

15 XI 2001

11
05/11/2001

J. L. SALDANHA SANCHES
GLÓRIA TEIXEIRA
JAIME ESTEVES
JOÃO SILVA RODRIGUES

JURISPRUDÊNCIA FISCAL ANOTADA
SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO



ALMEDINA

15 XI 2001

REC. N.º 23 089

ACÓRDÃO DE 02 DE JUNHO DE 1999

ASSUNTO: Provisões fiscalmente dedutíveis.

SUMÁRIO:

Nos termos do art. 34 l a) do CIRCC pode constituir-se provisão fiscalmente dedutível, nos termos da al. a) do n.º 1 do artigo anterior, relativamente a créditos de cobrança duvidosa, em que o risco de incobrança se considere devidamente justificado, o que se verifica, em qualquer um dos casos a que se referem as diversas alíneas a) a c) e nomeadamente por ter o devedor pendente processo de falência.

As alíneas a), b) e c) do mesmo preceito são de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas.

Relator,

(António José Pimpão)

Acordam, em conferência, na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

1. Pinhagal – Madeiras de Portugal, Lda., recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a impugnação de IRC e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1.ª – A douta sentença “a quo” aplicou mal o direito face à matéria dada como provada e às conclusões bem formuladas pelo distinto Tribunal de 1.ª Instância de Coimbra;

2.^a – No caso “sub judice” não houve violação dos artigos 18.º, 33.º, 34.º, n.º 2, alínea d) do CIRC, antes pelo contrário, já que a recorrente aplicou bem na sua escrita essas normas que lhe permitiam constituir provisões para créditos de cobrança duvidosa, em 1989 e como é comprovadamente o crédito em causa;

3.^a – De facto, foi dado como comprovado que em 1989 – exercício em causa – existia um processo de falência no qual não havia sido proferida sentença, mas onde através de ofício do Tribunal se comunica a não existência de esperanças em receber aquele crédito;

4.^a – Bem como se encontra comprovado que face ao regime existente no antigo Código da Contribuição Industrial, entre 1984 e 1998, a recorrente foi constituindo provisões baseando-se apenas nos saldos contabilísticos dos clientes devedores;

5.^a – É pacífico ter sido com a entrada em vigor do actual artigo 34.º do CIRC que para constituição das provisões se passou a exigir a prova de terem sido realizadas diligências judiciais, mesmo para os créditos em mora há mais de 24 meses;

6.^a – Também aceitando o próprio Fisco que as diligências necessárias podem ser provadas por qualquer documento que evidencie a realização das mesmas, pelo que a carta de Advogado é suficiente para o efeito sob pena de se esvaziar de sentido as dignas funções do mesmo;

7.^a – No caso concreto, nunca houve qualquer prejuízo para o Estado, muito pelo contrário, a não ser assim considerado é a recorrente que ficará prejudicada pois se em 1984 havia acrescido o valor do crédito em causa e não forem agora consideradas as provisões, a mesma ver-se-á diminuída de um direito que inegavelmente lhe assiste;

8.^a – E não pode o Ex.mo. aplicador do direito pretender que a parte reconheça o direito apenas publicado em 1989 para contabilização da realidade anterior, sob pena de violação do princípio constitucional da não retroactividade em matéria fiscal;

9.^a – Por outro lado, não se pode confundir a simples realização de diligências com a definitividade de uma decisão judicial irrecorrível;

10.^a – É que em 1984, ao contrário do pensamento esplanado pelo douto acórdão “a quo”, a recorrente ainda não podia ter constituído a provisão a 100%, como é evidente face à legislação aplicável – cfr. art. 33.º Código Contribuição Industrial e art. 13.º do Dec.-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro;

11.^a – E é o próprio acórdão ora recorrido que refere a existência de um processo de falência no qual em 24/01/84 *não fora ainda proferida sentença*;

12.^a – E se esse acórdão entende que nos autos não se comprova que em 1989 ainda estivesse a decorrer tal processo, o que não se admite nem como hipótese, é um facto que ao contrário de tal conclusão, a “simples” declaração de advogado comprova a existência de terem sido realizadas diligências no sentido da obtenção do crédito em causa nesse processo;

13.^a – E se o crédito ainda existia em 1989 (pois não foi recebido) obviamente que relativamente ao mesmo, com base naquela carta e face ao regime instituído pelo art. 34.º do CIRC, poderia ser constituída provisão a 100%, como a recorrente muito bem fez;

14.^a – Deverá assim decidir-se no sentido já definido na douda sentença da 1.^a Instância, com a anulação das liquidações adicionais efectuadas pelo Fisco, pois só assim se fará a merecida e esperada JUSTIÇA.

