

COLEÇÃO FORMAÇÃO CONTÍNUA

IRC, AVALIAÇÃO INDIRECTA DA MATÉRIA COLETÁVEL E RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA

2016

JURISDIÇÃO ADMINISTRATIVA E FISCAL

JUNHO 2017



CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Diretor do CEJ

João Manuel da Silva Miguel, Juiz Conselheiro

Diretores Adjuntos

Paulo Alexandre Pereira Guerra, Juiz Desembargador

Luís Manuel Cunha Silva Pereira, Procurador-Geral Adjunto

Coordenador do Departamento da Formação

Edgar Taborda Lopes, Juiz Desembargador

Coordenadora do Departamento de Relações Internacionais


Helena Leitão, Procuradora da República

Grafismo

Ana Caçapo - CEJ

Capa

Edifício do CEJ e elétrico n.º 28



As acções de formação do Centro de Estudos Judiciários não se esgotam em si mesmas e, daí, o sempre reforçado objectivo de publicação de todas as intervenções ocorridas no seu âmbito.

Nos "Temas de Direito Tributário" que tiveram lugar a 1, 8, 15 e 22 de Abril de 2016, pela sua variedade e qualidade, houve lugar a várias comunicações que permitem a sua autonomização em e-book.

"IRC, avaliação indireta da matéria coletável e responsabilidade subsidiária - 2016" reúne os textos e vídeos das intervenções que respeitam a esta relevante matéria, não apenas no dia-a-dia dos Tribunais, das Faculdades, mas também da sociedade no seu todo.

A utilidade deste e-book será agora demonstrada com a sua leitura e utilização por juízes, magistrados do Ministério Público, advogados e por toda a Comunidade Jurídica.

(ETL)

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

Ficha Técnica

Nome:

IRC, avaliação indireta da matéria coletável e responsabilidade subsidiária - 2016

Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Ana Celeste Carvalho (Juíza Desembargadora, Docente do CEJ e Coordenadora da Jurisdição)

Sofia David (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Cristina Flora (Juíza Desembargadora e Docente do CEJ)

Margarida Reis (Juíza de Direito e Docente do CEJ)

Coleção:

Formação Contínua

Plano de Formação 2015/2016:

Temas de Direito Tributário – 1, 8, 15 e 22 de abril de 2016 (programa)

Conceção e organização:

Margarida Reis

Intervenientes:

Cristina Mota Lopes (Inspetora Tributária, Direção de Finanças de Coimbra)

João Menezes Leitão (Advogado)

João Pedro Martins dos Santos (Economista, Diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros)

Luís Sotto-Mayor Felgueiras (Procurador da República, Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga)

Margarida Reis (Juíza de Direito, Docente do CEJ)

Maria Celeste Oliveira, Juíza de Direito (Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto)

Paula Alexandra Afonso Rocha (Inspetora Tributária, Direção de Finanças de Lisboa)

Tomás Cantista Tavares (Professor Convidado da Universidade Católica Portuguesa)

Revisão final:

Edgar Taborda Lopes – Juiz Desembargador, Coordenador do Departamento da Formação do CEJ

Ana Caçapo – Departamento da Formação do CEJ

Notas:

Para a visualização correta dos e-books recomenda-se o seu descarregamento e a utilização do programa Adobe Acrobat Reader.

Foi respeitada a opção dos autores na utilização ou não do novo Acordo Ortográfico.

Os conteúdos e textos constantes desta obra, bem como as opiniões pessoais aqui expressas, são da exclusiva responsabilidade dos seus Autores não vinculando nem necessariamente correspondendo à posição do Centro de Estudos Judiciários relativamente às temáticas abordadas.

A reprodução total ou parcial dos seus conteúdos e textos está autorizada sempre que seja devidamente citada a respetiva origem.

Forma de citação de um livro eletrónico (NP405-4):

AUTOR(ES) – **Título** [Em linha]. a ed. Edição. Local de edição: Editor, ano de edição.
[Consult. Data de consulta]. Disponível na internet:<URL:>. ISBN.

Exemplo:

Direito Bancário [Em linha]. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários, 2015.

[Consult. 12 mar. 2015].

Disponível na

internet:<URL:http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Direito_Bancario.pdf.

ISBN 978-972-9122-98-9.

Registo das revisões efetuadas ao e-book

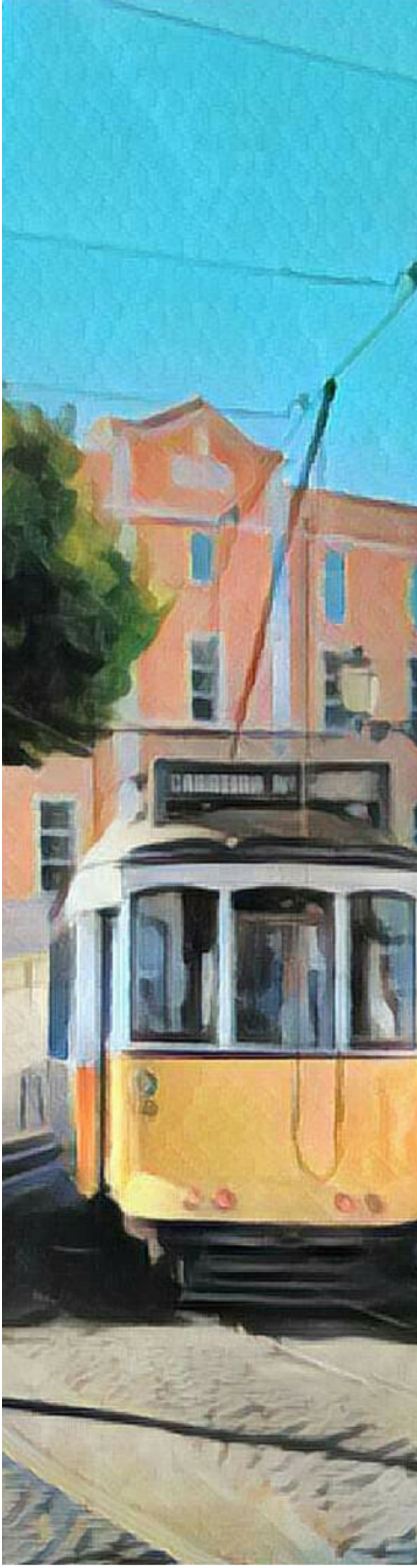
Identificação da versão	Data de atualização
1.ª edição – 14/06/2017	

IRC, avaliação indireta da matéria coletável e responsabilidade subsidiária 2016

Índice

1. A avaliação indireta da matéria coletável Paula Alexandra Afonso Rocha	9
2. O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável Cristina Mota Lopes	33
3. Os gastos em sede de IRC João Pedro Martins dos Santos	69
4. Implicações fiscais do justo valor Tomás Cantista Tavares	95
5. A responsabilidade tributária subsidiária João Menezes Leitão	109

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS



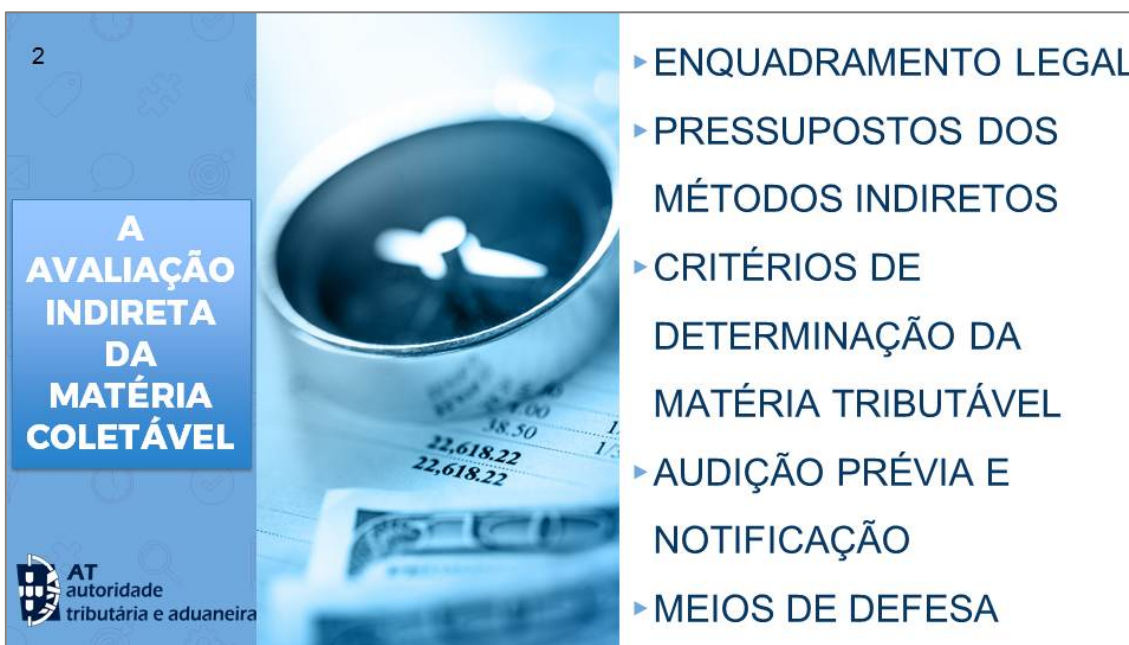
1.
**A avaliação
indireta da
matéria coletável**

Paula Alexandra
Afonso Rocha

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A AVALIAÇÃO INDIRETA DA MATÉRIA COLETÁVEL

Paula Alexandra Afonso Rocha*

Apresentação em *Power Point*

* Inspetora Tributária, Direção de Finanças de Lisboa.

3

ENQUADRAMENTO LEGAL

AT
autoridade
tributária e aduaneira

4

**ENQUADRAMENTO
LEGAL**

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas
Esta presunção não se verifica se:
As declarações, contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real.

n.º 2 Artigo 75.º LGT

**DETERMINAÇÃO A PARTIR
DE
INDÍCIOS
PRESUNÇÕES**
N.º 2 do Artigo 83.º LGT

**SUBSIDIÁRIA
da avaliação direta**
Artigo 85.º LGT

PRESSUPOSTOS
Artigo 57.º CIRC
Artigos 87.º a 89.º LGT

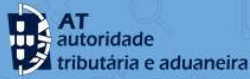
5

ENQUADRAMENTO LEGAL

ONÚS DA PROVA
n.º 3 do Artigo 74.º LGT Artigo 100.º CPPT

Autoridade Tributária
Provar :
▶ a verificação dos pressupostos da sua aplicação,
▶ a Existência e a Quantificação do facto tributário.

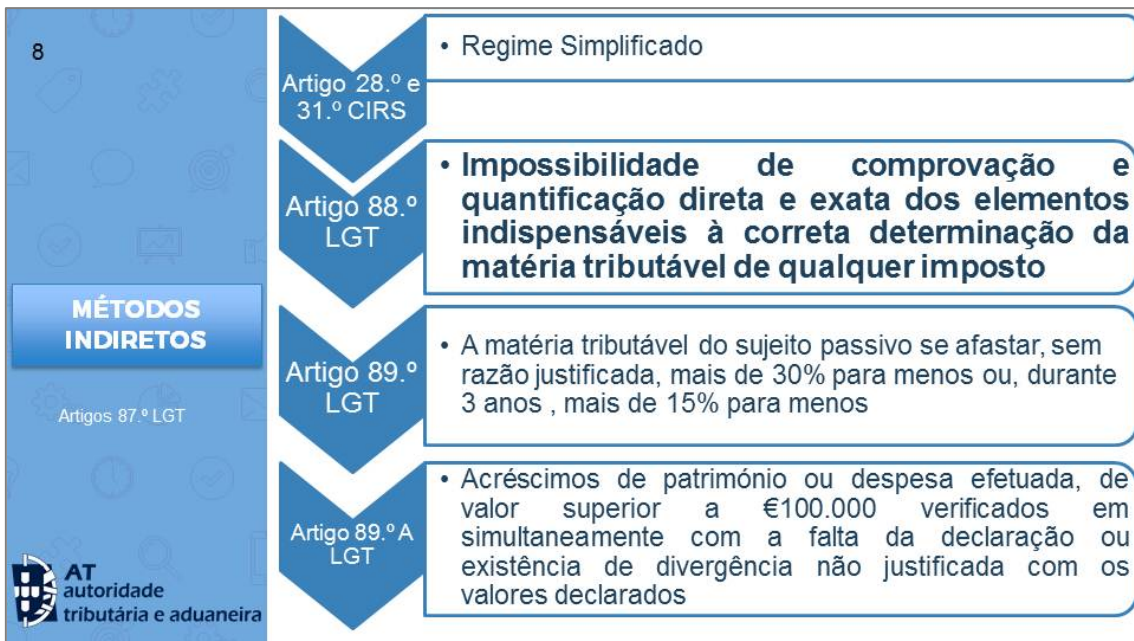
Contribuinte
Demonstrar que:
▶ houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.



