CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL PHILIPPE LÉGER

apresentadas em 26 de Novembro de 1998 *

1. A Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.°, n.° 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades [1] (a seguir «Quarta Directiva»), permite a inscrição no passivo do balanço de uma sociedade de responsabilidade limitada, de uma provisão para riscos de garantia, avaliados globalmente? É esta, essencialmente, a questão prejudicial submetida ao Tribunal de Justiça pelo Finanzgericht Köln (Alemanha).

As disposições pertinentes da Quarta Directiva

2. A Quarta Directiva, numa preocupação de protecção dos associados e de terceiros, visa coordenar as disposições nacionais respeitantes à estrutura e ao conteúdo das contas anuais e do relatório de gestão, aos métodos de avaliação, assim como à publicidade destes documentos, no que respeita nomeadamente, à sociedade anónima e à sociedade de responsabilidade limitada [2].

3. Na prossecução deste objectivo, ela enuncia alguns dos princípios pelos quais se deve pautar a elaboração das contas anuais.

4. Nesta linha de pensamento, o artigo 2.°, n.° 3, da Quarta Directiva, dispõe que as contas anuais de uma sociedade devem dar uma imagem fiel do seu património, da sua situação financeira, assim como dos seus resultados (a seguir «princípio da imagem fiel»).

5. O n.° 5 do mesmo artigo estabelece que, se, em casos excepcionais, a aplicação de uma disposição da Quarta Directiva se revelar contrária ao princípio da imagem fiel, deve derrogar-se a disposição em causa a fim de assegurar o respeito deste princípio, devendo a derrogação ser mencionada no anexo e devidamente justificada.

6. O artigo 20.°, n.° 1, da Quarta Directiva define as provisões para riscos e encargos. Elas têm «por objecto cobrir perdas ou dívidas que estão claramente circunscritas, quanto à sua natureza, mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certas, mas indeterminadas quanto ao

* Língua original: francês.

1 — JO L 222, p. 11; EE 17 F1 p. 55.

2 — Primeiro considerando.

seu montante ou quanto à data da sua ocorrência».

7. O artigo 31.° da Quarta Directiva enuncia os princípios gerais que devem ser observados pelos Estados-Membros, na valorimetria das rubricas que figuram nas contas anuais.

8. O n.° 1 do artigo 31.° determina que:

«...

c) O princípio de prudência deve em qualquer caso ser observado e em particular:

...

bb) Devem tomar-se em conta os riscos previsíveis e as perdas eventuais que tenham a sua origem no exercício ou num exercício anterior, mesmo se estes riscos ou perdas apenas tiverem sido conhecidos entre a data de encerramento do balanço e a data na qual este é elaborado;

...

d) Devem tomar-se em consideração os encargos e os proveitos respeitantes ao exercício a que se referem as contas, sem atenção à data de pagamento ou de recebimento destes encargos ou proveitos;

e) Os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente;

...»

9. Acresce que, por força do artigo 31.°, n.° 2, da Quarta Directiva só são admitidas derrogações aos princípios enunciados no n.° 1, em casos excepcionais.

10. Por fim, estabelece o artigo 42.°, primeiro parágrafo, que «o montante das provisões para riscos e encargos não pode ultrapassar as necessidades».

As disposições nacionais pertinentes

11. A Quarta Directiva foi transposta para a ordem jurídica alemã através da Bilanzrichtliniengesetz (lei respeitante ao plano de contabilidade geral) de 19 de Dezembro de 1985 [3]. Esta lei foi incorporada no terceiro livro (§§ 238 a 342) do Handelsgesetzbuch (código comercial, a seguir «HGB») de 10 de Maio de 1897 [4].

12. Nos termos do § 243, n.º 1, do HBG, «As contas anuais são estabelecidas de acordo com o princípio de uma contabilidade regular.»

13. O § 249, n.ºs 1 e 3, especifica que as provisões só podem ser constituídas para dívidas duvidosas e para prejuízos iminentes, relativos a negócios em curso.

14. O § 252, n.º 1, pontos 3 e 4, e n.º 2, do HBG, repete, no essencial, as disposições do artigo 31.º, n.º 1, alíneas c), d), e e), da Quarta Directiva. Com efeito, ele prevê que os elementos do activo e do passivo sejam valorizados separadamente à data do encerramento do balanço, que a valorimetria deve pautar-se pelo princípio da prudência e, em particular, que todos os riscos e perdas previsíveis que tenham a sua origem até à data de encerramento sejam tomados em conta, mesmo se apenas tiverem sido conhecidos entre a data de encerramento e a data na qual o balanço é elaborado, e ainda que somente os lucros realizados à data de encerramento do balanço possam nele ser inscritos. Por outro lado, também se dispõe que as derrogações devidamente justificadas aos princípios enunciados apenas são permitidas em casos excepcionais.

