

R E V I S T A Fiscal

FEVEREIRO
2008



Actualidade

Análise e Doutrina

Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 32]

Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação

Jurisprudência

Juros moratórios
Juros indemnizatórios
Oposição de julgados

União Europeia

Espanha

Lucro tributável e contabilidade na jurisprudência dos tribunais tributários superiores

Por Prof.^a Dra. Nina Aguiar

1. AS NORMAS DE CÁLCULO DA BASE TRIBUTÁVEL COMO NORMAS DE INCIDÊNCIA

Cabe ao direito tributário, por imposição do princípio constitucional da legalidade dos impostos, definir a base tributável de cada tributo. Esta definição poderia, em teoria — quando tal não contendesse com o mesmo princípio da legalidade — ser realizada através de um conceito sintético que traduzisse uma manifestação de capacidade económica. Poderia conceber-se, por exemplo, um imposto cuja base fosse definida como estando formada pelas mais-valias provenientes da venda de determinados bens, ou pelos rendimentos de capitais, ou pelo valor do património herdado.

Contudo, conceitos como os referidos não possuem as características necessárias para serem utilizados, sem mais, na definição da base tributável dos impostos, fundamentalmente porque, enquanto conceitos jurídicos, são demasiado vagos — são conceitos jurídicos com um elevado grau de indeterminação. E assim, ao definir a base tributável, o direito fiscal tem de precisar mais estes conceitos¹. Dito de outro modo, o direito fiscal não pode limitar-se a estabelecer que o imposto recai sobre o rendimento, mas tem de dizer o que deve ser considerado rendimento para efeitos do imposto; não pode limitar-se a estabelecer que o imposto recai sobre o valor do bem imóvel, tem de dizer o que deve ser considerado valor do bem imóvel para efeitos do imposto; etc. É, como se disse, uma necessidade que decorre do carácter indeterminado dos conceitos em causa, quando utilizados como conceitos jurídicos; uma necessidade que decorre, portanto, de uma inadequação essencial dos mesmos conceitos para servirem como definição da base tributável.

A fim de precisar estes conceitos, o direito fiscal po-

deria ainda, em teoria, recorrer a uma formulação mais complexa do conceito abstracto, afinando os seus contornos. Diria então, por exemplo, que o imposto recai sobre “o rendimento entendido na acepção de acréscimo patrimonial, segundo a teoria de Schanz-Haig-Simons, corrigido pela exclusão das expectativas”. Mas esta definição, que porventura seria correcta do ponto de vista da ciência económica, seria afinal tão indeterminada, quando transposta para o plano da aplicação do direito (i.e, enquanto conceito jurídico) como o simples conceito de “rendimento”. Continuará a ser uma definição não aceitável do ponto de vista do princípio da legalidade, porque o seu grau de indeterminação não permitiria considerar suficientemente tipificado o facto tributável.

A técnica que o direito fiscal desenvolveu, no sentido de obter definições da base tributável adequadas ao princípio da legalidade, consiste em estabelecer regras precisas para o cálculo da base tributável. Então, por exemplo, depois de estabelecer que o imposto recai sobre as mais-valias, a lei diz que a mais-valia se calcula “subtraindo o valor de aquisição do bem, corrigido pelo coeficiente de desvalorização monetária legalmente estipulado, ao valor de realização”.

Torna-se óbvio, mas importa sublinhar que, através destas regras de cálculo, a lei fiscal está ainda a definir a base tributável. No exemplo, o destinatário da norma fica a saber que a base do imposto é formada, realmente, pela diferença entre o valor de realização na alienação de um bem e o valor de aquisição actualizado pelo coeficiente de depreciação monetária, o que é uma definição mais precisa, com um maior grau de determinabilidade², do que o simples conceito de mais-valia. É irrelevante, para a determinação em concreto da base tributável, que aquela diferença traduza efectivamente uma mais-valia em sentido económico.

* CIJE – Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto; IPB – Instituto Politécnico de Bragança.

1- Neste sentido, SALDANHA SANCHES, J.L., Conceito de Rendimento do IRS, *Fiscalidade*, nº 7/8, 2001, p. 34.

2- CASALTA NABAIS, J., *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 368.

No caso da tributação do lucro de uma actividade empresarial, é também isto o que normalmente acontece. A lei do imposto determina que a base tributável é formada pelo lucro (como acontece no artigo 3º, nº 1-a) do CIRC) e pode mesmo refinar um pouco mais o conceito, dizendo que este lucro consiste “na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação”, optando então por um conceito de rendimento-acrécimo (como acontece no artigo 3º, nº 2, do CIRC). Mas como esta é ainda uma definição demasiado vaga, que não tipifica suficientemente o facto tributável, a lei estabelece em seguida um extenso conjunto de regras sobre como se determina o lucro para efeitos de aplicação do imposto.

Mais uma vez, devemos sublinhar que estas regras de cálculo não são simplesmente deduzidas do conceito de lucro e, por conseguinte, não têm um valor meramente declarativo em relação à norma definidora da base, mas têm um valor constitutivo, pois definem ex novo aspectos parcelares da base tributável. Assim, por exemplo, a norma segundo a qual as amortizações para efeitos fiscais são calculadas sobre o valor de aquisição determinado ao custo histórico, implica que a base do imposto é formada por um lucro no qual não se tem em conta o efeito da inflação sobre o valor das imobilizações. Como facilmente se entende, um lucro que tenha em conta este efeito não é menos lucro do que o primeiro, mas é apenas outro lucro.

2. UMA ESPECIFICIDADE DO IMPOSTO SOBRE O LUCRO: A CONEXÃO COM A CONTABILIDADE COMERCIAL

Temos, pois, demonstrado que as normas sobre como se determina o lucro, nos impostos sobre o lucro empresarial, são normas que definem a base tributável e, nesse aspecto, estão até abrangidas pelo princípio da reserva de lei³.

No caso especial dos impostos sobre o lucro empresarial, porém, a regulação do cálculo da base é acompanhada de um elemento normativo específico deste tipo de impostos, e que está relacionado com a particular complexidade do conceito de lucro de uma actividade empresarial e do seu processo de determinação. Com efeito, o direito fiscal, não só em Portugal mas na generalidade dos ordenamentos jurídicos, tanto nos sistemas romano-germânicos como nos sistemas de “common law”, não tem conseguido alcançar, de forma autónoma, uma regulação exaustiva e ao mesmo tempo eficaz do processo de determinação da base tri-

butável nos impostos sobre os lucros empresariais. O que nos permite dizer que, no caso dos impostos sobre o lucro, a técnica que consiste em enunciar regras para o cálculo da base tributável não se mostra suficiente quanto à regulação da determinação da mesma base tributável.

