

## **Processo n.º 918/2012**

(Recurso de Decisões Jurisdicionais )

**Relator:** João Gil de Oliveira

**Data :** 14/Março/2013

### **ASSUNTOS:**

- Provisões para riscos prováveis
- Provisões para flutuações cambiais
- Princípios de Direito Fiscal
- Princípio da não duplicação da colecta
- Leis interpretativas
- Transferência de uma verba a título de provisões para o ano seguinte e tributada no ano transacto
- Não reconhecimento como dedutível de uma provisão para flutuações cambiais futuras e incertas em sede de ICR

### **SUMÁRIO:**

1. Um facto tributário não deve prolongar os seus efeitos para além do exercício em que foi gerado, razão por que a provisão em causa, gerada e tributada no exercício de 2006 não deverá produzir qualquer efeito fiscal no exercício seguinte.

2. A lei fiscal substantiva não define o que seja *provisão* não obstante

se descortinar uma noção inserta nas norma sobre *definições* constante do Anexo I das *Normas Sucintas de Relato Financeiro*, aprovadas pelo Regulamento Administrativo (RA) n.º 25/2005, segundo a qual provisão “*é um passivo de tempestividade ou quantia certa*”.

3. Face ao disposto no artigo 25º do RICR só se consideram provisões para efeitos do disposto no artigo 21º, al. h) (isto é, para contabilização de custos e de perdas) as aí previstas; as outras, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 25º devem ser levadas à conta de *proveitos ou ganhos*.

4. A regulamentação da tributação do rendimento das pessoas colectivas assume uma característica algo lacunosa ou de determinação difícil, tratando-se de matéria de extrema delicadeza, *assentando o respectivo regime legal em critérios fugidios, devendo partir a sua determinação de princípios técnicos e contabilísticos adequados*

5. Uma determinada verba, embora contabilizada como custo, para fazer face a diferenças cambiais mas a satisfazer apenas futuramente e de

montante indeterminado, não constitui provisão para efeitos fiscais, embora o possa ser contabilisticamente.

6. Nem sempre é fácil apurar se certa disposição legal se reveste de natureza interpretativa ou não. Sempre importaria demonstrar uma incompatibilidade entre as disposições da Circular n.º 1/RC1/86, com as normas de *Relato Financeiro 9 - Anexos do RA n.º 25/2005*), por um lado, e, por outro, aferir dos fins e objectivos prosseguidos entre o *POC*, expressamente revogado e aquela Circular, para aferir da derrogação desta.

7. Os *sãos princípios de contabilidade* a que se refere o artigo 19º do RICR não se resumem, como pretende a recorrente, tão somente às normas de *Relato Financeiro* que repetida, mas exclusivamente, invoca, mas ainda aos princípios fiscais, normas do Código Comercial, dos diplomas que regulam a actividade dos contabilistas e dos auditores, *inter alia*.

Relator,

João A. G. Gil de Oliveira

## **Processo n.º 918/2012**

(Recurso de Decisões Jurisdicionais)

Data: 14 de Março de 2013

Recorrente: A

Entidade Recorrida: Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos

### **ACORDAM OS JUÍZES NO TRIBUNAL DE SEGUNDA INSTÂNCIA DA R.A.E.M.:**

#### **I - RELATÓRIO**

A, mais bem identificada nos autos, **vem recorrer** da sentença do Tribunal Administrativo, proferida em 19 de Julho de 2012 que julgou improcedente o recurso contencioso, interposto na sequência de reclamação dirigida à Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos (doravante "CRICR"), por referência à determinação oficiosa da matéria colectável do Imposto Complementar de Rendimentos (doravante "ICR"), do exercício económico de 2007, que fixou à ora recorrente um prejuízo fiscal de MOP\$1.087.968,00, em detrimento do rendimento global negativo declarado de MOP \$5. 613. 071,00.

Na sequência da reclamação apresentada, deliberou a CRICR, em sessão de 8/06/2010, indeferir o pedido nela formulado em matéria de "Reposição de Provisões tributadas em períodos anteriores", de 50 000,00

Patacas e de "Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais", no valor de MOP\$4.475.103,00, com a conseqüente não aceitação dos prejuízos fiscais declarados de MOP\$5.613.071,00, assim mantendo na íntegra o acto reclamado.

**Para tanto alega em síntese conclusiva:**

1. *Constituiu objecto do recurso a sentença do Tribunal Administrativo de 19 de Julho de 2012.*

2. *A Sentença recorrida negou provimento ao recurso contencioso de anulação apresentado pela recorrente da deliberação da Comissão de revisão do Imposto Complementar de Rendimentos datada de 8/06/2010.*

3. *A Sentença recorrida manteve o entendimento daquela Comissão, que indeferiu o pedido nela formulado em matéria de "Reposição de Provisões tributadas em períodos anteriores", de 50 000,00 Patacas e de "Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais", no valor de 4 475 103,00 Patacas, com a conseqüente não aceitação dos prejuízos fiscais declarados de (5 613 071,00), assim mantendo na íntegra o acto reclamado.*

4. *A "Provisão para outros riscos", no valor de 50 000,00 Patacas, foi tributada no exercício de 2006, tendo de ser deduzida à matéria colectável no exercício de 2007, por força da reposição/anulação contabilística.*

5. *Se a Provisão incorporar novamente a matéria colectável em 2007, há uma manifesta duplicação de tributação sobre o mesmo facto tributário, por se tributar duas vezes o mesmo rendimento.*

6. A Sentença recorrida encerra um erro de julgamento consubstanciado na errada na interpretação do direito constituído e positivado pelo legislador.

7. A "Provisão para outros riscos" foi constituída no exercício de 2006 e adicionada à matéria colectável desse exercício, porque não consta do elenco do artigo 25.º do RICR.

8. Não sendo a provisão um custo em 2006, incluída na matéria colectável e tributada nesse ano, a regularização dessa conta de provisões por igual montante e no exercício de 2007, através de anulação contabilística, tem de constituir um montante a deduzir à matéria colectável, para evitar que se verifique uma duplicação de tributação sobre o mesmo rendimento em dois exercícios fiscais.

9. A provisão não pode ser incluída no rendimento declarado no exercício de 2007 porque tal encerra um erro técnico e um erro de direito.

10. A Decisão recorrida contraria um dos princípios basilares do direito fiscal e adere a uma ilegalidade insanável do acto administrativo tributário, fundado em duplicação de tributação sobre o mesmo facto tributário.

11. A sentença recorrida entende que o valor da Provisão pode estar inserido em 2006 e ser tributado nesse ano e que para anular essa verba, a ora Recorrente teria de a reconduzir novamente ao rendimento de 2007 para a poder considerar como custo.