15. Transpondo o artigo 42.º, primeiro parágrafo, da Quarta Directiva, o § 253, n.º 1, do HGB estabelece que «O montante das provisões para riscos e encargos não pode ultrapassar as necessidades em função de uma apreciação comercial razoável.»

16. O Körperschaftsteuer (imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas) previsto na Körperschaftsteuergesetz (lei do imposto sobre as pessoas colectivas, a seguir «KStG»), é determinado em função dos lucros de exploração, por sua vez calculados segundo as prescrições da Einkommenssteuergesetz (lei do imposto sobre o rendimento, a seguir «EStG») [5]. Esta última exige que a determinação dos lucros seja feita com base nas contas elaboradas segundo as normas estabelecidas no HGB.

17. Nos termos do § 7 da Gewerbesteuergesetz (lei do imposto sobre o comércio e a indústria), a matéria colectável sobre a qual

3 — *BGBl.* I, p. 2355.
4 — *BGBl.* III, p. 4100-1.
5 — *BGBl.* 1990, p. 1898, corr. 1991 I, p. 808.

se aplica o imposto previsto nesta lei, é calculada segundo as prescrições da EStG ou da KStG e, portanto, também em aplicação das normas estabelecidas no HGB.

O quadro fáctico e processual

18. A DE + ES Bauunternehmung GmbH (a seguir «demandante»), é uma sociedade por quotas de direito alemão, que desenvolve a sua actividade na área da construção civil e que, para execução das obras que lhe são adjudicadas, utiliza, além dos seus próprios trabalhadores assalariados, também subempreiteiros.

19. Ao efectuar o cálculo do Körperschaftsteuer e do Gewerbesteuer (imposto sobre o comércio e a indústria) que deveria pagar relativamente ao ano de 1993, a demandante pretendeu constituir um provisão global para riscos de garantias referentes a certas obras, a título de obrigação com origem em data anterior ao encerramento do balanço, mas cujos efeitos são susceptíveis de se produzir após a data do encerramento do mesmo e que ela estima em 2 % do volume de negócios sujeito a garantia. Por consequência, solicitou a exclusão do montante avaliado desta forma da matéria colectável do imposto. Não foi contestado que a demandante é obrigada a garantir a reparação dos trabalhos que se venham a revelar defeituosos num período que varia entre dois a cinco anos após a sua conclusão e que é incerto o desfecho do eventual exercício de direitos de regresso contra os trabalhadores ou as empresas subempreiteiras.

20. O Finanzamt Bergheim (a seguir «demandado») não contesta a regularidade da constituição de provisões globais para cobrir este tipo de dívidas, mas sim o montante pretendido. E, propõe uma provisão que corresponde a 0,5% do volume de negócios dos últimos dois anos.

21. A demandante recorreu para o Finanzgericht Köln, a fim de obter a reforma das liquidações controvertidas, de forma a que seja tida em conta uma provisão para riscos de garantia que represente 2% do volume de negócios, ou seja, a quantia de 88 396 DM.

22. O demandado considera que, se uma empresa reivindica uma provisão global cujo valor é mais elevado do que o habitualmente constatado no sector de actividade em causa, cabe-lhe o ónus de provar que, no passado, já lhe foi exigido o dispêndio de montantes que se situam a um nível superior ao usual. Ora, processo principal, o demandado afirma que os elementos de prova apresentados pela demandante não são suficientes para justificar o seu pedido e conclui requerendo o indeferimento do mesmo.

23. O órgão jurisdicional de reenvio informa que, no direito alemão, para que uma provisão deste tipo possa ser constituída, quer as directivas relativas ao

imposto sobre o rendimento [Einkommensteuer-Richtlinien (EStR)] quer uma jurisprudência constante, exigem que a causa da obrigação que dá origem à provisão seja anterior à data de encerramento do balanço e que a concretização dessa obrigação seja muito provável (R 31c, segundo parágrafo, EStR).

