AT autoridade tributária e aduaneira

IRC 2023

Manual de Preenchimento

do Quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22

MOD. 12.2

Av.ª Eng.º Duarte Pacheco, 28-7º, – 1099-013 LISBOA Tel: (+351) 21 383 42 00 Fax: (+351) 21 3834593
Email: dsirc@at.gov.pt www.portaldasfinancas.gov.pt Centro de Atendimento Telefónico: (+351) 217 206 707

ÂMBITO DE APLICAÇÃO	Sujeitos passivos de IRC
ELABORADO	Direção de Serviços do IRC
VERIFICADO	Direção de Serviços do IRC
APROVADO	2024 abril Diretora de Serviços do IRC

DATA	AUTOR	VERSÃO	COMENTÁRIO

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL		
	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	. . ,
	Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis/não amortizáveis [art.º 22.º n.º 1, al. b) a al. d)]	702	. . ,
	Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	703	. . ,
	Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	. . ,
	Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)	705	. . ,
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas)	706	. . ,
	Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções negativas)	707	. . ,
	SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	. . ,
A ACRESCER	Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)	709	. . ,
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	710	. . ,
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	711	. . ,
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)	782	. . ,
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	712	. . ,
	Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	713	. . ,
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	714	. . ,
	Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	715	. . ,
	Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex-art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)	717	. . ,
	Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros	721	. . ,
	IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	724	. . ,
	Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]	725	. . ,
	Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]	716	. . ,
	Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	731	. . ,
	Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]	726	. . ,
	Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]	783	. . ,
	Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]	728	. . ,
	Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1 , al. f)]	727	. . ,
	Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]	729	. . ,
	Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]	730	. . ,
	Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]	732	. . ,
	Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. j)]	733	. . ,
	Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]	784	. . ,
	Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1, al. m)]	734	. . ,
	Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]	735	. . ,
	Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]	780	. . ,
	Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]	785	. . ,
	Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica [art.º 23.º-A, n.º 1, al. s)]	802	. . ,
	Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]	746	. . ,
	50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)	737	. . ,
	Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)	786	. . ,
	Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)	718	. . ,
	Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos	719	. . ,
	40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do DR 25/2009, de 14/9)	720	. . ,
	Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)	722	. . ,
	Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)	723	. . ,
	Menos-valias contabilísticas	736	. . ,
	Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]	738	. . ,
	Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais sem intenção de reinvestimento (art.º 46.º)	739	. . ,
	50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais com intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)	740	. . ,
	Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)	741	. . ,

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL (cont.)		
A ACRESCER (cont.)	Mais-valias fiscais - regime transitório [art.º 7, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]	742	. . ,
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	743	. . ,
	Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	787	. . ,
	Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)	744	. . ,
	Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3 al. a)]	745	. . ,
	Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)	747	. . ,
	Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)	748	. . ,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)	749	. . ,
	Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)	788	. . ,
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	750	. . ,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	789	. . ,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	790	. . ,
	Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do EBF)	751	. . ,
	Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.ºs 68.º-B, n.º 1 e 68.º-D, n.º 1)	803	. . ,
	Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)	779	. . ,
	Adicional ao Imposto Municipal sobre imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)	797	. . ,
	Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	799	. . ,
	Contribuições de solidariedade temporária sobre os setores da energia e da distribuição alimentar (art.º 16.º da Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro)	804	. . ,
	Outros acréscimos	752	. . ,
	SOMA (campos 708 a 752)	753	. . ,
A DEDUZIR	Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º al. f) do DR 25/2009, de 14/9]	754	. . ,
	Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)	755	. . ,
	Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)	756	. . ,
	Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)	757	. . ,
	Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)	791	. . ,
	Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)	758	. . ,
	Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)	759	. . ,
	Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)	760	. . ,
	Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)	761	. . ,
	Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º-A, n.º 3)	762	. . ,
	Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do DR 25/2009, de 14/9)	763	. . ,
	Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º -A, n.º 1 e 31.º -B, n.º 7)	781	. . ,
	Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)	764	. . ,
	Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos	765	. . ,
	Impostos diferidos [art.º 23.º -A, n.º 1, al. a)]	766	. . ,
	Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º -A)	792	. . ,
	Mais-valias contabilísticas	767	. . ,
	50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5.º, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio [ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte]	768	. . ,
	Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)	769	. . ,
	Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)	770	. . ,
	Dedução dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial com o limite do n.º 8 do artigo 50.º-A	793	. . ,
	Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º -D)	771	. . ,
	Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º -A)	794	. . ,
	Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão [art.º 64.º, n.º 3, al. b)]	772	. . ,
	Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)	795	. . ,
	Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas das partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)	773	. . ,
	Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)	796	. . ,
	Benefícios fiscais	774	. . ,
	Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)	800	. . ,
	Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (art.º 8.º do Decreto-Lei)	801	. . ,
	Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º do anexo à Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)	798	. . ,
	Outras deduções	775	. . ,
	SOMA (campos 754 a 775)	776	. . ,
	PREJUÍZO PARA EFEITOS FISCAIS (Se 776 > 753)	777	. . ,
	LUCRO TRIBUTÁVEL (Se 753 ≥ 776) *(a transportar para o quadro 09)*	778	. . ,

Quadro 07 – Apuramento do lucro tributável

No sentido de facilitar o preenchimento do Quadro 07 da Declaração modelo 22 respeitante ao período de tributação com início em ou após 1 de janeiro de 2023, procedeu-se à atualização do presente Manual.

Foram atualizadas as instruções de preenchimento do **Campo 732** - *Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]* e do **Campo 787** - *Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º-A)*, na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro (OE 2023), aos art.ºs 23.º-A e 54.º-A do Código do IRC, bem como as instruções de preenchimento do **Campo 721** - *Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros*, na sequência das alterações introduzidas ao art.º 39.º do referido código, pela Lei n.º 82-A/2023, de 29 de dezembro, a qual produz efeitos a 1 de janeiro de 2023.

Na sequência da criação do novo **Campo 804** - *Contribuições de solidariedade temporária sobre os setores da energia e da distribuição alimentar (art.º 16.º da Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro)*, foram introduzidas as respetivas instruções de preenchimento.

