados, em consequência contas n.º 0003(...) e n.º 225(...), do B.S.T. não serem tituladas pela Sra. Rosa (...), pelo que não relevam para efeitos de tributação em sede de IRS, no âmbito do presente procedimento inspetivo.

IX.1.2 – Documento do exercício do direito de Audição, remetido pelo sujeito passivo, na pessoa do seu procurador/mandatário, o Dr. º Carlos (...), advogado, no dia 26/01/2021, via mail

O sujeito passivo exerceu o direito de audição, nos termos do artigo 60º da Lei Geral Tributária (LGT) (aprovada pelo Decreto – Lei n.º 398/98 de 17/12) e artigo 60º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPITA) (aprovado pelo Decreto Lei n.º 413/98 de 31/12), através de mail, do dia 26/01/2021, com o seguinte teor:

(...)

Apreciação pelos Serviços de Inspeção, do documento de exercício de audição e respectivos anexos:

No articulado 1 dos "FACTOS", expõem-se factos apresentados no Projeto de Relatório, notificado ao sujeito passivo, no dia 07/01/2021 através do oficio n.º 59.

No articulado 2 dos "FACTOS", refere-se o pedido de prorrogação por mais 10 dias do prazo para o exercício do direito de audição, solicitado pelo sujeito passivo, em 15/01/2020, e o indeferimento do mesmo. Relativamente a este facto, foram notificados os fundamentos ao sujeito passivo, via mail do dia 19/01/2021, em antecipação do oficio n.º122, enviado por via postal no dia 19/01/2021, que justificam o indeferimento do pedido de prorrogação do prazo para o exercício do direito de audição:
No articulado 4 informa-se que a Sra. Rosa (...) é gerente e detentora de 95% do capital social da sociedade angolana denominada de "K(...) – Industria de Bebidas, Limitada", juntando para o efeito o "DOC.1", que se materializa numa Certidão da "Direção nacional dos Registos e do Notariado – Conservatória do Registo Comercial de Luanda".

Nos articulados 10, 11, 12 e 13, o sujeito passivo, explica a natureza das operações que originaram os depósitos supra identificados, esclarecendo que foram realizados pela sociedade portuguesa "Livre (...) SA", NIPC: AGRO(...), por meio de cheques, e que as mesmas resultam de um contrato de mutuo, entre a Sra. Rosa (...) (mutuária e terceira contraente), uma sociedade angolana denominada de "LOO(...), SA" (mutuante e primeira contraente) e ainda, a sociedade portuguesa denominada de "Livre (...) SA"(depositante e segunda contraente), como tal, não correspondem a fluxos financeiros sujeitos a impostos, juntando para o efeito cópia do contrato de mutuo que identificou como "DOC.11" .

Segundo a fundamentação do sujeito passivo, "parece fácil verificar", em face dos seguintes documentos:
 pelos cheques, todos, emitidos, pela entidade portuguesa "Livre (...) SA", á ordem da Sra. Rosa (...), os quais foram depositados, todos eles em abril, na conta bancária n.º 225(...) da Sra Rosa (...), e que totalizam o montante de € 627.838,00;
 pelo contrato de mutuo, que se apresenta:

(…)
Refere ainda o sujeito passivo que os 8 depósitos no montante total de € 627.838,00, "não correspondem a fluxos financeiros sujeitos a impostos, mas a quantias mutuadas que a Requerente Rosa (...), se obriga a devolver à LOO(...), SA , sociedade de direito angolano, e como tal, não correspondem a qualquer rendimento sujeito a IRS, correspondendo, assim, a dividas contraídas pela requerente"

A posição dos Serviços de Inspeção e a apreciação dos factos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo é a seguinte:
 Depósitos e respetivos cheques
Os documentos apresentados (DOC.2 a DOC9), respeitantes, aos 8 depósito efetuados, todos eles, em abril de 2016, na conta bancária n.º 225(...) da Sra. Rosa (...), que totalizam o montante de € 627.838,00, comprovam que os mesmos foram realizados, através de 8 cheques, todos emitidos pela entidade denominada de "Livre (...) SA", à ordem de "Rosa (...)" e assinados por "Maria Teresa (…)"

 Contrato de mutuo

Na clausula Primeira, do contrato de mutuo, os valores que a primeira contraente emprestará às segunda e terceira contraentes estão expressos em Dólares Americanos, pelo que estes serviços de inspeção, utilizaram o ficheiro de excell de "taxas de câmbio desde janeiro de 1999 (ficheiro xlsx ou ficheiro csv)" disponível no site do Banco de Portugal: Estatísticas > Consultar dados > Taxas de câmbio, conforme "link: https://www.bportugal.pt/taxas-cambio", para converter os valores, de Dólares Americanos para Euros, ao câmbio do dia 14 de março de 2016, que foi de € 1,1119, data da assinatura do contrato. Assim a primeira contraente, no ano de 2016, emprestará:

 à primeira contraente "Livre (...) SA", quantias até 600.000 USD, ou seja, € 539.616,87(600.000/1,1119);

 à segunda contraente "Rosa (...)", quantias 300.000 USD, ou seja, € 269.808,44 (300.000/1,1119);

Os artigos 1142º e 1143º do Código Civil, dispõem o seguinte:

(…)

Assim, o contrato supra apresentado, para ser válido, deveria ter sido realizado por escritura pública ou por documento particular autenticado, o que não é o caso do presente contrato de mutuo que nos foi apresentado, pois, não assume nenhuma das formas previstas para contratos de valor superior a € 25.000,00.

Ainda que o contrato fosse válido, a substância do mesmo não comprova, quer que os cheques emitidos pela "Livre (...) SA" à ordem da Sra. Rosa (...) e depositados na sua conta bancária, resultaram do presente contrato de mutuo entre a Sra. Rosa (...) (mutuária e terceira contraente), e a sociedade angolana denominada de "LOO(...), SA" (mutuante e primeira contraente), quer que a Sra Rosa (...), se obriga a devolver a esta entidade o montante de € 627.838,00. Pois:

 No contrato está explicito que a "LOO(...), SA" (mutuante e primeira contraente) emprestará à Sra. Rosa (...) (mutuária e terceira contraente), no ano de 2016, quantias até ao montante de 300.000 USD, ou seja, € 269.808,44 (300.000/1,1119), quando os cheques emitidos pela "Livre (...) SA" (depositante e segunda contraente), e depositados na conta bancária da Sra. Rosa (...), ascenderam ao montante de € 627.838,00, valor muito superior ao montante expresso no contrato, pelo que, objetivamente não se verifica correspondência entre o valor do contrato e o valor recebido pela Sra Rosa (...);

 O n.º4 da Clausula Primeira, dispõe, que a terceira contraente (Rosa (...)), desde já, se confessa devedora de todas as quantias que venham a ser creditadas na conta bancária identificada na clausula quarta, com o IBAN 0079(...) (conta pertencente à "Livre (...) SA"/segunda contraente), correspondentes às solicitações da própria contraente, pelo que o contrato não comprova, que a Sra. Rosa (...), se obriga a devolver à "LOO(...), SA" (mutuante e primeira contraente) o montante de € 627.838,00, conforme a requerente afirma no articulado 13 do direito de audição. Na tentativa de verificar se a Sra. Rosa (...) teria realizado alguma transferência para a conta identificada na clausula quarta, analisaram-se todas as saídas de fluxos financeiros da sua conta bancária n.º 225(...), mas não se identificou nenhuma transferência de fluxos financeiros para a referida conta.