24. Ora, o órgão jurisdicional de reenvio considera que a obrigação de avaliar separadamente os diferentes elementos da rubricas do passivo e do activo, que consta do artigo 31.°, n.° 1, alínea e), da Quarta Directiva, e que não pode ser derrogada senão em casos excepcionais e devidamente justificados nos termos do n.° 2 da mesma disposição, se opõe à inscrição no passivo do balanço de provisões globais para riscos e encargos.

25. É por este motivo, e embora o litígio no processo principal tenha directamente por objecto o cálculo da matéria colectável para efeitos de cálculo de dois impostos previstos pelo direito alemão, o Körperschaftsteuer e o Gewerbesteuer, matérias estas que se situam fora do campo de aplicação do direito comunitário, que o órgão jurisdicional de reenvio considera não poder resolver o litígio que lhe foi submetido sem estar previamente esclarecido sobre a interpretação que deve ser dada a certas disposições da Quarta Directiva e, por conseguinte, coloca ao Tribunal de Justiça, a título prejudicial, duas questões assim formuladas:

«1) Está de acordo com as regras de estabelecimento do balanço contidas na Quarta Directiva 75/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedade (JO L 222, p. 11), segundo as quais:

— as contas anuais devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, assim como dos resultados da sociedade (artigo 2.°, n.° 3),

— as provisões para risco e encargos têm por objecto cobrir perdas ou dívidas que estão claramente circunscritas quanto à sua natureza mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certas, mas indeterminadas quanto ao seu montante ou quanto à data da sua ocorrência (artigo 20.°, n.° 1),

— as provisões para riscos e encargos não podem ter por objecto corrigir

os valores dos elementos do activo (artigo 20.°, n.° 3),

— devem tomar-se em conta os riscos previsíveis e as perdas eventuais que tenham a sua origem no exercício anterior, mesmo se estes riscos ou perdas apenas tiverem sido conhecidos entre a data de encerramento do balanço e a data na qual este é elaborado [artigo 31.°, n.° 1, alínea c), bb)],

— os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente [artigo 31.°, n.° 1, alínea e)],

— os montantes das provisões para riscos e encargos não podem ultrapassar as necessidades (artigo 42.°, primeiro parágrafo),

que uma empresa de construção civil que, para a execução dos seus contratos de empreitada, além dos seus próprios trabalhadores também utiliza subempreiteiros, estabeleça uma provisão para as obrigações resultantes de garantias que apenas se verificam depois da data de encerramento do balanço, não como provisão individual, tendo em consideração os riscos que devem ser garantidos em determinados contratos, mas com base numa percentagem fixa do volume de negócios sujeito a garantia, como provisão global?

2) Caso se responda afirmativamente à primeira questão:

Sob que pressupostos, segundo que critérios de avaliação e em que percentagem, eventualmente segundo a avaliação do próprio comerciante, pode semelhante provisão global ser constituída, também tendo em consideração eventuais, mas apenas limitadamente exercitáveis, direitos de regresso contra os próprios trabalhadores e os subempreiteiros, e quem suporta, em caso de dúvida quanto ao montante da provisão necessária, o inconveniente da não comprovação?»

Observação preliminar

26. A Comissão e o Governo alemão interrogam-se acerca da competência do Tribunal de Justiça para responder às questões colocadas, na medida em que a solução do litígio no processo principal não depende directamente da aplicação de normas comunitárias, mas sim de uma legislação nacional subtraída à competência do Tribunal de Justiça — ou seja, normas nacionais de direito fiscal, relativas à determinação da matéria colectável de

impostos directos —, concluindo por admitir aquela competência com base na jurisprudência do acórdão proferido em 17 Julho de 1997, no processo Leur-Bloem [6].

27. Partilhamos desta opinião. Este acórdão declara inequivocamente que «... o indeferimento de um pedido apresentado por um órgão jurisdicional nacional só é possível se se revelar que o processo do artigo 177.° do Tratado foi desviado do seu objectivo e visa, na realidade, conduzir o Tribunal de Justiça a decidir através de um litígio inventado, ou na hipótese de ser manifesto que a disposição de direito comunitário submetida à interpretação do Tribunal de Justiça não pode aplicar-se, nem directa nem indirectamente, às circunstâncias do caso concreto...» [7].