Para colmatar esta insuficiência, o direito fiscal recorre então a um outro instrumento de regulação que consiste em estabelecer uma certa correspondência entre, por um lado, a determinação da base tributável e, por outro, a contabilidade comercial e as contas anuais comerciais⁴.

Esta correspondência, como adiante se demonstrará, pode assumir variadas formas e, consoante a forma que assuma em cada situação, terá um determinado efeito na quantificação da base tributável. Considere-se um primeiro exemplo, propositadamente muito simples. Se a norma fiscal determina que a amortização fiscal não pode exceder a amortização feita na contabilidade comercial no mesmo exercício, e se esta amortização comercial é de 10, a amortização fiscal não pode ser 12, mas pode ser 8. Se a norma fiscal, ao contrário, dispuser que a amortização fiscal é necessariamente igual à amortização comercial, a amortização fiscal não poderá ser 12 nem 8, mas tem de ser igual a 10. São, portanto, duas formas diferentes de correspondência entre a determinação da base tributável e a contabilidade comercial.

Uma vez que, como fica também demonstrado, a forma que reveste a mencionada relação entre a determinação da base tributável e as contas anuais comerciais influencia a quantificação da base tributável, também ela não pode deixar de ser definida pela lei fiscal, por força do princípio da legalidade. Por isso dizemos que se trata de identificar a relação normativa (i.e. juri-

3 - Veja-se, neste sentido, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5.7.02, proc. nº 25034.

4 - Por “contabilidade comercial” e “contas comerciais de fim de exercício”, queremos designar a contabilidade de base e as contas de fim de exercício elaboradas nos termos e para dar cumprimento às disposições da lei comercial. Em relação às contas de fim de exercício, existe já uma certa tradição na doutrina portuguesa no sentido de as designar como “balanço”, numa adesão à terminologia usada pela doutrina alemã e italiana (v.g. SALDANHA SANCHES, J. L.: *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2000; “A Quantificação da Obrigação Tributária”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 173, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, pp. 240 e ss.) No entanto, sobretudo para quem não está familiarizado com a doutrina alemã e italiana, entendemos que o termo “balanço”, quando utilizado em português, pode constituir uma fonte de confusão, pelo facto de “balanço”, no direito contabilístico português, designar apenas uma peça das contas de fim de exercício. Tratando-se a presente de uma publicação destinada tanto a juristas como a economistas, preferimos usar, neste caso, o termo “contas anuais” ou “de fim de exercício”.

dicamente regulada) estabelecida entre a determinação da base tributável e a contabilidade comercial.

Apesar disso, são poucos os ordenamentos jurídicos em que encontramos uma norma expressa que defina esta relação com a precisão que o princípio da legalidade exigiria. Normalmente, para determinar a norma que regula aquela relação em determinado ordenamento, torna-se necessário conjugar diversas disposições legais. Em quase todos os ordenamentos, a jurisprudência tem um papel decisivo na definição da norma, quando não é a sua principal fonte. Em muitos casos, ainda, a norma é em grande medida conformada a partir da prática administrativa, em insanável contradição com o princípio da legalidade dos impostos.

3. A DEPENDÊNCIA-PREJUDICIALIDADE

Centrando-nos agora sobre as formas possíveis que pode assumir a relação entre a determinação do lucro tributável e as contas anuais comerciais – i.e., as contas de fim de exercício elaboradas e aprovadas nos termos e para dar cumprimento às disposições da lei comercial – começamos por referir um aspecto que deve ser excluído deste campo. Referimo-nos à remissão que o direito fiscal faz, quando o faz, para o direito contabilístico comercial. É o que encontramos, por exemplo, nos artigos 17º, nº 3-a), e 98º, nº 1, do CIRC que nos dizem que o lucro tributável é determinado com base numa contabilidade elaborada de acordo com a disciplina da contabilidade comercial.

Estas normas operam um reenvio normativo, o qual, como é sabido, é um instrumento de técnica legislativa, “através do qual o legislador ordena que uma norma incompleta seja completada através de outra norma ou parte de outra norma”⁵. Este aspecto é de uma grande importância em toda a problemática da regulação da determinação do lucro tributável, mas não é sobre ele que se debruça a presente reflexão. O aspecto que pretendemos analisar neste momento é apenas o da relação entre a determinação do lucro tributável e as contas anuais comerciais concretas, i.e. o acto jurídico através do qual se fixaram, para os efeitos do direito comercial, o valor do património e os resultados da exploração de uma empresa num determinado ano.

Quando existe uma correspondência obrigatória, as várias formas que esta relação pode revestir situam-se, em geral, dentro de uma modalidade genérica que se pode designar como dependência-prejudicialidade⁶. Uma relação de dependência-prejudicialidade pode ser

descrita como uma regra segundo a qual as valorações (em sentido amplo, abrangendo tanto a qualificação dos factos económicos, como a respectiva imputação temporal, como a atribuição de um valor monetário) realizadas nas contas anuais comerciais, que sejam conformes com o direito contabilístico comercial e que, além disso, sejam compatíveis, i.e., aceitáveis de acordo com a norma fiscal, devem ser mantidas para efeitos fiscais, o mesmo é dizer, na determinação do lucro tributável⁷.

Através de uma análise comparada e histórica deste princípio nos ordenamentos nos quais o mesmo se consagrou mais cedo e se encontra hoje doutrinariamente mais sedimentado, podemos concluir que o princípio assenta em duas finalidades principais, sem prejuízo de se poderem verificar ocasionais desvios em relação às mesmas: i) a prova de que os juízos valorativos discricionários, através dos quais o empresário calcula o lucro tributável, correspondem à verdade e não visam apenas minimizar ou diferir a tributação; e ii) a garantia de não distribuição de quaisquer lucros antes da sua sujeição a imposto.

4. VARIANTES DA RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA-PREJUDICIALIDADE

Uma relação normativa entre a determinação do lucro tributável e as contas anuais comerciais do tipo referido representa sempre uma restrição da liberdade dos administradores da empresa no que diz respeito à quantificação do lucro tributável, na medida em que as opções de valoração (continuando a usar o termo valoração no sentido amplo anteriormente fixado) que faz na contabilidade comercial o vinculam, sendo por isso prejudiciais ou preclusivas, em relação ao cálculo do lucro tributável. Os administradores ficarão assim divididos entre o seu interesse de, no âmbito das relações de direito privado, mostrar o melhor lucro e a melhor situação líquida que cabem dentro de uma imagem verdadeira e justa, e de, no plano fiscal, revelarem o menor lucro possível. A “verdade das contas” situar-

5 KARPEN, H.-U., *Die Verweisung als Mittel der Gesetzgebungstechnik*, Walter de Gruyter, Berlin, 1970, p.29.

6 O termo é originário da doutrina italiana, onde foi proposto por FAL-SITTA, G., *Il bilancio di esercizio delle imprese*, Giuffrè, Milão, 1985, p. 5. Sobre o tema da dependência do cálculo do lucro tributável em relação à contabilidade comercial pode ver-se em Portugal, CASTRO TAVARES, T., “Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos”, CTF, nº 396, 1994.