As instruções de preenchimento contidas neste Manual devem ser complementadas com a leitura dos respetivos normativos.

Quem deve preencher o Quadro 07:

- As entidades residentes que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola;
- Os sujeitos passivos não residentes com estabelecimento estável,

com exclusão da:

- Sociedade dominante, na declaração do grupo.

Campo 701 – Resultado líquido do período

O valor a inscrever neste campo é o resultado líquido do período apurado no normativo contabilístico aplicável ao sujeito passivo, o qual deve refletir todos os gastos e rendimentos do período de tributação.

Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a ativos não correntes, não depreciáveis / não amortizáveis [art.º 22.º, n.º 1, al. b) a al. d)]

Neste campo devem figurar as variações patrimoniais positivas que não se encontrem refletidas nas várias rubricas que compõem o resultado líquido do período e que não se encontrem excecionadas no artigo 21.º.

Constitui exemplo de uma variação patrimonial positiva a inscrever neste campo o acréscimo patrimonial resultante da "aquisição" de um bem do ativo fixo tangível na sequência de uma doação, contabilizada na conta 594 - Doações. Por força do disposto no n.º 2 do artigo 21.º, a quantia a inscrever neste **campo 702** é o valor de aquisição fiscalmente considerado, o qual corresponde ao valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo.

No que se refere aos subsídios do Governo não reembolsáveis relacionados com ativos fixos tangíveis e ativos intangíveis e em conformidade com a IAS 20 e a NCRF 22 - *Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas*, eles são inicialmente reconhecidos nos capitais próprios, gerando uma variação patrimonial positiva não excecionada no artigo 21.º.

Porém, esta variação patrimonial positiva não requer, só por si, qualquer correção no Quadro 07, uma vez que a tributação é efetuada de forma faseada, em conformidade com o disposto no artigo 22.º do CIRC. Assim:

- Quando o subsídio respeitar a ativos depreciáveis ou amortizáveis, o tratamento fiscal não diverge (substancialmente) do contabilístico, uma vez que o artigo 22.º, n.º 1, alínea a) estipula que o subsídio concorre para a formação do lucro tributável na mesma proporção da depreciação ou amortização calculada sobre o custo de aquisição ou de produção, sem prejuízo, porém, do limite mínimo previsto no n.º 2 do mesmo artigo. Logo, em princípio, não há lugar a qualquer correção neste campo.

- Este campo destina-se, pois, à inscrição da quota-parte dos subsídios atribuídos aos seguintes ativos não correntes, determinada de acordo com as alíneas b) a d) do n.º 1 do artigo 22.º do CIRC:

  - ✓ No caso de ativos intangíveis sem vida útil definida e apesar de, em termos contabilísticos, estes ativos deverem ser amortizados num período máximo de 10 anos (cf. § 105 da NCRF 6 - *Ativos Intangíveis*, aplicável aos períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016), o artigo 22.º, n.º 1, alínea b) vem estabelecer que o mesmo deve ser incluído no lucro tributável, independentemente do recebimento, em partes iguais, na proporção prevista no n.º 1 do artigo 45.º-A, ou seja, durante os primeiros 20 períodos de tributação após o reconhecimento inicial [artigo 22.º, n.º 1, alínea b)].

- ✓ Relativamente às propriedades de investimento (custo de aquisição, grandes reparações e beneficiações e benfeitorias) e ativos biológicos não consumíveis (custo de aquisição), mensurados pelo modelo de justo valor, deve o subsídio ser incluído no lucro tributável, independentemente do recebimento, na proporção prevista nos n.ºs 2 e 3 do artigo 45.º-A, ou seja, em partes iguais durante o período de vida útil que se deduz da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso esse ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição [artigo 22.º, n.º 1, alínea c)].

- ✓ Para os restantes ativos não correntes, os subsídios devem ser incluídos no lucro tributável, em frações iguais, durante os períodos de tributação em que os elementos a que respeitem sejam inalienáveis nos termos da lei ou do contrato ao abrigo dos quais os mesmos foram concedidos, ou, nos restantes casos, durante 10 anos, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio [artigo 22.º, n.º 1, alínea d)].

Exemplo:

Em 2023, a sociedade A, Lda. recebeu um subsídio não reembolsável para a aquisição de um terreno (não depreciável) destinado à sua atividade operacional, no montante de € 20.000,00. Nem na lei nem no contrato se estabelece qualquer período obrigatório de manutenção desse mesmo terreno.

Correção no Quadro 07:

Em 2023 (e nos nove períodos de tributação seguintes)

⇒ ***Campo 702** – Acréscimo de € 2.000,00 (€ 20.000,00/10 anos)*

Campo 703 - Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)

A partir do período de tributação de 2015, inclusive, este campo já não pode ser preenchido, dado que o regime transitório previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, terminou no período de tributação de 2014.

No caso de a declaração respeitar a **períodos de tributação anteriores a 2015** e sendo aplicável o referido regime transitório, refira-se o seguinte:

Este campo destina-se a inscrever a quantia correspondente a 1/5 do saldo positivo dos efeitos nos capitais próprios resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de ativos ou passivos, ou de alterações na respetiva mensuração que decorram da adoção, pela primeira vez, das Normas Internacionais de Contabilidade (IAS), do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), das Normas de Contabilidade Ajustadas (NCA) ou do Plano de Contas para as Empresas de Seguros, que sejam

considerados fiscalmente relevantes nos termos do CIRC e respetiva legislação complementar.

Os efeitos nos capitais próprios só são considerados fiscalmente relevantes se os gastos, os rendimentos e as variações patrimoniais que venham a ser reconhecidas após aquela transição, forem também relevantes fiscalmente, ou seja, concorrerem para a formação do lucro tributável.

Por exemplo:

- *São fiscalmente relevantes os efeitos da alteração de mensuração de ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais (por adoção do modelo de justo valor) porque os gastos e os rendimentos resultantes da variação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável [art.º 20.º, n.º 1, alínea g) e art.º 23.º, n.º 1, alínea k)];*

- *Não são fiscalmente relevantes os efeitos nos capitais próprios da alteração de mensuração do modelo do custo para o modelo de justo valor no caso das propriedades de investimento, dado que estes ativos são, para efeitos fiscais, reconhecidos ao custo (art.º 18.º, n.º 9, alínea b) "a contrario").*

Esta correção deve ser efetuada no primeiro período de tributação em que se aplicaram aquelas normas e nos quatro períodos de tributação seguintes.