Concluindo, que o sujeito passivo comprovou que os seguintes depósitos registados na sua conta bancária n.º 225(...), tiveram origem em cheques emitidos pela sociedade "Livre (...) SA"

mas não comprovou que esses valores monetários resultaram de dividas contraídas pela Sra Rosa (...) à sociedade angolana "LOO(...), SA", resultando que os mesmos aumentaram o seu património, não conseguindo, o sujeito passivo justificar nem comprovar qual a natureza das operações que originaram o aumento do seu património no montante de € 627.838,00.

Articulado 14 – o sujeito argumenta ainda, que este contrato de mútuo já foi conferido pela AT, em inspeção tributária à empresa "Livre (...) SA", para o ano de 2016. No entanto mas não comprova tal fato, nem informa qual o teor resultante da análise desse contrato pela AT. De qualquer modo esse fato é irrelevante para efeitos do presente procedimento inspetivo.

Articulados 15 a 20 – Nestes articulados a fundamentação apresentada pelo sujeito passivo de que os seguintes movimentos registados na sua conta bancária n.º 225(...), que ascendem ao montante de € 28.000,00, não respeitam a quaisquer rendimentos ou acréscimos patrimoniais sujeitos a IRS ou outro imposto em Portugal:
Imagem Original nos autos
A fundamentação apresentada pelo sujeito passivo, no mail do dia 26/01/2021 foi a seguinte:
 as duas transferências de João (...), nos montantes de € 5.000,00 e € 10.000,00, segundo, esclarecimentos, do sujeito passivo, resultam de "cedência", em Angola, de correspondente valor em Kwanzas, para aplicações financeiras naquele país, com o compromisso de entrega em Portugal do respetivo contravalor, correspondendo, estas transferências à entrega do contravalor em euros e em Portugal, "do que cedido" pela Sra. Rosa (...), informando que não existem quaisquer documentos, que comprovem tais factos, pois a cedência foi gratuita e verbal. Relativamente aos documentos bancários relativos às transferências registadas na conta da Srª Rosa (...), esclarece que não os apresentou, pois, o banco ainda não disponibilizou tais documentos.
No dia 27/01/2021, o sujeito passivo enviou outro mail, solicitando que o documento identificado como "DOC.20", anexado ao mesmo mail, fosse aceite e adicionado, ao direito de audição exercido no dia 26/01/2021, por mail, como documento justificativo das transferências de "João (...)". O documento apresentado no mail do dia 27/01/2021, foi o seguinte:
(…)
A apreciação dos Serviços de Inspeção face aos factos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo é a seguinte:

A justificação apresentada pelo sujeito passivo, no dia 26/01/2021, não é muito explicita, pois, segundo o mesmo, a Srª Rosa (...) teria cedido "algo", não se especif(...) exatamente o que foi cedido, nem que o contravalor do que, eventualmente, tenha sido cedido, correspondia às transferências de € 15.000,00 realizadas plo Sr.º "João (...)".
No documento apresentado no dia 27/01/2021 ("DOC:20"), e pela leitura do mesmo, o sujeito passivo alterou a justificação dada em 26/01/2021, pois, agora é referido que, afinal, as transferências de €

15.000,00 realizadas pelo Sr.º "João (...)", respeitam a empréstimos do próprio à Sr.ª Rosa (...).
Ressalva-se que o facto de o sujeito passivo não apresentar os documentos das transferências bancárias, não releva no presente caso, pois no extrato bancário está expresso quem foi o ordenante das mesmas.
Para análise da situação o que releva é o facto de o sujeito passivo não ter comprovado, nem esclarecido de forma inequívoca, a natureza das operações subjacentes a essas transferências, por si apresentadas, quando o ónus da prova é do sujeito passivo, pois o "DOC.20" não é válido na sua forma, conforme disposto no artigo 1143º do Código Civil, que exige um documento assinado pelo mutuário. O documento apresentado ("DOC.20") está assinado somente, pelo credor/mutuante.
Ou seja, no mesmo o devedor/mutuário não reconhece essa dívida para com o credor/mutuante, nem assume o compromisso de pagamento da mesma. Neste documento, também, não é identificada a conta bancária para a qual foram realizadas essas, supostas, transferências, não permitindo aferir da materialidade das mesmas.

 A transferência de Z(...), no montante de € 13.000,00, resultou, segundo informação prestada pelo sujeito passivo, de operação de câmbios de compra de moeda (euros) em Angola à Sra Rosa (...), e devolvido para Portugal por "Z(...) por transferência bancária, juntando para o efeito o DOC.17, informa ainda, que não apresentou, documento bancário relativo à transferência de € 13.000,00, registadas na conta da Sra Rosa (...), que não apresentou, pois, o banco ainda não disponibilizou esse documento:
(...)
A apreciação dos Serviços de Inspeção face aos factos e esclarecimentos apresentados pelo sujeito passivo é a seguinte:
O documento apresentado, não comprova os esclarecimentos prestados pelo sujeito passivo, quanto à natureza subjacente à transferência de € 13.000,00, realizada por "Z(...)", pelo que se considera que esta transferência bancária não foi justificada.

Articulados 21 a 25 – (...)
No articulado 29 a 32, o sujeito passivo, invoca o disposto no art.º 6º do RCPITA, e ainda o Despacho da Diretora Geral da AT de 19-10-2020, de derrogação do sigilo bancário, para vir requerer que estes Serviços de Inspeção solicitem ao B.S.T., os documentos de suporte, dos seguintes movimentos registados na conta bancária n.º 225(...) titulada pela Sra Rosa (...), os quais respeitam a documentos solicitados pelo sujeito passivo ao banco, mas que não terão sido entregues:

Imagem Original nos autos
Estes Serviços de Inspeção, não irão requerer esses documentos ao banco, atendendo aos seguintes factos:
 O ónus da prova da origem e da natureza das operações subjacentes aos movimentos registados a crédito (entradas de fluxos financeiros) nas contas bancárias da Srª Rosa (...), que correspondem a aumentos do seu património pessoal, é do sujeito passivo;
 O sujeito passivo já foi notificado para prestar esclarecimentos sobre estes movimentos bancários na

notificação pessoal do dia 03 de dezembro de 2020, mas só solicitou estes documentos ao banco no dia 15/12/2020, após 12 (doze) dias sobre a data da realização da notificação pessoal de pedido de esclarecimentos (dia 03/12/2020), e quanto faltavam somente 8 (oito) dias, para o fim do prazo de apresentação dos esclarecimentos solicitados;

 O pedido desses elementos ao banco, nesta fase, poderia colocar em causa o cumprimento do prazo máximo, de 6 meses, estabelecido no n. º 2 do artigo 36º do RCPITA, para conclusão do procedimento inspetivo externo.