12. O n.º 3 do artigo 25º do RICR determina que relativamente às provisões não tributadas, a incidência fiscal corporiza-se por uma única vez e, consideradas proveitos ou ganhos do respectivo exercício sempre que desvirtuado o seu fim, utilizadas no mesmo ano em que constituídas ou, finalmente, sempre que devam deixar de subsistir

13. *Idêntica regra se aplica às provisões já tributadas, extinguindo-se a responsabilidade fiscal sobre este facto já tributado (em 2006), devendo a regularização ser admitida nos exactos termos em que o fez a Recorrente.*

14. *A Circular n.º 1/RCI/86, emitida a 6 de Março de 1986 pela Direcção dos Serviços de Finanças, sobre o tratamento que deve ser conferido às variações cambiais potenciais, não se encontra em vigor no ordenamento jurídico da RAEM.*

15. *A Circular n.º 1/RCI/86 foi homologada e divulgada tendo em consideração as regras contabilísticas vigentes à data - a contabilização e apresentação de contas para efeitos fiscais de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade.*

16. *A Circular n.º 1/RCI/86 impõe a não consideração das oscilações cambiais potenciais como custos fiscais, expurgando tais montantes do quadro 8 do Anexo A à declaração de rendimentos modelo M/1.*

17. *Modelo M/1 que já foi alterado pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 374/2006.*

18. *A partir de 1/01/2007, as regras de contabilidade na RAEM foram alteradas, pelo Regulamento Administrativo n.º 25/2005, que revogou o Decreto-Lei n.º 34/83/M que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade.*

19. *A Circular n.º 1/RCI/86 interpreta a lei e a contabilização das variações cambiais potenciais a coberto das normas contabilísticas vigentes em 1986, estando por isso revogada por força do disposto no artigo 12.º do Código Civil.*

20. *A Circular n.º 1/RCI/86 não integra o GUIA PARA PREENCHIMENTO E*

*APRESENTAÇÃO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS M/1 - GRUPO "A", Guia editado pela Administração Fiscal para elucidar os contribuintes, auditores e contabilistas sobre o conteúdo e instruções de preenchimento da declaração, por força das novas "Normas de Contabilidade", em vigor desde 1/01/2007.*

*21. A Circular n.º 1/RCI/86 não consta dessa Guia nem se encontra qualquer referência a ela no site da DSF porque já não se encontra em vigor, em virtude da alteração do regime de contabilidade.*

*22. As instruções emanadas da Administração Fiscal, caracterizadas pela sua vinculatividade interna, perdem esta característica quando pretendem transmitir aos particulares o ponto de vista da administração sobre o modo correcto de executar uma qualquer norma, passando a ser concebidas como um instrumento de comunicação que permite ao contribuinte a escolha antecipada de um comportamento.*

*23. A não divulgação da Circular n.º 1/ RCI/86, num contexto de transição legislativa com a adopção de novas regras contabilísticas, fundamenta-se na sua cessação de vigência.*

*24. Até 31/12/2006 vigorava a regra do POC de não afectar 05 resultados do exercício com as Diferenças de Câmbio Potenciais, fazendo sentido a aplicação da Circular n.º 1/RCI/86.*

*25. A partir de 1/01/2007, por força das novas Normas de Contabilidade, as Diferenças de Câmbio Potenciais são contabilizadas na Demonstração de Resultados.*

*26. A consistência entre o tratamento fiscal e o contabilístico impede a vigência da interpretação constante da Circular n.º 1/RCI/86, a partir de 1/01/2007.*

27. *O princípio dos objectivos distintos da contabilidade e da fiscalidade só vigora quando existem regras relevantes em cada uma dessas áreas que devam ditar a prevalência da lei fiscal em detrimento de regras contabilísticas.*

28. *Existem regras contabilísticas claras quanto ao tratamento a conferir às diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais, mas não existe qualquer norma fiscal sobre esta mesma matéria.*

29. *A Circular remete para o artigo 19.º do RICR, que afirma a determinação do lucro tributável dos contribuintes do Grupo A reportada ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos ou perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade.*

30. *A Circular, fazendo uma leitura do POC revogado, demonstra que são distintos os parâmetros do que deve ser considerado como “são princípios de contabilidade ...” a que a lei fiscal se refere.*

31. *As regras aprovadas pelo REGA n.º 25/2005 em matéria de contabilidade prevalecem no que respeita ao tratamento fiscal das diferenças cambiais desfavoráveis potenciais.*

32. *Não existe qualquer interpretação administrativa que esclareça a posição da administração fiscal quanto ao tratamento fiscal das diferenças cambiais desfavoráveis potenciais à luz do REGA n.º 25/2005 ou que reafirme a manutenção do entendimento anterior à luz dos novos princípios de contabilidade.*

33. *De acordo com os princípios de contabilidade em vigor resultantes do REGA n.º 25/2005, as diferenças cambiais negativas potenciais são um custo do exercício.*

**Nestes termos,** entende, deve a sentença do Tribunal Administrativo de 19 de Julho de 2012 ser revogada, tudo com as legais consequências.

Vitória Alice Maria da Conceição, na qualidade de **Presidente-Substituta da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos**, contra-alega, em síntese:

*A) O presente recurso tem por objecto o julgamento pelo Tribunal Administrativo de que não existiu duplicação da tributação de uma "provisão", nem incorrecta determinação da matéria colectável apurada, por oscilações cambiais potenciais, relativamente á actividade da recorrente nos anos fiscais de 2006 e 2007.*

*B) Quanto á alegada dupla tributação da "provisão" questão, é sabido que raras e devidamente enunciadas na Lei são as situações em que um facto tributário possa prolongar os seus efeitos para além do exercício em que foi gerado.*

*C) A "provisão" (em sentido lato) constituída em 2006 foi devidamente tributada nesse exercício, por não se categorizar na previsão do mencionado n.º 1 do artigo 25º do RICR;*

*D) Não poderá, pois, produzir qualquer efeito fiscal, na fixação da matéria colectável, ou lucro tributável, em ano fiscal diferente, designadamente no exercício de 2007;*

E) Não produzindo qualquer efeito fiscal, há no entanto, que proceder á sua regularização contabilística no exercício de 2007, por reposição;

F) Tal procedimento consiste em registar dois fluxos contabilístico com igual valor e de sinal contrário, que se anulam mutuamente, mantendo assim inalterada a matéria colectável de 2007 mas espelhando-se contabilisticamente o movimento efectuado.

G) Estamos, pois, com a sentença ora recorrida quando entende que «(...) a mesma verba "provisão" constituída na contabilidade da recorrente no ano fiscal de 2006 deve ser reflectida na conta de resultados no exercício do ano seguinte, para se assegurar a continuidade e integridade dos resultados apurados (...)» (destaques de nossa autoria).

H) E parece-nos evidente toda a hermenêutica vertida na sentença ora recorrida relativamente á segunda questão levantada, isto é, a questão das oscilações cambiais potências, dirimida em concreto na Circular n.º 1/RCI/86.