Não é esse o caso dos «pedidos prejudiciais relativos a disposições comunitárias em situações em que os factos no processo principal se situam fora do âmbito de aplicação do direito comunitário, mas em que as referidas disposições desse direito se tornaram aplicáveis ou pelo direito nacional ou em virtude de simples disposições contratuais... Com efeito... as disposições quer nacionais quer contratuais que retomam as disposições comunitárias não tinham... limitado a aplicação destas últimas» [8].

28. No processo principal, o órgão jurisdicional de reenvio considera ser necessária para a solução do litígio que lhe foi submetido, a interpretação do conceito de «provisões para riscos e encargos», tomada no seu contexto comunitário. Com efeito, esta noção, que figura na Quarta Directiva, foi transposta na íntegra para a legislação nacional, passando a compreender situações análogas àquelas meramente internas, visadas pela directiva (ou seja, para a determinação da matéria colectável dos impostos directos).

29. Nestas circunstâncias, e de acordo com esta jurisprudência, é necessário considerar que «... quando a legislação nacional se adequa para as soluções que dá a situações puramente internas às escolhidas em direito comunitário a fim, nomeadamente, de evitar o aparecimento de discriminações contra cidadãos nacionais... existe um interesse comunitário manifesto em que, para evitar divergências de interpretações futuras, as disposições ou as noções que se foram buscar ao direito comunitário sejam interpretadas de forma uniforme, quaisquer que sejam as condições em que se devem aplicar...» [9].

30. O facto de a solução a dar ao litígio no processo principal não depender directamente da aplicação de normas comunitárias não é susceptível de, dadas as circunstâncias do caso em apreço, suscitar dúvidas sobre a competência do Tribunal de Justiça.

31. A nossa análise terá, pois, por objecto a questão de saber se a Quarta Directiva se

6 — C-28/95, Colect., p. I-4161.
7 — *Ibidem*, n.° 26.
8 — *Ibidem*, n.° 27.
9 — *Ibidem*, n.° 32.

opõe à inscrição, no passivo do balanço, de provisões globais para riscos e encargos para obrigações constituídas antes da data de encerramento do balanço, mas cujos efeitos são susceptíveis de se verificar após a data de encerramento do mesmo, e ainda saber se a directiva define o regime daquelas provisões, nomeadamente, no que respeita ao ónus da prova e aos critérios de avaliação do respectivo montante.

Quanto à primeira questão

32. Da fundamentação da decisão de reenvio resulta que, contrariamente à sua redacção, com a sua primeira questão o juiz nacional deseja saber se os princípios da imagem fiel e da prudência e a obrigação de avaliar separadamente os elementos das posições do passivo e do activo, se opõem à inscrição no passivo do balanço de provisões, avaliadas globalmente, para riscos de garantia inerentes a certas obras e relativos a obrigações *constituídas antes da data do encerramento do balanço e cujos efeitos são susceptíveis de se produzir após a data do encerramento do mesmo.*

33. Defendemos a opinião de que não só a Quarta Directiva não se opõe a que, num processo comparável ao processo em apreço, este tipo de provisões seja objecto de uma avaliação global, como o respeito destes princípios impõe a uma sociedade colocada nas mesmas circunstâncias que a sociedade em causa a respectiva inscrição no passivo do balanço.

34. Recordemos que estamos em presença de uma pretensão de inscrição no passivo do balanço de uma sociedade de responsabilidade limitada que se dedica à construção civil de provisões motivadas pela preocupação de poder fazer face às consequências pecuniárias que poderiam resultar do exercício de direitos de garantia, susceptíveis de serem accionados na sequência de trabalhos de construção executados no decurso de um dado exercício e cujos defeitos ainda não se revelaram ou que, apesar de se já terem revelado, não deram ainda lugar à responsabilização daquela empresa. Trata-se, pois, de riscos ou encargos cuja concretização é muito provável, mas cuja avaliação precisa é delicada, tendo em conta a incerteza quanto à data do accionamento efectivo da garantia ou quanto ao montante da garantia reclamada.

35. Estas hipóteses correspondem precisamente à definição de provisões para encargos e riscos, formulada pelo artigo 20.° da Quarta Directiva.

36. Recordemos, com efeito, que o artigo 20.°, n.° 1, define provisões para riscos e encargos como aquelas que têm «por objecto cobrir perdas ou dívidas que estão claramente circunscritas, quanto à sua natureza, mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certas, mas indeterminadas quanto ao seu

montante ou quanto à data da sua ocorrência» e que o n.º 2 desta mesma disposição autoriza «a constituição de provisões tendo por objecto cobrir encargos que tenham a sua origem no exercício, ou em exercício anterior e que estão claramente circunscritos quanto à sua natureza mas que, na data de encerramento do balanço, são ou prováveis ou certos mas indeterminados quanto ao seu montante ou quanto à data da sua ocorrência».