A ERFPA entende que o recurso não merece provimento pois que não está provado nos autos que, em 1989, ainda estivesse a decorrer o processo de falência do devedor em causa, não se mostrando cumpridos, relativamente ao exercício de 1989, os requisitos do art. 34.º 1 do CIRC, pelo que, por força do princípio da especialização dos exercícios previsto no art. 18.º do CIRC, não podia ser constituída a provisão do crédito.

No mesmo sentido se pronuncia a EMMP.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1) A impugnante exerce a actividade de Comércio por grosso de maneira em bruto e produtos derivados, C.A.E. 51531 e é sujeito passivo de IVA, no regime normal colectado em IRC pela 2.^a Repartição de Finanças do concelho de Figueira da Foz;

2) A correcção aos valores indicados pela contribuinte resultaram de fiscalização efectuada à empresa em 03 de Fevereiro de 1994, pelos Serviços de Fiscalização, no âmbito de IVA e IRC, relativamente aos exercícios de 1989 a 1993;

3) Verificando-se que o valor de Esc. 7.756.557\$00, deduzido ao prejuízo fiscal declarado no exercício de 1989, se refere à não aceitação como custo de provisões de uma cobrança duvidosa constituídas sobre a dívida total do cliente Peter Schmitz (Alemão);

4) Cliente a quem, por decisão do Tribunal Cível de Bochum (Alemanha) havia sido aberto Processo de Falência;

5) Nos anos de 1984 e seguintes, até 1988, a impugnante constituiu reforços e ou reposições de Provisões para Créditos Duvidosos;

6) Estes movimentos de provisões incidiram sobre o saldo total de clientes, no qual estava incluído também o crédito do mencionado Peter Schmitz;

7) Constata-se a existência de um processo de falência no qual não havia ainda sido proferida sentença;

8) Considera-se reproduzido e provado o documento de fls. 48 dos autos, onde, designadamente, se consagra que «é comunicado que o Administrador da Falência informou a 26 de Maio de 1993, que as verbas disponíveis eram insuficientes, pelo que os credores da falência não têm de esperar quaisquer quotas»;

9) Aquando da introdução do Código do IRC o crédito referido existia há mais de 24 meses;

10) Em 1982, a impugnante contabilizou em Perdas Extraordinárias o valor de Esc. 7.756.556\$00, referente ao crédito que detinha sobre aquele cliente;

11) Esta dívida do cliente alemão foi inicialmente considerada como incobrável, já em 1982, e nesse ano contabilizada como Perdas Extraordinárias;

12) Tendo, depois, em 1984, a impugnante voltado a debitar aquela importância em clientes de cobrança duvidosa, por contrapartida de outros ganhos imputáveis a exercícios anteriores;

13) Em 06.07.84, a impugnante apresentou uma declaração mod. 2 de substituição, corrigindo o quadro 18, apuramento do lucro tributável, com o acréscimo do valor em causa;

14) O que não chegou a ser considerado pelos Serviços de Fiscalização;

15) Quanto ao exercício de 1984, a impugnante na declaração mod. 2 desse ano, deduziu no quadro 18 da mesma o valor de Esc. 7.756.557\$00, que, em referência ao ano de 1982 lhe havia sido acrescido;

16) Justificando tal procedimento no mapa demonstrativo de custos e proveitos de exercícios anteriores.

3.

3.1. O acórdão recorrido revogou a sentença proferida em 1.^a instância e manteve a liquidação. Para tanto entendeu que, dada como provada a existência de processo de falência instaurado em 1982 e ainda a decorrer em 1983, não se comprovando que em 1989 ainda estivesse

a decorrer tal processo, assim como não comprovando a existência do crédito a simples declaração de advogado de não haver esperanças de o crédito vir a ser recebido em tal processo, não se mostrariam cumpridos os requisitos de que o art. 34.º do CIRC faz depender a constituição, no exercício de 1989, de provisão de créditos de cobrança duvidosa a 100%. Acrescenta que tais requisitos, previstos no n.º 1 do artigo 34.º do CIRC, devem verificar-se em relação ao exercício em que é efectuada a provisão. Conclui que nenhuma ligação existe ao exercício de 1989 pelo que se mostra, igualmente, violado o disposto no artigo 18.º do mesmo Código.