I) Esta Circular n.º 1/RCI/86, que trata da interpretação dada pela Administração Fiscal em matéria de oscilações cambiais potenciais, constitui uma interpretação do fisco relativamente ao disposto nos artigos 19º, 20º, 21º e 25º do RICR, que se encontram em vigor e é destas normas de que lógica e imediatamente depende;

J) Tal Circular aplica-se hoje, como antes, no âmbito dos sãos princípios de contabilidade: antes definidos, também mas não só, pelos diplomas que aprovaram o POC; hoje definidos, também mas não só, pelas normas de relato financeiro aprovadas pelo Regulamento Administrativo n.º 25/2005;

K) Não procede pois o fundamento da recorrente ao afirmar que a Circular n.º 1/RCI/86, quando refere aqueles princípios sãos de contabilidade, apenas se podia referir ao

*POC, pois aqueles princípios enquadram-se numa multiplicidade de diplomas, designadamente no Código Comercial, na legislação referente aos contabilistas e auditores, na legislação referente ao branqueamento de capitais, etc.*

*L) E menos ainda pode a recorrente sobrepor-se, restringindo-o, ao pensamento do legislador que não mencionou uma legislação específica - no caso, o Decreto Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho, que aprovou o POC, mas antes fez uma referência abstracta e genérica e, adiantamos nós, intemporal, aos sãos princípios de contabilidade.*

*M) Conforme resulta da sentença recorrida, nada, no enquadramento jurídico existente, permite a conclusão de que está afectada a validade jurídica da Circular n.º 1/RCI/86, pelo que a mesma foi devidamente aplicada "in casu".*

*N) Pelo que tal Circular, decorrente dos artigos 19º, 20º, 21º e 25º do RICR que, ninguém questiona, estão em vigor, se aplica hoje concorrentemente com as normas de relato financeiro aprovadas pelo REGA n.º 25/2005, como se aplicava, antes, concorrentemente com o pac, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 34/83/M.*

**Nestes termos** requer seja julgado improcedente o presente recurso, por não padecer a sentença recorrida dos alegados vícios e iniquidades legais que lhe são imputados e, conseqüentemente, seja mantida a deliberação da Comissão de Revisão do Imposto Complementar de Rendimentos posta em crise, com as devidas conseqüências legais.

**O Exmo Senhor Procurador-Adjunto** emite o seguinte douto parecer:

*São duas as questões fiscais submetidas a escrutínio, decorrentes da apreciação empreendida no douto acórdão em crise, com que a recorrente se não encontra de acordo, a saber a reposição de provisões tributadas em exercícios fiscais anteriores e as diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais.*

*Quanto à questão das oscilações cambiais, é inequívoco que o entendimento assumido na Circular 1/RCI/86 e reportado especificamente ao tratamento a dar àquelas variações em face do preceituado nos artigos 19º, 20º, 21º e 25º do RICR, para efeitos de determinação do lucro tributável, não se pode considerar "derrogado" por força da entrada em vigor do R.A. 25/2005 de 30/12 que, aprovando as Normas de Relato Financeiro, revogou, além do mais, o Dec Lei 34/83/M de 9/7 (Plano Oficial de Contabilidade), uma vez que nem a matéria sobre que se debruça deixou de subsistir, nem os dispositivos a que a mesma se reporta se mostram revogados.*

*Posto isto, cumpriria indagar se os procedimentos a que aquela Circular alude serão, ou não, os mais sãos e consentâneos com a legislação aplicável e boas práticas fiscais, dado encontrarmo-nos face a instrumento de ordem meramente interna.*

*E, a verdade é que não vemos tal consonância posta em causa, inclusive pela própria recorrente, afigurando-se-nos assim, que, não contendo o art. 25º, RICR previsão para a constituição de provisão para oscilações cambiais (o que, de resto, implicaria ter de se proceder à tributação de ganhos potenciais), não deverão estas ser consideradas para efeitos fiscais, devendo, no apuramento do lucro tributável, os contribuintes fazê-las crescer quando positivas e deduzi-las quando negativas, de modo a não adquirirem relevância no lucro a tributar.*

*Este, de facto, o procedimento que se nos afigura o mais correcto, de acordo com as*

*disposições legais vigentes e não derogado, por qualquer forma, por qualquer instrumento desta ordem, designadamente o R.A. a que se aludiu, razão por que nos não merece reparo o decidido neste concreto.*

*No que tange à "provisão para outros riscos", encontram-se, recorrente e recorrida, de acordo que a mesma, constituída em 2006, no valor de MOP 50.000,00 foi, como devia, tributada nesse exercício, uma vez que estava fora do alcance da al. h) do art. 21º, RICR, por se não incluir em qualquer das situações constituídas ao abrigo do n.º 1 do art. 25º daquele diploma, acordando também ambas que nesse exercício se esgotaram os seus efeitos tributários, reportando-se, assim, a discordância na matéria ao tratamento contabilístico dado em 2007, já que a recorrente, inscrevendo a verba respectiva como "Reposição de Provisão Tributada em Período Anterior" (o que a Administração Fiscal admite como correcto), não empreendeu movimento contabilístico de sinal contrário, de forma a manter a neutralidade da influência daquela verba no montante total apurado da matéria colectável.*

*Tem razão a recorrente quando sustenta que, por norma, um facto tributário não deve prolongar os seus efeitos para além do exercício em que foi gerado, razão por que a provisão em causa, gerada e tributada no exercício de 2006 não deverá produzir qualquer efeito fiscal no exercício seguinte.*

*Só que, com a solução que almeja - a reposição "tout cout" da verba correspondente - seria isso precisamente que sucederia, isto é, a influência do montante em questão na fixação da matéria colectável no exercício de 2007.*

*Daí que a regularização contabilística não possa passar pela mera reposição da verba, impondo-se, como acentua a recorrida, "registar dois fluxos contabilísticos, com igual valor e de sinal contrário que se anulam mutuamente, mantendo assim inalterada a matéria*

*colectável de 2007, mas espelhando-se contabilisticamente o movimento efectuado", para se assegurar, nos termos do duto aresto sob apreciação, "a continuidade e integridade dos resultados apurados na contabilidade nos respectivos anos de 2006 e 2007".*

*Com este procedimento, ao contrário do pretendido pela recorrente, não existe qualquer duplicação da colecta sobre o mesmo facto tributário: a incidência fiscal sobre a verba corporizou-se por uma única vez em 2006, tratando-se, no exercício de 2007 de mera regularização contabilística em que, pese o registo da verba em questão, como se frisou, se manteve a neutralidade da influência daquela verba no montante total apurado da matéria colectável.*

*Donde, sem necessidade de maiores considerações ou alongamentos, sermos a entender não merecer reparo o decidido e provimento o presente recurso.*

Foram colhidos os vistos legais.

