

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

Cristina Mota Lopes

Lisboa

8-04-2016

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?

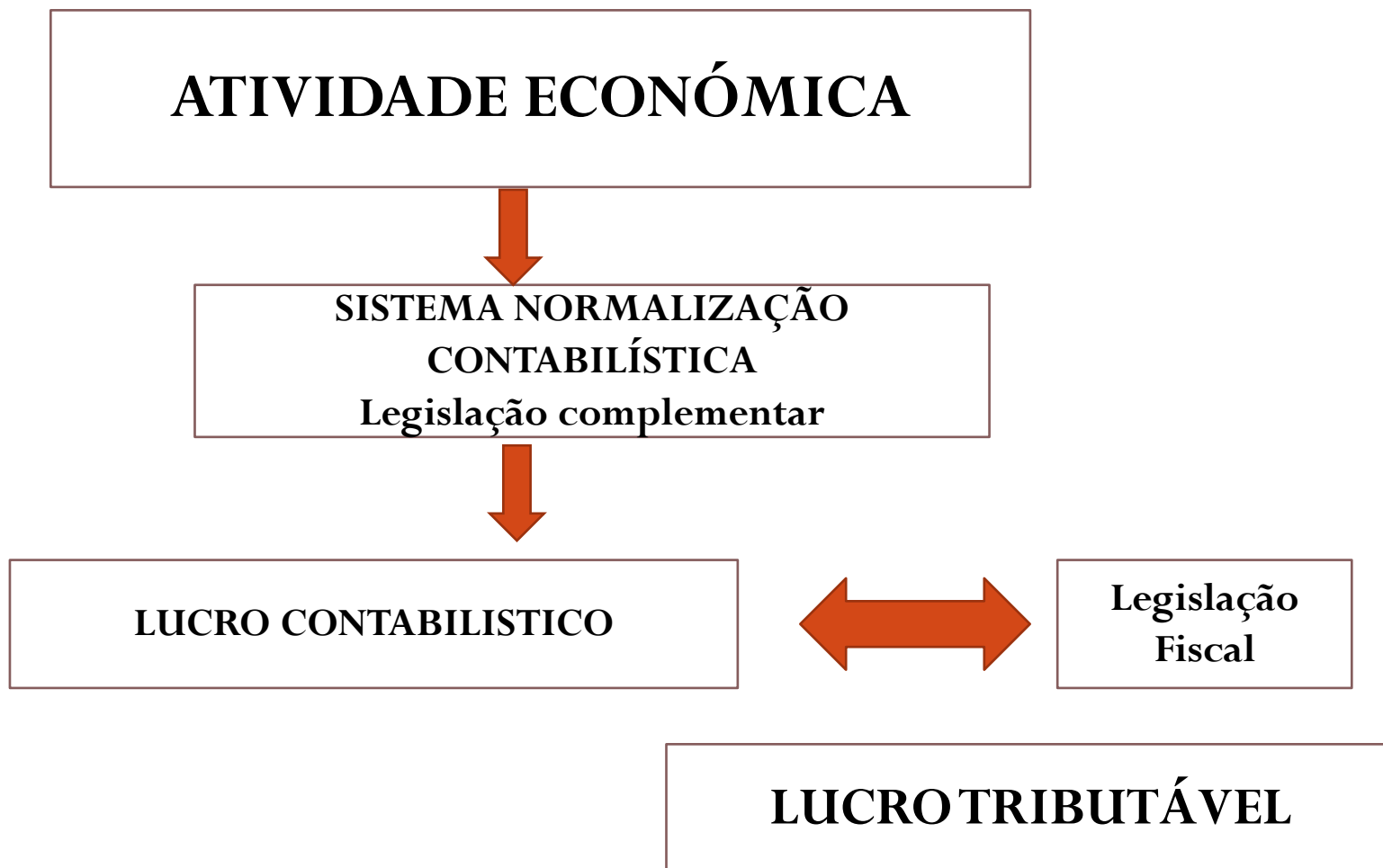
O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- 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