6

PRESSUPOSTOS DOS MÉTODOS INDIRETOS





9

IMPOSSIBILIDADE E DE DETERMINAÇÃO DIRETA E EXATA DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL
Artigo 57.º do CIRG

ARTIGO 88.º LGT

AT
autoridade
tributária e aduaneira

A impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indiretos resulta das seguintes anomalias e incorreções:

- INEXISTÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DE: Elementos de Contabilidade ou declaração
- FALTA OU ATRASO DE: Escrituração dos livros e registos
- RECUSA DE EXIBIÇÃO da Contabilidade e demais Documentos
- EXISTÊNCIA DE DIVERSAS CONTABILIDADES
- MANIFESTA DISCREPÂNCIA entre o valor declarado e o valor de mercado dos bens

10

CRITÉRIOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

AT
autoridade
tributária e aduaneira

11

CRITÉRIOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

Artigo 59.º do CIRC

Artigo 90.º da LGT

AT
autoridade
tributária e aduaneira

Em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável, a determinação da matéria tributável por métodos indiretos poderá ter em conta os seguintes elementos:

<p>Margens Médias Do lucro líquido sobre as vendas e prestações de serviço ou compras e FSE;</p>	<p>Taxas Médias De rentabilidade de capital investido;</p>	<p>Coefficientes Técnicos De consumos ou utilização de matérias-primas e outros custos diretos;</p>
<p>Elementos/informações declarados à AT Incluindo os relativos a outros impostos, e, bem assim, os relativos a empresas ou entidades que tenham relações económicas com o contribuinte;</p>	<p>Localização e dimensão Da atividade exercida;</p>	<p>Custos presumidos Em função das condições concretas do exercício da atividade;</p>
<p>Matéria tributável Do ano ou anos mais próximos que se encontre determinada pela AT;</p>	<p>Valor de mercado Dos bens ou serviços tributados;</p>	<p>Relação congruente E justificada, entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte.</p>

12

AUDIÇÃO PRÉVIA E NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

AT
autoridade
tributária e aduaneira

13

Os sujeitos passivos são notificados do lucro tributável fixado por métodos indiretos, com indicação dos factos que lhe estiveram na origem e, bem assim, dos critérios e cálculos que lhe estão subjacentes.

Artigo 60.º do CIRC

A decisão da tributação pelos métodos indiretos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável...

n.º 4 Artigo 77.º da LGT



14

AUDIÇÃO PRÉVIA

Notifica-se de que, no prazo de 15* dias poderá, querendo, exercer o direito de audição, por escrito ou oralmente, sobre o Projeto de Relatório da Inspeção Tributária, que se anexa, nos termos previstos no art. 60.º da LGT e art. 60.º do RCPITA.



* O prazo pode ser alargado até ao máx de 25 dias
– n.º 6 Artigo 60.º LGT

15 NOTIFICAÇÃO

Fica por este meio notificado, nos termos do artigo 62.º do RCPITA, do Relatório de Inspeção Tributária, que se anexa como parte integrante da presente notificação, respeitante à Ordem de Serviço acima referenciada.

Da fixação da matéria tributável de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) por métodos indiretos, nos termos dos artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária (LGT), por remissão do artigo 57.º do código do IRC nos seguintes exercícios:

Os prejuízos fiscais não são dedutíveis, nos termos do artigo 52.º do Código do IRC.

A decisão de avaliação indireta tem por base os factos, motivos e fundamentos constantes do Relatório de Inspeção, tendo os valores sido fixados de acordo com os critérios e cálculos mencionados no referido Relatório.

Nos termos do artigo 91.º da LGT, poderá solicitar a revisão da matéria tributável, fixada por métodos indiretos, numa única petição devidamente fundamentada, dirigida ao Diretor de Finanças da área do seu domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 (trinta) dias contados a partir da data da presente notificação, com a indicação do perito que o representa e, eventualmente, o pedido de nomeação de perito independente.



AT
autoridade
tributária e aduaneira

16

MEIOS DE DEFESA



AT
autoridade
tributária e aduaneira

17

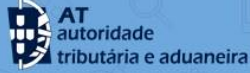
MEIOS DE DEFESA


PROCEDIMENTO DE REVISÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

RECLAMAÇÃO GRACIOSA

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL

RECURSO HIERARQUICO





18

PROCEDIMENTO DE REVISÃO DA MATÉRIA COLETÁVEL

CONCEITO





19

O Procedimento de Revisão da matéria coletável assenta num debate contraditório que visa o estabelecimento de um acordo nos termos da lei, quanto ao valor da matéria coletável a considerar para efeitos de liquidação.

n.º 1 do Artigo 92.º da LGT

20

**CONCEITO
PROCEDIMENTO
DE REVISÃO**



21

REQUISITOS DO PEDIDO DE REVISÃO

Artigo 61.º CIRC
Artigo 91.º da LGT

REQUERIMENTO
Fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da área do domicílio fiscal

PRAZO
30 dias a partir da data da notificação da decisão

PERITO
Indicar quem representa o contribuinte.
Caso pretenda pode requerer a nomeação de perito independente.

As correções meramente aritméticas e as questões de direito, salvo quando referentes aos pressupostos de determinação indireta da matéria tributável, não são discutidas neste tipo de procedimento.

n.º 14 do artigo 91.º LGT

AT
autoridade
tributária e aduaneira

22

TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE REVISÃO

Artigos 91.º e 92.º LGT

Recebido o pedido

- Designação do Perito da AT em 8 dias

Convocação da Reunião

- Com antecedência não inferior a 8 dias

A realizar

- No prazo máximo de 15 dias

Faltas

- Será marcada nova reunião para o 5.º dia subsequente. As faltas não justificadas valem como desistência do Contribuinte

Início

- Primeira reunião entre o perito da AT e o do Contribuinte

AT
autoridade
tributária e aduaneira

23

TRAMITAÇÃO DO PROCEDIMENTO DE REVISÃO

Artigos 91.º e 92.º LGT



REUNIÃO:

- ▶ É dirigida pelo perito da AT
- ▶ Só intervêm os peritos
- ▶ Debate contraditório
- ▶ Visa um acordo
- ▶ Redação da Ata

AT autoridade tributária e aduaneira

24

CASOS PRATICOS

CASO A	CASO B	CASO C
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Aceita a Aplicação dos Métodos Indiretos ▶ Não concorda com o valor ▶ Pretende discutir o “quantum”. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Não aceita a aplicação dos Métodos Indiretos ▶ Apresenta argumentos para discutir o “quantum”. 	<ul style="list-style-type: none"> ▶ Não aceita a aplicação dos Metodos Indiretos ▶ Não concorda com o valor ▶ Não pretende discutir o “quantum”

AT autoridade tributária e aduaneira

25



AT
autoridade
tributária e aduaneira

Caso A

Aceita a Aplicação dos Métodos Indiretos
Não concorda com o valor
Pretende discutir o “quantum”

O perito do contribuinte deve apresentar a prova do excesso de quantificação.

As alterações aos valores do relatório só devem ser efetuadas quando exista prova efetiva do excesso de quantificação e bem fundamentadas, mesmo com acordo.

Na falta de acordo o perito da AT só deve alterar os valores no caso de erros evidentes.

26



AT
autoridade
tributária e aduaneira

Caso B

Não aceita a aplicação dos Métodos Indiretos
Apresenta argumentos para discutir o
“quantum”

No início da reunião referem-se os motivos da aplicação dos MI.

Só após a concordância é que se deve discutir o “quantum”. Caso não haja concordância não se discute o “quantum” e mantêm-se as correções.

Na falta de acordo o perito da AT só deve alterar os valores no caso de erros evidentes.

27



Caso C

**Não aceita a aplicação dos Métodos Indiretos
Não concorda com o valor
Não pretende discutir o “quantum”**

Procede-se da mesma forma que no Caso B.

Não compete ao Perito da AT a aplicação do Métodos Indiretos – deve ser seguido o que foi apresentado no relatório de inspeção.

O procedimento de revisão não é o meio próprio para análise da contabilidade.



28



ELABORAÇÃO DA ATA

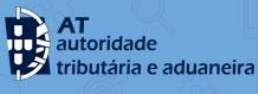
HAVENDO ACORDO

Deve incluir:

- ▶ Parte introdutória (data, hora e local)
- ▶ Resumo do Procedimento de Inspeção
- ▶ Resumo do Procedimento de Revisão
- ▶ Resumo do Debate do Contraditório
- ▶ Conclusão

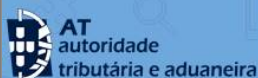
NÃO HAVENDO ACORDO

- ▶ Cada um dos intervenientes elabora o seu laudo incluindo o perito independente, caso tenha sido nomeado.
- ▶ Não é admitido o envio à posteriori do laudo do perito do contribuinte
- ▶ O Laudo quando manuscrito deve ser apresentado com letra legível



29

**CONCLUSÃO
DO
PROCEDIMENT
O DE REVISÃO**



NÃO HAVENDO ACORDO

SE O PARECER DO PERITO INDEPENDENTE
FOR IGUAL
AO PARECER DO PERITO DO CONTRIBUINTE
E DIFERENTE
DO PARECER DO PERITO DA AT

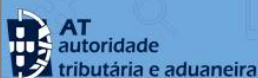


RECLAMAÇÃO GRACIOSA OU IMPUGNAÇÃO JUDICIAL
TÊM EFEITO SUSPENSIVO

N.º 8 Artigo 92.º LGT

30

**NOTIFICAÇÃO
DO
PROCEDIMENT
O DE REVISÃO**



NO FINAL, A ATA

Deve ser lida em voz alta, as folhas numeradas e rubricadas e encerrada com as assinaturas de todos os peritos. São entregues cópias a todos os peritos.

Notificações:

- ▶ Da decisão sobre o pedido de revisão
- ▶ Da liquidação adicional

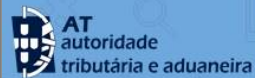
31

RECLAMAÇÃO GRACIOSA



32

RECLAMAÇÃO GRACIOSA



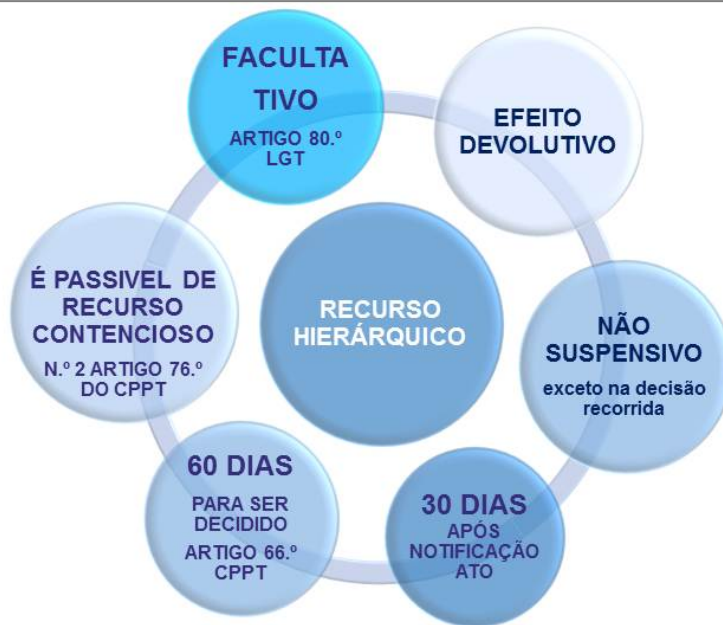
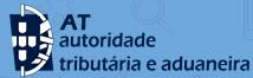
33

RECURSO HIERÁRQUICO



34

RECURSO HIERÁRQUICO



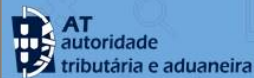
35

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL



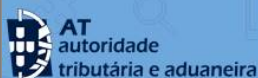
36

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL



37

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL



A avaliação indireta **não** é susceptível de **impugnação contenciosa direta**, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação.

N.º 3 Artigo 86.º LGT

Na impugnação do ato de liquidação dos MI, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o **acordo obtido no processo de revisão**.

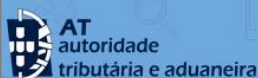
N.º 4 Artigo 86.º LGT

Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indireta depende da prévia reclamação.

n.º 5 Artigo 86.º LGT

38

IMPUGNAÇÃO JUDICIAL



Se determinado contribuinte não tiver sido notificado para exercer o direito de audição em ação inspetiva, poderá diretamente deduzir impugnação com o fundamento em preterição de formalidades legais.


al. d) do artigo 99.º CPPT

A Impugnação com base em mero erro na quantificação da matéria tributável ou nos pressupostos de aplicação de métodos indiretos depende de prévia apresentação do pedido de revisão da matéria tributável.

Artigo 117.º CPPT

39


Caso D



A e B foram alvos de ações de inspeção em que houve recurso a métodos indiretos .


A não apresentou pedido de revisão da matéria coletável e impugnou judicialmente.

Em 1.ª instância alegou a ilegalidade por inexistência do facto tributário, uma vez que os atos fiscalmente relevantes são imputáveis a B.



40


Caso D



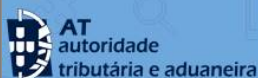
A sentença recorrida entendeu que a invocação das ilegalidades suscitadas integrava o vício de violação da lei por erro nos pressupostos de facto que determinaram o recurso à avaliação indireta.

Sendo assim impunha-se que tivesse havido apresentação prévia de reclamação a que se refere os artigos 86.º, n.º 5 e 91.º da LGT e n.º 1 do artigo 117.º CPPT

No STA o contribuinte alegou que a impugnação não estava sujeita ao pedido prévio da revisão da matéria tributável pois invocou como vício, a inexistência de facto tributário no que a si diz respeito.



41

**CONCLUSÃO
CASO D**

DECISÃO do STA:

Não tinha que previamente à impugnação apresentar pedido de revisão da matéria tributável, uma vez que não invocou qualquer erro na quantificação ou nos pressupostos de determinação da matéria tributável, mas sim a inexistência do facto tributário no que lhe diz respeito.

Acórdão STA processo n.º 0902/13 de 4 dezembro

42



OBRIGADA!

QUESTÕES?