7 KNOBBE-KEUK, B., *Bilanz-und Unternehmenssteuerrecht*, 9ª ed., Otto Schmidt, Colonia, 1993, p. 18.

se-á no ponto considerado de equilíbrio pelos próprios administradores.

A regra geral de dependência-prejudicialidade comporta variações, as quais têm como efeito, umas vezes, aliviar, outras vezes, intensificar a mencionada restrição da liberdade dos administradores na quantificação do lucro fiscal.

Dentro das formas mais intensas de dependência-prejudicialidade está aquela em que o direito fiscal exige uma coincidência entre a valoração ou a qualificação comercial e a valoração ou a qualificação fiscal, ao mesmo tempo que dita a sua própria regra de valoração ou qualificação, em discrepância com a norma comercial. Quando esta situação se verifica, para cumprir o requisito de coincidência, o contribuinte vê-se obrigado a adoptar as normas de valoração e qualificação fiscais também na contabilidade comercial. Ocorre então o fenómeno designado pela doutrina italiana⁸ como hetero-integração do direito comercial pelo direito fiscal, significando que a lei fiscal passa a ser também fonte de direito comercial material.

Um pouco diferente da anterior é a situação em que a lei fiscal estabelece normas de valoração especiais com o carácter de benefícios fiscais e de utilização facultativa, exigindo como condição da sua utilização que as mesmas valorações vantajosas sejam adoptadas na contabilidade comercial. Dá-se nesta situação um fenómeno de dependência inversa, que também ocorre na situação anterior, mas porque as normas de valoração fiscais são normas que concedem um benefício fiscal, sendo, pois, normas dispositivas, a dependência inversa é neste caso um ónus para a utilização facultativa de uma vantagem fiscal, e não a consequência inevitável de uma norma injuntiva. De um modo geral, tem-se assistido nos diversos ordenamentos, em especial nos últimos vinte anos, a uma tendência para serem adoptadas formas menos restritivas de dependência-prejudicialidade. Por exemplo, e sem pretendermos ser exaustivos sobre esta matéria, em vários ordenamentos nos quais existiu tradicionalmente uma dependência-prejudicialidade “forte”, foram retiradas do âmbito deste princípio as situações referentes a benefícios fiscais. Assim, por exemplo, se a norma tributária, com o objectivo de conceder um benefício fiscal, determina que, para efeitos de cálculo do lucro tributável, é dedutível um custo superior ao custo real (exemplo de uma norma deste tipo é a que prevê a possibilidade de dedução de custos de “amortização acelerada”⁹), a norma excluirá esta valoração fiscal do âmbito da dependência-prejudicialidade¹⁰.

Ao regular o cálculo do lucro tributável, o direito

fiscal estabelece, como já se disse, critérios próprios de valoração, qualificação e imputação temporal dos factos económicos. Fá-lo porque não pode —por razões que aqui não podem ser exploradas mas que se prendem com as características próprias do direito contabilístico comercial — deixar a quantificação da base tributável totalmente dependente de uma remissão pura e simples para o mesmo direito comercial. Estes critérios fiscais, embora possam assentar, parcialmente, nos mesmos princípios fundamentais que regem a contabilidade comercial, podem considerar-se sempre em alguma medida em antinomia com as normas contabilísticas do direito comercial, pois há sempre um certo número de soluções possíveis segundo a disciplina comercial que não são admissíveis segundo as normas fiscais, ou vice-versa.

A fim de conciliar as duas disciplinas, o direito fiscal pode estabelecer um mecanismo de correcção extracontabilística. Este mecanismo de correcção extracontabilística é apenas aparentemente simples, levantando na prática, devido à ambiguidade das formulações legais, delicados problemas de interpretação das normas, dos quais o primeiro é desde logo determinar os casos em que a norma fiscal de valoração consente ser aplicada através de um ajustamento extracontabilístico.

Os ajustamentos extracontabilísticos levantam problemas, em segundo lugar, quando se trata de articular este mecanismo com o princípio de dependência-prejudicialidade. Por exemplo, no IRC, as amortizações formam uma área em que, de acordo com a prática mais do que com uma norma perfeitamente expressa, se admite a actuação do mecanismo do ajustamento extra-contabilístico. Mas é também um campo no qual rege o princípio da dependência-prejudicialidade, neste caso até por força de uma norma expressa (o artigo 1º, nº 3, do Decreto Regulamentar nº 2/90).

O mecanismo das correcções extracontabilísticas — que corresponde a uma prática administrativa de apuramento do lucro tributável e é desprovido, por natureza, de um conteúdo normativo — tem, então, de ser entendido, em cada ordenamento, em articulação com a norma em vigor nesse ordenamento sobre a correspondência entre a determinação da base tributável e as contas anuais comerciais.

8 FALSITTÀ, G., op. cit., p. 14.

9 Sobre a qualificação destas situações como benefícios fiscais, FREITAS PEREIRA, M. H., *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005, p. 373.

10 É o caso do artigo 19º, nº3 da actual Ley del Impuesto sobre Sociedades espanhola.

O princípio de dependência-prejudicialidade pode, por exemplo, ser recortado do seguinte modo: na determinação do lucro fiscal, não podem ser considerados custos superiores nem proveitos inferiores aos considerados na contabilidade comercial. Podem, no entanto, ser considerados custos inferiores e proveitos superiores aos incluídos na contabilidade comercial, quando a norma fiscal de valoração permita estas diferentes valorações¹¹. Este é um princípio que poderá ter a sua origem no direito italiano, e que significa que o lucro a tributar pode divergir do lucro comercial “in melius” mas não “in peius”¹². Assim, se a norma fiscal estabelece que o limite máximo de um custo, por exemplo, uma amortização, é de 100, e se, na contabilidade comercial, foi inscrita uma amortização com um valor de 150, o valor comercial poderá ser mantido para efeitos comerciais, sendo ajustado ao critério fiscal, para efeitos tributários, através de uma correcção extracontabilística.

Se não for permitida esta variação extracontabilística, então o contribuinte será obrigado a adoptar o critério fiscal também no plano das relações de direito privado, o que se traduzirá numa hetero-integração do direito comercial pelo direito fiscal e num fenómeno de dependência inversa.