37. É pois inquestionável que o direito de constituir tais provisões é reconhecido pela Quarta Directiva às sociedades cujo objecto é a construção civil, nas quais se inclui a demandante.

38. Por outro lado, pensamos que o respeito do princípio da imagem fiel, considerado pelo legislador comunitário como o objectivo primordial prosseguido pela Quarta Directiva, exige a inscrição de provisões para encargos e riscos no passivo do balanço e obriga as sociedades a avaliar o mais correctamente possível as suas necessidades nesta matéria. Para nós, o artigo 20.º, n.º 1, da Quarta Directiva inspira-se não apenas directamente no principio de prudência, que já retomaremos, mas constitui igualmente uma expressão significativa do principio da imagem fiel.

39. Recordemos que o princípio que consta do artigo 2.º, n.º 3, da Quarta Directiva impõe aos Estados-Membros a obrigação de coordenarem as disposições nacionais relativas à estrutura e ao conteúdo das contas anuais das sociedades, de forma a que estas contas reproduzam uma *imagem fiel* do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade. Este princípio é considerado como primordial e, para sublinhar a sua primazia sobre os outros princípios enunciados pela Quarta Directiva, o n.º 5 deste mesmo artigo estabelece que «Se, em casos excepcionais, a aplicação de uma disposição da presente directiva se revelar contrária à obrigação prevista no n.º 3, deve derrogar-se a disposição em causa de modo que seja dada uma imagem fiel, na acepção do n.º 3...»

40. O Tribunal de Justiça já confirmou esta interpretação no seu acórdão de 27 de Junho de 1996, Tomberger [10], no qual declarou que «o princípio da imagem fiel... constitui o seu [da Quarta Directiva] objectivo primordial».

41. No caso *sub judice*, trata-se de permitir aos sócios e credores da sociedade em causa conhecerem a sua verdadeira situação patrimonial, que não estariam em condições de apreciar se os encargos inerentes a obrigações constituídas antes da data do encerramento do balanço, mas cujos efeitos se revelarão após a data do encerramento do mesmo, não constassem do balanço. Por isso, quando um encargo ou uma perda tem fortes probabilidades de se concretizar, o princípio da imagem fiel impõe à sociedade que os faça constar do balanço. Por outro

10 — C-234/94, Colect., p. I-3133, n.º 17.

lado, a primazia que o Tribunal de Justiça confere ao princípio consagrado no artigo 2.°, n.° 5, implica que, se este colidir com outros princípios previstos na Quarta Directiva, devem estes últimos subordinar-se ao primeiro.

42. Verifiquemos se a inscrição no passivo do balanço de uma provisão para encargos e riscos avaliada globalmente, não está em contradição com os princípios de prudência e da avaliação separada.

43. O respeito do princípio da prudência é ordenado pelo artigo 31.°, n.° 1, alínea c), da Quarta Directiva. Este impõe às sociedades a obrigação de apresentar um balanço que tenha em conta o conjunto das ocorrências susceptíveis de afectar as garantias patrimoniais dos credores da empresa. Isto significa que só podem ser inscritos no balanço os lucros realizados à data de encerramento do mesmo, mas que devem ser tomados em consideração *todos os riscos previsíveis e perdas eventuais* que tenham a sua origem durante o exercício ou durante o exercício anterior, mesmo se estes riscos ou perdas apenas tiverem sido conhecidos entre a data de encerramento do balanço e a data na qual ele é elaborado e, ainda, as depreciações, quer o exercício se salde por um prejuízo ou por um lucro, bem como os encargos e proveitos respeitantes ao exercício a que se referem as contas, *independentemente da data de pagamento ou de recebimento destes encargos ou proveitos* [artigo 31.°, n.° 1, alínea c), subalíneas aa), bb), cc) e alínea d)].

44. Os custos da execução de obras durante o exercício compreendem, pois, obviamente, o montante das indemnizações que seriam devidas em caso de accionamento da garantia prestada para aqueles trabalhos. Por conseguinte, o montante desta garantia de utilização eventual refere-se ao exercício em questão, mesmo que as importâncias devidas a título de garantia só sejam susceptíveis de ser dispendidas em exercícios futuros.