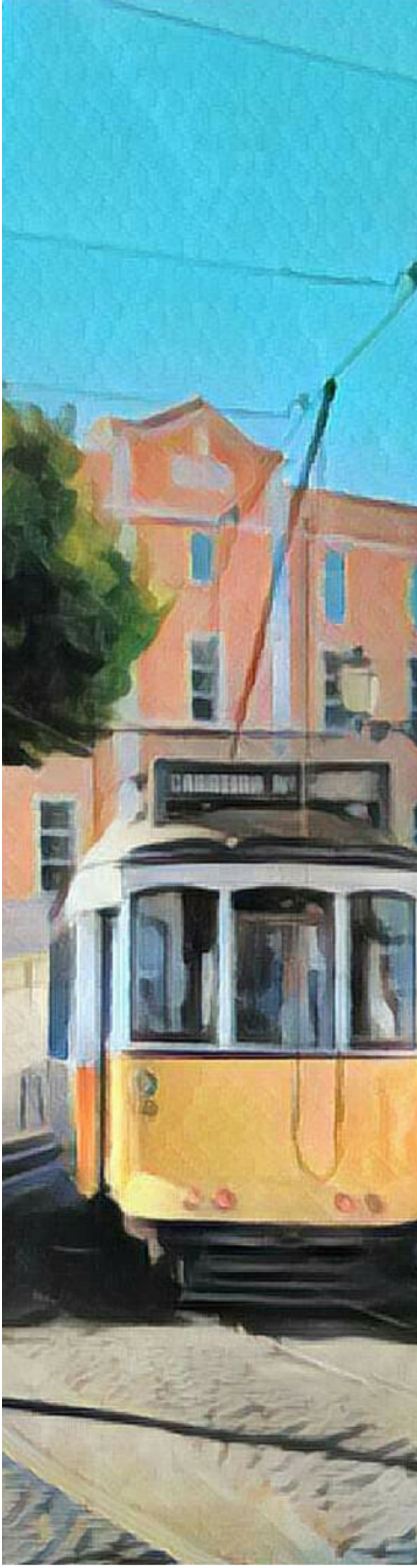
CONTACTO

Paula.Afonso.Rocha@at.gov.pt

Vídeo da apresentação

The image shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed. Below it, contact information is provided: 'Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt'. The video title is 'Temas de Direito Tributário' and the speaker is identified as 'Paula Alexandra Afonso Rocha, Inspectora Tributária, Direção de Finanças de Lisboa, Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório'. The video content shows a woman speaking at a podium with a microphone. A nameplate in front of her reads 'Paula Alexandra Afonso Rocha'. The podium also has a sign that says 'Lisboa' and 'Temas de Direito Tributário II' with 'Organização: Centro de Estudos Judiciários'. The video player controls at the bottom show a progress bar at 00:03:15 and a total duration of 00:35:56. Logos for 'FCT' and 'FCCN' are visible at the bottom left, and the website 'www.fccn.pt' is at the bottom right.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/9vjofhyre/flash.html>



2.
O erro relevante
para a
inviabilização do
apuramento
direto da matéria
coletável

Cristina Mota Lopes

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

O ERRO RELEVANTE PARA A INVIABILIZAÇÃO DO APURAMENTO DIRETO DA MATÉRIA COLETÁVEL

Cristina Mota Lopes*

O presente artigo foi elaborado como suporte à comunicação realizada no âmbito do curso de formação contínua sobre “Temas de Direito Tributário”, organizado pelo Centro de Estudos Judiciários. A este propósito agradeço o convite à Dra. Margarida Reis, para a participação nesta iniciativa. Assim, o texto, agora apresentado, trata-se de uma breve reflexão acerca do papel do erro relevante no apuramento direto da matéria coletável.

1. Introdução; 2. O sistema de normalização contabilística (SNC); 3. O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria tributável; 4. Notas conclusivas; Bibliografia; Apresentação *Power Point*; Vídeos.

1. Introdução

As empresas que exercem a título principal uma atividade comercial, industrial ou agrícola, são, como é sabido, tributadas pelo seu lucro, conforme estabelece al. a) do art. 3.º do CIRC¹. Importa, assim, saber como se determina o lucro das empresas, bem como aferir acerca da sua relevância em matéria fiscal. Em primeiro lugar, e como determina a CRP, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real². Em segundo lugar, o CIRC estabelece que o lucro das empresas é determinado com base na contabilidade e eventualmente corrigido nos termos desse código. É necessário, portanto, o apuramento do lucro fiscal. Vejamos então.

É a contabilidade que melhor apreende a realidade económica e financeira das empresas, traduzindo, entre outras realidades, os ganhos e perdas obtidos. Neste sentido, o legislador fiscal considera que a melhor forma de apurar o rendimento real da empresa é a partir do lucro apurado na contabilidade, corrigindo-o sempre que necessário³. Pelo que decorre que a contabilidade assume um papel de grande relevância no apuramento do lucro tributável, isto é, no apuramento do rendimento real efetivamente obtido. Assim, não é sem sentido que o modelo de determinação do rendimento tributável das empresas é o modelo da dependência parcial. O ponto de partida é a contabilidade, todavia, a fiscalidade impõe-lhe os limites que

* Inspetora tributária, na Direção de Finanças de Coimbra. É, também, docente convidada na Coimbra Business School- ISCAC e formadora da Ordem dos Contabilistas Certificados.

¹ E, como refere o n.º4 do art. 3.º do CIRC, são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços.

² Art. 104.º da CRP.

³ O art. 17.º do CIRC estabelece que o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades mencionadas nas al. a) do n.º1 do art. 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do CIRC.

considera necessários à realização dos seus objetivos, a obtenção de receitas fiscais e a tributação do rendimento real efetivamente obtido⁴.

O lucro é determinado de uma forma genérica pela diferença entre rendimentos e gastos, os quais o legislador fiscal define nos art. 20.º e art. 23.º, do CIRC, respetivamente. São considerados rendimentos e ganhos os resultantes de operações de qualquer natureza, em consequência de uma ação normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, nomeadamente, os relativos a vendas ou prestações de serviços, rendimentos de imóveis e subsídios, entre outros⁵. O legislador fiscal ao atribuir natureza meramente exemplificativa a este normativo legal permite que outras realidades possam assumir a natureza de rendimentos e, desta forma, integrem o lucro das empresas. Quanto aos gastos, o legislador fiscal considerou que, para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a imposto, nomeadamente, os relativos à produção, aquisição de quaisquer bens ou serviços, distribuição, transporte, publicidade, encargos de natureza financeira e de natureza administrativa, entre outros. No mesmo sentido, a existência de natureza meramente exemplificativa desta norma leva a que outras realidades possam ser reconhecidas como gasto, desde que verificada a condição estabelecida no n.º1 do art. 23.º do CIRC⁶.

Contudo, se o legislador fiscal definiu os gastos e as perdas a considerar no apuramento do lucro tributável, também introduziu limitações à sua dedutibilidade fiscal. Veja-se, por exemplo, o art. 23.ºA do CIRC que estabelece um conjunto de encargos, que mesmo sendo gasto contabilístico, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, a saber, entre outros, as despesas não documentadas ou as indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável.

O legislador fiscal pode entender ir mais além do que a realidade contabilística, na determinação do lucro tributável, considerando como gasto fiscal realidades não contabilizadas. A título de exemplo, temos o acréscimo do gasto por força da aplicação do art. 64.º do CIRC ou da aplicação dos art. 62.º a art. 62.º B do EBF.

A importância atribuída à contabilidade no apuramento do lucro tributável implicou a necessidade de introduzir, também na lei fiscal, um conjunto de procedimentos necessários à sua validação como ponto de partida credível, na tributação do rendimento real. Assim, entre outros, exige-se que a contabilidade esteja organizada de acordo com o sistema de normalização contabilística (SNC) e outras disposições legais em vigor, para o respetivo setor de atividade, sem prejuízo das observâncias das disposições previstas no CIRC, a qual deve refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e que deve estar organizada de

⁴ O n.º 1 do art. 103.º da CRP define que o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.

⁵ Cfr n.º 1 do art. 20.º do CIRC.

⁶ Cfr n.º 1 e n.º 2 do art. 23.º do CIRC.

modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes⁷.

Vejamos agora. Se a contabilidade apresentar erros contabilísticos, em que medida esses erros são aceites no apuramento do lucro tributável? Os erros contabilísticos são suprimíveis para o legislador fiscal?

A existência de erro contabilístico assume grande relevância no apuramento do lucro tributável, pois se esses erros são suprimíveis, então basta a sua correção, para que a contabilidade mantenha a credibilidade necessária ao apuramento do lucro tributável. Mas, se esses erros não são suprimíveis, afastam a credibilidade da contabilidade no apuramento do lucro tributável. E, neste sentido, não resta outra via que não a determinação do lucro tributável pela via indireta⁸.

Como estabelece o art. 81.º da LGT, a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições previstos na lei. A avaliação indireta é portanto subsidiária da avaliação direta e, sempre que possível e a lei não prescrever em sentido diferente, aplicam-se as regras da avaliação direta, conforme definido no art. 85.º do mesmo diploma legal.

Assim, a existência de erros contabilísticos não suprimíveis transfere o apuramento da matéria tributável da esfera da avaliação direta para a esfera da avaliação indireta, por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto⁹. Importa, pois, identificar os erros contabilísticos que inviabilizam o apuramento direto da matéria tributável. E, em que momento é suficiente a fundamentação da AT, no recurso à avaliação indireta da matéria tributável.

Contudo, se os erros não suprimíveis retiram credibilidade à contabilidade como ponto de partida do apuramento da matéria tributável, será que afastam desse apuramento os elementos contabilísticos no seu todo? A AT ao recorrer à avaliação indireta pode ter como suporte elementos da contabilidade?

É da resposta a estas questões que nos ocuparemos de seguida.

O afastamento da credibilidade da contabilidade não anula, na sua totalidade, os valores declarados para a atividade, mas distancia-os antes dos valores efetivamente obtidos, isto é, desvia o lucro contabilístico do rendimento real efetivamente obtido. E, é precisamente na procura do valor o mais aproximado do rendimento real efetivamente obtido que a AT recorre a métodos indiretos para a sua determinação, tendo em conta os pressupostos e os critérios

⁷ Cfr n.º 3 do art. 17.º do CIRC. Ainda, e quanto aos requisitos exigidos na execução da contabilidade, veja-se o art. 123.º do CIRC, que concentra, entre outras, a exigência de documentos justificativos das operações realizadas, do seu registo numerado e sequencial, dentro de um prazo estabelecido.

⁸ A avaliação indireta visa a determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha, como estabelece o n.º2 do art. 83.º da LGT.

⁹ Veja-se a al. b) do n.º1 do Art. 87.º da LGT.

estabelecidos na lei fiscal¹⁰. Neste sentido, segundo Lopes e Martins (2014), a AT pode partir de valores que conhece para a atividade da empresa, que podem ser obtidos na contabilidade do próprio contribuinte, como na contabilidade das entidades com as quais se relaciona. Seguidamente será objeto de análise, com maior detalhe.

2. O sistema de normalização contabilística (SNC)

A contabilidade das empresas deve ser elaborada de acordo com o extenso SNC. Devem ser verificados os princípios e os pressupostos subjacentes à elaboração da informação financeira e económica das empresas. Ao longo dos tempos, a necessidade da sua observância, traduziu-se na introdução do normativo contabilístico, em consonância com as normas internacionais de contabilidade e, tendo em conta as orientações comunitárias. Entendemos que esta medida permite uma maior comparabilidade e melhor divulgação da informação económica e financeira das empresas.

Se o SNC entrou em vigor em 2010, a existência de contabilidade financeira normalizada surgiu após o 25 de Abril de 1974¹¹. A história diz-nos que o primeiro plano oficial de contabilidade (POC) foi aprovado em 1977 e o segundo em 1989. Todavia, isto não significa que, até essa data, as empresas estavam desprovidas de obrigações contabilísticas, pois, como se sabe, sobre todo o comerciante recai a obrigação de apurar o seu lucro com base na escrituração mercantil¹².

A obrigação de registo recai sobre todas as operações realizadas pelas empresas. Contudo, podem existir erros contabilísticos, pelo que é necessário garantir que possam ser corrigidos. E, é precisamente neste sentido, que o SNC integra uma norma referente a políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros. A norma contabilística e de relato financeiro 4 (NCRF-4 *Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros*)¹³.

De acordo com a NCRF-4 podem existir erros contabilísticos resultantes da incorreta aplicação das políticas contabilísticas, tais como os erros de reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos das demonstrações financeiras. A norma define que as demonstrações financeiras devem ser corrigidas dos erros materiais existentes, no ano a que dizem respeito, ao invés se isso não for possível, permite a sua correção posteriormente, para efeito de reexpressão das demonstrações financeiras, com as necessárias limitações¹⁴.

¹⁰ Art. 87.º a art. 90.º, da LGT.

¹¹ O SNC surge pelo Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de julho, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2010. Foi revogado o POC e a legislação complementar até aí em vigor. Em 2015, por força do Decreto-Lei n.º 98/2015 (que transpõe a Diretiva n.º2013/34/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho), o SNC foi alterado, passando a contemplar as 28 normas, a norma para as pequenas entidades, a norma para as micro entidades e uma norma para o setor não lucrativo. As alterações pretenderam maior simplificação para a escrita das micro entidades. Estas alterações entraram em vigor a 1 de janeiro de 2016.

¹² Art. 29.º do Código Comercial.

¹³ Veja-se também a norma internacional de auditoria 240.

¹⁴ A NCRF-4 dedica os parágrafos 32 a 43 aos erros.

Como se vê, a norma contabilística remete-nos para erros contabilísticos não intencionais e que podem ser materialmente relevantes, pelo que entendemos que os mesmos devem ser objeto de correção.

Desde logo é legítimo perguntar como trata o legislador fiscal o erro contabilístico. Qual o erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria tributável?

3. O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria tributável

No normativo fiscal não encontramos uma definição de erro relevante, que conduza a AT a considerar que a contabilidade não merece a credibilidade necessária para o apuramento direto da matéria tributável. A existência de uma definição e enumeração de um conjunto de erros que, verificados, inviabilizariam o apuramento direto da matéria tributável, teria como consequência a validação de um conjunto de erros admissíveis na contabilidade das empresas. E, quando verificados, anulariam a possibilidade da AT determinar o rendimento real efetivamente obtido, uma vez que os mesmos não constituiriam pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta, tal como refere Lopes e Martins (2014). Assim, cabe à AT a verificação da relevância do erro na inviabilização do apuramento da matéria tributável pela via directa.

Neste sentido, é estabelecido que a avaliação indirecta da matéria tributável só pode efetuar-se, entre outros pressupostos, em caso de impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exata dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto, conforme estabelece a al. a) do n.º1 do art. 87.º da LGT. Assim, é necessário que os erros verificados na contabilidade do contribuinte sejam tais que a sua mera correção aritmética não é suficiente para manter a credibilidade da contabilidade e permitir um apuramento directo da matéria tributável.