No entanto, para que não exista hetero-integração e não se produza dependência inversa, é necessário mais do que permitir, num determinado exercício, o ajustamento para menos de um custo, ou o ajustamento para mais de um proveito, no mesmo exercício. É necessário que, num exercício posterior, se permita ao contribuinte efectuar os ajustamentos simétricos, autorizando-o a incluir no lucro tributável custos superiores, ou proveitos inferiores, aos considerados na contabilidade comercial do mesmo ano. Pois se, por exemplo, na contabilidade comercial, o contribuinte amortizou o bem em cinco anos, quando para efeitos fiscais só pode amortizar o mesmo bem em oito anos (porque é este o período mínimo de vida útil admitido pela norma fiscal), sendo o ajustamento feito por correcção extracontabilística durante os primeiros cinco anos, nos últimos três exercícios, a amortização fiscal será superior à amortização comercial, que será zero.

Então, para não se traduzir em hetero-integração e não implicar dependência inversa, a norma fiscal poderá precisar que não podem ser incluídos no lucro tributável: i) custos superiores aos custos incluídos nas contas comerciais do mesmo exercício ou de exercícios anteriores; ii) e que a inclusão de proveitos reconhecidos nas contas comerciais não

pode ser diferida para efeitos fiscais, mas pode ser antecipada¹³. Esta forma de dependência-prejudicialidade mitigada pressupõe, portanto, que, no âmbito da correspondência entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade comercial, os exercícios não sejam considerados em total autonomia.

5. A NORMA DO ARTIGO 17º DO CIRC

A partir das breves noções que ficaram expostas, é fácil concluir que a parca regulação contida no artigo 17º do CIRC é manifestamente insuficiente para cobrir todos os aspectos da relação normativa entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade comercial.

A expressão “determinados com base na contabilidade” (artigo 17º, nº 1, in fine) sugere um princípio geral de dependência-prejudicialidade. A expressão “eventualmente corrigidos nos termos deste Código”, por seu turno, aponta no sentido de alguma forma de mitigação do princípio. A formulação utilizada em alguns locais da lei, ao precisar que a norma se aplica especificamente à determinação do lucro tributável (v.g., os artigos 18º, 21º, 22º, 24º, e, em particular, 33º), indica que tais normas são especiais em relação às normas contabilísticas do direito comercial, o que corroboraria a hipótese de um princípio de dependência-prejudicialidade mitigado.

Porém, já noutros locais da lei encontramos fórmulas que apontam num sentido oposto. Por exemplo, a formulação do artigo 26º, sobre valorimetria de existências, sugere que a norma fiscal se destina a ser aplicada à valoração das existências também na contabilidade comercial, o que, a ser assim entendido e aplicado, seria um caso de hetero-integração do direito comercial pela lei fiscal.

Cabe, assim, à jurisprudência dos tribunais tributários superiores um papel terminante na definição da norma vigente no ordenamento português sobre a relação normativa entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade comercial. A esta luz, assinalamos em seguida o que nos parece serem alguns passos importantes dados pela jurisprudência no recorte desta relação.

11 É também este o princípio hoje consagrado no artigo 19º da actual Ley del Impuesto sobre Sociedades espanhola e no artigo 109º do testo unico delle imposte sui redditi italiano.

12 GALEOTTI-FLORI, M. A., *Aspetti fiscali della politica di bilancio*, Riv. dei Dottori Commercialisti, núm. 6, 1974, pp. 966-967.

13 É esta a solução actual do direito espanhol, consagrada no artigo 19º, nº3 da Ley del Impuesto sobre Sociedades.

6. O PRINCÍPIO DA “CORRECÇÃO SIMÉTRICA”

Neste sentido, merece ser apontada em primeiro lugar uma decisão em que o TCAS¹⁴ reconheceu e aplicou o princípio da correcção simétrica dos balanços¹⁵, com base no princípio da justiça. No caso, o contribuinte havia deduzido num exercício (1991) um custo (relativo a IVA) que correctamente deveria ser incluído no valor de aquisição de determinadas imobilizações e deduzido com as amortizações respectivas ao longo do período de vida útil dos mesmos bens. No exercício de 1991, o contribuinte declarou, portanto, um lucro tributável inferior ao que devia ser declarado. Mas nos exercícios seguintes, ao não incluir o valor do IVA nas amortizações das imobilizações, apresentou um lucro tributável superior ao que deveria declarar. A Administração Fiscal pretendeu corrigir apenas o lucro tributável de 1991, deixando inalterado o lucro tributável dos anos seguintes. A consequência deste procedimento seria que o contribuinte seria tributado duas vezes pelo mesmo lucro, no valor correspondente àquele custo cuja imputação se corrigia. O tribunal entendeu, invocando o princípio da justiça, que, sem alterar o lucro tributável dos exercícios seguintes – i.e, sem efectuar uma correcção simétrica – a administração fiscal não poderia alterar o lucro do exercício de 1991.

O aspecto aqui tratado tem relevância para o tema da relação entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade comercial. A manter-se o princípio desenhado nesta decisão, de futuro, sempre que a administração fiscal entender alterar a imputação temporal de um custo, terá de ter em conta o efeito dessa alteração noutros exercícios, que tanto poderão ser anteriores como posteriores ao da correcção inicial, e alterar o lucro tributável correspondente a todos os exercícios afectados pela alteração, independentemente de, considerando cada exercício em separado, existir uma correspondência com o lucro evidenciado nas contas comerciais. Assim, no caso, se tivessem sido corrigidos os valores das amortizações nos exercícios subsequentes a 1991, isso significaria que se estariam a admitir, para esses anos, valores de amortização não evidenciados na contabilidade comercial. Teremos aqui uma mitigação do princípio de dependência-prejudicialidade.

No caso concreto, o reconhecimento do lucro para efeitos fiscais seria antecipado em relação ao momento do reconhecimento do mesmo lucro para efeitos comerciais. Mas podem-se verificar situações em que a alteração importe um diferimento do reconhecimento do lucro para efeitos tributários, em relação ao mo-

mento do reconhecimento do mesmo lucro para efeitos comerciais.

7. O REGIME FISCAL DAS PROVISÕES PARA CRÉDITOS DE COBRANÇA DUVIDOSA NA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

7.1. REGRAS FISCAIS DE COMPETÊNCIA TEMPORAL

Em matéria de provisões para créditos de cobrança duvidosa, dispõe o artigo 34º, nº 1, do CIRC que “podem 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”. Comece-se por observar que não se contém aqui uma norma expressa de dependência-prejudicialidade. Com efeito, uma tal regra, aplicada a esta situação, significaria a impossibilidade de deduzir para efeitos de cálculo do lucro tributável qualquer provisão que não tivesse sido deduzida também para efeitos de cálculo do lucro comercial quando, segundo um entendimento praticamente unânime, a exigência do artigo 34º, nº 1, do CIRC de que os créditos sobre os quais se constitui a provisão devem estar “evidenciados como tal na contabilidade” se refere não à constituição da provisão nas contas comerciais, mas apenas à qualificação do crédito como sendo de cobrança duvidosa. Assim, a aplicação da regra de dependência-prejudicialidade a esta situação, com a consequente exigência de constituição da provisão nas contas comerciais, não poderá apoiar-se senão, exclusivamente, no artigo 17º, nº 1, do CIRC.