### **III - FACTOS**

Vem dada como assente a factualidade seguinte:

Aos 04 de Julho de 2008, a Recorrente apresentou junto do Núcleo de Imposto Complementar - grupo A - a declaração de rendimentos M/I, respeitante ao exercício do ano de 2007 (folhas 12 a 26 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Através do ofício n.º 1376/TV/DIFT/DAIJ/09, datado de 17/07/2009, o Departamento de

Auditoria, Inspeção e Justiça Tributária, notificou o auditor da Recorrente para, no prazo de 15 dias, informar sobre a natureza e os respectivos detalhes de cálculo do montante de MOP4.475.103,00, declarado segundo "Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais" (fls. 35 cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Aos 30/07/2009, o auditor da Recorrente apresentou junto da D.S.F. a conta que originou o montante declarado segundo "Diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais" (vide fls. 32 a fls. 33 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Aos 07 de Agosto de 2010, a Comissão de Fixação do Imposto Complementar de Rendimentos - grupo A, fixou à Recorrente, o rendimento colectável no exercício do ano de 2007, no prejuízo fiscal de MOP1.087.968,00, cuja liquidação foi efectuada aos 24/03/2010 (vide fls. 11, fls. 53 e fls. 56 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Aos 26/03/2010, a referida comissão de fixação emitiu a "Notificação de Fixação de Rendimento" (Modelo M/5) à Recorrente, onde consta que foi-lhe fixado, relativamente ao rendimento colectável no exercício do ano de 2007, no prejuízo fiscal de MOP1.087.968,00. Consta ainda na referida notificação que daquela decisão cabe Reclamação para a Comissão de Revisão, no prazo de 20 dias. (vide fls. 7 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Aos 16 de Abril de 2010, a Recorrente apresentou Reclamação junto da Entidade Recorrida (vide fls. 01 a fls. 06 do P.A., cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Através da sessão de 08 de Junho de 2010, a Entidade Recorrida deliberou no sentido de negar provimento à Reclamação da Recorrente, por entender que:

(i) quanto à verba de "Reposição de Provisões Tributadas em Períodos Anteriores", verificou-se que a contribuinte não incluiu a referida verba no seu rendimento declarado, pelo que não pode

ser deduzido no M/1, linha 11 da coluna 24; e

(ii) quanto à verba "Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais", entende a Entidade Recorrida que o Circular n.º 1/RCI/86 ainda está em vigor (vide fls. 22 a 23 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

A Recorrente foi notificada da deliberação supra através do ofício n.º 058/DAIJ/CRB/10 de 15 de Junho de 2010 (vide fls. 21 do autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

Aos 02 de Agosto de 2010, a Recorrente apresentou o petítório dos presentes autos de Recurso Contencioso Fiscal na secretaria deste Tribunal (vide fls. 2 dos autos)

#### **IV - FUNDAMENTOS**

1. São duas as questões a conhecer:

- **Reposição de provisões tributadas em períodos anteriores;**
- **Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais**

#### **2. Reposição de provisões tributadas em períodos anteriores**

2.1. Diz a recorrente que a Mma Juíza decidiu pela não ocorrência do vício de violação de lei, decorrente da efectiva duplicação de tributação sobre o mesmo facto tributário, pelo facto da Administração Fiscal tributar em dois exercícios económicos a "Provisão para outros riscos" de MOP \$50.000,00.

Com efeito, essa provisão, tendo sido tributada no exercício de 2006, terá de ser deduzida à matéria colectável no exercício de 2007, por força da reposição/anulação contabilística.

Se essa provisão, tributada no exercício de 2006, incorporar novamente a matéria colectável em 2007, existe uma manifesta duplicação de tributação sobre o mesmo facto tributário, na medida em que, por duas vezes, foi tributado o mesmo rendimento.

2.2. Vejamos qual a argumentação expendida na douta sentença recorrida.

"Prevê-se no art. 169º, alínea d) do (Código das Execuções Fiscais) o seguinte:

*"Art. 169º A oposição por simples requerimento só pode ter algum dos fundamentos seguintes :*

*(...)*

*d) Duplicação da colecta por, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir, da mesma ou de diferente pessoa, uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo;*

*(...) "*

Assim, em termos jurídicos, a "duplicação da

colecta" nada tem a ver com o entendimento da recorrente, de que um valor/verba declarado como matéria colectável num ano fiscal específico, não poderia ser reiterado a tributar-se no ano fiscal sucessivo,

*In casu*, sem dúvida que a "provisão" constituída na contabilidade da recorrente no ano fiscal de 2006 não se preencheu o previsto no art. 21.º, alínea h) do regime de {Imposto Complementar de Rendimentos} aprovado pela Lei n.º 21/78/M de 9 de Setembro, pois, esta verba constituiu-se uma parte da matéria colectável desse ano.

Para determinar o lucro tributável dos contribuintes de grupo A do ICR, estipula-se no art. 19º, n.º 1, do regime de ICR o seguinte:

*"Artigo 19º"*

*(Lucro tributável)*

*1. O lucro tributável dos contribuintes do grupo A, reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a sãos princípios de contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência, realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar, e os custos ou*

*perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos dos artigos 20º a 35º deste regulamento.*

*(...) "*

Pois, pela citada disposição legal, entendemos que a mesma verba da "provisão" constituída na contabilidade da recorrente no ano fiscal de 2006 deve ser reflectida na conta de resultados no exercício do ano seguinte, para se assegurar a continuidade e integridade dos resultados apurados na contabilidade nos respectivos anos de 2006 e 2007.

Assim sendo, entende-se que a entidade recorrida se agiu em conformidade com as regras técnicas da contabilidade e não se verifica, no acto recorrido, o invocado vício *da violação da lei pela duplicação da tributação (colecta)*. "

2.3. Partamos do princípio pacífico de que um facto tributário não deve prolongar os seus efeitos para além do exercício em que foi gerado, razão por que a provisão em causa, gerada e tributada no exercício de 2006 não deverá produzir qualquer efeito fiscal no exercício seguinte.

A duplicação de colecta pode configurar-se como o equivalente, no domínio do direito fiscal, ao princípio penal da proibição do "non bis in idem",

sendo causa de ilegalidade do acto tributário.

A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária concreta.

2.4. Está em causa uma verba denominada de provisão para fazer face a vários riscos.

O que é uma provisão? A lei fiscal substantiva não a define,<sup>1</sup> não obstante descortinarmos uma noção inserta nas norma sobre *definições* constante do Anexo I das *Normas Sucintas de Relato Financeiro*, aprovadas pelo Regulamento Administrativo (RA) n.º 25/2005, segundo a qual provisão “*é um passivo de tempestividade ou quantia certa*”.

Podemos dizer que “A actividade da maioria das empresas implica a incorrência em determinados tipos de riscos associados a eventuais acontecimentos futuros que elas não podem prever. Neste contexto, as provisões representam uma forma de uma empresa "colocar de lado", antecipadamente e sem ser como contrapartida de uma despesa, um determinado valor com vista a estar protegida de determinadas situações que eventualmente e futuramente lhe podem provocar custos ou perdas de ordem diversa. Assim, a constituição de uma provisão não implica à partida qualquer fluxo financeiro, à imagem do que sucede com uma outra figura contabilística, as amortizações.

As situações que potencialmente levam à constituição de provisões

---

<sup>1</sup> - Rato Rainha, Impostos de Macau, 1997, 101

podem ser várias, mas enquadram-se em dois tipos fundamentais: eventual perda de valor de determinados elementos do activo da empresa, nomeadamente dos seus *stocks* de existências e das suas dívidas de terceiros, ou eventual aparecimento directo de encargos no futuro.