Esta impossibilidade de determinação directa e exata da matéria tributável pode resultar de um conjunto de anomalias e incorreções que inviabilizam o seu apuramento. A este propósito, o art. 88.º da LGT estabelece que essa impossibilidade resultar da:

- i) Inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de escrituração dos livros e registos na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais;
- ii) Recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- iii) Existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal;

iv) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificáveis dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Não encontramos aqui uma identificação precisa do tipo de erros e de inexatidões contabilísticas, bem como de irregularidades, verificados na contabilidade e que impossibilitam o apuramento direto e exato da matéria tributável. Pelo que essa identificação é feita pela AT, competindo aos tribunais a sua validação, como pressupostos válidos do recuso à avaliação indireta.

Para analisar o papel do erro, recorreremos à noção de erro contabilístico, o qual, em regra, pode influenciar o apuramento da matéria tributável, e por conseguinte, é, também, um erro fiscal. Mas, um erro fiscal pode não ser um erro contabilístico, já que existem erros que resultam da incorreta interpretação e aplicação do normativo fiscal, e, por conseguinte, não estão refletidos na contabilidade. Como é exemplo disso o não acréscimo ao rendimento da diferença positiva entre o VPT e o valor da venda de um imóvel¹⁵.

Os erros e as irregularidades na contabilidade devem ser corrigidos e refletidos no resultado da empresa, e devem ser objeto de divulgação, como define a NCRF-4. E, se o normativo fiscal não define o que é um erro, então devemos recorrer às normas contabilísticas, como apoio para a procura da noção de erro fiscalmente relevante. No entanto, é certo que, também aqui, não encontraremos uma definição precisa do erro.

É de salientar, contudo, que os erros e irregularidades na contabilidade apenas inviabilizam o apuramento direto e exato da matéria tributável quando não podem ser suprimíveis. Na verdade, esta é a situação em que a matéria tributável não pode ser obtida através de uma mera operação aritmética de correção dos erros na contabilidade.

Então, que erros e irregularidades praticadas na contabilidade podem inviabilizar o apuramento da matéria tributável? Isto é, que erros e irregularidades praticadas na contabilidade lhe retiram a credibilidade necessária no apuramento direto e exato da matéria tributável?

Existe um número mínimo de erros e irregularidades verificadas na contabilidade que garantam a legitimidade do recurso à avaliação indireta?

A lei fiscal não enumera esses erros e irregularidades na contabilidade, como não estabelece um número mínimo para a inviabilização do apuramento direto e exato da matéria tributável. O que a lei fiscal define, e bem, é que a AT tem a obrigação legal de fundamentar a impossibilidade de determinação direta e exata da matéria tributável¹⁶.

Assim, podemos concluir que compete à AT a enumeração e fundamentação de um conjunto de erros e irregularidades verificados na contabilidade, bem como demonstrar que esses erros

¹⁵ Cfr art. 64.º CIRC.

¹⁶ Cfr estabelece o art. 77.º da LGT.

e irregularidades são tais que afastam o valor declarado pelo contribuinte do rendimento real efetivamente obtido.

A relação entre a fundamentação e a validação de um conjunto de erros, irregularidades e inexactidões verificadas na contabilidade, e que lhe retiram a credibilidade necessária como ponto de partida da determinação da matéria tributável, nem sempre é pacífica. E, é precisamente no recurso a algumas situações práticas, que pretendemos avaliar a ligação entre a fundamentação da AT, e a validação dos tribunais, dos erros e irregularidades verificadas e que constituem pressuposto do recurso à avaliação indireta.

Vejamos, então, os seguintes casos.

No primeiro caso, o acórdão do TCAS, de 12-05-2010, proc. N.º03692/09, uma empresa declarou vendas de imóveis com prejuízo, dado que praticou um preço de venda superior ao custo de produção. Tendo em conta um conjunto de factos, a seguir identificados, a AT considerou que o valor declarado não correspondia à realidade e que, o rendimento real efetivamente obtido era superior ao declarado. Para tal enumerou o seguinte:

- a) Que o preço de venda contabilizado era inferior ao efetivamente obtido, atendendo a que, o prédio era classificado como de gama alta, existiam divergências de preços contabilizados tendo em conta a pernilagem e o posicionamento de cada andar, os preços de venda publicitados eram superiores aos registados e superiores aos evidenciados em documentos internos, bem como nos contratos de promessa de compra e venda;
- b) Omissão na contabilidade dos valores pagos pelos clientes a título de sinal;
- c) Os adquirentes dos imóveis possuíam créditos bancários associados à compra de valor superior ao valor da venda contabilizado pela empresa;
- d) A justificação de crédito bancário para pagamento de obras realizadas no imóvel adquirido, sem a apresentação dos respetivos documentos suporte.

Serão estes erros e irregularidades passíveis de correção para o legislador fiscal? Se a resposta for afirmativa, a correção dos erros reitera a credibilidade da contabilidade como suporte da determinação do rendimento real efetivamente obtido? Ou, os erros e irregularidades são tais que não restabelecem essa credibilidade da contabilidade, impedindo o apuramento direto e exato da matéria tributável impondo o recurso a métodos indiretos para a sua determinação?

A AT considerou que os erros e as irregularidades na contabilidade são tais que impossibilitam a determinação direta e exata da matéria tributável. Mais, o apuramento da matéria tributável com recurso a métodos indiretos foi validado pelo tribunal.

No segundo caso, o acórdão do TCAS, de 15-05-2012, proc. N.º 02956/09, uma empresa declarou, de igual forma, vendas de imóveis com prejuízo, dado que praticou um preço de venda abaixo do valor de mercado. A AT conclui que a contabilidade não refletia o rendimento

real efetivamente obtido, tendo por base um conjunto de fatores, que evidenciavam que não foram registados todos os rendimentos. Assim, procedeu à determinação da matéria tributável com recurso a métodos indiretos, apresentando os seguintes fundamentos:

- a) O valor de mercado dos imóveis foi avaliado tendo em conta a localização, a permissão e o valor patrimonial tributário (VPT);
- b) Adquirentes dos imóveis apresentaram dois mútuos associados à aquisição do mesmo imóvel, com a justificação da realização de obras adicionais;
- c) Três compradores regularizam a sua situação tributária em sede de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) declarando a aquisição por um valor superior ao inicialmente declarado, e escriturado;
- d) A contabilidade não evidenciava os pagamentos efetuados pelos adquirentes dos imóveis.

A AT conclui que os erros e as irregularidades na contabilidade evidenciavam uma clara omissão de rendimento, que não era possível corrigir através de uma simples correção aritmética dos rendimentos declarados. Neste sentido, estava demonstrada a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria tributável.

Porém, a AT não obteve a validação dos seus fundamentos por parte do tribunal.

O tribunal considerou que os erros e irregularidades verificadas não constituíam indícios seguros de omissão de rendimentos, que a AT não provou que o valor regularizado pelos compradores foi efetivamente o valor pago à empresa, bem como não provou qual o valor efetivamente recebido pela empresa.

Nesta situação, podemos sempre questionar se a AT teria forma de determinar o valor efetivamente recebido pela empresa de forma direta e exata. Se a resposta for afirmativa, o tribunal procedeu bem ao não validar o recurso a métodos indiretos, pois a contabilidade merecia credibilidade e a omissão de rendimento poderia ter sido corrigida através de uma operação aritmética. Mas, se a resposta for em sentido contrário, então, não estaria correto o tribunal ao não validar o recurso a métodos indiretos, já que de outra forma não seria possível o apuramento da omissão de rendimentos.

O valor presumido para a omissão de rendimentos não será o valor aproximado ao valor recebido pela empresa?

Seria possível à AT provar que o valor efetivamente recebido resulta da contabilidade, quando existiam omissões de registo dos recebimentos dos adquirentes?

E, que motivos conduziriam três compradores a declarar compras de imóveis por um valor superior, pagando imposto adicional, se não ver regularizada a sua situação tributária junto da AT?

No terceiro caso, o acórdão do TCAS, de 15-11-2012, proc. N.º 04205/10, a AT verificou que a contabilidade da empresa não refletia todas as operações praticadas, e, por isso, o rendimento declarado não correspondia ao rendimento real efetivamente obtido. Foram apresentados os seguintes fundamentos:

- a) Não contabilizou aquisições de mercadorias, bem como de aquisições de serviços a terceiros;
- b) Não contabilizou vendas e prestações de serviços. O valor das vendas e prestações de serviços registados eram inferiores aos valores evidenciados nos extratos bancários;
- c) Apresenta margens de comercialização negativas;
- d) Não contabilizou a mais valia obtida com a venda de uma máquina do seu ativo fixo tangível;
- e) Contabilizou duas vezes determinadas realidades como gasto.

Nesta situação, a AT considerou que os erros e as irregularidades evidenciadas na contabilidade não lhe retiravam a credibilidade necessária ao apuramento da matéria tributável. Na realidade, os erros evidenciados eram possíveis de correção. Assim, tendo em conta os valores evidenciados nos extratos bancários, foi determinado o valor de omissões de vendas e prestações de serviço. Tratou-se, portanto, da determinação direta e exata do rendimento real efetivamente obtido.

Assim não entendeu, todavia, o tribunal, ao considerar que os erros e as irregularidades na contabilidade eram tais que não podiam ser corrigidos e manter a credibilidade da contabilidade como ponto de partida na determinação da matéria tributável. Estavam, por conseguinte, reunidas as condições para a AT recorrer a métodos indiretos de forma a determinar a matéria tributável, o mais aproximado do rendimento real efetivamente obtido. Pois, os erros e as irregularidades na contabilidade evidenciavam claramente a existência de uma capacidade contributiva superior à declarada.

E, por fim, um quarto caso, o acórdão do TCAS, de 16-04-2013, proc. N.º 045721/12. A AT verificou que uma empresa contabilizou gastos justificados com faturas que não correspondem a operações efetivamente realizadas. Tal conclusão teve por base os seguintes fundamentos:

- a) Os emitentes das faturas eram operadores não declarantes;
- b) As faturas não cumpriam os requisitos legais, designadamente a descrição das quantidades, o tipo de serviços prestados. Como não tinham suporte em autos de medição ou em orçamentos;
- c) Inexistência de meios de pagamento. O registo do pagamento foi efetuado em caixa;

d) Não apresentação de elementos essenciais à análise da situação, após notificação para o efeito;

e) Inexistência de correspondência entre estes gastos e os rendimentos contabilizados.

Neste caso, a AT considerou que estava em causa o reconhecimento indevido de gastos na contabilidade, correspondente ao valor das faturas evidenciadas, que não representavam operações efetivamente realizadas, e, por isso, consideradas faturas falsas. Assim, os erros e as irregularidades verificadas eram facilmente corrigidos, não retirando credibilidade à contabilidade na determinação da matéria tributável. Neste sentido, procede à determinação da matéria tributável através de simples correção meramente aritmética, retirando dos gastos contabilizados, e declarados, o valor das faturas falsas.

Ora, o contribuinte pretendia ser tributado por métodos indiretos, alegando que lhe foram desconsiderados gastos e que outros não lhe foram presumidos. Contudo, o tribunal negou-lhe essa pretensão. O tribunal considerou que estava em causa a desconsideração de gastos não suportados e não pagos, que existiam indícios sérios e objetivos de que as faturas não titulavam operações efetivamente realizadas e que outros gastos não foram questionados pela AT. Desta forma, pretender o contribuinte a utilização de métodos indiretos apenas porque se desconsideraram gastos indevidos é contra o princípio da tributação do lucro real.

Da análise dos acórdãos aqui apresentados, podemos concluir que o erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria tributável é aquele que não podendo ser corrigido de forma direta, retira à contabilidade a credibilidade necessária na determinação do rendimento real efetivamente obtido.

4. Notas conclusivas

Existe um conjunto de erros e de irregularidades na contabilidade que podem afastar a credibilidade da contabilidade na determinação da matéria tributável. São erros e irregularidades não passíveis de correção direta e exata, pelo que torna-se imperativo o recurso a métodos indiretos a fim de determinar o valor da matéria tributável o mais aproximado do valor do rendimento real efetivamente obtido.

Não existindo no normativo fiscal uma enumeração precisa desses erros e irregularidades, pois a sua verificação depende sempre de uma análise por parte da AT, podemos sempre identificar, a título de exemplo, áreas em que os erros e as irregularidades podem inviabilizar o apuramento direto da matéria tributável. Temos os seguintes erros e irregularidades na contabilidade:

i) A inexistência de contabilidade;

ii) Omissão dos registos contabilísticos de operações realizadas;

- iii) Gastos contabilizados sem correspondência a rendimentos;
- iv) Falta ou não utilização de conta bancária;
- v) Entradas em bancos de valor superior ao valor contabilizado;
- vi) Falta de documentação suporte das operações com sócios ou outras entidades;
- vii) Indicadores económicos e financeiros negativos ou de valor inferior aos do setor de atividade em que se está inserido;
- viii) Irregularidades na emissão das faturas e dos documentos de transporte;
- ix) Inexistência ou irregularidades nos inventários; e
- ix) Não cumprimento de legislação complementar. Outros erros e irregularidades poderiam aqui ser enumerados e que não sendo passíveis de correção inviabilizam o apuramento direto da matéria tributável.

Compete, pois, à AT a fundamentação desses erros e irregularidades na contabilidade inviabilizadores do apuramento direto da matéria tributável, sendo certo que a análise da legitimidade do recurso a métodos indiretos é feita de acordo com critérios de razoabilidade e normalidade, adequados à situação específica do contribuinte.