45. O princípio da prudência deve, pois, ser interpretado como impondo a uma sociedade do tipo da demandante a obrigação de inscrever no passivo do seu balanço as perdas ou dívidas resultantes do exercício de direitos de garantia, susceptíveis de serem accionados na sequência de trabalhos de construção executados no decurso de um determinado exercício, mesmo que os seus defeitos não se tenham ainda revelado ou, se já revelados, não tenham ainda dado origem à sua responsabilização efectiva.

46. No acórdão Tomberger, já referido, o Tribunal de Justiça sublinhou que o respeito do artigo 31.° da Quarta Directiva condiciona, por outro lado, a devida aplicação do princípio da imagem fiel.

47. O Tribunal pronunciou-se no seguinte sentido: «Quanto ao artigo 31.° da Quarta Directiva, recorde-se que esta visa coordenar as disposições nacionais relativas à estrutura e ao conteúdo das contas anuais de certas formas de sociedade... Para coordenar o conteúdo das contas anuais, esta directiva prevê o princípio da 'imagem fiel',

cujo respeito constitui o seu objectivo primordial...» [11], acrescentando que «A aplicação do princípio da imagem fiel deve ser guiada, na medida do possível, pelos princípios gerais contidos no artigo 31.° da Quarta Directiva. No caso em apreço, os princípios enunciados no artigo 31.°, n.° 1, alínea c), aa) e bb), e alínea d), revestem-se de particular importância» [12], e ainda que «Conclui-se destas disposições que a consideração do conjunto de elementos — lucros realizados, encargos, proveitos, riscos e perdas — que são realmente relativos ao exercício em causa, permite garantir o respeito do princípio da imagem fiel» [13].

48. Quanto à obrigação da avaliação separada, ela consta do artigo 31.°, n.° 1, alínea e), da Quarta Directiva, o qual dispõe que: «Os elementos das rubricas do activo e do passivo devem ser valorizados separadamente.»

49. O órgão jurisdicional de reenvio e a Comissão consideram que a obrigação de valorizar separadamente estes elementos diversos se opõe a uma avaliação global das previsões para encargos e riscos e que é necessário provar a existência de circunstâncias excepcionais para a sua derrogação. Em contrapartida, quer as partes no processo principal, quer os Estados-Membros que apresentaram observações, consideram que a Quarta Directiva autoriza a constituição de uma provisão global cobrindo várias dívidas com a mesma natureza e indeterminadas, sem que seja necessária a comprovação de circunstâncias excepcionais, de acordo com o seu artigo 31.°, n.° 2.

50. Na nossa opinião, os conceitos de «avaliação separada» e de «avaliação global» nem se opõem nem se contradizem. Isto quer dizer que uma avaliação separada pode ser efectuada de uma forma especificada ou globalmente.

51. Socorremo-nos, a título de prova, da redacção dos artigos 20.°, n.° 1 e 2, e 42.°, primeiro parágrafo, da Quarta Directiva. Com efeito, resulta da leitura combinada destas disposições que a constituição de provisões para encargos e riscos é autorizada mesmo que o montante das perdas ou das dívidas seja indeterminado e, desde que aquelas não ultrapassem as necessidades. Uma avaliação global corresponde necessariamente a esta definição. A nossa resposta seria complemente diferente se o legislador comunitário tivesse imposto a determinação precisa do montante de todos os elementos das posições do activo e do passivo.

52. Na nossa opinião, ao impor o respeito da obrigação de avaliação separada, o legislador comunitário contribui para garantir a boa aplicação da regra geral e imperativa segundo a qual «É proibida qualquer compensação entre as contas do activo e do passivo, ou entre as contas de custos e proveitos», que consta do artigo 7.° da Quarta Directiva e que é reto-

11 — Acórdão Tomberger, já referido, n.° 17.
12 — *Ibidem*, n.° 18.
13 — *Ibidem*, n.° 22.

mada com maior precisão, em matéria de constituição de provisões para encargos e riscos, no seu artigo 20.°, n.° 3, o qual dispõe que: «As provisões para riscos e encargos não podem ter por objecto corrigir os valores dos elementos do activo.»

53. Somos, pois, levados a concluir que a Quarta Directiva não se opõe à inscrição, no passivo do balanço das sociedades, de provisões para riscos de garantia avaliados globalmente [14].