Por seu turno, o artigo 35º do CIRC estabelece regras muito precisas sobre a competência temporal da provisão por créditos de cobrança duvidosa. A fim de subtrair o juízo sobre a competência temporal da provisão a uma avaliação subjectiva da verificação do risco de incobrabilidade, a norma tributária fixa regras que traduzem a presunção da verificação do risco e de um certo grau de risco, em função da ocorrência e da duração da mora por parte do devedor¹⁶.

Tem sido objecto de controvérsia a questão de saber se estas regras sobre a competência temporal da provisão por cobrança duvidosa podem em algum caso

14 Ac. TCAS de 21.6.2003, proc. nº 5616/01.

15 Importamos o termo utilizado na doutrina francesa (DAVID, C., LATOURNERIE, M.-A., FOUQUET, O. e PLAGNET, B., *Les Grands Arrêts de la Jurisprudence Fiscale*, Sirey, Paris, 1988, p. 309).

16 Neste sentido, Acórdão TCAS de 21.2.01, “Sonafi”, proc. nº 7016/02.

ser afastadas, na determinação do lucro tributável. É consensual que o contribuinte não pode afastar estas regras para antecipar a provisão, a não ser que ocorra alguma das circunstâncias previstas nas alíneas a) e b) do artigo 35º, nº 1. Em apoio deste entendimento, diga-se que a literalidade do preceito dificilmente admite outro, ao dizer que o risco, do qual depende a possibilidade de constituir a provisão, “se verifica nos seguintes casos”.

Quanto à possibilidade de o contribuinte afastar aquelas regras para retardar a constituição da provisão, a jurisprudência dos tribunais superiores é unívoca em aceitar, pelo contrário, o princípio de que os critérios de competência temporal das provisões para créditos de cobrança duvidosa, estabelecidos no artigo 35º, nº 1, podem ser afastados quando, na realidade, não se verifique a existência de risco no momento assim determinado. Mas parece-nos já difícil encontrar uniformidade e clareza quanto às condições em que o contribuinte pode afastar tais critérios, como adiante se procurará demonstrar.

7.2. DIVERGÊNCIA ENTRE O TRATAMENTO CIVIL E O TRATAMENTO FISCAL

Amparados no quadro anteriormente traçado, analisemos agora em que situações e em que moldes podem ocorrer divergências entre a determinação do lucro tributável e a contabilidade comercial, ao nível das provisões para créditos de cobrança duvidosa.

Vimos já que, para que o contribuinte possa deduzir ao lucro tributável uma provisão para créditos de cobrança duvidosa, é necessário que ocorra alguma das circunstâncias previstas no artigo 35º CIRC, entre as quais está o decurso de um período de mora mínimo de seis meses e um dia. Antes da verificação de uma destas circunstâncias objectivas, a possibilidade de dedução fiscal da provisão fica simplesmente excluída.

Admitamos ainda, como ponto de partida, que, por força do artigo 17º, nº 1, do CIRC, o contribuinte não pode deduzir ao lucro tributável provisões que não sejam igualmente efectuadas na sua contabilidade comercial. Nisto se plasmaria a regra geral de dependência-prejudicialidade.

Finalmente, há ainda a considerar o artigo 34º que exige que o crédito de cobrança duvidosa se encontre “evidenciado como tal na contabilidade”. Não iremos ocupar-nos deste requisito aqui, mas sempre diremos que não se vê que princípio de direito tributário é salvaguardado por esta exigência suplementar. Se o legislador considera que, perante o subjectivismo do juízo

valorativo que aqui está em causa, a veracidade da avaliação do risco só se prova quando o contribuinte assumira a existência desse risco também na contabilidade comercial, com o ónus que isso acarreta no plano das suas relações de direito privado, a regra da dependência-prejudicialidade, exigindo que a provisão seja constituída também na contabilidade comercial, cumpre já plenamente essa função.

Uma vez que estes requisitos, estabelecidos pela norma fiscal, dizem respeito ao cálculo da base tributável e a este devem limitar os seus efeitos, uma divergência entre a valoração adoptada na contabilidade comercial e no cálculo da base poderá ocorrer por faltar algum requisito exigido pela norma fiscal, que não seja exigido pela norma contabilística comercial. Vejamos então o que acontece quando falta algum dos requisitos enunciados.

Quanto ao requisito referente às circunstâncias objectivas do artigo 35º, nº 1, do CIRC, a formulação do preceito não admite dúvida de que se trata de uma enumeração taxativa e, portanto, não se verificando nenhuma dessas circunstâncias, a provisão não é dedutível. Mas, não ocorrendo nenhuma destas circunstâncias, o que acontece se o contribuinte, considerando existirem outros indícios fortes de risco de incobrabilidade, constitui a provisão para efeitos civis? Suponhamos o seguinte exemplo: no exercício N, o crédito encontra-se em mora há mais de seis meses e menos de um ano, mas o contribuinte considera que o risco de incobrabilidade é elevado e entende que deve, na sua contabilidade comercial, constituir provisão pela totalidade do crédito a fim de, por exemplo, prevenir uma distribuição de lucros fictícios¹⁷. Sendo certo que tal provisão não será aceite para efeitos fiscais, a questão consiste em saber se o contribuinte poderá deduzir a provisão à base tributável num exercício posterior, quando se verificarem os requisitos do artigo 35º, nº 1, CIRC. Se for dada resposta negativa a esta questão, estaremos perante um caso de hetero-integração do direito comercial pelo direito fiscal – a forma mais forte de dependência-prejudicialidade –, ficando o contribuinte obrigado a adoptar os critérios fiscais na sua contabilidade comercial, i.e, no âmbito das suas relações de direito privado.

Tanto quanto conhecemos, os tribunais não se pronunciaram até hoje directamente sobre a questão.

¹⁷ Pense-se ainda no caso de, ocorrendo nesta data uma alienação da empresa sob qualquer forma, o adquirente querer ver reflectido no balanço o verdadeiro valor dos créditos. (ence Fiscale, Sirey, Paris, 1988, p. 309).