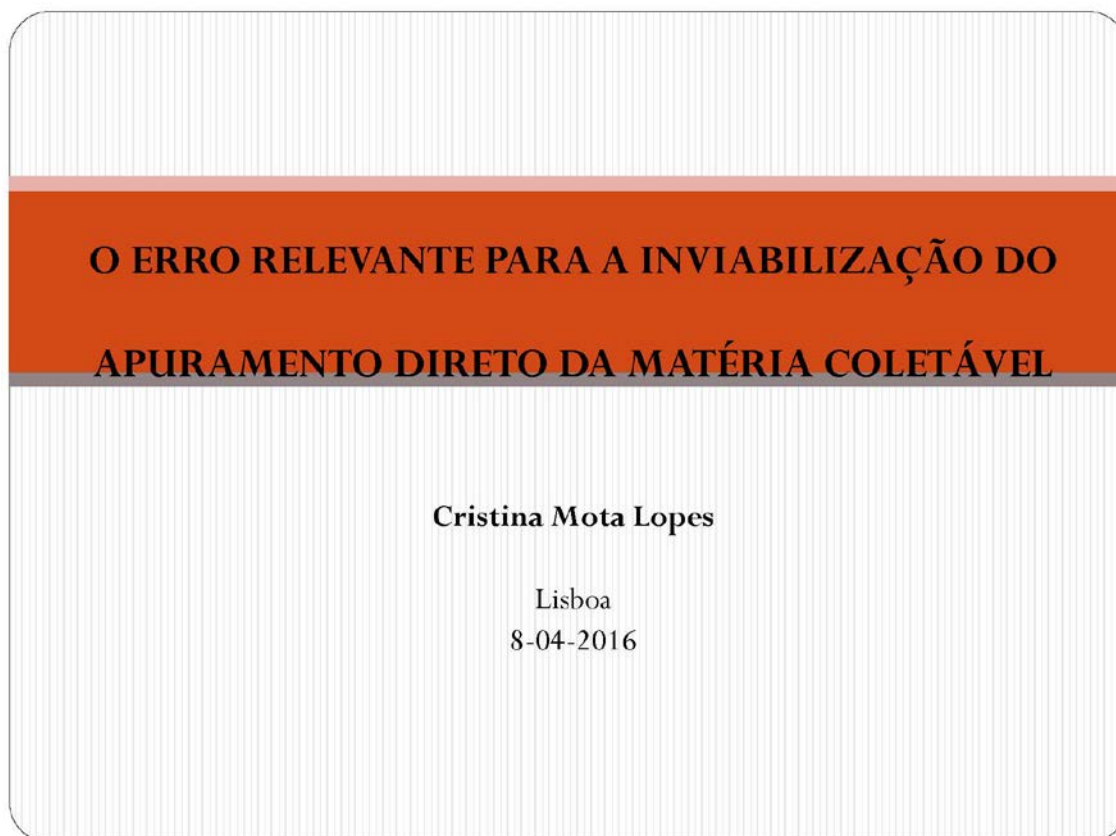
Aos tribunais compete a validação da legitimidade do recurso a métodos indiretos, sabendo que a insuficiência de fundamentação condiciona essa validação. Como conclui Lopes e Martins (2014) na análise dos tribunais não existe uma linha geral de princípio condutora na legitimidade dos pressupostos do recurso a métodos indiretos.

Bibliografia

- ✓ Lopes, Cristina e Martins, António (2014), *Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos Contabilístico fiscais*, Coimbra, Editora Almedina;
- ✓ Acórdão do TCAS, de 12-05-2010, proc. N.º 03692/09;
- ✓ Acórdão do TCAS, de 15-05-2012, proc. N.º 02956/09;
- ✓ Acórdão do TCAS, de 15-11-2012, proc. N.º 04205/10;
- ✓ Acórdão do STA, de 02-04-2014, proc. N.º 01510/13;
- ✓ Sistema de Normatização Contabilística;

- ✓ Normas Internacionais de Auditoria;
- ✓ Legislação fiscal.

Apresentação em *Power Point*



O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Qual o papel da contabilidade no apuramento da matéria tributável?
- Em que medida é aceite o erro contabilístico?
- Na maioria dos casos, são os erros contabilísticos suprimíveis?
- Quais os **erros** que retiram **credibilidade** à contabilidade e inviabilizam o **apuramento direto** da matéria tributável?
- Em que momento é suficiente a fundamentação da AT?

2

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- A contabilidade financeira normalizada:
 - só surgiu após o 25 de Abril de 1974. O primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC) é aprovado em 1977 e o segundo em 1989;
- Obrigação de registo- o **art.29.º do CComercial**:
 - a determinação do lucro gerado tem como suporte a escrituração mercantil, ao ser obrigatória para todo o comerciante. Existindo a obrigação de a mesma ser efetuada de acordo com a lei => **normativo contabilístico**.
- O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) surge pelo Decreto Lei n.º158/2009, de 13 de Julho, com entrada em vigor 1 janeiro 2010 e revogando o POC e legislação complementar até aí em vigor

3

Cristina Mota Lopes

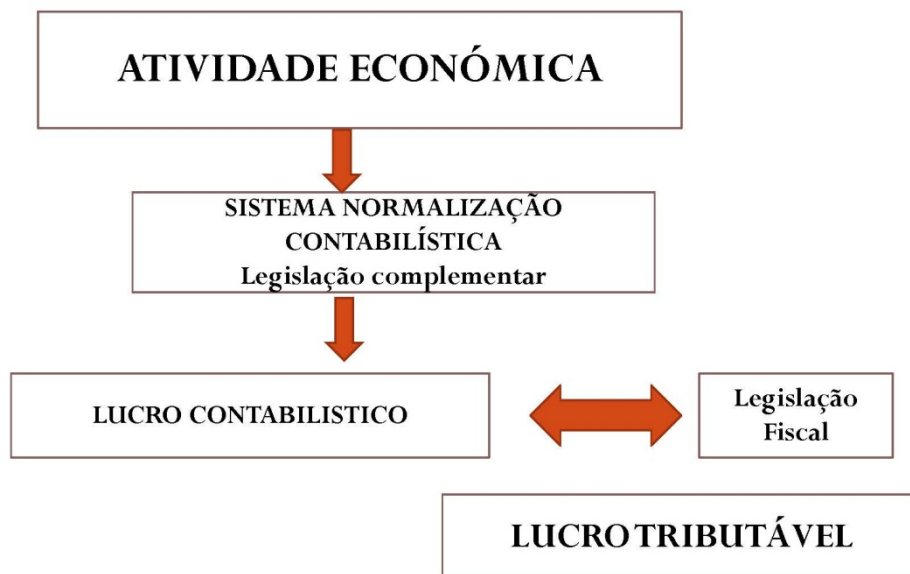
O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Em 2015, por força do Decreto Lei n.º98/2015, de 2 junho (Diretiva n.º2013/34/EU, do Parlamento Europeu e do Conselho), o **SNC** foi alterado:
 - passa a contemplar as 28 normas, a norma NCRF PE, uma norma para as Micro entidades e outra norma para o sector não lucrativo, com simplificação para a escrita das micro;
- Em vigor a 1 janeiro 2016.

4

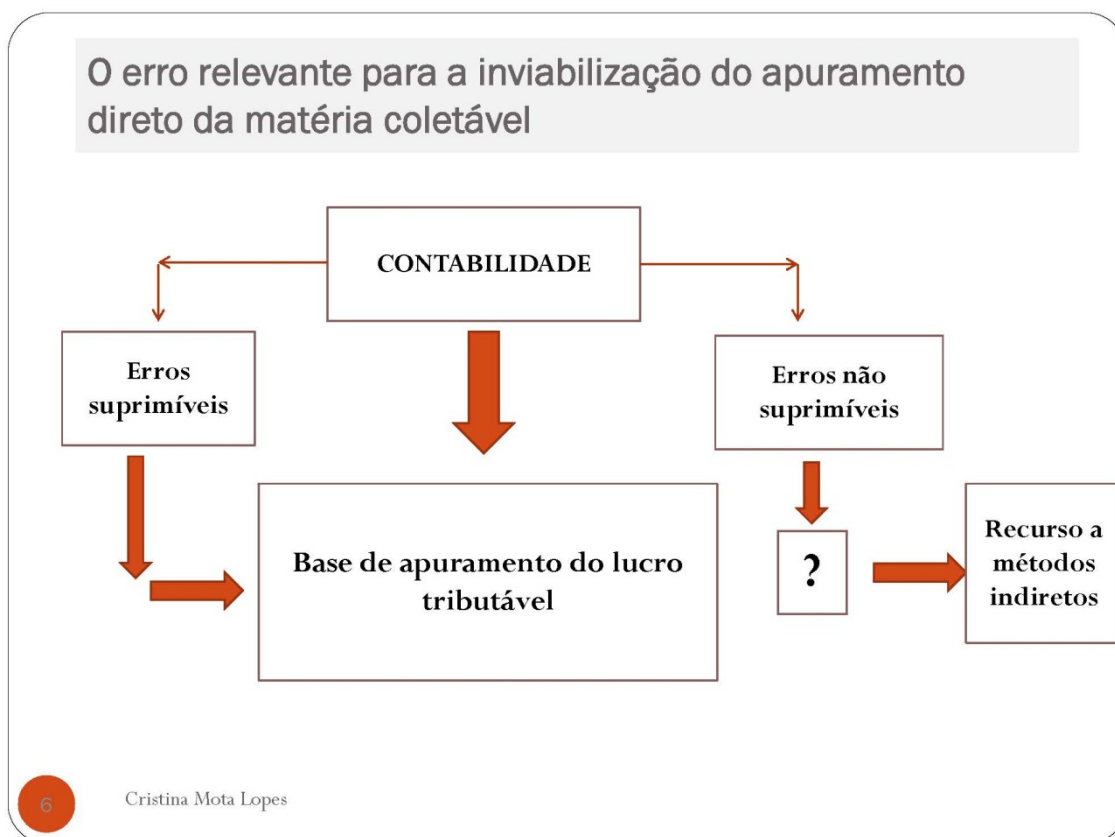
Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável



5

Cristina Mota Lopes



O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- E conforme estabelece a al.b) n.º1 do art.87.º da LGT, o recurso a avaliação indireta pode efetuar-se em caso de:

por impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto.

7 Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Existe uma definição de erro contabilístico?
- Existe uma definição de erro na legislação fiscal?

8

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Estabelece o art.88.º da LGT que a impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto **pode resultar** de um conjunto de **anomalias e incorreções** que inviabilizem o apuramento direto da matéria tributável:
 - i) a falta de contabilidade ou insuficiência de elementos contabilísticos;
 - i) a existência de diversas contabilidades com o objetivo de simulação da realidade perante a AT;

9

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- i) erros e inexatidões na contabilidade das operações não supridas no prazo legal;
- i) recusa de apresentação da contabilidade e dos elementos contabilísticos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- i) existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

10

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

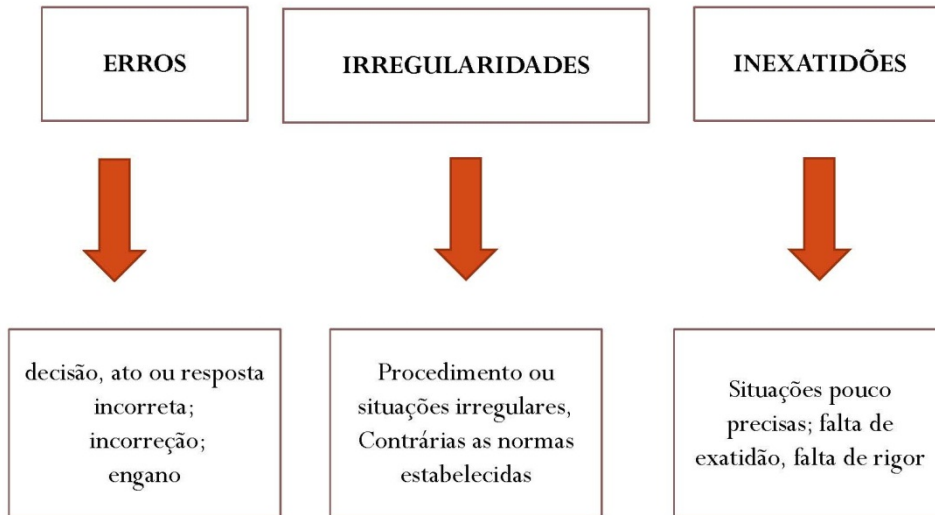
- Os erros, inexatidões ou irregularidades praticadas na contabilidade podem inviabilizar o apuramento da matéria tributável;

MAS, QUE ERROS OU INEXATIDÕES PRATICADAS NA CONTABILIDADE PODEM INVIABILIZAR ESSE APURAMENTO?

11

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável



12

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- A NCRF 4 (Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros);
- Norma Internacional de Auditoria nº240 (Responsabilidade do auditor na auditoria das demonstrações financeiras, no que diz respeito à fraude)



A existência de erros ou irregularidades na contabilidade devem ser:

- corrigidos e refletidos no resultado da atividade das empresas;
- objeto de divulgação nas contas da empresa;

13

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- A NCRF 4 determina a reexpressão das demonstrações financeiras quando, num dado período, se descobrem erros materialmente relevantes ou fraudes contabilísticas que afetam a fiabilidade dessas demonstrações

Conceito alargado do erro

- *Parágrafo 36 — Podem surgir erros no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação de elementos de demonstrações financeiras. As demonstrações financeiras não estão em conformidade com as NCRF se contiverem erros materiais ou erros imateriais feitos intencionalmente para alcançar uma determinada apresentação da posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa de uma entidade*

14

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- *Os erros potenciais do período corrente descobertos nesse período são corrigidos antes de as demonstrações financeiras serem autorizadas para emissão. Contudo, os erros materiais por vezes só são descobertos num período posterior, e estes erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações financeiras desse período posterior.”*

15

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- São estes erros/irregularidades fatores inviabilizadores do apuramento direto da matéria coletável?
- Podem os erros/irregularidades ser suprimidos?
 - Correções técnicas
- Em que medida os erros/irregularidades não suprimidos podem constituir fundamento da aplicação de métodos indiretos?