Quanto à segunda questão

54. Da fundamentação da sua decisão resulta que o órgão jurisdicional de reenvio, através da sua segunda questão, tendo em vista o cálculo da matéria colectável dos impostos directos que a demandante deve pagar, deseja saber se a Quarta Directiva define o regime das provisões para encargos e riscos, nomeadamente no que respeita aos critérios de avaliação do respectivo montante.

55. Convém sublinhar que a Quarta Directiva não contém qualquer regra relativa à determinação da matéria colectável dos impostos directos. Daqui resulta que ela não estabelece qualquer regra que permita determinar até que montante, segundo que critérios e de acordo com que regime pode uma sociedade obter a dedução fiscal das provisões para encargos e riscos inscritas no passivo do seu balanço. Esta lógica tem a sua justificação na ausência de um vínculo, operado pela Quarta Directiva, entre o conteúdo das contas anuais das sociedades e a tributação, mesmo que se admita a existência de um tal vínculo que se reflicta nas contas [15].

56. Tal como o Tribunal de Justiça sublinhou ainda recentemente, no acórdão de 15 de Maio de 1997, Futura Participations e Singer [16], «... Não se previu qualquer harmonização das regras nacionais no que toca à determinação da matéria colectável dos impostos directos. Em consequência, cada Estado-Membro estabelece as suas próprias regras para determinar tanto os lucros, rendimentos, despesas, deduções e isenções, como os montantes correspondentes a atender no cálculo dos rendimentos tributáveis ou no dos prejuízos susceptíveis de aí serem contabilizados.»

14 — Tanto quanto é do nosso conhecimento, na maioria dos Estados-Membros, não existem normas explícitas para a avaliação global de provisões para encargos e riscos. Contudo, estas provisões são claramente admitidas em cinco Estados: na Áustria (v., entre outros, Geist, R., em: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, pp. 1593 e segs., pp. 1689 e segs.); em França (*Code général des impôts*, artigo 39-1-5.°); no Reino Unido (*Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6); na Alemanha, excepcionalmente, e na medida em que sejam devidamente justificadas (*HGB*, § 252, n.° 2); e no Luxemburgo (Conseil d'État, de 7 de Fevereiro de 1962, Comptoir des fers et métaux, n.° 5735, e Conseil d'État, de 8 de Julho de 1953, Mayer-Reiffers, n.° 5015).

15 — V., a título de exemplo, o artigo 30.° da Quarta Directiva, que estabelece: «Os Estados-Membros podem permitir que os impostos sobre o resultado proveniente das actividades normais e os impostos sobre o resultado excepcional sejam agrupados e inscritos na conta de ganhos e perdas numa rubrica figurando antes da rubrica 'Outros impostos não figurando nas rubricas acima'. Nesse caso, a rubrica 'Resultado proveniente das actividades normais, depois de impostos' que figura nos esquemas dos artigos 23.° a 26.° é suprimida.
Quando esta derrogação for aplicada, as sociedades devem fornecer no anexo, informações sobre as proporções em que os impostos sobre o resultado incidem sobre o resultado proveniente das actividades normais e sobre resultado excepcional.»

16 — C-250/95, Colect., p. I-2471, n.° 33.

57. Devemos concluir daí que as normas relativas à determinação da matéria colectável dos impostos directos, no que concerne, nomeadamente, ao ónus da prova e aos critérios de avaliação das provisões para encargos e riscos, não se incluem no campo de aplicação do direito comunitário, pertencendo antes à esfera de competência exclusiva dos Estados-Membros.

Conclusão

58. Pelas razões acima expostas, propomos ao Tribunal de Justiça que responda às questões submetidas pelo Finanzgericht Köln da seguinte forma:

«1) A Quarta Directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, baseada no artigo 54.°, n.° 3, alínea g), do Tratado e relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, não se opõe a que uma sociedade de responsabilidade limitada que exerce a sua actividade no sector da construção civil constitua uma provisão para riscos de garantia para cobertura de obrigações constituídas antes da data de encerramento do balanço, mas cujos efeitos se concretizarão após a data de encerramento do mesmo, não em função de riscos particulares de garantia inerentes a determinadas obras, mas globalmente, pelo valor de uma percentagem fixa do volume de negócios afectado pela garantia.

2) Na ausência da harmonização das regras nacionais relativas à determinação da matéria colectável de impostos directos, compete exclusivamente aos Estados-Membros fixar as normas relativas à dedutibilidade fiscal das provisões para encargos e riscos.»