De notar que para os sujeitos passivos que já vinham aplicando as NCA e o Plano de Contas para as Empresas de Seguros, o período de cinco anos conta-se a partir do período de tributação em que aqueles referenciais contabilísticos tenham sido adotados pela primeira vez.

Salienta-se que este regime transitório (tributação em cinco anos) aplica-se apenas às situações que sejam fiscalmente relevantes e que sejam uma consequência inevitável da adoção pela primeira vez dos normativos contabilísticos. Assim, a mera correção contabilística de um erro não se enquadra no regime transitório.

Exemplo:

Uma empresa possui ações da sociedade A, SA, cotadas na Bolsa, que representam 2% do capital social, cujo custo de aquisição foi de € 20.000,00.
Possui, ainda, ações da sociedade B, SA, também cotadas na Bolsa, que representam 6% do capital social, cujo custo de aquisição foi de € 30.000,00.

Na data da transição para as NCRF, o justo valor das ações era de € 21.000,00 e € 29.500,00 respetivamente.

De acordo com o § 7 (d) da NCRF 3 - Adoção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro e o § 15 (a) da NCRF 27 - Instrumentos financeiros, a empresa passou a mensurar aqueles instrumentos de capital próprio ao justo valor através de resultados, pelo que reconheceu em capitais próprios as alterações de justo valor (alteração positiva de € 1.000,00 e alteração negativa de € 500,00).

Como as ações da sociedade A, SA representam 2% do respetivo capital social, é acolhido fiscalmente o modelo do justo valor através de resultados, pelo que a variação patrimonial positiva (€ 1.000,00 levada a crédito de Resultados transitados) é tributável em cinco anos (de 2010 a 2014) e em partes iguais.

Porém, a variação patrimonial negativa resultante da mensuração ao justo valor através dos resultados das ações da sociedade B, SA não vai gerar quaisquer correções no Quadro 07, porque não é aceite fiscalmente o modelo de justo valor quando as partes de capital representem mais de 5% do capital [conforme prescrevia o art.º 18.º, n.º 9, alínea a) na redação em vigor à data].

Correções no Quadro 07:

2010 a 2014

⇒ ***Campo 703*** *– Acréscimo de € 200,00 (€ 1.000,00 / 5)*

Campo 704 – Variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)

Devem ser mencionadas neste campo todas as variações patrimoniais negativas não excecionadas no artigo 24.º, que não se encontrem refletidas nas várias rubricas que compõem o resultado líquido do período e concorram para a formação do lucro tributável.

Salienta-se que, face ao disposto na IAS 19 e no § 18 da NCRF 28 - *Benefícios dos empregados,* o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus são reconhecidos como um gasto (ao invés do que sucedia na vigência do POC em que eram considerados uma distribuição do lucro líquido), pelo que o Código do IRC deixou de prever, no seu articulado, a antecipação da dedutibilidade fiscal da respetiva variação patrimonial negativa.

Agora, esses gastos enquadram-se no artigo 23.º, n.º 1, alínea d), sendo dedutíveis no período de tributação em que os serviços são prestados.

No entanto, podem existir situações em que não estejam reunidas as condições previstas em (a) e (b) do § 18 da referida NCRF, inviabilizando a empresa de reconhecer o gasto no período de tributação a que respeitam os lucros.

Nestes casos, a variação patrimonial negativa gerada no período seguinte, em consequência da deliberação (por exemplo, em Assembleia Geral) de atribuição, por distribuição do lucro líquido, de remunerações a título de participação nos lucros, constitui uma componente negativa do lucro tributável referente ao período de tributação em que a deliberação ocorre e em que é reconhecido o facto contabilístico.

A este respeito vejam-se, também, as instruções de preenchimento do **campo 735.**

Campo 705 – Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL n.º 159/2009, de 13/7)

A partir do período de tributação de 2015, inclusive, este campo já não pode ser preenchido, dado que o regime transitório previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, terminou no período de tributação de 2014.

Vejam-se as demais instruções de preenchimento do **campo 703**, com as necessárias adaptações, uma vez que, neste caso, estamos perante um saldo negativo.

Campos 706 e 707 – Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas e negativas)

A partir do período de tributação de 2015, inclusive, este campo já não pode ser preenchido, dado que o regime transitório previsto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de julho, terminou no período de tributação de 2014.

No caso de a declaração respeitar a **períodos de tributação anteriores a 2015** e sendo aplicável o referido regime transitório, refira-se o seguinte:

Estes campos devem ser preenchidos pelos sujeitos passivos que, na sua contabilidade, já adotavam o critério da percentagem de acabamento de acordo com a Diretriz Contabilística 3/91 e que procediam às correções fiscais exigidas pelo artigo 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90, no Quadro 07 da declaração modelo 22, dado que se passou agora a acolher no Código do IRC o tratamento contabilístico previsto nos respetivos normativos.

No sentido de garantir a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para "reverterem" as correções fiscais que vinham efetuando (ver a este respeito a Circular n.º 8/2010, da DSIRC).

*Salienta-se que os sujeitos passivos que contabilizavam os contratos de construção de acordo com o artigo 19.º do CIRC e com a Circular n.º 5/90 não preenchem estes campos, mas o **campo 703 ou 705**, em resultado dos ajustamentos contabilísticos decorrentes da adoção pela primeira vez dos novos normativos.*

Campo 709 – Matéria coletável / lucro tributável imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art.º 6.º)

Nos termos do artigo 6.º, as sociedades transparentes devem imputar aos respetivos sócios a matéria coletável ou o lucro tributável / prejuízo fiscal, que lhes corresponder, determinado nos termos do Código do IRC.