Mas no seu acórdão “Euroaçõ”, de 21 de Novembro de 2001, O STA estimou que “é apenas no exercício em que foram considerados os créditos como sendo de cobrança duvidosa que as respectivas provisões podem ser consideradas como custo fiscal do exercício”. O tribunal funda esta interpretação no princípio da especialização dos exercícios, de acordo com o qual “as componentes negativas do lucro tributável consideradas como respeitando a exercícios anteriores só podem ser imputadas a um exercício posterior quando na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”. Ora, prossegue o tribunal, esta imprevisibilidade ou manifesto desconhecimento ficam afastados quando, na contabilidade comercial, se consideram determinados créditos como sendo de cobrança duvidosa.

Ora, o constituir uma provisão por créditos de cobrança duvidosa, na contabilidade comercial, pressupõe que se fez um juízo sobre o risco de incobrabilidade do crédito e se qualificou o crédito como de cobrança duvidosa. O normal é, pois, que, na altura em que é constituída a provisão, seja feito uso da qualificação que a norma contabilística estabelece para o efeito. E mesmo que não o faça, se para determinar a competência temporal da provisão é decisivo o momento em que se constata o risco, a constituição da provisão na contabilidade comercial num determinado exercício constituirá sempre, com maior razão, prova definitiva de que é no mesmo exercício que é constatado o risco. A aplicar o raciocínio do tribunal, o ter o contribuinte constituído a provisão na contabilidade comercial num exercício N (em que o não pode fazer ainda para efeitos fiscais), precludiria a possibilidade de a deduzir à base tributável em qualquer exercício posterior. Assim, deve ser esclarecido se o contribuinte pode ou não constituir uma provisão para efeitos comerciais em momento anterior ao que é determinado para efeitos de imputação fiscal da mesma provisão. A falta deste esclarecimento conduzirá, se não a uma verdadeira hetero-integração do direito contabilístico comercial pelo direito fiscal, pelo menos a um fenómeno de dependência inversa, que na prática já se verifica, no qual os contribuintes, por não saberem qual é a norma aplicável – sobre a relação entre a valoração fiscal e a valoração comercial – tendem a aplicar a norma fiscal também na contabilidade comercial.

Consideremos agora a situação inversa: verificando-se as circunstâncias previstas no artigo 35º, nº 1 CIRC, o contribuinte entende, dentro da margem de discricionariedade que lhe é permitida pela norma con-

tabilística civil, que não deve constituir a provisão na sua contabilidade comercial por não existir um risco real de incobrabilidade. Deverá, ainda assim constituí-la para efeitos fiscais? E, sendo a resposta afirmativa, poderá constituí-la apenas para efeitos fiscais? Ou terá antes de a constituir também nas contas comerciais, originando um fenómeno de dependência inversa?

Em primeiro lugar, deverá notar-se que a formulação da regra geral de dependência-prejudicialidade do artigo 17º, nº 1, CIRC revela neste caso toda a sua fragilidade. Não sendo constituída a provisão nas contas comerciais, isto não impediria o contribuinte de tomar o resultado líquido do exercício, sem a provisão para créditos de cobrança duvidosa, como primeira parcela da soma algébrica prevista no artigo 17º, nº 1, e deduzir a provisão para efeitos fiscais aplicando a última parte do preceito, ou seja, como uma correcção ao resultado contabilístico feita nos termos do Código do IRC. O requisito, estabelecido no artigo 34º, de evidenciação do crédito na contabilidade como sendo de cobrança duvidosa, bastar-se-ia com uma qualificação especial do crédito sem qualquer efeito no resultado. Lembremos que, quer no ordenamento italiano, quer no ordenamento espanhol, nos quais existem preceitos muito similares ao artigo 17º, nº 1, do CIRC português, as leis do imposto incluem uma norma expressa que estabelece um requisito de inscrição contabilística, sendo este que impede que sejam deduzidos à base tributável custos não reflectidos nas contas comerciais. Um tal requisito de inscrição contabilística não está, porém, expressamente consagrado na lei portuguesa.

Admitamos, no entanto, que é aplicável nesta situação, com base no artigo 17º, nº 1, uma regra de dependência-prejudicialidade, a qual ditará, à partida, a impossibilidade de constituir a provisão apenas para efeitos fiscais. Resultando a constituição da provisão de um juízo valorativo do contribuinte que deve ter correspondência na realidade económica¹⁸, se o contribuinte não considerou existir um risco de incobrabilidade suficientemente importante para justificar a constituição da provisão no plano comercial, com a consequente diminuição do lucro disponível para ser distribuído, então tal provisão não deverá ser admitida no plano fiscal, por não corresponder à realidade económica.

Mas este entendimento da norma fiscal só pode ter lugar quando se admita a possibilidade de o contribuin-

18 A regra da dependência-prejudicialidade visa garantir que o lucro tributável corresponde ao lucro económico (TIPKE/LANG, *Steuerrecht*, 13ª edição, Otto Schmidt, Colónia, 1991, p. 281).

te vir a constituir a provisão para efeitos fiscais num momento posterior ao determinado por uma aplicação estrita dos critérios de competência temporal do artigo 35º, nº 1. Por outras palavras, implica que a constituição da provisão para efeitos fiscais possa ser retardada em relação aos critérios de imputação temporal daquela disposição. A não ser assim, também neste caso se produzirá um caso de hetero-integração do direito contabilístico comercial pelo direito fiscal.

Ora, quanto à questão da possibilidade de protelar a dedução fiscal da provisão, em relação ao momento que resultaria de uma aplicação estrita dos critérios de imputação temporal do artigo 35º, nº 1, vimos já que os tribunais superiores aceitam, em tese geral, a possibilidade de constituição da provisão em momento posterior ao que resultaria de uma aplicação estrita dos critérios do artigo 35º, nº 1. Mas este princípio geral de nada serve, e não deixará de haver hetero-integração do direito comercial pelo direito fiscal se o contribuinte não souber com exactidão em que condições objectivas podem ser afastados aqueles critérios. Importa, pois, analisar quais são essas condições, de acordo com a jurisprudência fixada pelos tribunais.

7.3. REQUISITOS PARA O DIFERIMENTO DA CONSTITUIÇÃO DA PROVISÃO EM RELAÇÃO AOS CRITÉRIOS DO ARTIGO 35º, Nº 1, DO CIRC

Nesta matéria, constitui referência obrigatória o acórdão “Euroaço”, de 21 de Novembro de 2001¹⁹, em que o STA apreciou um caso em que o contribuinte, tendo constatado o risco de incobrabilidade e reflectido tal constatação na contabilidade, mas não tendo na mesma data deduzido a provisão à base tributável, pretendeu deduzi-la em exercício posterior. O tribunal negou a pretensão do contribuinte estimando que “é apenas no exercício em que foram considerados os créditos como sendo de cobrança duvidosa que as respectivas provisões podem ser consideradas como custo fiscal do exercício”. O tribunal funda esta interpretação no princípio da especialização dos exercícios, de acordo com o qual “as componentes negativas do lucro tributável consideradas como respeitando a exercícios anteriores só podem ser imputadas a um exercício posterior quando na data do encerramento das contas daquele a que deveriam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas”. Ora, prossegue o tribunal, esta imprevisibilidade ou manifesto desconhecimento ficam afastados quando, na contabilidade comercial, se consideram determinados créditos como sendo de cobrança duvidosa.