Sustenta a recorrente, em síntese, que se o crédito ainda existia em 1989 (pois não foi recebido) obviamente que relativamente ao mesmo, com base naquela carta a que se refere o probatório e face ao regime instituído pelo art. 34.º do CIRC, podia ser constituída provisão a 100%, como fez pois que, aquando da introdução do Código do IRC, o crédito referido existia há mais de 24 meses.

A questão controvertida resume-se em determinar se podia a recorrente constituir a mencionada provisão a 100%, em 1989, com fundamento na carta a que se refere o ponto 8) da matéria de facto provada da qual consta que «é comunicado que o Administrador da Falência informou a 26 de Maio de 1993, que as verbas disponíveis eram insuficientes, pelo que os credores da falência não têm de esperar quaisquer quotas»;

Importa, por isso, determinar se podia a recorrente deduzir para efeitos fiscais o valor de 7.756.557\$00 como prejuízo fiscal do exercício de 1989 e que a AF não aceitou como custo de provisões de cobrança duvidosa constituídas sobre a dívida total do cliente Peter Schmitz a quem, por decisão do Tribunal Cível de Bochum (Alemanha), havia sido aberto Processo de Falência e no qual não havia ainda sido proferida sentença.

3.2. Nos termos do art. 33.º do CCI “apenas serão de considerar como provisões para efeito do disposto no n.º 8 do art. 26.º (que se refere às provisões que se consideram custos ou perdas imputáveis ao exercício):
a) As que tiverem por fim a cobertura de créditos de cobrança duvidosa, calculadas em função da soma dos créditos resultantes da actividade normal da empresa existentes no fim do exercício...”.

Este artigo, conforme escreve Martins Barreiros e outros, CCI, 2.^a edição, 1986, p. 311, que passaremos a acompanhar, é uma limitação ao n.º 8 do art. 26.º do código que se refere às provisões em geral pelo que apenas são de considerar as provisões tipificadas e previstas nas alíneas a) e d) para a generalidade das empresas.

A contabilização das provisões baseava-se nos princípios contabilísticos da prudência, que aconselham que devem contabilizar-se as perdas ainda que potenciais, e da independência dos exercícios ou da sua especialização económica, que recomenda que sejam imputados ao exercício competente os encargos que lhe respeitam.

Nesta perspectiva deviam aceitar-se, para efeitos fiscais, as provisões para cobertura de créditos de cobrança duvidosa destinados a compensar aqueles créditos que se espera sejam incobráveis sendo o seu cálculo efectuado não pelo inventário dos créditos considerados duvidosos, mas sim por forma estatística, através de uma percentagem definida pela Administração que incidiria sobre o montante dos créditos resultantes da actividade normal existentes no fim do exercício.

Nesta perspectiva se entendia que o §2.º do mesmo art. 33 estabelecesse que “as provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam, e bem assim as que forem utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo, considerar-se-ão proveitos ou ganhos do respectivo exercício”.

O DL 442-B/88, de 30-11, que aboliu a contribuição industrial, aprovou o CIRC, e determinou que o mesmo entrava em vigor no dia 01-01-1989 estabeleceu, no art. 13.º 2, sob a epígrafe provisões, que:

“o saldo em 01 de Janeiro de 1989 das provisões a que se referem as alíneas c) e d) do art. 33.º do CCI, aceites para efeitos fiscais com referência a exercícios anteriores, depois de deduzido o montante que delas tiver sido utilizado no exercício de 1989, nos termos que lhe eram aplicáveis, deve ser repostado nas contas de resultados dos exercícios encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC, num montante até à concorrência do somatório dos seguintes valores:

b) Importância correspondente à constituição ou reforço no exercício em causa das provisões a que se referem as alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 33.º do Código do IRC”.

Pretendeu este preceito criar disposições transitórias relativamente às provisões que o CCI considerava custos definidas de forma diversa do CIRC. Por força deste preceito legal o diferencial entre o saldo, em 01-01-1989, das provisões referentes a anos anteriores e o montante utilizado no exercício de 1989 e a importância das provisões fiscalmente dedutíveis, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art. 33.º do Código do IRC, no mesmo exercício, devia ser repostado nas contas de resultados dos exercícios

encerrados posteriormente àquela data, para efeitos de determinação da matéria colectável de IRC.