Aos sócios das sociedades mencionadas no artigo 6.º, n.º 1 (sociedades civis não constituídas sob forma comercial, sociedades de profissionais e sociedades de simples administração de bens enquadráveis na alínea c) deste preceito) deve imputar-se a matéria coletável, enquanto que aos membros dos agrupamentos complementares de empresas (ACE) e agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) é imputado o lucro tributável / prejuízo fiscal, conforme n.º 2 do mesmo artigo.

Assim, as entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal não são tributadas em IRC, exceto no que respeita às tributações autónomas (conforme art.º 12.º), embora continuem obrigadas ao cumprimento de todas as restantes obrigações fiscais, nomeadamente à apresentação da declaração de rendimentos modelo 22 e da declaração de informação empresarial simplificada (IES) com os anexos respetivos.

A imputação aos sócios deve ser efetuada no período de tributação a que a matéria coletável ou o lucro tributável / prejuízo fiscal respeite, pelo que estes devem solicitar, atempadamente, às respetivas entidades, os elementos considerados indispensáveis para a concretização dessa imputação, quer a nível de matéria coletável ou lucro tributável / prejuízo fiscal, quer relativamente às deduções à coleta que proporcionalmente lhes corresponder.

Nos períodos de tributação em que as entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal procederem à distribuição de lucros, os sócios (sociedades) devem deduzir no **campo 771** os lucros distribuídos, desde que os mesmos se encontrem incluídos no resultado líquido do período, de forma a evitar a dupla tributação.

Exemplo:

A sociedade Maltês, SA é membro de um ACE, do qual recebeu, no período de tributação de 2023, o montante de € 1.000,00, correspondente à sua quota-parte dos lucros apurados em 2022, o qual contabilizou na respetiva conta da classe 7 - Rendimentos.

Nesse mesmo período, o referido ACE, que é constituído por 20 membros, apurou um lucro tributável de € 15.000,00.

Correções no Quadro 07:

Em 2023

- ⇒ ***Campo 709*** *– Acréscimo de € 750,00 (€ 15.000,00 / 20)*
- ⇒ ***Campo 771*** *– Dedução de € 1.000,00 (como forma de evitar a dupla tributação dos lucros referentes a 2022 e distribuídos em 2023).*

Campo 710 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)

Nos termos do artigo 18.º, n.º 1, os rendimentos e os gastos, assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável, são imputáveis ao período de tributação a que digam respeito, de acordo com o regime de periodização económica.

No entanto, o n.º 2 deste artigo permite que as componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores sejam imputáveis ao período de tributação quando à data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.

Assim, neste campo devem ser acrescidos os gastos relativos a períodos de tributação anteriores que não se enquadrem no âmbito deste n.º 2.

No caso de existirem rendimentos contabilizados nas mesmas condições devem os mesmos ser deduzidos no **campo 756**.

Campo 711 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: Diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)

Na maior parte dos casos, a quantia do rédito é a quantia em dinheiro ou seus equivalentes recebidos ou a receber.

Porém, quando o influxo de dinheiro ou equivalentes a dinheiro for diferido, o justo valor da retribuição pode ser menor do que a quantia nominal de dinheiro a receber. Nestes casos, prevê a NCRF 20 e a Norma Internacional de Contabilidade (IAS) 18 – *Rédito* que a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição seja reconhecida como rédito de juros.

Em sede de IRC, por força do disposto no artigo 18.º, n.º 5, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

Este campo destina-se, portanto, a corrigir a diferença entre o justo valor e a quantia nominal da retribuição a receber.

Nos períodos de tributação em que for considerado o rédito dos juros, a respetiva quantia é deduzida no **campo 757**.

Exemplo:

Em 30 de junho de 2023, uma sociedade vendeu um bem dos seus inventários por € 10.000,00, permitindo ao adquirente que efetue o pagamento no prazo de 18 meses. Admitindo que o justo valor da retribuição a receber é de € 9.400,00, a sociedade reconheceu em 2023, como rédito de vendas, € 9.400,00 e como rédito de juros, por exemplo, € 200,00. Em 2024 reconhece como rédito de juros a quantia restante de € 400,00.

Correções no Quadro 07:

Em 2023

⇒ ***Campo 711*** – *Acréscimo de € 600,00 (€ 10.000,00 – € 9.400,00)*
⇒ ***Campo 757*** – *Dedução de € 200,00 (rédito de juros reconhecido na respetiva conta da classe 7- Rendimentos).*

Em 2024

⇒ ***Campo 757*** – *Dedução de € 400,00 (rédito de juros reconhecido na respetiva conta da classe 7- Rendimentos).*

Campo 782 – Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: gastos de juros (art.º 18.º, n.º 5)

À semelhança dos réditos relativos a vendas e a prestações de serviços, também os gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos são imputáveis ao período de tributação a que respeitam pela quantia nominal da contraprestação.

Contabilisticamente, quando o sujeito passivo compra inventários com condições de liquidação diferida e o acordo contenha efetivamente um elemento de financiamento, a diferença entre o preço de compra para condições de crédito normais e a quantia paga é reconhecida como gasto de juros durante o período de financiamento (veja-se o § 18 da NCRF 18).

O mesmo acontece quando o sujeito passivo incorre em gastos com fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido.

Como o n.º 5 do artigo 18.º obriga a que o gasto dos inventários e dos fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido seja considerado pela quantia nominal da contraprestação, isso implica que:

i) No período de tributação em que é reconhecido o gasto dos inventários ou o gasto dos fornecimentos e serviços externos, a diferença entre a quantia nominal da contraprestação e a quantia contabilizada como gasto deve ser deduzida no **campo 791**;

ii) No(s) período(s) de tributação em que o gasto dos juros é reconhecido contabilisticamente, acresce-se o respetivo montante no **campo 782**.

Campos 712 e 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)

Para efeitos fiscais, não são aceites os efeitos decorrentes da utilização do método da equivalência patrimonial ou, no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC, do método de consolidação proporcional, previstos nos normativos contabilísticos.

Nestes termos, não concorrem para a formação do lucro tributável os rendimentos e os gastos, assim como outras variações patrimoniais, relevados na contabilidade em consequência da utilização dos referidos métodos.

