

**Despacho n.º 426/2003 (2.ª série).** — Ao abrigo do artigo 21.º, designadamente n.º 3 da Lei n.º 49/99, de 22 de Junho, nomeio o licenciado António Adriano de Matos da Silva Almeida, inspector superior de 1.ª classe do quadro da ex-Inspecção-Geral da Segurança Social (actual Inspecção-Geral do Ministério da Segurança Social e do Trabalho), para exercer, em regime de substituição, o cargo de director dos Serviços Administrativos da Direcção-Geral do Património.

O presente despacho produz efeitos a partir de 9 de Dezembro de 2002.

16 de Dezembro de 2002. — O Secretário de Estado do Tesouro e Finanças, *Miguel Jorge Reis Antunes Frásquilho*.

## Secretaria-Geral

**Despacho (extracto) n.º 427/2003 (2.ª série).** — Pelo despacho n.º 1132/2002, de 18 de Setembro, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, foi homologada a directriz contabilística n.º 28, «Impostos sobre o rendimento», da Comissão de Normalização Contabilística, para a seguir se publica.

29 de Novembro de 2002. — Pelo Secretário-Geral, a Adjunta, em substituição, *Ana Maria Pinto Bernardo*.

### Directriz contabilística n.º 28 «Impostos sobre o rendimento»

#### I — Objectivo

1 — A presente directriz contabilística visa estabelecer a contabilização dos impostos sobre o rendimento, liquidáveis no País ou fora dele, em termos de reconhecimento e de mensuração.

2 — O Plano Oficial de Contabilidade (POC) trata a problemática dos impostos sobre o rendimento de harmonia com o chamado «método do imposto a pagar». Contudo, o objectivo da imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados não é facilmente compatibilizável com a adopção daquela metodologia, já que o adequado procedimento contabilístico implica que seja efectuada a necessária periodização do resultado e a apropriada expressão da quantia do capital próprio, em conexão com as quantias adoptadas no registo contabilístico dos elementos do activo e do passivo e tendo em atenção as diferenças entre aquelas quantias e as respectivas bases tributáveis.

Daí que o imposto sobre o rendimento seja expresso na presente directriz quer na perspectiva do imposto liquidado efectivamente com referência a cada período quer no quadro dos designados «impostos diferidos», de resto em consonância com o tratamento preconizado na norma internacional de contabilidade n.º 12, do International Accounting Standards Board, que lhe serve, naturalmente, de matriz.

#### II — Âmbito

3 — A presente directriz é aplicável a todas as entidades que sejam obrigadas à apresentação dos modelos mais desenvolvidos de balanço, demonstração dos resultados e anexo, indicados no POC, aplicando-se para este efeito as regras estabelecidas no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, com as necessárias adaptações.

#### III — Contexto

4 — São diversas as situações e os fenómenos que determinam o registo de impostos sobre o rendimento.

O caso mais frequente, por universal, é o do imposto correspondente ao resultado do período.

A grandeza do resultado do exercício (antes da consideração do imposto) e a grandeza da correspondente matéria colectável não são, em geral, coincidentes.

As diferenças podem ser de duas categorias:

- As que respeitam a valores susceptíveis de compensação em períodos posteriores ou que são a compensação de diferenças de períodos anteriores; e
- As que não têm qualquer relação, em termos de compensação, com períodos anteriores ou posteriores.

As diferenças da primeira categoria existem apenas temporariamente ou correspondem à extinção de diferenças que existiram temporariamente, enquanto as segundas são definitivas.

O imposto a liquidar relativamente ao período em causa contempla, naturalmente, todas aquelas diferenças.

A correcta periodização do imposto sobre o rendimento implica, todavia, que, no cálculo do resultado líquido do exercício, se considere o montante do imposto que, com referência ao resultado antes do imposto, se preveja que venha a ser efectivamente liquidado, tanto

por efeito da liquidação que especificamente respeitar ao período como em decorrência de liquidações referentes a outros períodos.

Assim, no cálculo do imposto do exercício e partindo dos valores contabilísticos, o montante de incidência deverá acolher as diferenças que se comportem como definitivas e excluir as diferenças respeitantes a compensações de períodos anteriores ou susceptíveis de compensação em períodos posteriores.