Nas alíneas a) a d) do articulado 33, o sujeito passivo, indica quais as alterações que a AT-Direção de Finanças Santarém deveria realizar ao Projeto de Relatório.

Relativamente à alínea a) do articulado 33, o sujeito passivo requer a exclusão dos fluxos financeiros registados nas contas bancárias: n.º 0003(...) e n.º 225(...), do B.S.T. , por não serem contas tituladas pela Sra. Rosa (...), pelo que se remete para o ponto "IX.1.1 – Resposta do B. S., ao pedido de esclarecimentos realizado pelos Serviços de Inspeção, no dia 05/01/2021, via mail" do capitulo "IX- Direito de Audição" deste relatório, onde é apresentada a posição destes Serviços de Inspeção sobre esses factos, que é concordante com a requerida pelo sujeito passivo.

Nas alíneas b) e c), o sujeito passivo requer que os montantes de € 627.838,00, e de € 28.000,00 sejam excluídos da tributação como rendimentos da categoria G/ acréscimos patrimoniais, respetivamente.

Estes Serviços de Inspeção irão considerar estes montantes como rendimentos da categoria G/acréscimos patrimoniais, porquanto, o sujeito passivo não cuidou de provar, sendo o ónus da prova seu, a natureza das operações subjacentes a esses montantes, conforme fundamento e demonstrado por estes serviços de inspeção na análise dos articulados 5 a 14 e articulados 15 a 20.

No que respeita à alínea d), relativa ao montante de € 30.000,00 a posição da AT é convergente com o requerido pelo sujeito passivo, pelo que o valor de € 30.000,00 relativos á venda de veículos automóveis em Angola, não releva para tributação em sede de IRS.

Na alínea e), o sujeito passivo solicita a suspensão da decisão do relatório final, do valor de € 5.000,00, relativo a depósito de valores do dia 03-06-2020, recorrendo aos fundamentos apresentados nos "articulados 29 a 32". Estes Serviços de Inspeção irão considerar este valor como rendimento da categoria G/acréscimos patrimoniais, conforme fundamentação apresentada para a não solicitação desse documento ao Banco Santander constante dos "articulados 29 a 32"

IX.3 – Valores finais a tributar em sede de IRS, como rendimentos da categoria G (acréscimos patrimoniais não justificados)

Os valores a corrigir, em sede de IRS, apresentados no capitulo, "V.1 – Correções Propostas/V.1.1 – Rendimentos da Categoria G (acréscimos patrimoniais não justificados) – 2016", serão alterados, em sede direito de audição, porquanto, terão em consideração, somente, os movimentos registados a crédito na conta n.º 225(...), conforme exposto no ponto "IV.1.1.3 – B.S.T.: CONTA 225(...)" , que totalizam o montante de € 660.838,00 (€ 627.838,00 + €28.000,00+ €5.000,00).

Valores a tributar em sede de IRS, como rendimentos da categoria G (acréscimos patrimoniais não

justificados) resultantes dos movimentos registados a crédito na conta bancária do S. T., n.º 225(...), titulada pela Srª Rosa (...):
Imagem Original nos autos

O valor de € 660.838,00 considerado como Rendimentos da Categoria G - acréscimo patrimonial não justificado, nos termos da alínea d) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 9.º do Código do IRS, é tributado à taxa especial de 60 %, conforme dispõe o nº 11 do artigo 72º do mesmo diploma, à data dos factos (atual nº 16 do mesmo artigo), não sendo, tal importância sujeita a englobamento com os restantes rendimentos.

Deste modo, o valor do IRS em falta ascende a € 396.502,80.
(…)"

56) A Recorrente foi notificada do relatório de inspeção tributária mencionado no ponto precedente, na pessoa do seu mandatário constituído, através do ofício n.º 259 de 28/1/2021, do qual consta entre o mais que se dá por reproduzido, a respetiva data e a assinatura de "Alexandre (...)", com a menção "O Substituto Legal do Diretor de Finanças", e aposta de seguida a data "2021/01/28", enviado sob registo "RF500256203PT", datado de 1/2/2021 (fls. 30 do processo físico e p. a. junto a p. 322, numeração sitaf).

57) Nas faltas, ausências ou impedimentos do Diretor de Finanças de Santarém é seu substituto o Diretor de Finanças Adjunto, Licenciado Alexandre (...) (grupo III do despacho nº 11787-B/2016, publicado no Diário da República, II série, nº 190, de 3/10/2016).

58) Com a petição inicial do presente recurso a Recorrente juntou um contrato celebrado entre a sociedade comercial de direito angolano "Loo(...), S.A.", a sociedade comercial de direito português "Livre (...), S.A." e a Recorrente, que as partes denominaram de "CONTRATO DE MÚTUO", do qual se extrata por relevante para os presentes autos: "(…)

Imagem Original nos autos

Imagens : Originais nos autos

(…)

59) O presente recurso deu entrada em juízo via sitaf em 11/2/2021 (fls. 1 do processo físico).

B) FACTOS NÃO PROVADOS
Nada mais se provou com int(...) para a decisão em causa, atenta a causa de pedir
e o pedido, nomeadamente não resultou provado que:

A – A sociedade de direito angolano “Loo(...), S.A.” registou na sua contabilidade movimentos com base no contrato de mútuo celebrado entre esta, a sociedade comercial de direito português “Livre (...), S.A” e a Recorrente.

B – A Recorrente pagou à sociedade de direito angolano “Loo(...), S.A.” a importância mutuada de 1.000.000 USD.

C – Os cheques mencionados nos pontos 5) a 20) da factualidade assente resultaram do contrato de mútuo mencionado nos pontos 54) ou 58) da factualidade provada.

D –As transferências efetuadas por João (...), nos montantes de € 5.000,00 e € 10.000,00, de 11/8/2016 e 14/10/2016, respetivamente, correspondem a importâncias mutuadas pelo mesmo à Recorrente.

E - A transferência de Z(...) no montante de € 13.000,00 datada de 27/9/2016, corresponde a uma operação de câmbios de compra de moeda (euros em Angola) com entrega em Angola pela Recorrente, em Kwanzas, e devolvidos em Portugal em euros pelo referido Z., por transferência bancária.