Assim, por exemplo, no caso do método da equivalência patrimonial, no período de tributação em que a participante reconhecer contabilisticamente como rendimento o montante correspondente à sua quota-parte do resultado da participada, deve deduzi-lo no ***campo 758,*** de forma a expurgar do resultado tributável aquele rendimento.

No período de tributação em que se verificar a atribuição dos lucros, devem estes ser considerados como rendimentos para efeitos fiscais, pelo que deve proceder-se ao correspondente acréscimo no ***campo 712***.

Exemplo:

A sociedade Beta, Lda. detém, desde dezembro de 2020, uma parte de capital correspondente a 20% da sociedade XPTO, Lda.
Em 31 de dezembro de 2023, o resultado líquido do período apurado pela sociedade XPTO, Lda. foi de € 5.000,00.

Admita-se que em março de 2024, é decidida a distribuição dos lucros aos sócios, no montante de € 4.000,00.
Ambas as sociedades cumprem os requisitos exigidos pelo n.º 1 do art.º 51.º.

Correções no Quadro 07:

Em 2023

⇒ ***Campo 758*** *– Dedução da quota-parte do resultado líquido do período apurado por XPTO, Lda. e reconhecida contabilisticamente como rendimento - € 1.000,00 (20% x € 5.000,00)*

Em 2024

⇒ ***Campo 712*** *– Acréscimo da quota-parte do resultado distribuído, referente ao período de tributação de 2023 - € 800,00 (20% x € 4.000,00)*
⇒ ***Campo 771*** *– Dedução de € 800,00 respeitante à eliminação da dupla tributação económica prevista no art.º 51.º*

Campo 713 – Ajustamentos não dedutíveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)

Em regra, os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável.

Logo:

i) Se esses ajustamentos forem reconhecidos em resultados implicam correções neste campo ou no **campo 759,** consoante sejam, respetivamente, ajustamentos negativos ou positivos;

ii) Se os ajustamentos forem reconhecidos no capital próprio (como é o caso, por exemplo, dos ativos financeiros disponíveis para venda referidos na IAS 39 - *Instrumentos Financeiros*), as respetivas variações patrimoniais não concorrem para a formação do lucro tributável, pelo que, neste caso, não há lugar a correções no Quadro 07.

No entanto, são fiscalmente aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor no que respeita a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados (por exemplo, os derivados, nos termos do art.º 49.º). No caso de se tratar de instrumentos de capital próprio, só se aceitam os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor através de resultados se os mesmos tiverem um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo detiver, direta ou indiretamente, uma participação no capital inferior a 5%.

São, também, fiscalmente aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor referentes a outros ativos se tal estiver expressamente previsto no Código [ver, por exemplo, art.º 20.º, n.º 1, alínea g) e art.º 23.º, n.º 1, alínea k), no que respeita a ativos biológicos consumíveis que não sejam explorações silvícolas plurianuais].

Campos 714 e 760 – Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)

O preenchimento do **campo 714** resulta do facto de o momento do reconhecimento contabilístico do pagamento com base em ações previsto na Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 2 – *Pagamento com base em ações* ser, em regra, anterior ao momento do reconhecimento fiscal.

Com efeito, o reconhecimento fiscal só opera no período de tributação em que os respetivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o preço de exercício pago, pelo que estas importâncias devem ser deduzidas no **campo 760**, no respetivo período de tributação.

Campo 715 – Gastos de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)

Os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados, que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente e não estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43.º (realizações de utilidade social), não são dedutíveis no período de tributação em que são reconhecidos contabilisticamente como gastos, obrigando a correções neste campo.

Estes gastos só são aceites fiscalmente no período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos respetivos beneficiários, devendo, então, ser deduzidos no **campo 761**.

Campo 717 – Gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital (ex- art.º 23.º, n.ºs 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5)

Este campo só deve ser preenchido se a declaração de rendimentos respeitar a **períodos de tributação anteriores a 2014.** Sendo esse o caso, temos:

Devem ser inscritos neste campo os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que tenham sido adquiridas a entidades com as quais

existam relações especiais (art.º 63.º, n.º 4) ou a entidades residentes em território português sujeitos a um regime especial de tributação.

De notar que, nos termos do artigo 63.º, n.º 4, alínea h), existem relações especiais entre uma entidade residente ou não residente com estabelecimento estável situado em território português e uma entidade sujeita a um regime claramente mais favorável residente em país, território ou região constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro), pelo que esta situação encontra-se, também, incluída na alínea a) do n.º 3 do artigo 23.º.

No que respeita à expressão "regime especial de tributação" deve ser entendida como abrangendo, designadamente, as seguintes situações:

- *o adquirente beneficia de um regime de isenção; ou*
- *o adquirente, por força do seu objeto social, beneficia de um regime de tributação diferenciado relativamente aos rendimentos provenientes da alienação das partes de capital, como é o caso, por exemplo, das SGPS que, nos termos do n.º 2 do artigo 32.º do EBF, ficam sujeitas a um regime especial relativamente às mais e menos-valias realizadas.*

Não é de incluir neste conceito, por exemplo, o regime especial de tributação dos grupos de sociedades e o regime de redução de taxa relativo à interioridade (art.º 43.º do EBF), uma vez que nestes casos não se vai verificar a exclusão da tributação das mais-valias realizadas numa posterior transmissão, mas sim a tributação de toda a matéria coletável da entidade a uma taxa inferior à taxa normal do IRC.

Também não são aceites os gastos suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, sempre que a entidade alienante tenha resultado de transformação, incluindo a modificação do objeto social, de sociedade à qual fosse aplicável regime fiscal diverso relativamente a estes gastos e tenham decorrido menos de três anos entre a data da verificação desse facto e a data da transmissão.

Igualmente, nos termos da primeira parte do n.º 5 do artigo 23.º, também não são aceites como gastos do período de tributação os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, ou a entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação.