Relativamente às provisões que têm como objectivo proteger eventuais perdas de valor de elementos do activo da empresa, devem destacar-se dois tipos fundamentais: provisões para cobranças duvidosas e provisões para depreciação de existências. As provisões para cobranças duvidosas são constituídas por uma empresa quando se detecta a existência de um determinado grau de risco de não recebimento de uma dívida de um cliente ou outra entidade. Esse risco pode ser constatado a partir de situações como atrasos relevantes no pagamento por parte do devedor, a sua entrada em processos de falência ou recuperação de empresas, etc.

Relativamente às provisões para depreciação de existências, a sua constituição tem como objectivo fundamental proteger a empresa de situações de deterioração de mercadorias, matérias-primas, etc., que mantenha em armazém. Neste contexto, é normal que empresas que utilizem na sua actividade produtos facilmente perecíveis usem mais intensivamente esta figura.

No que respeita a provisões com vista à prevenção do aparecimento de encargos directos no futuro, a empresa pode utilizar a rubrica provisões para riscos e encargos por forma a defender-se de situações inicialmente não previstas, como pagamento de impostos, processos judiciais em curso, acidentes no trabalho, doenças profissionais, etc.

Tendo em conta que as provisões são uma rubrica contabilística de custos que as empresas podem utilizar, existem regras concretas para o recurso a esta figura que têm como objectivo evitar alterações artificiais no volume de resultados apresentado.”<sup>2</sup>

2.5. Mas face ao disposto no artigo 25º do RICR só se consideram provisões para efeitos do disposto no artigo 21º, al. h) (isto é, para contabilização de custos e de perdas) as aí previstas; as outras, conforme dispõe o n.º 3 do artigo 25º devem ser levadas à conta de *proveitos ou ganhos*.

**Não estamos, assim, perante uma verdadeira provisão para efeitos de despesas face ao disposto no RICR.**

Foi assim que em relação ao ano de 2006 tal verba foi contabilizada como ganho desse exercício e como tal foi tributada.

Só que em 2007, a Companhia em causa continuou a reservar essa verba e levou-a à declaração, para efeitos de IC, a título de despesas, dizendo que se tratava de reposição de “provisões tributadas em nomes anteriores”, verba levada ao Modelo M/1 a título de quantias dedutíveis (coluna 11.21).

---

<sup>2</sup> - Infopédia, Dicionários Porto Editora.

Posto isto, vamos assentar que não é a denominação dada pelo contribuinte que define juridicamente a natureza desse montante, desse activo da sociedade.

2.6. Retira-se que tanto a Mma Juíza, como a entidade recorrida, agarram-se a uma questão formal, aos termos como foi descrita essa verba, para se pronunciarem no sentido de desatender as reais razões da parte no sentido de dizerem que esse capital, esse montante, chame-se o que se lhe chamar, já foi tributado em 2006. E sobre esta questão lembramos aqui o que já noutra sede se decidiu, comparativamente apreciando<sup>3</sup>, que de um eventual erro ou inexactidão de preenchimento de uma declaração de rendimentos não deve a Administração adoptar desde logo uma conduta *pro fisco*.

O ponto está então em saber – e essa a verdadeira questão – se tal montante deve ser tributado de novo em 2007, independentemente de eventual incorrecção da declaração fiscal.

2.7. Independentemente do *nomen juris*, atribuído pela parte, há que determinar a natureza desse montante, se será uma despesa, se será uma receita, se será uma dedução.

---

<sup>3</sup> - Ac. TCAS, de 26/10/2006, Proc. n.º 00399/04

Custo ou perda não é, como se viu (artigo 21º do RICR).

O recorrente tratou-a como uma dedução, mas não se vê que possa ser englobada na previsão dos artigos 30º a 35º do RICR.

Será um proveito ou ganho? Estamos em crer que não.

Prevê o artigo 20º do RICR: “1. *Para efeitos de determinação do lucro tributável, consideram-se proveitos ou ganhos realizados do exercício os provenientes de quaisquer transacções ou operações efectuadas pelos contribuintes, em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, designadamente os derivados:*

*a) Da exploração básica, tais como os resultados da venda de quaisquer bens ou serviços, de bónus e abatimentos conseguidos, e de comissões e corretagens;*

*b) De exploração complementar ou acessória, incluindo os eventualmente resultantes da prestação de serviços de apoio ao pessoal da empresa;*

*c) De rendimentos, bens ou valores mantidos para reserva ou fruição, salvo os que provierem de quaisquer títulos de dívida pública;*

*d) De operação de natureza financeira, tais como juros, dividendos, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio e prémios de emissão de obrigações e outros títulos;*

*e) De remunerações auferidas pelo exercício de cargos sociais noutras empresas;*

*f) De rendimentos da propriedade industrial ou outros análogos;*

*g) Da prestação de serviços de carácter científico ou técnico.*

*2. Também são havidos como proveitos ou ganhos os valores de construção, equipamentos ou outros bens de investimentos produzidos e utilizados na própria empresa, na exacta medida em que os respectivos encargos sejam considerados custos no exercício.”*

Só podia cair na al. c),, mas importa não descurar o corpo da norma que fala em rendimentos *provenientes de* e se refere a um dado exercício.

Ora, aquela reserva englobaria tal previsão em 2006, mas já não assim em 2007, porquanto este ano reporta-se a outro exercício e por outro lado aquele capital não é proveniente de nenhuma das apontadas fontes.

2.8. Estamos a entrar neste passo numa matéria muito fluida e disso mesmo nos dão conta os autores, apontando em geral à regulamentação da tributação do rendimento das pessoas colectivas a característica de algo lacunosa ou de determinação difícil, tratando-se de matéria de extrema delicadeza, *assentando o respectivo regime legal em critérios fugidios*, devendo o seu apuramento partir de princípios técnicos e contabilísticos adequados<sup>4</sup>, sendo por isso que o artigo 19º, n.º 1 do RICR apela a um critério contabilístico – *“O lucro tributável dos contribuintes do grupo A, reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício, ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de*

---

<sup>4</sup> - Soares Martinez, Dto Fiscal, Almedina, 1993, 578 e Saldanha Sanches, Manual Dto Fiscal, Lex, 1998, 232.

*contabilidade, e consistirá na diferença entre todos os proveitos ou ganhos, seja qual for a respectiva proveniência, realizados no exercício anterior àquele a que o ano fiscal respeitar, e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros eventualmente corrigidos nos termos dos artigos 20.º a 35.º deste regulamento.”*

Uma forte intencionalidade abrangente de previsão normativa sobre o rendimento das pessoas colectivas coloca problemas difíceis de interpretação, como anota Saldanha Sanches<sup>5</sup> e é nessa contextualidade que somos a ter de interpretar a natureza da *reserva* em causa, no montante de MOP 50.000,00, inclinando-nos, em nome dos **princípios**, o da *anualidade*<sup>6</sup> (expresso nos artigos 3º, n.º 2, 19º, n.º 1, 2º, n.º 1), o do *rendimento líquido, Nettoprinzip*,<sup>7</sup> (expresso nos artigos 3º, 19º), o da *não duplicação da colecta*<sup>8</sup> (expresso no artigo 169º, d) do CEF).