*

A prova testemunhal foi valorada pelo Tribunal nos termos que se passam a expor:

A testemunha João (...), prestou um depoimento cheio de incertezas e contradições, mostrando-se pouco credível ao Tribunal, utilizando um discurso em que a palavra “provavelmente” foi a dominante.
Assim, a testemunha afirmou inicialmente que “provavelmente foi o Sr. José António ou a D. Rosa que me pediram este dinheiro, e ele deu-me o n.º da conta da D. Rosa” para posteriormente quando confrontado com o direito de audição exercido pela Recorrente afirmar “se a D. Rosa disse isso, eu não tenho ideia, já vai há tanto tempo.”
A mesma testemunha não foi capaz de identificar as datas em que os montantes foram transferidos, tal como não foi capaz de identificar as datas em que os mesmos alegadamente lhe foram devolvidos, tendo declarado que foram devolvidos em Angola em kwanzas.
Confrontado com o escrito mencionado no ponto 26) da factualidade assente, confirmou a autoria da assinatura, mas não foi capaz de atestar a razão da elaboração de tal documento.
A testemunha mostrou uma memória seletiva recordando-se de alguns factos, como os montantes das transferências e, contudo, sem ideia de outros, como as datas das restituições, sendo que quando confrontada pelo Tribunal com essa circunstância afirmou “Falaram-me disso”.
Pelo exposto, o depoimento desta testemunha não foi valorado pelo Tribunal para a fixação da matéria assente.

Quanto à testemunha Vítor (...), declarou que conheceu a D. Rosa e o Sr. António quando se estabeleceu

em Angola, há cerca de 10 anos.

No que respeita ao contrato de mútuo junto aos autos declarou que o mesmo foi elaborado por um advogado e teve como objetivo assegurar um empréstimo que seria feito, pois que "em Angola, nos projetos que lá tinha, precisava de kwanzas e eles precisavam de euros aqui". Afiançou a mesma testemunha ser administrador da sociedade de direito angolano Loo(...), SA" e que a sua companheira é gerente da "Livre (...), Lda." da qual a testemunha é beneficiário efetivo.

A testemunha declarou também que a Recorrente pagou o montante na totalidade em Angola e que as sociedades "Loo(...), SA" e "Livre (...), Lda." contabilizaram o mútuo, as entregas assim como as restituições nas respetivas contabilidades. Contudo, notificado pelo Tribunal para juntar aos autos a prova da contabilização do mútuo e das restituições efetuadas pela Recorrente na sociedade da qual é administrador não o veio fazer.

Assim como o depoimento prestado em confronto com a prova documental junta aos autos, mostra-se pouco credível, pois o escrito junto aos autos e mencionado no ponto 21) dos factos provados, pretende atestar que a sociedade comercial "Loo(...), SA" recebeu da aqui Recorrente o montante de 1.000.000 USD, sendo que a testemunha declarou que tal seriam, na altura, cerca de € 800.000,00 – o que aliás vem relativamente confirmado pelo valor do dólar americano em março de 2016 referido no ponto 4) dos factos provados (1.000.000/1.1119 = 899.361,45) – para depois declarar que o mútuo se ficou pelos cerca de € 600.000,00 e que foi o que a Recorrente lhe entregou em Angola.

Ora, questiona-se este Tribunal: se o mútuo se ficou pelos € 627.838,00, porque razão a sociedade comercial "Loo(...), SA" emitiria um recibo de quitação do montante de 1.000.000 (€ 899.361,45)? Tanto mais que a mesma testemunha declarou que o contrato foi celebrado também para assegurar os movimentos contabilísticos na sociedade comercial "Loo(...), SA" e "Livre (...), Lda.".

Nesta medida o depoimento desta testemunha não foi valorado para a prova das restituições dos montantes alegadamente mutuados, pois nesta parte não se mostrou credível o depoimento prestado.

Por outro lado, a testemunha declarou que apenas assinou um contrato no montante de 1.000.000 USD e que não sabe da existência de outro, quando dos dois contratos consta a respetiva rubrica e assinatura, o que contribuiu para descredibilizar o depoimento prestado, que não foi valorado pelo Tribunal na fixação da matéria assente.

Quanto à testemunha António (...), declarou ser contabilista da "Sup(...) – Comércio, Serviços, e Exportação, Lda." e responsável pela entrega da modelo 3 de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares da Recorrente.

A testemunha prestou um depoimento credível tendo declarado que, em 2016 a tesouraria da "Sup(...) – Comércio, Serviços, e Exportação, Lda." era parca porque a

partir do 1º trimestre de 2015 começou a haver dificuldades em mandar divisas de Angola e que o aumento de capital foi só para dotar a empresa desses meios financeiros para a empresa trabalhar.

A testemunha afiançou ainda que "a empresa em Angola fatura cerca de três milhões, o dinheiro havia, não estava era em Portugal".

A mesma testemunha declarou que o dinheiro advindo da sociedade comercial "Livre (...), Lda." entrou todo na conta da Recorrente.
Ora, a testemunha, apesar de como se disse ter prestado um depoimento credível, não mostrou conhecimento direto dos contornos da celebração do contrato de mútuo em causa nos autos nem das alegadas restituições dos montantes, tal como nada declarou de
relevante quanto às transferências efetuadas por João (…) ou Z(…).

Por fim a testemunha José (...), disse viver em união de facto com a Recorrente e declarou que "a partir de 2015 o banco central angolano não tinha divisas para exportações e por isso temos empresas lá com 400 trabalhadores e falamos com amigos conhecidos para tentarmos trazer divisas de Angola e aí surgem os empréstimos dos 15.000".
Mais declarou quanto ao alegado pagamento das transferências efetuadas por J. G.: "O João (…) foi a longo prazo, ele é amigo de longa data, por duas ou três parcelas uma parte em kwanzas e outra parte em dólares ou euros, não sei …"
Quanto à transferência de Z(…), a testemunha declarou uma versão diferente dos factos alegados em sede de petição inicial, afirmando que Z(…) era familiar do seu trabalhador, de nome Igor que pretendia comprar um barco, para se divertir em Angola e que assim lhe entregou Kwanzas em Angola e o familiar pagou cá em euros, quando em sede de petição inicial alegou a Recorrente que esta operação consubstanciou uma operação de cambio de compra de moeda (euros em Angola) com entrega em Angola pela Recorrente, em kwanzas, e devolvidos em Portugal em euros pelo referido Z(…) (ponto 36 da petição inicial). Ora, esta versão dos factos veio ainda descredibilizar a prova documental junta aos autos quanto a esta transferência na medida em que no escrito junto consta "Agradeço a entrega do seu cheque a meu favor no valor de 3.250.000kz ao meu funcionário Justino (...)".

Relativamente ao contrato de mútuo a testemunha declarou que o mesmo foi elaborado para o banco e para evitar problemas futuros.
A mesma testemunha afiançou ainda que a sociedade comercial "Sup(...) – Comércio, Serviços, e Exportação, Lda." "existe em Portugal exclusivamente para carregar mercadorias para as nossas sociedades angolanas porque os fornecedores deram-nos
créditos… era para pagar mercadorias para financiar a sociedade angolana com matérias primas e peças de substituição para a fábrica".
E explicitou que em virtude da dificuldade de trazer divisa de Angola recorreram ao Vítor (…) que lhes emprestou aquele dinheiro, pois tinha uma dívida de gratidão para
com a testemunha e este necessitava do dinheiro para pagar aos fornecedores da sociedade comercial "Sup(...) – Comércio, Serviços, e Exportação, Lda.", que cortaram ou ameaçavam cortar os fornecimentos por atrasos nos pagamentos.
Quanto ao pagamento do mútuo a testemunha declarou que pagou parcelarmente em kwanzas, mas sempre por bancos, ou por transferência ou por depósitos e que teria esses documentos, contudo, os mesmos não chegaram aos presentes autos, pelo que este depoimento não foi valorado pelo Tribunal para

dar como provada a restituição dos montantes alegadamente mutuados, pois vivendo em união de facto com a Recorrente e
estando na posse dos documentos comprovativos das alegadas restituições ou tendo acesso às mesmas, não é credível que não as viesse juntar a estes autos, uma vez que determinariam a prova de um facto essencial alegado em sede de petição inicial.