Neste campo não devem ser acrescidos os gastos que configurem menos-valias contabilísticas. No caso de serem apuradas menos-valias contabilísticas, deve seguir-se o "mecanismo" previsto no Código para as mais-valias e menos-valias, mas tendo em atenção a restrição imposta pelo artigo 23.º, n.º s 3, 4 e 1.ª parte do n.º 5.

Assim, as menos-valias contabilísticas, como sempre sucede, vão ser acrescidas no ***campo 736,*** *mas as menos-valias fiscais* <u>*não*</u> *podem ser deduzidas no* ***campo 768****.*

Campo 721 – Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de ativos financeiros

Inscrevem-se neste campo as provisões que tenham sido reconhecidas como gastos e que não se enquadrem no artigo 39.º.

Salienta-se que só são dedutíveis, nos termos e condições do artigo 39.º:

- Provisão para processos judiciais em curso
- Provisão para garantias a clientes
- Provisão para a reparação de danos de caráter ambiental (só para indústrias extrativas ou setor de tratamento e eliminação de resíduos)

De acordo com o artigo 19.º, n.º 4, não são dedutíveis (e, portanto, têm de ser inscritas neste campo) as perdas esperadas relativas a contratos de construção.

O **campo 721** destina-se, ainda, a registar a parte não dedutível das provisões que, embora se enquadrem no artigo 39.º, excedem os limites legais previstos nos artigos 39.º e 40.º.

São, também, de inscrever neste campo as perdas por imparidade de ativos financeiros que não se enquadrem no âmbito dos artigos 28.º-A a 28.º-C do CIRC.

Exemplo:

Em 2023, uma sociedade vendeu eletrodomésticos no montante de € 300.000,00, tendo suportado encargos com garantias a clientes que ascenderam a € 3.300,00 e constituído uma provisão para garantias a clientes no montante de € 3.500,00.

Sabe-se que nos anos de 2021 e 2022 as vendas ascenderam a € 280.000,00 e € 320.000,00, respetivamente, e que os encargos derivados de garantia a clientes foram, nesses anos, de € 2.500,00 e € 3.200,00.

Cálculos para determinar o montante da provisão fiscalmente aceite:

Soma dos encargos com garantias a clientes efetivamente suportados nos três últimos períodos de tributação (2021 a 2023):

3.300,00 + 2.500,00 + 3.200,00 = 9.000,00

Soma das vendas efetuadas nos três últimos períodos de tributação (2021 a 2023):

300.000,00 + 280.000,00 + 320.000,00 = 900.000,00

Percentagem a que refere o art.º 39.º, n.º 5:

€ 9.000,00 x 100 / € 900.000,00 = 1%

Provisão fiscalmente dedutível:

€ 300.000,00 x 1% = € 3.000,00

Provisão contabilizada: € 3.500,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 721*** *– Acréscimo de € 500,00 (€ 3.500,00 – € 3.000,00)*

As provisões que tenham sido imputadas a um ativo depreciável (por exemplo, a provisão referente à estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do ativo) e que vão sendo reconhecidas como gastos por via das depreciações desse mesmo ativo, devem ser anualmente acrescidas no **Campo 719.**

Uma vez que, para efeitos fiscais, a quantia estimada dos custos de desmantelamento não constitui uma componente do valor depreciável do ativo, não pode, por isso, constituir um gasto fiscal por via da depreciação [cf. artigo 31.º, n.º 2, alínea a) do CIRC].

Campo 724 – IRC, incluindo as tributações autónomas, e outros impostos que direta ou indiretamente incidam sobre os lucros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

Deve ser acrescido neste campo o valor da estimativa do IRC, das tributações autónomas e das respetivas derramas (derrama municipal e estadual).

Quando a estimativa para impostos sobre lucros efetuada no ano anterior se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos efetivamente pagos no período de tributação, a diferença para mais reconhecida em resultados deve também ser acrescida neste campo.

Caso o sujeito passivo contabilize o imposto sobre o rendimento do período de acordo com a NCRF 25 – *Impostos sobre o rendimento*, deve também corrigir o montante do imposto diferido (subconta 8122 - Imposto diferido) no **campo 725** ou no **campo 766**, consoante o caso.

Campo 725 – Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

Tal como o IRC estimado para o período (subconta 8121), também não concorre para a formação do lucro tributável o imposto diferido que figure (com saldo devedor) na subconta 8122, pelo que tem que ser acrescido neste campo.

Se o saldo da subconta 8122 for credor, a correção é feita no **campo 766**.

Campo 716 – Despesas não documentadas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. b)]

Devem ser acrescidas neste campo as despesas não documentadas que estejam a afetar o resultado líquido do período.

Para além disso, qualquer despesa não documentada, por se desconhecer a origem e o destinatário, está sujeita a tributação autónoma, à taxa de 50% (art.º 88.º, n.º 1), a incluir no campo 365 do Quadro 10 da declaração de rendimentos modelo 22.

A taxa referida é elevada para 70% nos casos em que a despesa seja efetuada por sujeitos passivos de IRC, total ou parcialmente isentos, ou que não exerçam, a título principal, atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola e ainda por sujeitos passivos que aufiram rendimentos não sujeitos a IRC, diretamente resultantes do exercício de atividade sujeita ao imposto especial do jogo.

Ver também as instruções de preenchimento do **campo 731** – Encargos não devidamente documentados.

Campo 731 – Encargos não devidamente documentados [art.º 23.º-A, n.º 1, al. c)]

Este campo destina-se a inscrever os encargos cuja documentação não cumpre o disposto nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º.

Tais encargos, embora tenham que ser acrescidos para efeitos de determinação do lucro tributável, não estão sujeitos à tributação autónoma prevista no artigo 88.º.

Os encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos que, por força do disposto no artigo 8.º, n.º 6, tenham sido cessados oficiosamente são inscritos no **campo 726** e também não estão sujeitos a tributação autónoma.

Já as despesas ou os gastos não documentados, em que não é conhecida a sua origem nem o destinatário das quantias em causa, são acrescidos no **campo 716** e são passíveis de tributação autónoma (ver instruções de preenchimento do **campo 716**).