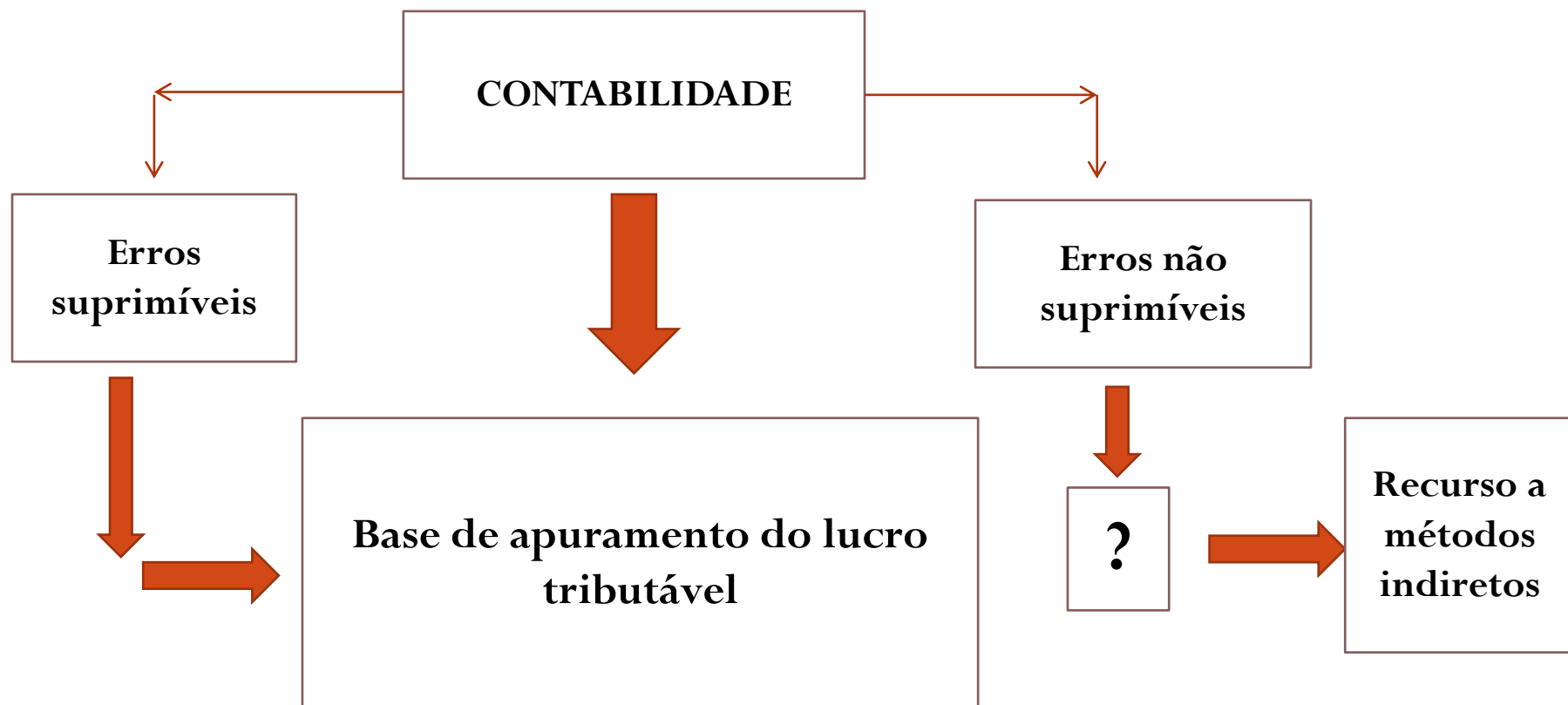
O erro relevante para a inviabilização do apuramento direto da matéria coletável

- 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.

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



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



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.