*

Os factos elencados na factualidade assente resultaram assim da análise crítica de
toda a prova produzida nos autos, designadamente das informações oficiais, documentos constantes dos autos e do processo administrativo apenso, não impugnados, conforme remissão feita a propósito de cada número do probatório, sendo indicado expressamente em cada número o(s) documento(s) que contribuíram para a extração de tal facto, através da indicação das folhas do processo físico ou do processo administrativo em que o mesmo se encontra.
A valoração dos documentos atendeu ao seu valor probatório, ao seu teor e aos factos que os mesmos comprovam, em si mesmos ou em conjugação com os demais, sendo de salientar que as informações oficiais, fazem fé, quando devidamente fundamentadas, como sucede nos presentes autos (cfr. artigos 76º, n.º 1 da Lei Geral Tributária e 115º, n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário).

*

Por seu turno os factos não provados resultaram da ausência de prova dos mesmos, nos termos que se passam a expor:
A alínea **A, B e C dos factos não provados** resultaram da absoluta ausência de prova dos mesmos, na medida em que, como supra já se deixou dito, a testemunha Vítor (...) afiançou ser administrador da sociedade de direito angolano Loo(...), SA" e que a sua companheira é gerente da "Livre (...), Lda." da qual a testemunha é beneficiário efetivo, tendo declarado que as sociedades "Loo(...), SA" e "Livre (...), Lda." contabilizaram o mútuo, as entregas e as restituições nas respectivas contabilidades. Contudo, notificado pelo Tribunal para juntar aos autos a prova da contabilização do mútuo e das restituições efetuadas pela Recorrente na sociedade da qual é administrador não o veio fazer.
Nesta medida o depoimento desta testemunha não foi valorado para a prova das restituições dos montantes alegadamente mutuados, pois nesta parte não se mostrou credível o depoimento prestado.
Mais, a prova documental junta aos autos em conjugação com o depoimento da testemunha Vítor (...), mostra-se inconsistente, na medida em que o escrito junto aos autos e mencionado no ponto 21) dos factos provados, pretende atestar que a sociedade comercial "Loo(...), SA" recebeu da aqui Recorrente o montante de 1.000.000 USD, sendo que a testemunha declarou que tal seriam, na altura, cerca de € 800.000,00 – o que aliás vem relativamente confirmado pelo valor do dólar americano em março de 2016 referido no ponto 4) dos factos provados (1.000.000/1.1119 = 899.361,45) – para depois declarar que o mútuo se ficou pelos cerca de € 600.000,00 e que foi o que a Recorrente lhe entregou em Angola.

Ora, questiona-se este Tribunal – se o mútuo se ficou pelos € 627.838,00, porque razão a sociedade comercial "Loo(...), SA" emitiria um recibo de quitação do montante de 1.000.000 (€ 899.361,45)? Tanto mais que a mesma testemunha declarou que o contrato foi reduzido a escrito também para assegurar os movimentos contabilísticos na sociedade comercial "Loo(...), SA" e "Livre (...), Lda." e que nada foi exigido a título de juros, apesar de previstos no contrato.

Por outro lado, ainda, também a testemunha José (...), quanto ao pagamento do mútuo, declarou que pagou parcelarmente em kwanzas, mas sempre por bancos, ou por transferência ou por depósitos e que teria esses documentos; contudo, os

mesmos não chegaram aos presentes autos, pelo que este depoimento não foi valorado pelo Tribunal para dar como provada a restituição dos montantes alegadamente mutuados, pois sendo unido de facto à Recorrente e estando na posse dos documentos comprovativos das alegadas restituições ou tendo acesso às mesmas não é credível que não as viesse juntar a estes autos pois que determinariam a prova de um facto essencial alegado em sede de petição inicial.

Assim, não pode o documento junto servir para prova do alegado, assim como não presta este efeito a prova testemunhal produzida.

Quanto à **alínea D** dos factos não provados a mesma resultou da incoerência e da falta de credibilidade do depoimento prestado pela testemunha João (...) nos termos que supra se expôs, sendo que o documento junto aos autos e mencionado no ponto 26) dos factos provados não se revela prova bastante do alegado, uma vez que a própria testemunha não foi capaz de explicar a substância do mesmo, tendo declarado que redigiu o documento porque assim lhe foi pedido.

Por fim, o facto não provado ínsito na **alínea E** resultou da incoerência entre o documento junto aos autos, mencionado no ponto 27) dos factos provados e o depoimento da testemunha José (...), que declarou, no que a esta matéria respeita e como supra já se deixou dito, que Z(...) era familiar do seu trabalhador, de nome Igor que pretendia comprar um barco, para se divertir em Angola e que assim lhe entregou Kwanzas em Angola e o familiar pagou cá em euros. Ora, esta versão dos factos veio ainda descredibilizar a prova documental junta aos autos quanto a esta transferência na medida em que no escrito junto consta "Agradeço a entrega do seu cheque a meu favor no valor de 3.250.000kz ao meu funcionário J. S.".

B.DE DIREITO

Como já acima referimos, aprecia-se a sentença do TAF de Leiria que negou provimento ao recurso judicial interposto por Rosa (...), mantendo o despacho do Director de Finanças de Santarém que, com recurso a métodos indirectos, fixou para o ano de 2016, o rendimento tributável de 676.238,00 euros, em virtude da falta de justificação para o acréscimo patrimonial, superior a 100.000,00 euros face aos rendimentos declarados pelo sujeito passivo no período temporal em causa, com fundamento na alínea f) do nº1 do artigo 87º e nº 5 do artigo 89º-A, da LGT.

A Recorrente não se conforma com esta decisão, sustentando erro de julgamento, de facto e de direito, por violação do disposto na alínea f), do nº 1, do artigo 87º da LGT, não se mostrando reunidos os pressupostos de que depende a aplicação daquela norma, quer por se tratar de sujeito passivo não residente, quer por

ter logrado demonstrar que os pretensos incrementos patrimoniais injustificados que a AT pretende tributar consubstanciam recursos obtidos através de um contrato de mútuo.

Vejamos o que se nos oferece dizer sobre o tema.

Sobre os procedimentos de avaliação, dispõe o artigo 81.º da LGT, preceituando o respectivo nº 1 que "A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei."

Já quanto à avaliação indirecta, estabelece o artigo 87.º da LGT os casos em que a mesma pode ter lugar, sabido que a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.