Campo 726 – Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art.º 23.º-A, n.º 1 , al. c)]

Inscrevem-se neste campo os encargos suportados pela empresa cujos documentos de suporte tenham sido emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido, por sujeitos passivos que, por força do disposto no artigo 8.º, n.º 6, tenham sido cessados oficiosamente ou por sujeitos passivos que não tenham entregue a declaração de inscrição, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º.

Para se certificar da existência / validade do NIF ou do exercício da atividade dos clientes / fornecedores, o sujeito passivo deve socorrer-se do Portal das Finanças optando por Consultar, Identificação, Clientes / Fornecedores.

Os encargos cuja documentação não cumpra o disposto nos n.ºs 3, 4 e 6 do artigo 23.º do CIRC devem ser inscritos no **campo 731**.

Campo 783 – Despesas ilícitas [art.º 23.º-A, n.º 1, al. d)]

Neste campo devem ser inscritas as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação.

Campo 728 – Multas, coimas e demais encargos, incluindo juros compensatórios e moratórios, pela prática de infrações [art.º 23.º-A, n.º 1, al. e)]

Neste campo devem ser incluídas todas as penalidades aplicadas ao sujeito passivo, exceto as que tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios e moratórios, os demais encargos suportados pela prática de infrações de qualquer natureza bem como por comportamentos contrários a qualquer regulamentação sobre o exercício da atividade, nomeadamente, os de natureza fiscal, laboral, de trânsito, os relacionados com a atividade económica, etc.

Campo 727 – Impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente obrigado a suportar [art.º 23.º-A, n.º 1 , al. f)]

Inscrevem-se neste campo os impostos, taxas e outros tributos que incidam sobre terceiros, mas que o sujeito passivo decida, por vontade própria, suportar, como, por exemplo, o IVA que tenha de ser legalmente repercutido nos clientes ou o IRS ou IRC que tenha de ser obrigatoriamente retido na fonte.

Campo 729 – Indemnizações por eventos seguráveis [art.º 23.º-A, n.º 1, al. g)]

Devem ser acrescidas neste campo as indemnizações pagas a terceiros pela verificação de eventos cujo risco seja segurável, não incluindo as indemnizações de natureza contratual pagas a terceiros que são consideradas gasto fiscal.

Nas situações de gastos obrigatoriamente suportados pela empresa em virtude de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior ao da indemnização, são os mesmos aceites em termos fiscais, em conformidade com o artigo 23.º do CIRC.

Campo 730 – Ajudas de custo e encargos com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador [art.º 23.º-A, n.º 1, al. h)]

Neste campo são acrescidos os encargos com ajudas de custo e com a compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não faturados a clientes, escriturados a qualquer título, na parte em que não haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do beneficiário, sempre que a entidade patronal não possua, por cada pagamento efetuado, um mapa através do qual seja possível efetuar o controlo das deslocações a que se referem os encargos.

Considera-se que estes encargos são faturados a clientes quando são debitados separadamente na respetiva fatura.

O mapa deve identificar, designadamente, o nome do beneficiário, o local ou locais para onde se deslocou, o motivo e a data da deslocação, o tempo de permanência e o montante diário atribuído.

No caso de compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, o documento deve identificar, nomeadamente, a viatura, o proprietário e o número de quilómetros percorridos.

Sempre que os encargos sejam faturados ao cliente, o mapa deve referir o valor faturado, a obra/serviço a que respeita e autonomizar o montante quer das ajudas de custo quer das deslocações imputáveis.

Campo 732 - Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art.º 23.º-A, n.º 1, al. i)]

São acrescidos neste campo os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações

dessas viaturas que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 34.º, não sejam aceites como gastos.

O regime fiscal do aluguer de longa duração encontra-se explicitado na Circular n.º 24/91, de 19 de dezembro, chamando-se a atenção para o facto de a respetiva aplicação pressupor a existência de um plano financeiro, com decomposição da renda suportada entre amortização financeira e encargos financeiros.

Assim, no que se refere à parcela da amortização financeira, só é aceite a quantia correspondente à depreciação que seria fiscalmente dedutível em caso de aquisição direta (ver Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho).

No caso de viaturas ligeiras de passageiros, motos ou motociclos, deve ter-se em conta o disposto no artigo 88.º, n.ºs 3, 18 e 20, acrescendo-se, no campo 365 do Quadro 10, a tributação autónoma resultante da aplicação das taxas previstas à totalidade dos encargos (dedutíveis e não dedutíveis) efetuados ou suportados com o aluguer.

Exemplo:

Uma sociedade celebrou, em 1 de janeiro de 2023, um contrato de aluguer sem condutor, de longa duração, relativo a uma viatura ligeira de passageiros que não é um veículo híbrido plug-in nem é movida a energia elétrica, gases de petróleo liquefeito ou gás natural veicular. Sabe-se, ainda, que:

Valor da viatura: € 45.000,00;
Amortização financeira em 2023: € 12.000,00.

Limite das depreciações que seriam aceites em 2023, se fosse aquisição direta:
€ 25.000,00 x 25% = € 6.250,00

Em 2023:

Correções no Quadro 07:

⇒ ***Campo 732*** *– Acréscimo de € 5.750,00 (12.000,00 – 6.250,00)*

Valor a inscrever no Quadro 10 (tributação autónoma):

⇒ ***Campo 365*** *– 4.200,00 (12.000,00 x 35%)*

NOTA: Tendo a viatura sido adquirida em 2023, o montante fixado na alínea d) do n.º 4 do artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, é de € 25.000,00. Quanto à tributação autónoma, aplicou-se o disposto na alínea c) do n.º 3 do artigo 88.º do CIRC, uma vez que o custo de aquisição foi superior a € 35.000,00.

Campo 733 – Encargos com combustíveis [art.º 23.º-A, n.º 1 , al. j)]

São inscritos neste campo os encargos com combustíveis na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que os mesmos respeitam a bens pertencentes ao seu ativo ou são por ele utilizados em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais.