2.9. Acresce que o n.º 3 do artigo 25º do RICR dispõe:

*"As provisões que não devam subsistir por não se terem verificado os eventos a que se reportam e, bem assim as que forem constituídas e utilizadas no próprio exercício, ou utilizadas para fins diversos dos expressamente previstos neste artigo, considerar-se-ão proveitos ou ganhos do respectivo exercício".*

---

<sup>5</sup> - cfr ob. cit. , 232, último parágrafo

<sup>6</sup> - Pamplona Corte Real, Dto Fiscal, Apontamentos, sebenta da AAFDL, 1980, 127

<sup>7</sup> - Saldanha Sanches, ob. cit. 199

<sup>8</sup> - Alberto Xavier, Man. Dto Fiscal, Manuais da FDL, Lisboa, 1974, 224

Ou seja, mesmo nos casos das provisões não tributadas admitidas pelo citado normativo, a incidência fiscal corporiza-se por uma única vez e são consideradas proveitos ou ganhos do respectivo exercício sempre que desvirtuado o seu fim, utilizadas no mesmo ano em que constituídas ou, finalmente, sempre que devam deixar de subsistir.

A mesma regra deve aplicar-se às provisões já tributadas - consubstanciando a matéria colectável de 2006, extingue-se a responsabilidade tributária sobre este facto tributário - a constituição da provisão - devendo a regularização ser admitida nos exactos termos em que o fez a ora recorrente.

2.10. Numa aproximação da posição que vimos tomando, consultando a *Jurisprudência Comparada*, podemos observar:

“Constitui verdadeira provisão não prevista no artigo 33, do Código da Contribuição industrial a verba contabilizada em 31-12 de certo exercício para fazer face ao pagamento das férias e subsídios de férias do exercício imediato.

A referida verba não pode ser tida como custo do exercício em que foi constituída, mas apenas do exercício em que se verificarem os factos que motivaram a sua constituição” - *Ac. do STA, de 27/2/85, Proc. n.º 002476 e Ac do STA, de 7/6/89, Proc. 010541.*

“Se o Fisco alterar a matéria colectável de um ano, aumentando-lhe rendimentos que constituíam custos do ano seguinte, deve também alterar a matéria colectável do ano seguinte, fazendo-lhe acrescer o custo que deslocou para provisão do ano anterior, sob pena de

criar uma situação de dupla negatividade de imputação de custos reais. “ - *Ac. do STA, de 7/5/97, 020863.*

“I - As componentes negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, só podendo ser imputadas a exercício posterior quando, na data de encerramento das contas do exercício a que deveriam ser imputadas, eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

II - Uma vez considerados determinados créditos como sendo de cobrança duvidosa e como tal contabilizados, não se pode falar em imprevisibilidade da necessidade de constituição das **provisões** respectivas.

III - Por isso, estas **provisões** só podem ser consideradas como custo fiscal do exercício em que os créditos a que se reportam foram contabilizados como sendo de cobrança duvidosa.” - *Ac. do STA, de 21/11/01, Proc. n.º 026080.*

“A verba apurada pela contribuinte, declarada e feita repercutir na auto-liquidação relativa a “reposição de provisões” não pode, deixar de ser considerada na determinação do lucro tributável para liquidação adicional ao não ser aceite o montante total para “constituição ou reforço de provisões”, ao qual deve ser deduzido, sob pena de dupla tributação (ilegal).” - *Ac. do TCAS, de 6/9,2009, Proc. n.º 02855/09.*

2.11. O que interessa, como começámos por assinalar, é que a colecta, contributo pago sobre um determinado rendimento, reportado a um certo exercício, não pode ser pago duas vezes.

A Mma Juíza parte da noção de duplicação de colecta constante da alínea d) do artigo 169º do Código das Execuções Fiscais para considerar que não se está sobre a mesma base de incidência de determinação da colecta e que a realidade contabilística não deve deixar de reflectir aquela verba do lado do activo no exercício de 2007.

E a entidade recorrida não deixa de reconhecer que no fundo o que houve foi um mau preenchimento do Modelo M1, mais dizendo, num primeiro momento que essa verba devia ser posta na al. 3 da coluna V do Anexo B (cfr. fls 45 do PA), para, mais tarde, insistindo numa questão de preenchimento do modelo, não deixar de reconhecer que a recorrente *não procedeu ao movimento contabilístico de sinal contrário para manter em 2007 a neutralidade da influência da verba no montante geral apurado da matéria colectável* (cfr. fls 183 dests autos).

Estamos assim a constatar que se invocam apenas razões formais para negar ou reconhecer aquilo que parece ser a verdade substantiva fiscal, ou seja, a tributação sobre o rendimento gerado em 2007.

2.12. Não podendo a verba em causa ser considerada um custo

imputável ao exercício económico de 2006 e verificada a sua inclusão na matéria colectável, tendo o seu valor sido tributado nesse mesmo exercício, a regularização dessa conta de provisões, através de reposição/anulação por igual montante no exercício reclamado de 2007, deve constituir montante a deduzir à matéria colectável e, nessa medida, ao contrário do que resulta da douda sentença recorrida, nunca a recorrente poderia incluir esta verba no seu rendimento declarado, porque não se trata de um rendimento gerado por outros bens ou activos, porque não foi resultado do exercício, porque não o foi em 2007, porque já tributado em 2006.

Donde se entender que, valorando a fundamentação e os princípios acima expostos, conclui-se em sentido diverso daquele que decidido foi, propendendo no sentido de se acolherem as razões avançadas pela recorrente.

### **3. Diferenças de Câmbio Desfavoráveis Potenciais**

3.1. Alega a recorrente que até 31 de Dezembro de 2006 esteve em vigor POC (Plano Oficial de Contabilidade) e com ele a regra de não afectar os resultados do exercício com as Diferenças de Câmbio Potenciais, fazendo sentido, nesse período, a aplicação da Circular n.º 1/RCI/86. Mas **em 2007 as Diferenças de Câmbio Potenciais, de acordo com as novas Normas de Contabilidade, devem ser contabilizadas na Demonstração de Resultados,**

razão pela qual é correcta a não aplicação da Circular N.º 1/RCI/86 a partir de 1 de Janeiro de 2007, para existir consistência entre o tratamento fiscal e o contabilístico, tal como no passado.

Mais defende a recorrente a Circular n.º 1/RCI/86, que impõe a não consideração das oscilações cambiais potenciais como custos fiscais, expurgando tais montantes do quadro 8 do Anexo A, na declaração de rendimentos modelo M/1, foi homologada e divulgada tendo em consideração as regras contabilísticas vigentes à data, ou seja, a contabilização e apresentação de contas para efeitos fiscais de acordo com o POC.

A partir de 1 de Janeiro de 2007, as regras de contabilidade na RAEM foram alteradas, estando desde essa altura em vigor as Normas Internacionais de Relato Financeiro, conforme se extrai do Regulamento Administrativo (RA) n.º 25/2005 que, entrando de imediato em vigor se destinou a produzir efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2007, pela revogação expressa do Decreto-Lei n.º 34/83/M que aprovou o POC.