16

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

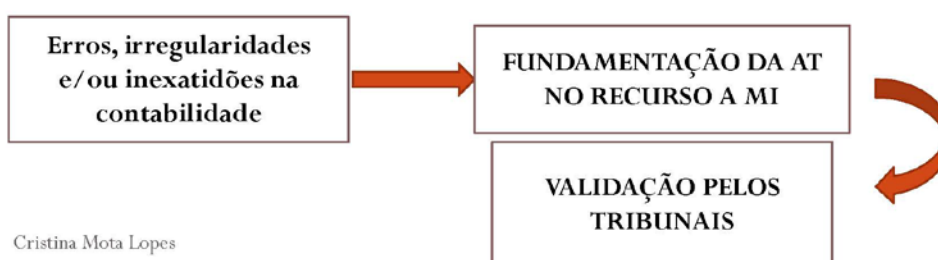
- Na lei fiscal não encontramos definidos os erros passíveis de implicar o recurso a métodos indiretos;
- O recurso aos métodos indiretos depende do tipo de erro e da sua materialidade:
 - Permitem avaliar se estamos perante **um erro intencional** ou **um erro intencional cujo objetivo é a omissão** e por conseguinte o não pagamento do imposto.

17

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Erros/ Irregularidades/ Inexatidões na contabilidade, mesmo que corrigidos, podem retirar a credibilidade necessária ao apuramento do lucro tributável?
- Será que existe um número mínimo de erros/ irregularidades/inexatidões que garanta a legitimidade do recurso a métodos indiretos?



18

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Xavier de Basto (2001):

“ o rendimento real significa atingir a matéria colectável efectivamente auferida pelo sujeito passivo, e que pode ser determinada de duas maneiras: de forma efectiva ou de forma presumida. A primeira, com base na declaração do contribuinte, assente na contabilidade e devidamente controlada para assegurar a sua aproximação à realidade, e a segunda quando os elementos entregues pelo contribuinte sejam insuficientes para a determinar”.

19

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- A relação FUNDAMENTAÇÃO / VALIDAÇÃO de um conjunto de erros, irregularidades ou inexatidões verificados na contabilidade, e que lhe retiram a credibilidade necessária como ponto de partida da determinação do lucro tributável, nem sempre é pacífica.

VEJAMOS OS SEGUINTE CASOS:

20

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 1

Acórdão do TCAS, se 12-05-2010, proc. N.º03692/09

21

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 1: Uma empresa declarou vendas de imóveis com prejuízo (preço de venda inferior ao custo de produção):

- Prédio classificado como de gama alta
- Divergência de preços tendo em conta a permissão e o posicionamento.
- Preços de venda publicitados superiores aos registados na contabilidade.
- Preços de venda superiores evidenciados em documentos internos e contratos de promessa;

A contabilidade não evidenciou os valores pagos pelos clientes a título de sinal;

Os adquirentes dos imóveis contraíram empréstimos associados à compra de valor superior, justificando este facto com o pagamento de obras adicionais no imóvel. Contudo, não possuíam qualquer documento justificativo.

22

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

Porventura, serão estes erros e irregularidades passíveis de correção? Se sim, a correção dos erros devolve a credibilidade à contabilidade para suporte da determinação do rendimento real?

Ou os erros são tais que não restabelecem essa credibilidade da contabilidade, impedindo o apuramento da MT, o que implica o recurso a MI para a sua determinação?

No CASO 1

AT: impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável

VALIDAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL

23

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 2

Acórdão do TCAS, de 15-05-2012, proc. N.º02956/09

24

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 2: Uma empresa vendeu imóveis por um preço abaixo do valor de mercado.

O valor de mercado foi avaliado tendo em conta a localização do imóvel, a permissão, o VPT.

Os compradores apresentaram dois mútuos associados ao mesmo imóvel, com justificação de realização de obras adicionais.

Contudo, três compradores regularizaram junto da AT o valor inicialmente declarado para a compra.

A empresa não evidenciava na sua contabilidade os pagamentos dos clientes.

25

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

No CASO 2

AT: impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável

NÃO VALIDAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL

- Os erros e irregularidades verificadas não constituíram indícios seguros de omissão de rendimentos;
- A AT não provou que o valor regularizado pelos compradores foi efetivamente o valor pago à empresa. Mas, não terá sido?;
- A AT não provou qual o valor efetivamente recebido pela empresa. Mas, teria possibilidade de o fazer de forma direta?;

26

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 3

Acórdão do TCAS, se 15-11-2012, proc. N.º04205/10

27

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO3: Uma empresa não contabilizou aquisições de mercadorias, bem como de serviços de terceiros.

Como também não contabilizou vendas e prestações de serviços a terceiros. Apresenta margens de comercialização negativas.

Mais:

- não contabilizou uma mais valia obtida com a venda de uma máquina;
- contabilizou duas vezes determinados gastos;
- o valor das vendas e prestações de serviços contabilizados eram inferiores aos valores evidenciados nos extratos bancários;

28

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

No CASO 3

AT: os erros podem ser corrigidos
E
não retiram credibilidade à contabilidade.

NÃO VALIDAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL

OS ERROS E IRREGULARIDADES SÃO TAIS QUE NÃO PODEM SER CORRIGIDOS E MANTER A CREDIBILIDADE DA CONTABILIDADE. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA EVIDENCIADA SUPERIOR À DECLARADA.

29

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- **A análise da legitimidade** do recurso a métodos indiretos é feita através de **critérios de razoabilidade e normalidade**, adequados à **situação específica do contribuinte**;
- A insuficiência de fundamentação condiciona a validação do recurso a métodos indiretos.

30

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- **Não existe um conjunto pré-definido de requisitos** que evidenciem a falta de credibilidade da contabilidade;
- **Não existe uma linha geral de princípio condutora** na legitimidade dos pressupostos do recurso a métodos indiretos;

31

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

Erros e irregularidades que afastam a contabilidade da determinação do rendimento real:



32

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

Erros e irregularidades que afastam a contabilidade da determinação do rendimento real:



33

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Supressão dos erros/irregularidades/inexatidões na contabilidade através do recurso a métodos indiretos

apuramento da matéria tributável o mais próxima do rendimento real efetivamente obtido

↓

remete-nos para a quantificação.

- Que critérios? Porventura, pecam por defeito ou por excesso?
 - Art.90.º LGT: ... a determinação da matéria tributável por métodos indiretos poderá ter em conta os seguintes critérios...

34

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS: MEDIDAS DE CONTROLO OU REFORÇO DA FUNDAMENTAÇÃO ?

- Obrigações contabilísticas das empresas – art.123.º CIRC;
- Obrigações declarativas;
- Obrigações de emissão e comunicação de faturas – art.36.º e art.40.º CIVA e DL 198/2012, Portaria 363/2010, alterada pela Portaria 22 A/2012, de 24 janeiro;
- Obrigações de emissão e comunicação de documentos de transporte – DL 147/2003, 11 junho, com as alterações DL 198/2012, de 24 agosto e Lei 82 B/2014, 31 dezembro

35

O papel da contabilidade na prova dos crimes fiscais - Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Obrigações de possuir e comunicar inventários:
 - comunicação: art. 3.º A do DL198/2015, com as alterações pela Lei 83 C/2014 (OE2015);
- Obrigações de possuir e utilizar conta bancária – Art. 63.º -C da LGT;
- Obrigações de comunicação de rendimentos pagos ou colocados à disposição:
 - DMR, MOD 10, 30 (a não residentes), 39 (taxas liberatórias), 40 (fluxos com cartões), 44...

36

O papel da contabilidade na prova dos crimes fiscais - Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- Obrigações decorrentes do tipo de atividade exercida:

documentação suporte à faturação:

- * orçamentos, contratos de empreitada, folhas de obra, autos de medição;
- * talões de consulta de mesa, folhas de serviço,
- * talões de pesagem, guias de devolução, etc.
- * declarações alfandegárias de importações e exportações;
- * documentos de transporte: guias de remessa;
- * ...

37

O papel da contabilidade na prova dos crimes fiscais - Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

Pode o contribuinte socorrer-se do ERRO, IRREGULARIDADES E INEXATIDÕES na sua contabilidade para PRETENDER o apuramento do seu RENDIMENTO REAL através do recurso a métodos indiretos?

38

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 4

Acórdão do TCAS, de 16-04-2013, proc. N.º045721/12

39

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

CASO 4: Uma empresa contabilizou gastos justificados com faturas que não correspondem a operações efetivamente realizadas.

Tal conclusão teve por base:

- Emitentes não declarantes;
- Faturas emitidas não cumprem os requisitos legais (designação de quantidades, serviços, autos medição ou orçamentos suporte);
- Inexistência de meios de pagamento (registo em caixa);
- Não exibição de documentos essenciais à análise após notificação;
- Inexistência de correspondência entre estes gastos e rendimentos contabilizados;

40

Cristina Mota Lopes

O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

No CASO 4

AT: os erros podem ser corrigidos

não retiram credibilidade à contabilidade.

CORREÇÕES TÉCNICAS AOS GASTOS

VALIDAÇÃO POR PARTE DO TRIBUNAL

Desconsideração de gastos que não foram suportados e pagos;
Indícios sérios e objetivos de que as faturas não titulam operações efetivamente realizadas;
Outros gastos não foram questionados pela AT => Pretender o contribuinte a utilização de métodos indiretos apenas porque se desconsideraram gastos é contra o princípio da tributação do lucro real.

41

Cristina Mota Lopes

Bibliografia

- Lopes, Cristina e Martins, António (2014), Uma análise do enquadramento jurisprudencial dos pressupostos Contabilístico fiscais, Editora Almedina;
- Acórdão do TCAS, se 12-05-2010, proc. N.º03692/09;
- Acórdão do TCAS, se 15-05-2012, proc. N.º02956/09;
- Acórdão do TCAS, se 15-11-2012, proc. N.º04205/10;
- Acórdão do STA, de 02-04-2014, proc.n.º01510/13;
- Sistema de Normatização Contabilística;
- Normas Internacionais de Auditoria;
- Legislação fiscal

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2osewt8lzw/flash.html>

Vídeo do debate

Moderação: Maria Celeste Oliveira**



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1cumjmi4j3/flash.html>

** Juíza de Direito, Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto



3. Os gastos em sede de IRC

João Pedro Martins
dos Santos

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

OS GASTOS EM SEDE DE IRC

João Pedro Martins dos Santos*

Apresentação em Power Point

"Os gastos em sede de IRC"

CEJ – Temas de Direito Tributário

Lisboa, 8 de abril de 2016

* Economista, Diretor do Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros.

O conceito de gasto fiscal

- Código do IRC usa a terminologia contabilística de gastos e perdas sem dar qualquer definição destes conceitos

"1 – Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC." (artigo 23.º)

2

• O modelo de dependência parcial

"1. O lucro tributável das pessoas colectivas e outras entidades mencionadas na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código." (artigo 17.º do CIRC)

3

“3 — De modo a permitir o apuramento referido no n.º 1, a contabilidade deve:

a) Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;” (artigo 17.º do CIRC)

4

Regra Geral de dedutibilidade dos gastos

“1 — Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis todos os gastos e perdas incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC.” (artigo 23.º)

- **Redação anterior :**

“1 — Consideram-se gastos os que comprovadamente sejam indispensáveis para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora (...)”

5

- **Redação proposta no Anteprojeto da Comissão de Reforma do IRC:**

"Para a determinação do lucro tributável, são dedutíveis os gastos relacionados com a atividade do sujeito passivo por este incorridos ou suportados"

6

- **Artigo 12.º da Proposta de Diretiva relativa a uma matéria colectável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCIS) - COM(2011) 121:**

"1 – Os encargos dedutíveis devem incluir todos os custos de vendas e as despesas, líquidos de imposto sobre o valor acrescentado dedutível, incorridos pelo contribuinte para obter ou garantir o rendimento, incluindo os custos de investigação e de desenvolvimento e os custos incorridos na subscrição de capital próprio ou de dívida no âmbito da actividade." (nosso sublinhado)

7

■ Carácter exemplificativo da lista constante do n.º 2 do artigo 23.º do CIRC

“Consideram-se abrangidos pelo número anterior, nomeadamente, os seguintes gastos e perdas:

- a) Os relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços (...);
- b) Os relativos à distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias e produtos;
- c) De natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de obrigações e outros títulos, prémios de reembolso e os resultantes da aplicação do método do juro efectivo aos instrumentos financeiros valorizados pelo custo amortizado;

8

d) De natureza administrativa, tais como remunerações, incluindo as atribuídas a título de participação nos lucros, ajudas de custo, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida, doença ou saúde, e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social, bem como gastos com benefícios de cessação de emprego e outros benefícios pós-emprego ou a longo prazo dos empregados;

e) Os relativos a análises, racionalização, investigação, consulta e projetos de desenvolvimento

f) De natureza fiscal e parafiscal;

g) Depreciações e amortizações;

h) Perdas por imparidade;

i) Provisões;

9

- j) Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros;
- k) Perdas por reduções de justo valor em ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais;
- l) Menos-valias realizadas;
- m) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

10

Relação com a atividade :

- "*Gastos dedutíveis*" são incorridos:

- i) Exclusivamente no interesse do sujeito passivo (e não em benefício de terceiros)
- e,
- ii) Para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC (Relação com os rendimentos sujeitos a imposto)

11

- *"Nas mesmas condições referidas para os gastos e perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período de tributação, exceto:*

a) As que consistam em liberalidades ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;" (Artigo 24.º, n.º 1, do CIRC)

Mas,

- Regime das realizações de utilidade social (artigo 43.º do CIRC)
- Regime do mecenato (artigos 61.º a 66.º do EBF)

12

- Acórdão do STA de 29-04-2014 (Proc.º 779/12):

"I - No entendimento que a doutrina e a jurisprudência têm vindo a adoptar para efeito de averiguar da indispensabilidade de um custo (cfr. art. 23.º do CIRC na redacção em vigor em 2001), a AT não pode sindacar a bondade e oportunidade das decisões económicas da gestão da empresa, sob pena de se intrometer na liberdade e autonomia de gestão da sociedade.