O que bem se entende se se atentar, como já se referiu que este passou a adoptar critério diverso quanto às provisões fiscalmente dedutíveis.

Nos termos do art. 33.º a) do CIRC podiam ser deduzidas para efeitos fiscais as provisões “que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da actividade normal que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade”.

Nesta perspectiva refere, ainda, o art. 34.º 1 do mesmo Código que: “para efeitos da constituição da provisão prevista na al. a) do n.º 1 do artigo anterior, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificará nos seguintes casos:

a) O devedor tenha pendente processo especial de recuperação de empresas e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;

b) Os créditos que tenham sido reclamados judicialmente;

c) Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

O n.º 2 deste mesmo preceito legal estabelece que “o montante anual acumulado da provisão dos créditos referidos na al. c) do número anterior não poderá ser superior às seguintes percentagens dos créditos em mora:

d) 100% para créditos em mora há mais de 24 meses.

Nos termos do transcrito art. 34.º 1 do CIRC para efeitos da constituição da provisão prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo anterior, são créditos de cobrança duvidosa aqueles em que o risco de incobrabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificará quando o devedor tenha pendente processo de falência, os créditos tenham sido reclamados judicialmente, estejam em mora, há mais de seis meses, desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.

A matéria factual fixada pelo Tribunal Central Administrativo encontra-se definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

Com efeito nos termos do art. 21.º 4 do ETAF este Tribunal “apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância”.

Nos termos deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1.ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA “apenas conhece de matéria de direito”.

Será contudo perante a matéria factual assente que terá de se determinar se podia a recorrente constituir a indicada provisão fiscalmente dedutível e relativa ao não recebimento da quantia de 7.756.557\$00.

Nos termos do mencionado art. 34 I a) do CIRC podia constituir-se a provisão prevista na al. a) do n.º 1 do artigo anterior relativamente a créditos de cobrança duvidosa em que o risco de incobabilidade se considere devidamente justificado, o que se verificaria, em qualquer um dos casos a que se referem as diversas alíneas a) a c).

Podia, por isso, a recorrente constituir tal provisão por, nos termos da al. a), ter o devedor pendente processo de falência conforme resulta da matéria de facto assente.

O que bem se compreende pois que se o credor vier a receber qualquer importância da falência imediatamente será levado á conta de resultados desse mesmo exercício.

Torna-se, nos termos expostos, desnecessário averiguar se se verificam os demais requisitos a que se referem as alíneas b) e c) do mesmo preceito por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas.

Assim sendo entende-se que não pode manter-se o acórdão em apreciação.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar o acórdão recorrido em conceder provimento à impugnação e em anular o acto tributário da liquidação impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 02 de Junho de 1999

António Pimpão
Baeta de Queiróz
Lúcio Barbosa
António Mota Salgado

ANOTAÇÃO

1. O Regime Fiscal das Provisões

1. O âmbito de escolha das empresas para a decisão sobre a realização das provisões constitui uma das zonas mais densamente regulamentadas do Código do IRC.

E bem se compreende que assim seja: a realização de provisões, orientada pelo princípio da prudência e conduzindo sempre a uma redução do lucro distribuível e do lucro tributável é o meio mais simples de obter um adiamento de tributação.

E por isso facilmente se pode entender que estejamos numa zona onde a lei, em vez de confiar ao sujeito passivo do imposto uma ampla possibilidade de escolha quanto à realização das provisões, cabendo a este descobrir o melhor caminho para a obtenção de um resultado obtido mediante o recurso aos sãos princípios da contabilidade – um conceito impregnado de um conteúdo normativo que ainda hoje pode ser usado – preferiu delimitar cuidadosamente a sua decisão.

Criando os pressupostos jurídicos para o *an* e o *quantum* das provisões.¹

A opção por regras muito específicas em vez da opção por uma definição geral de princípios e consequente responsabilização do decisor contabilístico pela escolha dos meios para obtenção dos fins, como sucedeu na legislação fiscal portuguesa, tem um conhecido inconveniente: conduzir a que, em algumas situações, nos possamos encontrar perante créditos que de acordo com o objectivo constitucional de tributação segundo o lucro real deveriam ser reconhecidos sem que isso pareça caber na previsão normativa.