A identificada Circular seria interpretativa da lei entretanto revogada , o aludido POC, tendo de se concluir igualmente pela sua revogação.

Para além de que, em 2007, a **Circular n.º 1/RCI/86 não integra o Guia para Preenchimento e Apresentação da Declaração de Rendimentos M/1 - GRUPO "A"**, bem se sabendo que este Guia foi editado pela Administração Fiscal para elucidar os contribuintes, auditores e contabilistas sobre o conteúdo e instruções de preenchimento da declaração, por força da necessária adaptação às novas "Normas de Contabilidade", em vigor desde 1 de

Janeiro de 2007.

Mais se pronuncia pela não vinculatividade de instruções internas emanadas da Administração Fiscal.

A adopção de novas regras contabilísticas que conduziram à elaboração de um novo modelo M/1 a partir do exercício de 2007 (aprovado pelo Despacho do Chefe do Executivo n.º 374/2006, publicado no BORAEM n.º 52, I série, de 26/12/2006), claramente demonstra a cessação de vigência da identificada Circular, pois se assim não fosse o Guia faria referência a tais instruções e o próprio site da DSF a incluiria, o que não se verifica.

Absolvendo a entidade recorrida do pedido, a sentença ora impugnada adere ao princípio genérico de serem distintos os objectivos da contabilidade e da fiscalidade para uma defesa do tratamento desta matéria de acordo com a legislação fiscal, em detrimento de regras contabilísticas.

Só que existem regras contabilísticas claras quanto ao tratamento a conferir às diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais, mas **inexiste qualquer norma fiscal sobre esta mesma matéria.**

Realça ainda o facto de o legislador, no artigo 7.º do RA n.º 25/2005 precisar o conceito fiscal de contabilidade devidamente organizada, quando fez constar que *"Para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 4.º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos (...) por contabilidade devidamente organizada entende-se a contabilidade organizada de acordo com o estabelecido nas Normas de Contabilidade ora aprovadas."*

### **3.2. É do seguinte teor a douta decisão recorrida:**

“Em relação à correcção da verba da "diferenças de câmbio desfavoráveis potenciais" de "custos/perdas" para "proveitos/ganhos" e passível de ser rendimento colectável, nota-se que para efeitos de consideração dos "lucro tributável", "proveitos/ganhos" e "custos/perdas" nos termos do regime de ICR, rege-se nos art. 19º, 20º e 21º da Lei n.º 21/78/M de 9 de Setembro (com redacção introduzida pelo art. 3 da Lei n.º 4/90/M, de 4 de Junho) pela enumeração exemplificativa.

A Circular n.º 1/R.C.I./86, de 3 de Março, da D.S.F., consta o teor seguinte:

*“Tendo surgido dúvidas quanto ao tratamento que deve ser dado às variações cambiais potenciais para efeitos de Imposto Complementar de Rendimentos, a Direcção dos Serviços de Finanças entende oportuno esclarecer o seguinte :*

*1 - Atendendo ao disposto nos artigos 19º, 20º e 21º do Regulamento do Imposto Complementar de Rendimentos devem ser considerados para efeitos de determinação do lucro tributável, os proveitos ou ganhos realizados e bem assim os custos ou perdas que tiverem de ser suportados para a sua realização, o*

*que, desde logo, implica que não devem ser consideradas para efeitos fiscais às flutuações cambiais potenciais.*

*2 - Este entendimento é reforçado pelo facto do artigo 25º do citado Regulamento não prever a constituição de uma provisão para oscilações cambias o que, a verificar-se, implicaria ter de se proceder à tributação dos ganhos potenciais.*

*3 - Nestes termos, a Administração Fiscal entende não deverem considerar-se para efeitos fiscais, as oscilações cambiais potenciais, devendo por conseguinte, os contribuintes ao efectuarem o apuramento do lucro tributável no quadro 08 do anexo A à declaração M/1, acresce-las quando negativas e deduzi-las quando positivas, por forma a que o lucro a tributar seja expurgado desses montantes.”*

Com a publicação do Regulamento Administrativo n.º 25/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou as «Normas de Contabilidade», as quais compreendem as «Normas Sucintas de Relato Financeiro» e as «Normas de Relato Financeiro», como as suas peças contabilísticas, prevê-se nos seus art. 13º e 14º os seguintes :

*“Artigo 13º*

*Disposição transitória*

*1. O disposto no artigo 4º é de aplicação obrigatória a partir de 1 de Janeiro de 2007, podendo as respectivas entidades optar por aplicar, até àquela data, as Normas de Contabilidade ou o Plano*

*Oficial de Contabilidade.*

*2. Caso as entidades referidas no número anterior optem por continuar a aplicar, até 31 de Dezembro de 2006, o Plano Oficial de Contabilidade, o disposto nos artigos 7º e 8º não lhes será aplicável.*

#### *Artigo 14º*

##### *Norma revogatória*

*São revogados, a partir de 1 de Janeiro de 2007 :*

- 1) O Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho;*
- 2) O artigo 10º do Decreto-Lei n.º 4/90/M, de 5 de Março.”*

Face às disposições legais acima citadas, dado que o R.A. n.º 25/2005 não determina a revogação expressa ou tácita de qualquer disposição legal consagrada na Lei n.º 21/78/M, não se pode concluir pela derrogação do Circular n.º 1/R.C.I./86 que se destina puramente para esclarecer e resolver a dúvida sobre o tratamento de variações cambiais potenciais, nomeadamente, para efeitos da determinação de lucro tributável nos termos de regime de imposto complementar de rendimentos.

E a Circular n.º 1/R.C.I./86 não se visa para executar as normas do Decreto-Lei n.º 34/83/M, de 9 de Julho, que aprovou o (Plano Oficial de Contabilidade), desde já, a revogação do Decreto-Lei

n.º 34/83/M não se implica a invocada caducidade do referido Circular.

Pelos expostos, de qualquer modo não se pode proceder o presente argumento invocado pelo recorrente.”

3.3. Numa primeira leitura até pareceria ser irrepreensível e arguta a argumentação expendida pela recorrente, mas não resiste a um olhar mais atento, acabando por se demoronar como um baralho de cartas como tentaremos demonstrar.

Quanto à pretensa revogação da *Circular n.º I/RCI/86* pelo *RA n.º 25/2005*, que aprovou as *Normas de Relato Financeiro*, não resulta de alguma forma que tenha sobrevindo qualquer revogação expressa ou tácita, ou sequer que a mesma se mostre derogada em função das novas regras aprovadas por aquele RA ou outras normas, nomeadamente as constantes deste diploma legislativo e respectivos anexos.