II - Assim, um custo será aceite fiscalmente caso, num juízo reportado ao momento em que foi efectuado, seja adequado à estrutura produtiva da empresa e à obtenção de lucros, ainda que se venha a revelar uma operação económica infrutífera ou economicamente ruínosa, e a AT apenas pode desconsiderar como custos fiscais os que não se inscrevem no âmbito da actividade do contribuinte e foram contraídos, não no interesse deste, mas para a prossecução de objectivos alheios (quando for de concluir, à face das regras da experiência comum que não tinha potencialidade para gerar proveitos).

III - Sendo o contribuinte uma sociedade que se dedica à construção de edifícios, não pode a AT desconsiderar os custos respeitantes à aquisição de dois prédios com fundamento na falta de demonstração da indispensabilidade, ainda que este negócio se venha a revelar economicamente não rentável em virtude da sua venda por um preço seis vezes inferior àquele por que foram adquiridos ter gerado um prejuízo."

13

- Acórdão do STA de 30-05-2012 (Proc.º 171 /11) – confirmando jurisprudência dos acórdãos do STA de 20-05-2009 (Proc.º 1077/08), 7-2-2007 (Pr.º 1046/05) e 10-7-2002 (Proc.º 246/02) :

"À luz do art. 23º do CIRC, não devem ser considerados como fiscalmente relevantes os custos com juros e imposto de selo de empréstimos bancários contraídos pela impugnante, ainda que em seu prejuízo e não sejam estritamente necessários para a obtenção dos seus ganhos e proveitos individuais, sendo certo que entre a impugnante e as empresas beneficiárias existe uma relação de domínio total."

14

"As quantias controvertidas correspondem a juros de empréstimos bancários e imposto de selo contraídos pela recorrente e aplicados no financiamento gratuito de uma sociedade sua associada.

Tais verbas não estão, pois, directamente relacionadas com qualquer actividade do sujeito passivo inscrita no seu objecto social, que é empreendimentos e gestão de imóveis e não a gestão de participações sociais ou financiamento de sociedades de risco, nem sequer se reportam, ainda que indirectamente, à sua actividade.

Por outro lado, não se trata aqui de juros de capitais alheios aplicados na própria exploração, esses sim previstos como custos na alínea c) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC.

A mera possibilidade de poder vir a ter no futuro ganhos resultantes da aplicação desses capitais na sua associada não determina só por si que tais investimentos possam enquadrar-se no conceito de custos fiscais porque para isso era necessário que tais encargos fossem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora."

15

Comprovação:

- Acórdão do STA de 08-07-1999 (Proc.º 23535):

"Os requisitos das facturas, constantes do art. 35, n. 5, do CIVA, não são exigências de validade formal das facturas para efeitos de IRC, mas apenas para efeitos da dedução do IVA nos termos do art. 19, n. 2, do CIVA."

16

- Acórdão do STA de 16-02-2000 (Proc.º 24133):

"I - A expressão encargos não devidamente documentados, referida na al. h) do n. 1 do CIRC, reporta-se tanto à não existência de documento comprovativo, como à existência de documento que não obedece ao formalismo legal.

II - Os elementos necessários à perfeição de uma factura constam do art. 35 do CIVA, norma aplicável a todos os conteúdos normativos de direito tributário.

III - Se o documento não obedece ao formalismo legal, isso não impede o contribuinte de fazer prova desse encargo.

IV - Se, porém, no acórdão recorrido, se decide que não foi feita prova da despesa que constitui o dito encargo, tal já não pode ser sindicado pelo STA."

17

■ Acórdão do STA de 14-09-2011 (Proc.º 433/11):

"II - A Administração Fiscal incorre em erro que lhe é imputável ao considerar, por força de errada interpretação do artigo 41.º, n.º 1, alínea h), do CIRC, que a documentação justificativa de custos fiscais tem de ser constituída unicamente por documentos externos, excluindo a possibilidade de o contribuinte recorrer a outros meios de prova, designadamente documentos internos, para demonstrar e convencer da bondade do correspondente lançamento contabilístico e atestar a veracidade da operação."

18

■ Acórdão do STA de 5-07-2012 (Proc.º 658/11):

"I – Em sede de IRC, o documento comprovativo e justificativo dos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº1, e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, não tem de assumir as formalidades essenciais exigidas para as facturas em sede de IVA, uma vez que a exigência de prova documental não se confunde nem se esgota na exigência de factura, bastando tão-só um documento escrito, em princípio externo e com menção das características fundamentais da operação, uma vez que ao contrário do que se passa com o IVA, em sede de IRC, a justificação do custo consubstancia uma formalidade probatória e, por isso, substituível por qualquer outro género de prova."

19

■ Mas,

“II – Se a recorrente, além de não ter apresentado documentos externos identificadores das principais características das transacções, se limita a apresentar notas internas contabilizadas referindo-se a compras, carne, peixe, ovos, e a meros talões de compras, sem identificação das principais características das operações efectuadas, tais como, o objecto, o adquirente, o fornecedor e o preço, não podem relevar como documentos comprovativos dos respectivos custos para efeitos do disposto nos arts. 23º, nº 1, alínea a), e 42º, nº 1, alínea g), do CIRC, preceito segundo o qual para o efeito da determinação do lucro tributável só relevam os encargos devidamente documentados.

IV – (...) os princípios da capacidade contributiva e da tributação pelo lucro real não são absolutos, antes têm como limites outros valores constitucionalmente protegidos (...) numa ponderação global dos interesses em presença, mediada pelo princípio da proporcionalidade, deve dar-se prevalência à protecção do interesse público no combate à fuga e evasão fiscal, subjacente às exigências de natureza formal.”

20

■ Acórdão do STA de 09-09-2015 (Proc.º 028/15):

“Relativamente aos custos indocumentados, isto é, sem suporte documental externo, compete ao contribuinte, por qualquer meio ao seu alcance, a alegação e prova de que se verificou a despesa, não obstante essa omissão ou insuficiência formal.”

“(...) o teor dos seus documentos internos não contém elementos factuais suficientes para que a AT pudesse ter realizado o cruzamento de dados com a contabilidade de outros contribuintes, primeiro porque não se sabe a quem respeitavam os pagamentos declarados, nem quais os concretos montantes que foram entregues a cada pessoa individualmente considerada, etc. E o mesmo se passa relativamente aos documentos existentes na sua própria contabilidade. Dos referidos documentos internos não é possível relaciona-los com os documentos emitidos em forma legal, facturas e recibos, precisamente porque não se sabe a que operações respeitam, nem a que pessoas se referem, das que constam de tais facturas e recibos.

21

Comprovação :

- Os gastos dedutíveis devem estar comprovados documentalmente, independentemente da natureza ou suporte dos documentos utilizados para esse efeito. (*cf.* n.º 3 do artigo 23.º)
- No caso de gastos incorridos ou suportados pelo sujeito passivo com a aquisição de bens ou serviços, os documentos comprovativos devem conter, pelo menos, os seguintes elementos: a) Nome ou denominação social do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário; b) Números de identificação fiscal do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços e do adquirente ou destinatário, sempre que se tratem de entidades com residência ou estabelecimento estável no território nacional; c) Quantidade e denominação usual dos bens adquiridos ou dos serviços prestados; d) Valor da contraprestação, designadamente o preço; e) Data em que os bens foram adquiridos ou em que os serviços foram realizados. (*cf.* n.º 3 do artigo 23.º)

22

- Quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja obrigado à emissão de fatura ou documento legalmente equiparado nos termos do Código do IVA, o documento comprovativo das aquisições de bens ou serviços deve obrigatoriamente assumir essa forma. (*cf.* n.º 6 do artigo 23.º)

23

Periodização :

- Os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento, de acordo com o regime de periodização económica.

24

- Interdependência entre gastos e rendimentos:

- Os réditos relativos a vendas consideram-se em geral realizados, **e os correspondentes gastos suportados**, na data da entrega ou expedição dos bens correspondentes ou, se anterior, na data em que se opera a transferência de propriedade;
- Os réditos relativos a prestações de serviços consideram-se em geral realizados, **e os correspondentes gastos suportados**, na data em que o serviço é concluído, exceto tratando-se de serviços que consistam na prestação de mais de um acto ou numa prestação continuada ou sucessiva, que são imputáveis proporcionalmente à sua execução;

25

Contratos de construção (artigo 19.º):

- “1. A determinação dos resultados de contratos de construção é efetuada segundo o critério da percentagem de acabamento.*
- 2. Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.*
- 3. Quando, de acordo com a normalização contabilística, o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado de forma fiável, considera-se que o rédito do contrato corresponde aos gastos totais do contrato.*
- (...)”*

26

■ Diferenças de periodização

“11 — Os pagamentos com base em acções, efetuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respetivo preço de exercício pago.

12 — Exceto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários.” (artigo 18.º do CIRC)

27

(Outros) limites à dedutibilidade de gastos:

- Princípio do acréscimo *versus* Princípio da realização
- Os limites à dedutibilidade de gastos decorrentes dos regimes:
 - das depreciações e amortizações (artigo 34.º do Código do IRC)
 - i) Depreciações e amortizações de elementos do ativo não sujeitos a deprecimento;
 - ii) Depreciações de imóveis na parte correspondente ao valor dos terrenos ou não sujeita a deprecimento;
 - iii) Depreciações e amortizações que excedam os limites estabelecidos nos artigos anteriores;
 - iv) Depreciações e amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressaltando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
 - v) Depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado excedente ao montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

28

- das **Perdas por Imparidade:**

- Elenco fechado fixado nos artigos 28.º (Inventários) , 28.º-A (Dívidas a Receber), e 31.º-B (Ativos não correntes);
- Fixação de limites máximos.

- das **Provisões:**

- Elenco fechado fixado no artigo 39.º (Processos judiciais em curso, Garantias a clientes, Provisões técnicas das empresas de seguros; Reparação de danos de carácter ambiental);

29

Princípio do acréscimo *versus* Princípio da realização

- Ajustamentos de justo valor:

“Os **ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável**, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, **exceto** quando: a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código.” (n.º 9 do artigo 18.º)

30

■ A autonomia do regime das mais e menos-valias

• No apuramento do lucro tributável:

- Deduzem-se as mais-valias contabilísticas e acrescem-se as menos-valias contabilísticas
- Acrescem-se as mais-valias fiscais e deduzem-se as menos-valias fiscais

31

Gastos não dedutíveis (artigo 23.º-A)

■ Por razões de natureza "técnica"

"a) O IRC, incluindo as tributações autónomas, e quaisquer outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros"

"e) As multas, coimas e demais encargos, incluindo os juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações de qualquer natureza que não tenham origem contratual, bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade;"

"p) A contribuição sobre o sector bancário."

"q) A contribuição extraordinária sobre o setor energético;"

"l) As menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio, aviões de turismo e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, exceto na parte em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable nos termos da alínea e) do n.º 1 do artigo 34.º ainda não aceite como gasto;"

32

■ Para "condicionar" comportamentos

"d) As despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundamentadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação;"

"g) As indemnizações pela verificação de eventos cujo risco seja segurável;"

33

■ Para Evitar ou Combater Fraudes e Abusos

"b) As despesas não documentadas;"

"c) Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.os 3 e 4 do artigo 23.º, bem como os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com número de identificação fiscal inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cuja cessação de atividade tenha sido declarada oficiosamente nos termos do n.º 6 do artigo 8.º;"

"h) As ajudas de custo e os encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem aqueles encargos, designadamente os respetivos locais, tempo de permanência, objetivo e, no caso de deslocação em viatura própria do trabalhador, identificação da viatura e do respetivo proprietário, bem como o número de quilómetros percorridos, exceto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respetivo beneficiário;"

"j) Os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais;"

34

"n) Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte;"

"o) Sem prejuízo do disposto na alínea anterior, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam;"

35

“r) As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português, e aí submetidas a um regime fiscal identificado por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças como um regime de tributação claramente mais favorável, salvo se o sujeito passivo provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.”

Nota: 7 - O disposto na alínea r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas.

36

Os limites à dedutibilidade das menos-valias

“2 - Não concorrem para a formação do lucro tributável as menos-valias e outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenham beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação económica internacional prevista no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C.

3 - Não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.”

37

- Acórdão do STA de 11-02-2009 (Proc.º 862/08):

"IV – O n.º 7 do artigo 23.º do Código do IRC não viola, e antes respeita, o princípio de tributação das empresas fundamentalmente pelo «rendimento real», consagrado no n.º 2 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa"

38

Os limites à dedutibilidade dos juros

"m) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam a taxa definida por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, salvo no caso de se aplicar o regime estabelecido no artigo 63.º;"

- O regime dos preços de transferência (artigo 63.º do CIRC)

39

■ O novo artigo 67.º - "Limites à dedutibilidade de gastos de financiamento":

"1 - Os gastos de financiamento líquidos são dedutíveis até à concorrência do maior dos seguintes limites:

a) € 1 000 000; ou

b) 30 % do resultado antes de depreciações, gastos de financiamento líquidos e impostos."

"Nos períodos de tributação iniciados entre 2013 e 2017, o limite referido na alínea b) do n.º 1 do artigo 67.º do Código do IRC, sem prejuízo do limite máximo dedutível previsto no n.º 3 do mesmo artigo, é de 70 % em 2013, 60 % em 2014, 50 % em 2015, 40 % em 2016 e 30 % em 2017."

40

Ativos por impostos diferidos :

"são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a (...)

*- **diferenças temporárias dedutíveis**, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do ativo ou do passivo seja recuperada ou liquidada."*

(NCRF 25)

41

As Tributações Autónomas

■ Tributação autónoma de gastos não dedutíveis

• O caso das despesas não documentadas

“1 — As despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do artigo 23.º

2 — A taxa referida no número anterior é elevada para 70 % nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que auferam rendimentos enquadráveis no artigo 7.º” (artigo 88.º do CIRC)

42

■ Tributação autónoma dos gastos dedutíveis

• Os casos das despesas de representação e das ajudas de custo

“7 - São tributados autonomamente à taxa de 10 % os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação, considerando-se como tal, nomeadamente, as despesas suportadas com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no País ou no estrangeiro a clientes ou fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

(...)