E isto sucede porque o legislador fiscal em Portugal, adoptando ainda nestes casos o modelo francês² com a sua regulamentação minuciosa, em contraste com a maior responsabilização da empresa que caracteriza o modelo alemão.³

¹ A existência de regras específicas para o balanço fiscal que em alguns casos podem comprometer a função do balanço de proporcionar *true and fair view* das contas da empresa não é só um problema português. V. ESSERS/de BONT, *Liabilities*, in de BONT/ESSERS/KEMMEREN, *Fiscal Versus Commercial Profit Accounting in the Netherlands, France and Germany*, 105-118.

² Sobre o modelo francês ESSERS/de BONT (nt1) 115-116.

³ WEBER-GRELLET, *steuerbilanzrecht* (München 1996) 140.

Regulamentação particularmente densa no caso das dívidas: em que os diversos prazos da mora vai corresponder a maior ou menor permissão para provisionar.

2. A Diversa Intensidade da Regulação

2. Se isto é assim no caso das dívidas, já o mesmo se não passa na zona das provisões para litígios em curso.

Aqui o que encontramos é apenas o art. 33.º do CIRC que nos diz podem ser feitas provisões que se destinem a ocorrer a obrigações e encargos derivados de processos judiciais em curso por factos que determinam a inclusão daqueles entre os custos de exercício.

E pouco mais.

Contudo, como afirma FREITAS PEREIRA, tem de haver regras claras quanto ao momento de constituição de provisões para que estas não sejam feitas apenas para maximizar as economias fiscais.⁴

Mas como também o mesmo autor escrevia posteriormente em relação a provisões para riscos e encargos no caso particular das provisões constituídas para processos judiciais em curso e pensões de reforma “é mais difícil, dada a sua natureza, estabelecer regras precisas”.⁵

E dada esta ausência de regras no balanço fiscal, as regras para o momento em que deve ser feita a provisão têm que ser encontradas nos princípios contabilísticos.

Com as consequentes dificuldades para a decisão: uma vez que quando a lei impõe um critério, bem ou mal, já sabemos que regime deve ser aplicado.

Mas quanto aos princípios contabilísticos geralmente aceites, os tais que a Administração fiscal invoca com grande à vontade, temos de primeiro determinar quais são os aplicáveis. Serão aplicáveis, por exemplo, os que se vão sendo definidos pelos padrões internacionais de contabilidade?

Se dúvidas houvesse a tal respeito, elas foram recentemente resolvidas: o Decreto-Lei n.º 367/99 de 18 de Setembro, na alínea c) do art. 2.º, veio criar um mecanismo de homologação pelo Ministro das Finanças das

⁴ FREITAS PEREIRA, *Regime Fiscal das Provisões – Elementos para a sua Revisão*, CTF 292-294 (1983) 23.

⁵ FREITAS PEREIRA, *A Periodização do Lucro Fiscal* (Lisboa 1988) CTF n.º 152, 173.

directrizes da Comissão de Normalização Contabilística que passam a ser “de efeito obrigatório”.

Tendo uma directriz anterior (todas as directrizes já publicadas foram objecto de homologação por esse decreto) feito uma remissão genérica para os *International Accounting Standards*, como fonte genérica de direito contabilístico.⁶

Temos por isso os princípios contabilísticos geralmente aceites tal como se encontram codificados nos *International Accounting Standards* como normas que podem ser aplicadas à resolução deste caso.

3. O Recurso aos Padrões Internacionais

3. De uma forma pouco pensada, e sem grandes explicações, o legislador consagrou a transição dos são princípios da contabilidade invocados pelo Código da Contribuição Industrial para os princípios contabilísticos geralmente aceites impostos pela evolução na contabilidade. E mais tarde, como esses princípios estão consagrados em vários padrões, com várias origens, escolheu os IAS – os *International Accounting Standards* – como padrão de referência.⁷

A situação, quanto a fontes de direito, é assim um pouco mais clara do que na época em que a provisão foi feita.

Um pouco mais clara.

Porque a remissão para fontes de direito como os standards contabilísticos como norma que sirva de regra de conduta – *regula agendi* – para as decisões contabilísticas da empresa é a prova provada que não estamos perante questões tão clarificadas que possam ser resolvidas por uma determinada norma jurídica: um comando legal que exprima com precisão, de forma tão clara quanto possível, os deveres contabilísticos das empresas.