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?

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;

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.

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?

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

ERROS



decisão, ato ou resposta
incorreta;
incorreção;
engano

IRREGULARIDADES



Procedimento ou
situações irregulares,
Contrárias as normas
estabelecidas

INEXATIDÕES



Situações pouco
precisas; falta de
exatidão, falta de rigor

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;

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*

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.”*

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

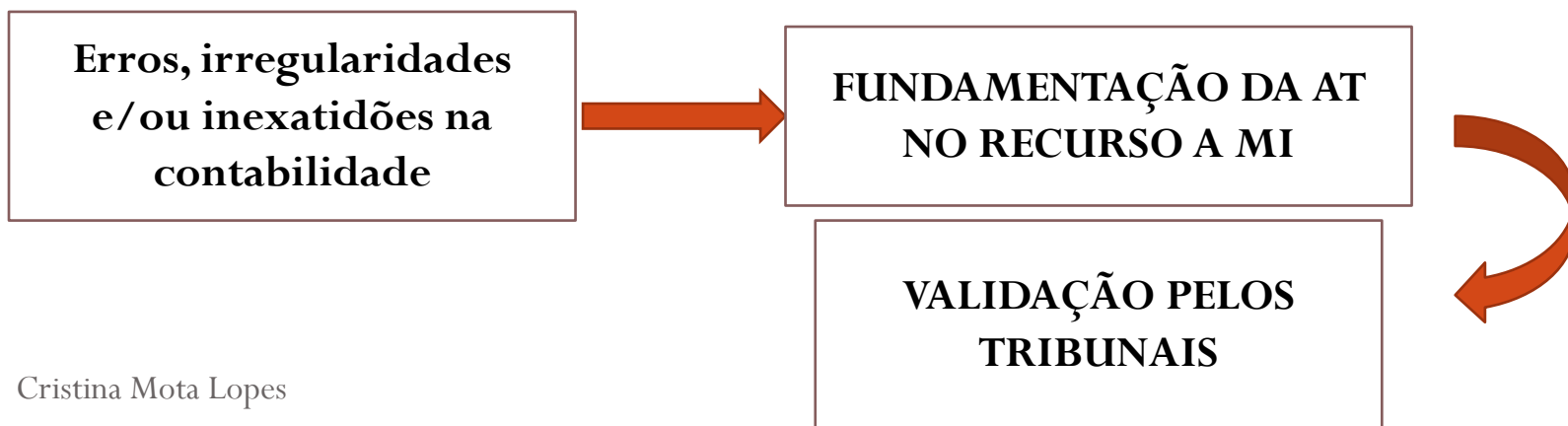
- São estes erros/irregularidades fatores inviabilizadores do apuramento direto da matéria coletável?
- Podem os erros/irregularidades ser suprimidos?
 - Correções técnicas
- Em que medida os erros/irregularidades não suprimidos podem constituir fundamento da aplicação de métodos indiretos?

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.

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?



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”.

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:

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

CASO 1

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

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.

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**

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

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.

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?;

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

CASO 3

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

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;

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.

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.

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;

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

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

Gastos sem correspondência a rendimentos

Omissão de operações realizadas

Inexistência de contabilidade

Falta ou não utilização de conta bancária

Falta de documentos suporte das operações com sócios ou outras entidades

Fluxos financeiros reais superiores aos contabilizados

Indicadores económico – financeiros negativos

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

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

Irregularidades na
emissão de faturas

Irregularidades na emissão de
documentos de transporte

Inexistência ou
irregularidades nos
inventários

Irregularidades na
relação documentos de
transporte/Faturas

Não cumprimento de
legislação
complementar

...

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...

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.36º. 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

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

- Obrigações de possuir e comunicar inventários:
 - comunicação: art. 3.º A do DL 198/2015, 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...

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;

*...

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?

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

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;

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.

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

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

Cristina Mota Lopes

Lisboa

8-04-2016