9 — São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a ajudas de custo e à compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturados a clientes, escriturados a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos não dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º suportados pelos sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no período de tributação a que os mesmos respeitam.” (artigo 88.º)

43

■ Os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros

“3 — São tributados autonomamente os encargos efetuados ou suportados por sujeitos passivos que não beneficiem de isenções subjetivas e que exerçam, a título principal, atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola, relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, viaturas ligeiras de mercadorias referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 7.º do Código do Imposto sobre Veículos, motos ou motocicletas, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia elétrica, às seguintes taxas:

- a) 10 % no caso de viaturas com um custo de aquisição inferior a (euro) 25 000;*
- b) 27,5 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 25 000 e inferior a (euro) 35 000;*
- c) 35 % no caso de viaturas com um custo de aquisição igual ou superior a (euro) 35 000.*

44

(...)

6 — Excluem-se do disposto no n.º 3 os encargos relacionados com:

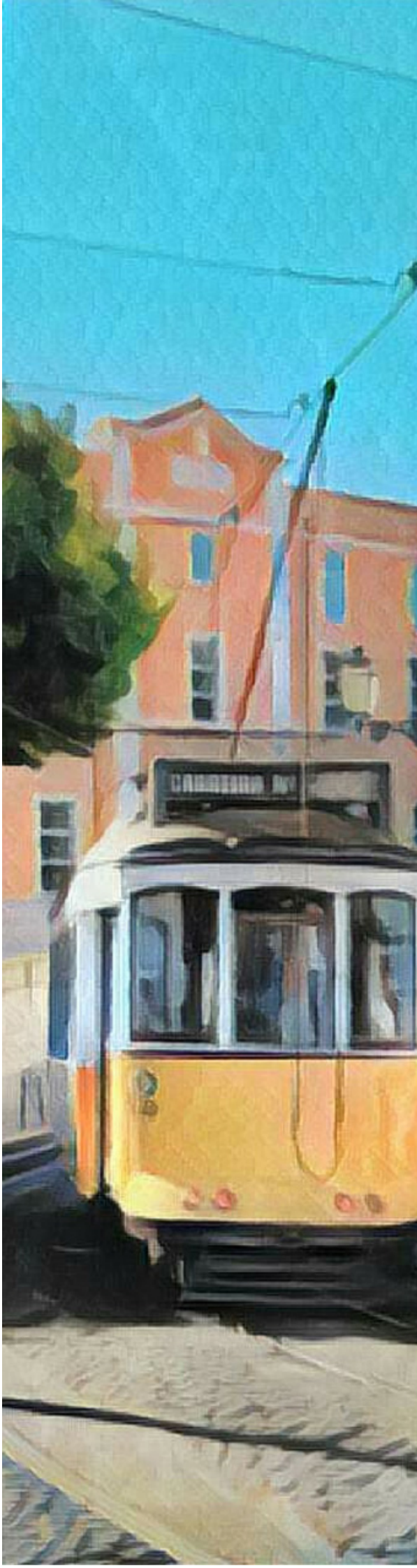
- a) Viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, afetos à exploração de serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo; e*
- b) Viaturas automóveis relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.*

45

Vídeo da apresentação

The image shows a video player interface. At the top left, the logo for 'CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS' is displayed, along with contact information: 'Largo do Limoeiro 1149-048 - Telef.: 218845600 - Fax: 218845615 Email: cej@mail.cej.mj.pt | www.cej.mj.pt'. Below this, a black bar contains the text 'Temas de Direito Tributário' and 'João Pedro Martins dos Santos, Economista, Diretor do Centro de Estudos Fiscais do Instituto Nacional da Propriedade Industrial - Auditório Aduaneir...'. The video frame shows a man in a suit and glasses speaking at a podium. A name tag on the podium reads 'Lisboa João Pedro Martins dos Santos Os gastos em sede de IRC'. The video player controls at the bottom show a progress bar at 00:04:20, a total duration of 00:56:33, and various playback icons. Logos for 'FCT' and 'FCCN' are visible in the bottom left, and the website 'www.fccn.pt' is in the bottom right.

→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/nimhbh0qr/flash.html>



4. Implicações fiscais do justo valor

Tomás Cantista Tavares

C E N T R O
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

IMPLICAÇÕES FISCAIS DO JUSTO VALOR

Tomás Cantista Tavares*

Apresentação em *Power Point*

Implicações fiscais do justo valor

Tomás Cantista Tavares

8/4/2016

* Professor Convidado da Universidade Católica Portuguesa.

1. Os três modelos do Rendimento

Resposta à pergunta: quando ocorre o rendimento?

- **Acréscimo:** valorização/desvalorização do ativo (justo valor)
- **Consumo** (financeiro): associado ao cash
- **Realização:** venda (transferência do risco): mais que acréscimo (há venda), menos que consumo (não necessário cash)
- **Árvore e frutos:** rendimento no crescimento (**acréscimo**); na venda (frutos e árvore) (**realização**); ou no recebimento do preço (**consumo**)

2. Vitória clássica da Realização

- **Economia:** “second best”. Vantagens transação e preço:
 - a) bisettriz oferta e procura;
 - b) assimetria para verdade;
 - c) desprende do bem (fim empenho económico);
 - d) Resolve questão valorimetria
 - e) Resolve questão da liquidez
- **Contabilidade:** associa rendimento com a venda (transferência do risco)

2. Vitória clássica da Realização

- **Fiscal:** segue a contabilidade e economia; foge do tema valor; e há liquidez (art. 18.º, n.º 1 do CIRC)

“componentes positivas e negativas do lucro tributável, são imputadas ao período de tributação em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento ou pagamento [...]

Só tributação mais valias realizadas (e não das potenciais)

3. Pressão CONTABILÍSTICA para emanações do Justo valor (2000 ...)

- **Globalização:** prefere INFORMAÇÃO atual (justo valor) sobre histórica (realização): melhor informação, menos assimetria de informação, melhor cotação, sem *inside information*
- Especulação até 2008 (produtos financeiros) valorização pelo valor atual (Justo valor).
- **Contabilidade IAS/IFRS importada pela EU:** admite contabilização certas realidades justo valor (veremos adiante)

4. Pressão FISCAL para emanações do Justo valor (2005 ...)

- **PATOLOGIA:** por vezes, preço de venda não é fiável (simulação, preços de transferência, troca) – que métrica alternativa ao preço declarado? O justo valor
- **DEPENDÊNCIA:** se contabilidade aceita JV – pressão para aceitação fiscal por dependência

4. Pressão FISCAL para emanações do Justo valor (2005 ...)

- **TÓPICO INTERPRETATIVO:** explicação vários institutos complexos do direito fiscal (CIRC):
 - a) **exit tax** – facto tributário por mudança residência, sem realização e justo valor nesse momento;
 - b) **neutralidade fusões** – caso limite de realização jurídica mas não económica (sem desprendimento bem; sem preço; sem liquidez);
 - c) **preços de transferência** – é preço real não fiável, com correção pelo valor normal de mercado que é justo valor económico

5. Positivção LEGAL do justo valor

- **CONTABILIDADE (IAS/IFRS, e SNC) 2009:** regra é realização; casos contados justo valor (resultados ou capital próprio); alguns ativos financeiro; ativos fixos tangíveis; propriedades investimento... (mas grande revolução)

Separação na contabilidade:

- Função **informativa**: contas consolidadas; para investidores (inclinação para justo valor)
- Função **performativa**: lucro distribuível em Direito Comercial (sem justo valor) e lucro fiscal (pouco justo valor)

5. Positivção LEGAL do justo valor

- **DIREITO COMERCIAL:** lucro distribuível aos sócios (art. 32.º do CSC) não aceitação Justo valor

”2 - Os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade [...] quando os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos, liquidados ou, também quando se verifique o seu uso, no caso de ativos fixos tangíveis e intangíveis”.

5. Positivação LEGAL do justo valor

- **LEI FISCAL:** aceitação justo valor é tema sensível:

VANTAGENS:

- a) Dependência face à contabilidade;
- b) Se há rendimento para contabilidade porque não haverá para lei fiscal?;
- c) Aumento de receita em anos de valorização dos ativos (até 2008).

5. Positivação LEGAL do justo valor

- **DESVANTAGENS:**

- a) Dificuldade na quantificação (mas SNC faz isso)
- b) Facto tributário com iliquidez (pagar imposto sem cash, mas isso pode suceder na realização [incobráveis] e se for moderado sem problema)
- c) Oscilação receita, em função evolução dos mercados (e se negativos?)

6. Aceitação fiscal do justo valor

- Opção legal no art. 18.º, n.º 9 CIRC.

“Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, exceto quando:

- a) Respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, quando se trate de instrumentos de capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, direta ou indiretamente, uma participação no capital igual ou superior a 5% do respetivo capital social; ou
- b) Tal se encontre expressamente previsto neste Código”.

6. Aceitação fiscal do justo valor

- **REGRA:** Irrelevância justo valor em termos fiscais
- **CASOS EXCECIONAIS** de aceitação justo valor
 - a) Instrumentos capital próprio (ações); cotadas; e % menor que 5% (assume-se trading)

Há JV contabilístico – aceita JV fiscal (resolvida valorimetria com cotação; e iliquidez, por ser excecional)

Facto tributário: oscilação cotação entre 1/1 e 31/12; ou entre preço aquisição e 31/12 (ano compra); ou 1/1 e preço venda (ano venda)

A seguir ver problema jurídico na jurisprudência...

6. Aceitação fiscal do justo valor

- b) Noutros casos previstos na lei. Por exemplo:
- i) instrumentos financeiros derivados (49 CIRC);
 - ii) por regra, outros ativos ou passivos financeiros utilizados como instrumentos de cobertura de riscos vários (identidade fiscal ativo e sua cobertura) (49 CIRC);
 - iii) Ativos que estejam a representar provisões técnicas do seguro de vida com participação nos resultados, ou afetos a contratos em que o risco de seguro é suportado pelo tomador de seguro (50 CIRC)

7. Questões fiscais justo valor (18/9 CIRC)

- **A) Tema já tratado:** compatibilidade 18/9 CIRC (perdas justo valor) e 45/3 CIRC (menos valias partes sociais por metade, **hoje revogado**).
- 45/3 CIRC: só para menos valias realizadas ou para todas, também Justo Valor?

Decisões do CAAD nos 2 sentidos:

- a) 108/2013: 45/3 não se aplica perdas justo valor:
- a) 25/2013: 45/3 aplica-se também a perdas justo valor

7. Questões fiscais justo valor (18/9 CIRC)

Argumentos 45/3 não se aplica perdas justo valor

Literal; mas mais relevante é teleológico: 45/3 perdas em partes sociais apenas por metade para evitar custos oportunistas (venda em anos bons) – mas isso não existe no modelo justo valor (facto tributário alheio à vontade) e por isso aceites por inteiro

Argumentos 45/3 aplica-se perdas justo valor

45/3 quer aplicar-se a todas perdas partes sociais – sem discriminação positiva do justo valor

7. Questões fiscais justo valor (18/9 CIRC)

- **Questão essencial (não resolvida na lei):** tributação justo valor partes sociais **diversa** da realização ou **antecipação** da realização

Se **diversa** (108/2013) – não se aplica 45/3 mas também não se aplica regime das mais valias (quando vende)

Se **antecipação** realização (25/2015) – quando vende apura imposto total e desconta o que já pagou via Justo valor e aplica regime mais valias

Consequências: regime tributação diverso; coeficiente desvalorização moeda...

7. Questões fiscais justo valor (18/9 CIRC)

B) Não tratado: cotada com menos 5% mas não aplica modelo contabilístico Justo valor (p. ex., participação valor elevado, IAS/IFRS...), aplica-se ou não o 18/9 CIRC (justo valor fiscal)?

Parece que há **regra de identidade**: só se aplica justo valor fiscal se houver aplicação do justo valor contabilístico.

7. Questões fiscais justo valor (18/9 CIRC)

C) Não tratada: Quid iuris se ultrapassa ou baixa a fasquia de 5% (ou se deixa ou passa a ser cotada)?

Se ultrapassa: deixa de usar justo valor – e custo de aquisição tem de ser último justo valor levado à tributação.

Se baixa: passa a usar justo valor contabilístico e fiscal.

O problema é de quantificação do custo de aquisição

8. Conclusões

- Não há obrigação ou proibição de tributação pelo justo valor. Sem constrangimentos constitucionais, se moderado. Opção política.
- Deveria ter havido consenso entre lei comercial (32 CSC) e fiscal (18/9 CIRC).
- Lei fiscal: seca e não antecipa problemas que surgem da sua interpretação.
- Tema em si não muito relevante: poucos casos (mas de muito valor)

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1j34a5lfpc/flash.html>

Vídeo do debate

Moderação: Luís Sotto-Major Felgueiras**



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/1jv6i4djwn/flash.html>

** Procurador da República, Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga.



**5.
A responsabilidade
tributária
subsidiária**

João Menezes Leitão

CENTRO
DE ESTUDOS
JUDICIÁRIOS

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SUBSIDIÁRIA

João Menezes Leitão*

Vídeo da apresentação



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/lyi1vcqcr/flash.html>

Vídeo do debate

Moderação: Margarida Reis**



→ <https://educast.fccn.pt/vod/clips/2n8aheu82t/flash.html>

* Advogado.

** Juíza de Direito, Docente do CEJ.

Título:

**IRC, Avaliação Indireta da Matéria Coletável e
Responsabilidade Subsidiária - 2016**

Ano de Publicação: 2017

ISBN: 978-989-8815-75-0

Série: Formação Contínua

Edição: Centro de Estudos Judiciários

Largo do Limoeiro

1149-048 Lisboa

cej@mail.cej.mj.pt