Naquilo que para aqui importa, dispõe a alínea f) do nº.1 do artigo 87.º da LGT que a avaliação indirecta pode efectuar-se em caso de acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000,00, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Ainda com relevância para o que estamos a apreciar, importa ter em consideração o disposto no artigo 89.º-A da LGT que, sob a epígrafe **"Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados",** dispõe o seguinte:

«1 - Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

(…)

3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efetuada.

(…)

5 - Para efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º:

a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não

existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;

(…)

11 - A avaliação indireta no caso da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identif(...) e justif(...) a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respetivos períodos.»

Como bem se refere no ac. deste TCA, de 29/04/21, proferido no processo nº 169/20.8BEFUN, "É pressuposto para a realização da avaliação indirecta, além do valor superior a € 100.000,00 que não tenha sido entregue a declaração no período do imposto, ou, tendo sido entregue, esta não contenha rendimentos suficientes para justificar o acréscimo patrimonial.

Em suma, o recurso a este método de avaliação da matéria colectável constitui um dever da Administração Tributária, e não uma mera faculdade, assim se assegurando os fins de int(...) público que lhe estão cometidos e que não haja fraude fiscal, perdendo o sujeito passivo, nestes casos, o benefício de presunção da veracidade de que gozam as suas declarações de rendimento.

Nas manifestações de fortuna, cabe à Administração Tributária o ónus da prova de demonstrar, por um lado, que a declaração não espelha a verdadeira situação tributária do contribuinte, e, por outro lado, que não é possível aceder à verdade fiscal do contribuinte pelo método de avaliação directa, considerando-se cumprindo esse ónus probatório, nos casos referidos na alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º da LGT com a mera demonstração da existência do facto que a lei qualifica como "manifestação de fortuna".

Isto é, qualquer diferença para menos entre os rendimentos declarados pelo contribuinte e o valor do acréscimo patrimonial ou despesa efectuada naquele período de imposto, desde que o acréscimo patrimonial ou esta despesa efectuada ultrapassem o valor de € 100.00,00.

Mostrado esse facto pela Administração Tributária há, em termos práticos, uma inversão do ónus da prova estabelecido no n.º 3, do artigo 74.º da LGT, imputando-se ao contribuinte a necessidade de provar a inexistência dos pressupostos de aplicação da avaliação indirecta.

Assim, cumprido o ónus probatório da Administração Tributária, por força do preceituado no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT é sobre o sujeito passivo que recai o ónus de demonstrar a falta de aderência à realidade dos pressupostos de facto invocados como fundamento da fixação do rendimento tributável de que foi alvo, por aplicação da avaliação indirecta" **(fim de cit.)**.

No culminar desta avaliação indirecta, o rendimento que venha a ser eventualmente apurado será enquadrável na categoria G do IRS (incrementos patrimoniais), como decorre do artigo 9º, n.º 1, alínea d), do Código do IRS.

Foquemos, então, a nossa atenção no caso concreto e nas razões do inconformismo da Recorrente com o julgado, expressado nas doutas alegações e conclusões do recurso.

No artigo 71.º da douta P.I., a recorrente alegava que: «Acresce que todos os direitos ou situações jurídicas conexos com as operações relatadas – constantes dos docs. 14 e 15 e docs. 10 e 11 - , se situam em Angola, razão pela qual estão excluídas da tributação, em sede de IRS, da recorrente, não residente em Portugal, em conformidade com o estatuído no art.º 18.º, n.º 1 alínea n), do CIRS».

Este tema foi tratado na sentença do modo como se transcreve:

«V – Da alegada incompetência territorial para a tributação dos rendimentos da Recorrente:

Quanto a este fundamento a Recorrente alega que, sendo residente em Angola os seus rendimentos são aí tributados e não em Portugal.

Nos presentes autos não vem controvertida a residência em Angola por parte da Recorrente e consequentemente o seu estatuto de não residente.

Ora, no que respeita à tributação de não residentes em território português, dispõe o n.º 1 do artigo 13º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ficarem "sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos", acrescentando o n.º 2 do artigo 15º do mesmo diploma legal que, quanto aos não residentes, aquele imposto "incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português".

Decorre assim das normas de incidência subjetiva, que são sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares as pessoas singulares residentes em território português e os não residentes que aqui obtenham rendimentos, sendo os residentes tributados pela totalidade dos rendimentos - incluindo os obtidos fora do território português-, ao passo que os não residentes são tributados, exclusivamente, pelos rendimentos obtidos em território português.

A alínea n) do n.º 1.º, do artigo 18º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, consideram-se obtidos em território português: "Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando neles se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento".

Face a este quadro legal, a Recorrente sempre estaria sujeito ao pagamento de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, por aqui ter obtido os incrementos

patrimoniais, através dos depósitos de cheques e transferências efetuadas na sua conta bancária em Portugal.

Acresce ainda que, no âmbito da determinação da incidência real do Imposto sobre
o Rendimento das Pessoas Singulares, o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares preceitua, segundo o previsto no artigo 9º, n.º 1, alínea d), e n.º 3, que constituem rendimentos da categoria G, desde não considerados rendimentos de outra categorias, os "Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º e 89.º-A da lei geral tributária." e os incrementos patrimoniais a que se refere o n.º 5 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária.
Pelo exposto, tendo a Recorrente obtido rendimentos em território português são os mesmos sujeitos a tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.».

Nas alegações de recurso, a recorrente insiste no tema – sujeito passivo não residente – tendo deixado expressado no ponto X das doutas conclusões o que por razões de economia damos agora por reproduzido.

Embora o juiz só se possa valer dos factos articulados pelas partes, não está sujeito às alegações das partes no tocante à indagação, interpretação e aplicação das regras de direito – art.º 5.º, n.º 3, do CPC.

Assim, tendo em conta que a recorrente insiste na sua condição de sujeito passivo não residente, embora para sustentar a não sujeição a tributação em IRS, como incrementos patrimoniais, do rendimento que veio a ser fixado pela AT, a verdade é que o rendimento fixado por avaliação indirecta assenta na pressuposta aplicabilidade da norma da alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT, a sujeitos passivos não residentes, questão que passaremos a apreciar de imediato na medida em que uma resposta negativa torna inútil entrar na discussão de saber se a recorrente se desincumbiu do ónus que sobre si recaía, isto é, o de comprovar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada (art.º 89.º-A, n.º 3, da LGT), discussão para o que tão-só releva a apreciação dos erros de julgamento de facto apontados à sentença.

No direito tributário português é o princípio da universalidade que governa a tributação das pessoas singulares e das pessoas colectivas. Encontra-se, entre nós, consagrado, quanto às pessoas singulares, no n.º 1 do art.º 2.º do CIRS, segundo o qual, "Os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos"; e, ainda no art.º 15.º, n.º 1 do mesmo Código, segundo o qual, "Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território" (sublinhados nossos).