⁶ Para uma descrição mais pormenorizada deste processo v. do autor, *Problemas Jurídicos da Contabilidade (O Direito Contabilístico e as suas Fontes) e As Novas Regras do Direito Contabilístico* (nota de actualização) in *Estudos de Direito Fiscal e Contabilístico* (Coimbra 2000).

⁷ *International Accounting Standards* são publicados anualmente pelo *International Accounting Standards Committee*. Sobre a evolução nesta área no espaço europeu McLEAY, *Accounting Regulation in Europe* (London 1999). Em resultado das decisões da Cimeira de Lisboa sobre a informação nos mercados financeiros a Comissão Europeia comprometeu-se até ao fim do ano 2000 a fazer uma proposta formal para que as empresas europeias apresentassem as suas contas de acordo com os IASs até ao ano 2005. BRUXELAS, 13.06.2000 COM (2000) 359 final.

Por isso encontramos na subsecção IV do CIRC regras muito precisas para muitos tipos de provisões para litígios judiciais.

E por se proceder à aplicação de princípios contabilísticos e não de um comando contido na norma jurídica tradicional existe uma inescapável margem de decisão – decisão tomada sem apoio legal inequívoco – como sucede muitas vezes no direito contabilístico.

Foi por isso a IV Directiva de 1978 da CEE determinando, no seu parágrafo 3, que as contas anuais deverão dar “uma imagem fiel do património, da situação financeira, assim como dos resultados da sociedade”.

E, como é desta “imagem fiel do património” que pode resultar a “fiabilidade” que se pretende que tenham as contas da sociedade, o n.º 5 do art. 2.º dispõe:

“Se em casos excepcionais, aplicação de uma disposição da presente directiva se revelar contrária, deve derrogar-se a disposição em causa, de modo que seja dada uma imagem fiel”.

Consagrando a liberdade e responsabilidade da empresa quanto às decisões contabilísticas ao optar por uma obrigação de resultado em vez de uma obrigação de meios.

E valendo aqui os princípios como o que encontramos no *International Accounting Standard 37* (1998) segundo o qual só pode fazer-se uma provisão se existir “uma estimativa digna de confiança do montante da obrigação”.

4. Falência e Dívida com mais de 24 meses

4. No caso tratado pelo presente acórdão estamos naquela zona de regulamentação densa: regulamentação suficientemente densa para que se corra o risco de algumas consequências inesperadas devidas à dificuldade de controlo da decisão (ou por outras palavras: à rigidez da norma legal) mas que deveriam permitir, nos casos normais, uma sua aplicação mais fácil. Quando se verifica uma coincidência entre a previsão expressa da norma e um caso concreto.

O que não sucedeu neste caso.

Tratando-se de provisões para créditos de cobrança duvidosa existiam como possibilidade de aplicação, como sublinha o acórdão “As alíneas a), b) e c) do art. 33.º do CIRC que “são de aplicação disjuntiva por se tratar de normas alternativas (utilização da expressão seguintes casos) e não cumulativas”.

Ou seja: neste caso concreto a sociedade poderia fazer a provisão a 100% por se tratar de uma dívida em mora à mais de 24 meses ou pelo facto do devedor estar em processo de falência.

A posição da Administração fiscal referida no texto do acórdão e segundo a qual “ não se mostrando cumpridos, relativamente ao exercício de 1989, os requisitos do art. 34.º 1 do CIRC, pelo que, por força do princípio da especialização dos exercícios, previsto no art. 18.º do CIRC, não podia ser constituída a provisão do crédito” dificilmente pode ser compreendida.

Uma vez que nos parece indiscutível, ainda que o acórdão se não pronuncie a tal respeito, que quanto ao momento de feitura de uma provisão o art. 18.º do CIRC dificilmente será aplicável:

Verificados os pressupostos de realização de uma provisão o decisor contabilístico está investido de um poder-dever: uma permissão normativa que é, ao mesmo tempo, um escrito dever de conduta.

E a decisão de fazer a provisão neste ou naquele ano – nos casos em que haja um espaço para a decisão da empresa – vai ser feita segundo os princípios que regem a feitura de provisões e não a imputação, em abstracto e em termos gerais, dos custos e proveitos de determinados exercícios. O que constitui a função primordial do art. 18.º do CIRC.

J. L. SALDANHA SANCHES