5 — Quando o resultado fiscal for um prejuízo, não há, em princípio, imposto a pagar, nem desse facto decorre, no nosso actual ordenamento jurídico-fiscal, um direito ao recebimento de qualquer importância.

Como é evidente, o simples crédito decorrente do direito à restituição de quantias pagas por conta e de retenções na fonte envolve uma pura questão financeira, nada tendo a ver com a natureza do resultado apurado.

A inclusão de certas tributações autónomas (despesas confidenciais, despesas de representação, despesas com viaturas, etc.) nos códigos dos impostos sobre o rendimento conduz a que possa haver imposto a pagar mesmo que o resultado fiscal seja um prejuízo.

Dada a possibilidade de deduzir aos lucros fiscais de cada período os prejuízos fiscais eventualmente apurados em alguns períodos anteriores, deve reconhecer-se que a existência de prejuízos fiscais determina a criação de um «crédito» sobre o Estado, embora apenas provável, por ter como pressuposto a ocorrência de ulteriores lucros tributáveis.

Aquele «crédito» carece, igualmente, de contabilização, nos termos desta directriz.

6 — Acontece ainda que, fora do âmbito da expressão do resultado líquido do exercício, há «variações patrimoniais» que determinam a liquidação de imposto sobre o rendimento.

A título de exemplo, podem citar-se os casos das variações patrimoniais correspondentes à alienação de acções próprias e de registos na conta de resultados transitados respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado que devam afectar directamente os capitais próprios e não os resultados.

O que se observa nestas situações é idêntico ao que ficou referido quanto aos resultados do exercício — a base de incidência do imposto pode divergir do valor contabilisticamente registado, sendo as diferenças de qualquer das naturezas assinaladas.

7 — Para além disto, pode observar-se a emergência de outras «variações patrimoniais» que não determinam a imediata liquidação de imposto sobre o rendimento, mas cuja realização implica aquela liquidação ou nela interfere.

O exemplo mais simples é o da reavaliação das imobilizações quando o valor decorrente da reavaliação não passe a ser a base tributável referente ao bem reavaliado.

Nesta hipótese, o aumento de valor do bem reavaliado tem de ser distribuído em parte pela reserva de reavaliação e, na outra parte, pelo imposto sobre o rendimento inerente à parcela do aumento de valor que, em termos de realização, será objecto de tributação.

8 — Em síntese, podem descrever-se do seguinte modo os casos em que, pela presente directriz, há impostos diferidos:

Casos em que as quantias dos componentes dos resultados líquidos do exercício não coincidam com as correspondentes quantias relevantes para efeitos de determinação do imposto liquidado com referência ao período e as diferenças entre aquelas quantias sejam temporárias e reversíveis em períodos ulteriores, ou decorram da extinção ou reversão daquelas diferenças — determinantes tanto de passivos por impostos diferidos como de activos por impostos diferidos;

Casos de «prejuízos fiscais» — a que, em certas condições, possam ficar associados activos por impostos diferidos;

Casos de reavaliações, designadamente dos bens do imobilizado, geradoras de aumentos do capital próprio e em que o valor contabilístico reavaliado dos elementos patrimoniais seja superior ao inerente valor relevante para o cálculo do imposto — geradores de um passivo por impostos diferidos.

Nas situações em que o activo por imposto diferido, ou o passivo por imposto diferido, esteja ligado às diferenças entre as quantias dos componentes dos resultados e as correspondentes quantias relevantes para efeitos fiscais, podem derivar valores contabilísticos de elementos do activo ou do passivo diferentes dos correlativos valores fiscais.

Acontece isto, por exemplo, nas circunstâncias em que o imposto seja liquidado num regime de caixa (apenas aquando dos recebimentos ou dos pagamentos).

Em face do exposto, os impostos diferidos podem ser descritos, quanto à sua relação com outros elementos do activo e do passivo, da forma seguinte:

a) Casos em que haja uma relação com outros elementos do activo ou do passivo cujos valores contabilístico e fiscal sejam diferentes:

i) Situações provenientes de resultados em que, no período em causa, haja um custo ou um proveito contabilístico