Num outro acórdão de 18 de Maio de 2005²⁰, do mesmo tribunal, foi apreciada uma situação em que o contribuinte, tendo créditos em mora e tendo reclamado judicialmente os mesmos créditos, não constituiu para eles qualquer provisão, vindo a pretender mais tarde, perante a constatação da incobrabilidade definitiva dos ditos créditos, deduzi-los como “créditos incobráveis”, ao abrigo do artigo 37º CIRC. O tribunal rejeitou a pretensão do contribuinte considerando que, “sendo tais créditos anteriores ao exercício de 1996, em que foram declarados como custos ou perdas, e não tendo sido constituídas provisões para os mesmos e havendo previsão da sua incobrabilidade, pois que haviam sido reclamados no tribunal de 1ª instância, não pode a recorrente pretender que os mesmos sejam considerados custos ou perdas do exercício de 1996 sem que tivesse constituído a respectiva provisão”.

Fica claro, nestas duas decisões, que o tribunal faz assentar o seu julgamento no facto, dado como provado, de que a constatação do risco de incobrabilidade ocorrera em exercício anterior ao da constituição da provisão, pois os créditos, no primeiro caso, foram qualificados na contabilidade como sendo de cobrança duvidosa e, no segundo, haviam sido reclamados judicialmente. Parece poder inferir-se daqui que, para o STA, a constituição de provisões não pode ser retardada em relação ao exercício em que se verifica a mora, quando se prove que, nesse exercício, o risco de incobrabilidade era conhecido pelo contribuinte. Nos casos referidos, esta prova estava facilitada, pois os contribuintes haviam adoptado procedimentos que sem qualquer dúvida atestavam o conhecimento do risco, só podendo explicar-se por lapso o não terem constituído então as provisões para efeitos fiscais. Mas poderá inferir-se também, desta primeira regra, que não se provando que o contribuinte conhecia ou devia conhecer o risco de incobrabilidade, não pode ser-lhe vedada a possibilidade de constituir a provisão em momento ulterior ao da constituição do crédito em mora? Ou, pelo contrário, é ao contribuinte que cabe provar a inexistência de risco de incobrabilidade no momento da constituição do crédito em mora?

No caso decidido pelo STA pelo acórdão nº 101/03, de 30 de Abril de 2003, o contribuinte pretendia deduzir à base tributável créditos que se encontravam em mora havia entre dois e doze anos, tendo a administração fiscal rejeitado essas provisões por extemporâneas. O tribunal acatou desta vez a preten-

19 Acórdão STA de 21.11.2001, “Euroaço”, proc. nº 26080.

20 Acórdão STA de 18.5.2005, proc. nº 132/05.

são do contribuinte, estimando que “o procedimento da Administração Fiscal só seria legal se ela afirmasse, e ficasse demonstrado (...) que a incobrabilidade dos créditos que motivaram a provisão foi constatada e isso reflectido na contabilidade da recorrida em exercício anterior ao de 1993. (...) Só assim se poderia afirmar que a provisão constituída em 1993 não era custo imputável a esse exercício, mas a outro, anterior; e que, consequentemente, havia violação do princípio da especialização dos exercícios”. Neste caso, o tribunal dá como não provado – portanto, o seu julgamento não se funda em tal facto – que o contribuinte tenha constatado o risco de incobrabilidade apenas no exercício em que pretende deduzir a provisão. Esta falta de prova do facto que permite afastar a regra de competência do artigo 35º, nº 1, não impede o tribunal de acatar a tese do contribuinte, pois, segundo o tribunal, era à administração tributária que cabia provar que o contribuinte constataria o risco de incobrabilidade em momento anterior àquele em que pretendia deduzir a provisão.

Esta linha interpretativa “flexível”, não é, no entanto, plenamente acolhida por todos os tribunais superiores. Numa decisão proferida a 6 de Junho de 2006²¹, o TCAS negou a pretensão do contribuinte de provisionar, em 1994, créditos que nesse ano se encontravam em mora havia mais de um ano, considerando que essa provisão deveria ter sido constituída num exercício anterior ao de 1994, por se encontrarem verificados nesse exercício anterior todos os requisitos legais para a constituição da provisão para efeitos fiscais, e sublinhando ainda que “o procedimento correcto consiste em, perante a existência comprovada de mora nos recebimentos, constituir, nos prazos previstos no art. 35º do CIRC, provisão para créditos de cobrança duvidosa²². O mesmo tribunal, em acórdão de 17 de Março de 2003²³, estimou que “sendo a provisão um custo do exercício e de constituição obrigatória para efeitos fiscais (...) não pode a sua constituição fazer-se a belo prazer do contribuinte e desta forma permitir-se manipular os resultados do exercício (...)”, pelo que “os montantes de provisões a inscrever como custo em cada um dos exercícios devem ter em conta a subsunção às normas do art.º 34.º nº 1 (...)”. Também o TCAN, no acórdão “Gralpe” de 26 de Outubro de 2006²⁴, afirmou claramente que, “a fim de perseguir a verdade fiscal e de evitar o casuismo e a subjectividade, bem como a possibilidade de manobrar de forma ilegítima o lucro tributável, a constituição das provisões tem ainda de conformar-se com o princípio da especialização dos exercícios (...) o que significa que, logo que

verificados os requisitos de qualquer uma das alíneas do n.º 1 do art. 34.º do CIRC, o contribuinte que quiser aproveitar a possibilidade de constituir provisões para cobrir o risco de cobrança do crédito e de as deduzir como custo fiscal terá de o fazer no ano em que esse risco se verificou (e o fez relevar na contabilidade), sob pena de o não poder fazer mais tarde”. Se bem que, em nenhum destes casos, o tribunal afirme a impossibilidade absoluta de se retardar a constituição de provisões para créditos de cobrança duvidosa em relação ao momento que resultaria de uma aplicação automática dos critérios do artigo 35º, nº 1, fica pelo menos patente uma adesão de princípio à regra de que “a constituição de provisões é obrigatória para efeitos fiscais no exercício em que se verifica a mora”²⁵, só podendo tal regra ser afastada quando o contribuinte consiga provar que o risco só ocorreu em momento ulterior. É esta, aliás, a doutrina expressamente enunciada no último acórdão citado, em que se lê que “poderão até ter ocorrido factos que tenham mantido até 1997 a contribuinte no convencimento de que não estava justificado o risco de não cobrar o crédito em causa. Mas, se assim foi, cumpria-lhe ter alegado tais factos”.