Importa observar que, de harmonia com a lógica do princípio da universalidade, torna-se irrelevante o local onde se encontra a fonte da produção ou do pagamento da renda. Assim, o facto de a fonte da produção ou pagamento, se localizar no estrangeiro (por exemplo, por aí terem sido desenvolvidas actividades, por se encontrar situado o capital ou por residir o devedor dos rendimentos) não impede a tributação em Portugal dos respectivos rendimentos, uma vez que o elemento conexão relevante é apenas a residência

ou domicílio do contribuinte – vd. Alberto Xavier, **"Direito Tributário Internacional",** Almedina 2.ª ed. Actualizada, a págs.489.

As pessoas não residentes em Portugal, sejam singulares ou colectivas, apenas são tributáveis em Portugal pelos rendimentos que aqui sejam obtidos, isto é, por rendimentos imputáveis a fontes nacionais, dispondo o art.º 15.º, n.º 2, do CIRS que "Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português", que o art.º 18.º do Código depois concretiza.

Pois bem, se a pessoa não residente não obtém qualquer rendimento em território português, isto é, de fonte nacional, nenhuma declaração de rendimento tem de apresentar; se obtém algum dos rendimentos previstos no art.º 18.º, é unicamente esse rendimento de fonte nacional que tem de declarar, nenhuma obrigação declarativa recaindo, em princípio, sobre rendimentos obtidos fora de Portugal.

Já não é assim com os sujeitos passivos residentes, pois esses têm de declarar a globalidade dos rendimentos independentemente de serem imputáveis a fontes nacionais ou obtidos fora do território nacional, estatuindo o art.º 57.º, n.º1 do CIRS que "Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária (…)".

Os pressupostos que despoletam o mecanismo da avaliação indirecta com fundamento na alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT assentam fundamentalmente na omissão declarativa ou no desfasamento acentuado, para baixo, entre a declaração de rendimentos apresentada e a constatação, na esfera do sujeito passivo, de acréscimos de património ou despesa efectuada de valor superior a 100.000 euros, situações obviamente geradoras de desconfiança por parte do Fisco quanto à real capacidade contributiva do sujeito passivo e indiciadoras de evasão fiscal.

Mas se a asserção de que a excessiva desproporção entre a declaração de rendimentos e o acréscimo de património ou despesa efectuada indicia claramente uma situação de evasão fiscal, que o legislador se propôs combater (também) com recurso a avaliação indirecta, é legítima tratando-se de sujeitos passivos residentes, já o mesmo não vale tratando-se de sujeitos passivos não residentes pois estes podem ter (e provavelmente terão) fontes de rendimento fora do território nacional que não têm de ser declaradas ao Fisco e, obviamente, podem estar na origem do acréscimo de património manifestado em território português.

De resto, se bem interpretamos o art.º 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, é pressuposto da norma a omissão declarativa ou a divergência acentuada entre os rendimentos declarados e o património adquirido ou despesa efectuada, de valor superior a 100.000 euros.

Pois bem, para haver omissão declarativa tem de haver obrigação de declarar. E a verdade é que sobre pessoas não residentes que não tenham rendimentos obtidos em território português não recai qualquer obrigação declarativa que se possa dizer em falta. E, nestes casos, não vemos como poderia a AT recorrer à avaliação indirecta prevista no apelado art.º 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT.

Se, porventura, se dá o caso de o sujeito passivo não residente aqui ter um rendimento obtido por via de uma eventual herança, de longe insignificante face à globalidade dos rendimentos obtidos de fonte externa (como tal, não sujeitos a declaração), não faz sentido que a AT, diferentemente, já se possa prevalecer legitimamente do recurso à avaliação indirecta do art.º 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT, em caso de património adquirido ou de consumo de valor superior a 100.000 euros, usando como bitola divergente aquele insignificante rendimento de fonte nacional.

E é justamente esta a situação relatada. A AT constatou pela certidão de registo comercial relativa à matrícula da sociedade "SUP(...) – Comércio, Serviços e Exportação, Lda." que a recorrente subscreveu um aumento de capital, em numerário, em 18/04/2016, no valor de 300.000 euros (este o património adquirido ou o consumo efectuado superior a 100.000 euros). E constatou rendimentos brutos declarados como obtidos em Portugal no mesmo ano de 15.400 euros (e iguais ou inferiores nos anos precedentes) e logo concluiu que os mesmos se mostram claramente insuficientes para fazer face ao aumento de capital subscrito. Por acesso às contas bancárias da recorrente (cf. art.º 63.º-B, n.º 1 alínea b), da LGT) a AT constatou depósitos efectuados em 2016 que totalizavam o montante de 627.838 euros, cuja origem a recorrente justificou com negócios em Angola, que a AT se pôs a escrutinar, para concluir no termo da instrução, que a recorrente não tinha feito prova convincente do negócio alegadamente na origem dos movimentos a crédito constatados na sua conta bancária, conclusão que a sentença recorrida viria a corroborar.

Ora, do ponto de vista estritamente fiscal, não vemos que um sujeito passivo não residente possa ser chamado, nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT a justificar a fonte do património adquirido ou despesa efectuada de valor superior a 100.000 euros, pela elementar razão de que a AT não tem vocação para lhe tributar rendimentos de fonte externa, sendo que na interpretação restritiva que fazemos a divergência pressuposta na norma é entre a globalidade dos rendimentos (de fonte interna e externa – world-wide-income) sujeitos a declaração e o património adquirido ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100.000 euros.

Não havendo obrigação declarativa de não residentes relativamente a rendimentos obtidos no exterior falecem os pressupostos de aplicabilidade da norma, a nosso ver, limitada a situações de tributabilidade ilimitada, que ocorre relativamente a sujeitos passivos residentes em território português, como consagrado no art.º 15.º, n.º 1 do CIRS.
Concluindo, a AT ao recorrer no caso da recorrente, pessoa não residente, à avaliação indirecta nos termos da alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT para fixar o seu rendimento tributável incorreu em violação de lei

por erro nos pressupostos, o que determina a invalidade do acto de fixação do rendimento tributável.

Consequentemente, incorreu em erro de julgamento a sentença que validou aquele acto de fixação dos rendimentos.

Afastamo-nos, pelas razões expostas e com o devido respeito, do decidido no ac. do STA, de 07/11/2019, tirado no proc.º 02083/18.8BELRS, que a recorrida cita em abono da sua posição.
*

O valor atribuído ao processo é de **660.838,00 Euros.**

Dispõe o n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento das Custas Processuais que «[n]as causas de valor superior a (euro) 275.000, o remanescente da taxa de justiça é considerado na conta a final, salvo se a especificidade da situação o justificar e o juiz de forma fundamentada, atendendo designadamente à complexidade da causa e à conduta processual das partes, dispensar o pagamento.».

Trata-se, portanto, de uma dispensa excepcional que, à semelhança do que ocorre com o agravamento previsto no n.º 7 do artigo 7.º do mesmo Regulamento, depende de concreta e casuística avaliação pelo juiz e deve ter lugar aquando da fixação das custas ou, no caso de aí ser omitida, mediante requerimento de reforma da decisão — cf., neste sentido, o acórdão do Pleno da Secção do CT do STA, de 15/10/2014, exarado no proc. n.º 01435/12.