Aquela Circular é um corolário lógico do *RICR* e não de qualquer legislação relativa a normas técnicas de contabilidade, importando atentar que se trata de normas internas que, se se impõem à AF (Administração Fiscal) já não vinculam necessariamente a interpretação das normas fiscais dos administrados, cabendo esta a qualquer intérprete. Com efeito, as instruções emanadas da AF, caracterizadas pela sua vinculatividade interna, perdem esta

característica quando pretendem transmitir aos particulares o ponto de vista da administração sobre o modo correcto de executar uma qualquer norma, passando a ser concebidas como um instrumento de comunicação que permite ao contribuinte a escolha antecipada de um comportamento. <sup>9</sup>

É assim que a Circular n.º I/RCI/86 se reporta directamente aos artigos 19º, 20º, 21º e 25º do RICR os quais não foram nem poderiam ter sido afectados na sua validade jurídica pela publicação de normas meramente técnicas e não se alcança, nem a recorrente o demonstra, a sua incompatibilidade com as novas regras do *Relato Financeiro*.

3.4. Como está bem de ver são as regras técnicas contabilísticas que devem estar subordinadas ao direito material tributário, podendo dizer-se que estão ao serviço deste e nessa medida as referências que o RICR lhe faz no artigo 19º supra transcrito.

E os *sãos princípios de contabilidade* a que se refere o artigo 19º do RICR não se resumem, como pretende a recorrente, tão somente às normas de *Relato Financeiro* que repetida, mas exclusivamente, invoca, mas ainda aos princípios fiscais, normas do Código Comercial, dos diplomas que regulam a actividade dos contabilistas e dos auditores, *inter alia*.

---

<sup>9</sup> - Pedro Soares Martinez, Direito Fiscal, Almedina, pág. 111

3.5. Como se disse, pois, sempre importaria, de todo o modo, demonstrar uma incompatibilidade entre as disposições da Circular n.º 1/RC1/86, com as normas de *Relato Financeiro*, por um lado, e, por outro, aferir dos fins e objectivos prosseguidos entre o *POC*, expressamente revogado e aquela Circular. Isto, para responder à pretensa natureza interpretativa da Circular que estaria revogada, por revogado o diploma interpretado, já que nos termos do art. 12º do Código Civil *a lei interpretativa integra-se na lei interpretada*.

Nem sempre é fácil apurar se certa disposição legal se reveste de natureza interpretativa ou não. Alberto dos Reis, diz que é por sua natureza interpretativa a lei que, sobre um ponto em que a regra de direito é incerta ou controvertida, vem consagrar uma solução que a jurisprudência, por si só, poderia ter adoptado.<sup>10</sup>

Estes requisitos parecem afastar a natureza interpretativa do *POC* pela dita *Circular* que não se esgota na interpretação daquele Plano Contabilístico.

Sendo que nunca as normas de Relato Financeiro poderiam revogar as disposições do RICR a que reporta a Circular n.º 1/RCI/8.

3.6. Mas esta questão que se vem analisando não passa de uma falsa questão. A recorrente só podia ter razão, como se insinua, se a provisão de quatro milhões e tal de provisão de reservas cambiais prováveis (não efectivas,

---

<sup>10</sup> - Parecer publicado na Revista da Ordem dos Advogados, Ano 2.º, n.os 1 e 2, pp. 49 e seguintes

seja em termos de ganhos ou de prejuízos reportados a um dado exercício anualmente delimitado) passasse a ser possível à luz das *Normas de Relato Financeiro* enquanto o não era à luz do *POC*, interpretado, nas palavras da impetrante, pela Circular n.º 1/RCI/8.

E falsa questão porque:

- a possibilidade de provisão de reservas cambiais, a abater ao activo, só à luz do RICR pode ser configurado;

- porque o RICR não o permite em termos de uma probabilidade incerta, futura e inestimável (cfr. 21º, h) e 25º);

- porque a Circular em causa, ao prever que a Administração Fiscal não admite, em sede de Imposto Complementar de Rendimentos, quaisquer formas de mobilização de recursos para atender a essas oscilações potenciais (antes devem ser considerados, em cada exercício fiscal, os custos e benefícios que concretamente se verificaram nesse exercício como resultado de oscilações cambiais ocorridas) mais não faz do que a interpretação que já flui do próprio RICR a que reporta.

- porque nem sequer o as *Normas de Relato Financeiro* o preveem.

3.7. Se não vejamos, em relação a este último ponto:

Se é verdade que a Norma 8.5 do referido Anexo I prevê -

*“Os riscos e incertezas que inevitavelmente rodeiam muito acontecimentos e circunstâncias devem ser tidos em conta para se chegar à melhor estimativa da provisão” -*

ela não deixa de ser travada pela Norma 8.1 que dispõe:

*“Uma provisão deve ser reconhecida quando:*

*(a) Uma entidade tenha uma obrigação (legal ou construtiva) como resultado de acontecimento passado; e*

*(b) seja provável que será necessário um exfluxo de recursos que incorporem benefícios económicos para liquidar a obrigação;*

*(c) Possa ser feita uma estimativa fiável da quantia da obrigação.*

*Se estas condições não forem satisfeitas, **nenhuma provisão deve ser reconhecida.**” (negrito nosso).*

Aqui chegados, parece não ser preciso dizer mais nada. Nem sequer à luz destas normas invocadas pela recorrente se podem considerar dedutíveis aos ganhos as provisões para **alterações cambiais futuras e incertas**, sabendo-se como se sabe da extrema volatilidade das flutuações cambiais.

3.8. Aliás, neste sentido, um olhar pela *Jurisprudência Comparada* não deixa de ser tranquilizador:

“I - As provisões respeitam a prejuízos simplesmente prováveis ou a prejuízos certos mas de montante indeterminado.

II - Ainda que verdadeiras provisões em sentido contabilístico, só são relevantes, para efeitos fiscais, as referidas no art. 33 do Cód. Cont. Industrial.

III - Uma determinada verba, embora contabilizada como custo, para fazer face a diferenças cambiais mas a satisfazer apenas futuramente e de montante indeterminado, não constitui provisão para efeitos fiscais, embora o possa ser contabilisticamente.

IV - Deve, assim, considerar-se como proveito ou ganho do respectivo exercício.” - *Ac. do STA de 12/6/90 012036I.*

“A provisão de instituição bancária, «para riscos de **flutuações cambiais** efectuada no exercício para fazer face à desvalorização do capital afecto à sucursal», integra "provisão para depreciação de imobilizações financeiras" e constitui custo fiscal do respectivo exercício”- *Ac. do STA, de 28/5/2008, Proc. N.º 0114/08.*

Improcede, assim, nesta parte, o recurso interposto.

## **V - DECISÃO**

Pelas apontadas razões, acordam em conceder **parcial provimento ao presente** recurso e, em conformidade com o que acima se expôs, **revoga-se** a decisão proferida, anulando o acto **na parte em que não considerou dedutível a verba de MOP50.000,00**, relativa a uma provisão para riscos, que já no ano transacto foi objecto de tributação, **mas já não assim na parte restante da decisão proferida** em relação à provisão de MOP\$4.475.103,00, para

flutuações cambiais prováveis, **mantendo-se a ío doutamente decidido.**

Custas pela recorrente, com 6 UC de taxa de justiça

Macau, 14 de Março de 2013,

João A. G. Gil de Oliveira

Presente

Ho Wai Neng

Vitor Coelho

José Cândido de Pinho