No que diz respeito, pois, à divisão do ónus da prova, entre a administração e o contribuinte, sobre a ocorrência de um risco de incobrabilidade em momento ulterior ao que resulta da aplicação estrita dos critérios do artigo 35º, nº 1, a jurisprudência dos tribunais superiores não se mostra totalmente uniforme, persistindo alguma divergência sobre se é ao contribuinte que cabe provar factos que mostrem que o risco só ocorreu num momento posterior ou se, pelo contrário, é à administração fiscal que cabe provar a existência de risco no momento em que o crédito se constitui em mora.

Não devemos precipitar-nos, em favor da primeira solução, dizendo que o artigo 35º, nº 1, do CIRC estabelece uma presunção de ocorrência de risco de incobrabilidade, que inverte o ónus da prova, pois é possível também interpretar o artigo 35º, nº 1, como estabelecendo um limite temporal antes do qual não é

21 Acórdão TCAS de 6.6.06, proc. nº 461/03.

22 No mesmo sentido se pronunciou o mesmo tribunal no seu acórdão de 19.7.06, proc. nº 1095/06, considerando que “logo que se verifique, objectivamente, o facto-índice que constitui o risco de incobrabilidade, cabe [ao contribuinte], no seu interesse, provisionar nessa mesma medida quantitativa, tal crédito, pois, a partir de então, deixa de se poder falar na imprevisibilidade própria daqueles eventos futuros”.

23 Acórdão TCAS de 17.3.03, proc. nº 162/03.

24 Acórdão TCAN de 26.10.06, proc. nº 309/04.

25 Acórdão TCAN de 26.10.06, proc. nº 309/04.

permitido, e a partir do qual passa a ser permitido, ao contribuinte constituir a provisão. Neste sentido, constituir a provisão seria algo permitido ao contribuinte, ficando a oportunidade do exercício dessa faculdade dependente de critérios subjectivos, próprios da gestão das empresas, através dos quais o gestor avalia a existência de um risco de incobrabilidade de um crédito. Isto mesmo é dito no acórdão do STA de 30 e Abril de 2003, no qual se lê, pronunciando-se o tribunal a favor da pretensão do contribuinte, que “o que nos diz a lei é que o crédito em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento pode ser considerado de cobrança duvidosa; e que, para o cobrir, pode ser constituída uma provisão fiscalmente dedutível”.

Finalmente, convirá ainda esclarecer que factos indiciam e podem demonstrar a existência de risco. Da jurisprudência citada fica claro que tanto a reclamação judicial²⁶ como a qualificação de um crédito, na contabilidade, como sendo de cobrança duvidosa²⁷ constituem factos indiciadores da existência de risco de incobrabilidade. Também o facto de o devedor ser judicialmente declarado em estado de falência ou ser judicialmente decretada a seu favor uma providência de recuperação e protecção de credores constitui prova da ocorrência de risco de incobrabilidade²⁸. Por outro lado, a existência de um acordo, devidamente documentado, de renegociação do crédito, com fixação de novos prazos de pagamento juntamente com a constituição de alguma forma de garantia, como a emissão de títulos de créditos (letras, livranças ou cheques), constituirá, em princípio, prova suficiente de não ocorrência de risco, até ao limite dos novos prazos negociados²⁹.

8. CONCLUSÃO

Podemos distinguir duas hipóteses de divergência possível entre a contabilização de provisões para créditos de cobrança duvidosa para efeitos comerciais e a dedução das mesmas provisões no lucro tributável: i) a da constituição da provisão, na contabilidade comercial, em momento anterior àquele em que tal provisão é admitida como custo fiscal, segundo as regras de imputação temporal do artigo 35º, nº 1-a); e ii) a da constituição da provisão, na contabilidade comercial, em momento posterior àquele em que tal provisão deveria ser deduzida como custo fiscal, segundo uma aplicação estrita das mesmas regras. Quanto à primeira hipótese, embora não se conheça jurisprudência sobre o assunto, afigura-se-nos não existir base legal que impeça esta divergência. No exercício em que se constitui a provisão para efeitos comerciais, não se coloca qualquer proble-

ma, havendo simplesmente que fazer acrescer ao lucro fiscal o valor da provisão. O problema coloca-se, sim, no exercício em que o contribuinte, aplicando as regras de imputação temporal do artigo 35º, nº 1-a), pretender deduzir a provisão para efeitos fiscais. Impedir o contribuinte de o fazer, por não ter no mesmo exercício evidenciado o crédito na contabilidade como sendo de cobrança duvidosa ou constituído a provisão nas contas comerciais, traduzir-se-ia em hetero-integração do direito comercial pelo direito fiscal, sem se vislumbrar que princípio tributário poderia justificar uma tal ingerência do direito fiscal no campo das relações jurídicas privadas.

Sobre a segunda hipótese, de constituição da provisão na contabilidade comercial em momento posterior àquele em que tal provisão seria admissível como custo fiscal, segundo uma aplicação estrita dos critérios fiscais de competência temporal, a regra de dependência-prejudicialidade exclui a possibilidade de dedução da provisão para efeitos fiscais em momento anterior ao da constituição da provisão nas contas comerciais. Assim, resta a possibilidade de a dedução da provisão como custo fiscal ser retardada em relação ao período que resultaria de uma aplicação estrita dos critérios fiscais de competência temporal, coincidindo com a constituição da mesma provisão para efeitos comerciais. Esta hipótese é admitida, em tese geral, pela jurisprudência dos tribunais superiores, persistindo, no entanto, algumas divergências, quanto às condições em que tal diferimento pode ser admitido.

As divergências mais significativas dizem respeito à repartição do ónus da prova entre a administração fiscal e o contribuinte quanto aos factos dos quais se extrai a inexistência de risco. Concretamente, existe incerteza quanto a saber se é ao contribuinte que cabe invocar e provar factos que demonstrem que não existia risco de incobrabilidade no momento da constituição do crédito em mora, ou se é à administração fiscal que incumbe invocar e provar factos que demonstrem que existia risco em momento anterior àquele em que o contribuinte constitui a provisão e pretende deduzi-la para efeitos fiscais.

26 Acórdão STA de 18.5.2005, proc. nº 132/05.

27 Acórdão STA de 21.11.2001, “Euroaço”, proc. nº 26080.

28 Acórdão TCAS de 21.2.01, “Sonafi”, proc. nº 7016/02.

29 Acórdão TCAS de 21.2.01, “Sonafi”, proc. nº 7016/02.25 Acórdão TCAN de 26.10.06, proc. nº 309/04.