Ora, constata-se por um lado, que as questões decididas se apresentaram trabalhosas e de alguma complexidade mas que, por outro lado, a sua apreciação reclamou uma tramitação processual simples, potenciada pela adequada conduta processual das partes destacando-se a apresentação de peças sintéticas e concisas.

Assim, considerando a concreta e casuística avaliação, assente nos supra apontados pressupostos que, no caso, se têm por verificados, entende-se estar justificada a dispensa do remanescente da taxa de justiça devida no recurso, ao abrigo do disposto no n.º 7 do artigo 6.º do Regulamento, o que se determinará na parte dispositiva do acórdão.

IV. DECISÃO

Por todo o exposto, acordam em conferência os juízes da 2.ª Subsecção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Sul em:
(i) **Conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar procedente o recurso judicial;**
(ii) **Conceder às partes dispensa total de pagamento do remanescente da taxa de justiça.**

Condena-se a Recorrida em custas, com dispensa total de pagamento do remanescente de taxa de justiça.

Lisboa, 13 de Janeiro de 2022

_____

Vital Lopes

_____

Luísa Soares

_____

Tânia Meireles da Cunha (Vencida nos termos da declaração que junto)

Declaração de voto

Voto vencida, uma vez que, a meu ver, na situação em causa era possível à administração tributária (AT) lançar mão do expediente consagrado no art.º 87.º, n.º 1, al. f), da LGT.

Com efeito, entendo que a qualidade de não residente do sujeito passivo não impede, per se, o recurso a tal forma de avaliação indireta.

A este propósito, chama-se à colação o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11.07.2019 (Relator: Conselheiro Francisco Rothes), no processo n.º 02083/18.8BELRS, citado pelo Tribunal a quo. Refere-se no mencionado aresto:

"A defesa do ora Recorrente assenta na circunstância de que é não residente e, por isso, lhe não é aplicável o disposto na alínea f) do n.º 1 do art. 87.º da LGT, pois, não podendo ser tributado no nosso País senão pelos rendimentos aqui obtidos, atento o disposto no n.º 2 do art. 15.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), também o não pode ser com recurso a avaliação indirecta.

Salvo o devido respeito, não é assim. O que diz o art. 15.º, n.º 2, do CIRS, é: «2- Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português»; isto depois de no n.º 1 do mesmo artigo afirmar: «1- Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território».
Ou seja, do citado artigo resulta que mesmo os não residentes serão tributados em IRS pelos rendimentos obtidos no território nacional. Obviamente, esses rendimentos poderão ser tributados quer por métodos directos quer por métodos indirectos, sem prejuízo de a avaliação indirecta ser subsidiária relativamente à avaliação directa (cfr. arts. 81.º, n.º 1, e 85.º, n.º 2, da LGT); ponto é que se verifiquem os requisitos para

um ou outro método de tributação, não podendo a priori excluir-se qualquer dos métodos de avaliação da matéria tributável. E se assim é para os residentes, também o é para os não residentes, ainda que apenas relativamente aos rendimentos obtidos em território português. Ou seja, os não residentes podem ser tributados por rendimentos sujeitos a qualquer uma das categorias consagradas no CIRS, desde que os mesmos se considerem obtidos em Portugal, conexionando-se os rendimentos pagos a não residentes com o território português (cfr. art. 18.º do CIRS). Não podem, pois, excluir-se os rendimentos fixados por avaliação indirecta ao abrigo do art. 87.º, n.º 1, alínea f), da LGT, os quais se integrarão na categoria G, por força do disposto na alínea a) do n.º 5 do art. 89.º-A da LGT

Não será, pois, a mera qualidade de não residente a excluir liminarmente a possibilidade de tributação com recurso a métodos indirectos" (sublinhados nossos).

Aderimos a este entendimento, o que implica que não se possa considerar, apenas pelo facto de o sujeito passivo ser não residente, que não é possível o recurso à tributação por métodos indiretos ao abrigo do art.º 87.º, n.º 1, al. f), da LGT, pressuposto de que se parte no acórdão.

Por outro lado, no caso em concreto, face aos elementos apurados pela AT, estavam reunidos os pressupostos para o recurso a tal expediente.

Para sustentar esta posição, são de salientar dois aspetos distintos.

O primeiro tem a ver com os rendimentos obtidos em território português. Estando nós perante um sujeito passivo não residente, temos como claro que têm de ser tributados em Portugal os rendimentos aqui obtidos (sem prejuízo de se lançar mão dos instrumentos convencionais tendentes à eliminação ou à atenuação da dupla tributação jurídica de rendimentos).

Assim, se a AT, na sua atuação, obtém elementos no sentido de que existiram fluxos financeiros que tiveram como destino contas bancárias da Recorrente, domiciliadas em Portugal e com origem, pelo menos direta, também em Portugal, não tendo sido declarados rendimentos no nosso país desses montantes (quer tenha sido apresentada declaração de rendimentos em Portugal, quer não tenha sido, de todo, apresentada tal declaração), a mesma pode lançar mão do disposto na al. f) do n.º 1 art.º 87.º da LGT.

Com efeito, nestes casos, prima facie, sendo depositados valores de mais de seis centenas de milhar de euros, em contas bancárias da Recorrente domiciliadas em Portugal, e tendo esta declarado, em Portugal, rendimentos obtidos na ordem dos 15.400,00 Eur., é sustentada a conclusão de que terão sido auferidos rendimentos em Portugal que não foram declarados.

Não está aqui em causa a ingerência de Portugal nas competências tributárias de um país terceiro, uma vez que os elementos coligidos permitem indiciar que foram obtidos rendimentos não declarados em

Portugal, passíveis de tributação, atento o princípio da territorialidade.

Como tal, não é pelo facto de o sujeito passivo não residente não ser aqui tributado pelo seu rendimento mundial que se impede o recurso a tal forma indireta de determinação da matéria tributável.

A relevância das questões associadas ao rendimento mundial, em nosso entender, colocam-se, neste caso, num segundo momento, porquanto, face à existência de um acréscimo patrimonial não justificado em Portugal, pode o sujeito passivo, no âmbito, desde logo, do procedimento tributário despoletado, demonstrar a origem desse acréscimo patrimonial, que poderá encontrar resposta, justamente, nos rendimentos obtidos no país onde é residente fiscal. Daí que seja controvertida, justamente, a fonte externa daqueles valores, quando, em termos imediatos, a sua fonte é interna.

Admitimos que, em termos práticos, serão de mais difícil aferição as situações relacionadas com o consumo. No entanto, não é esse o caso dos autos, onde o que está em causa é a existência de diversos depósitos e transferências, em/para contas bancárias da Recorrente, indiciando, sim, a existência de um acréscimo patrimonial não justificado (e não declarado) em Portugal.

Como tal, consideraria que, neste caso, a AT podia ter lançado mão do expediente já referido e conheceria das demais questões suscitadas pela Recorrente.

Lisboa, 13.01.2022

(Tânia Meireles da Cunha)

Fonte: http://www.dgsi.pt