Campo 784 – Encargos relativos a barcos de recreio e aeronaves de passageiros [art.º 23.º-A, n.º 1, al. k)]

Neste campo são inscritos os encargos suportados com este tipo de ativos, com exceção dos relativos a depreciações, desde que não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

A não dedutibilidade das depreciações destes ativos que se encontra prevista no artigo 34.º, n.º 1, alínea e) implica que seja feita uma correção no **campo 719**.

Campo 734 – Juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade [art.º 23.º-A, n.º 1 , al. m)]

São acrescidos neste campo os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa *Euribor* a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida do *spread* de 2% se se tratar de uma grande empresa, ou de 6% caso se trate de uma pequena ou média empresa como tal qualificada nos termos previstos no anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de novembro, conforme artigo 23.º-A, n.º 1, alínea m) do CIRC e Portaria n.º 279/2014, de 30 de dezembro.

Este artigo afasta do seu âmbito as situações a que seja aplicável o regime estabelecido no artigo 63.º do CIRC (preços de transferência) e na Portaria n.º 268/2021, de 26 de novembro.

Campo 735 – Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art.º 23.º-A, n.º 1, al. o)]

O Código do IRC acolhe o regime contabilístico dos gastos relativos à participação nos lucros de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa previsto na IAS 19 e no § 18 da NCRF 28 – *Benefícios dos empregados*.

Assim, em regra, os mesmos são contabilizados e dedutíveis no período de tributação em que os serviços são prestados.

Porém, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea o) não são dedutíveis (e, portanto, devem ser acrescidos neste campo) os gastos referentes a participação nos lucros suportados com os titulares do capital da sociedade que preencham, cumulativamente, as seguintes condições:

a) Sejam membros dos órgãos sociais;

b) Possuam, direta ou indiretamente, uma participação no capital social igual ou superior a 1% (para o efeito, consideram-se participações indiretas as detidas pelo cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, aplicando-se, igualmente, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no Código das Sociedades Comerciais);

c) As importâncias reconhecidas em resultados ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

Salienta-se que, nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea n), os gastos relativos à participação nos lucros têm que ser pagos ou colocados à disposição dos seus beneficiários até ao final do período de tributação seguinte.

Caso não se verifique esta condição, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado no período de tributação respetivo, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (art.º 23.º-A, n.º 5).

Esta correção é efetuada no campo 363 do Quadro 10 e os respetivos juros compensatórios são indicados no campo 366 do mesmo Quadro.

Quando não se verifiquem as condições previstas nas alíneas (a) e (b) do § 18 da NCRF 28, a entidade fica inibida de reconhecer o «custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus» como gasto do período de tributação em que os colaboradores prestam o serviço.

Neste caso, a atribuição em Assembleia-Geral no período de tributação seguinte origina um débito direto na rubrica de Resultados transitados, constituindo uma variação patrimonial negativa que concorre para a formação do lucro tributável deste período.

O pagamento ou colocação à disposição das respetivas importâncias tem de ser efetuado até ao fim de período de tributação em que a deliberação ocorreu.

Portanto, para efeitos de dedutibilidade fiscal, o prazo para pagamento ou colocação à disposição das quantias atribuídas a título de participação nos lucros é o mesmo, quer os sujeitos passivos reconheçam o gasto no período de tributação em que os colaboradores prestaram o serviço, quer reconheçam a variação patrimonial negativa no período de tributação em que se delibera a respetiva atribuição.

O conceito de "remuneração mensal" foi clarificado através da Circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da DSIRC, e deve entender-se como a remuneração mensal média do período de tributação, ou seja, o valor das retribuições totais anuais dividido por doze, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no período de tributação. No conceito de remuneração devem ser incluídas todas as importâncias a que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos.

Exemplo:

A é administrador e acionista (com percentagem de participação no capital de 4%) da sociedade X, SA., onde auferiu, em 2023, uma remuneração mensal média de € 2.500,00.
Esta sociedade tem vindo, ao longo dos anos, a atribuir participação nos lucros ao administrador, sendo esperado, de acordo com essa prática, que lhe seja paga, em 2023, com referência ao lucro de 2023, uma gratificação de € 7.500,00, pelo que reconheceu contabilisticamente, em 2023, o respetivo gasto.
Nesta situação, o valor limite a considerar como gasto fiscal em 2023 é de € 5.000,00 (2 x € 2.500,00), pelo que o excedente deve ser indicado no ***campo 735*** *do Quadro 07 da respetiva declaração modelo 22.*

Correção no Quadro 07:

Em 2023

⇒ ***Campo 735*** *– Acréscimo de € 2.500,00 (€ 7.500,00 – € 5.000,00)*

De notar que *o administrador é tributado em IRS, na categoria A, pela totalidade da gratificação recebida ou colocada à disposição (€ 7.500,00).*

Campo 780 – Contribuição sobre o setor bancário [art.º 23.º-A, n.º 1, al. p)]

A contribuição sobre o setor bancário, cujo regime foi aprovado pelo artigo 141.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE 2011), e alterado pelas Leis n.ºs 64-B/2011, de 30 de dezembro, n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, 82-B/2014, de 31 de dezembro e 7-A/2016, de 30 de março, foi objeto de regulamentação pela Portaria n.º 121/2011, de

30 de março, alterada pelas Portarias n.ºs 77/2012, de 26 de março, 64/2014, de 12 de março, 176-A/2015, de 12 de junho e 165-A/2016, de 14 de junho.

Esta contribuição, que tem sido mantida em vigor ao longo dos anos (para 2023, ver o artigo 257.º da Lei n.º 24.º-D/2022, de 30 de dezembro), é liquidada anualmente pelo sujeito passivo através da declaração modelo 26, a qual deve ser enviada à AT por transmissão eletrónica de dados e também paga até ao último dia do mês de junho.

Por força do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea p), a contribuição sobre o setor bancário não é dedutível para efeitos da determinação do lucro tributável, pelo que o seu montante deve ser inscrito neste campo.

Campo 785 – Contribuição extraordinária sobre o setor energético [art.º 23.º-A, n.º 1, al. q)]

O regime que criou a contribuição extraordinária sobre o setor energético foi aprovado pelo artigo 228.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (OE 2014) e alterado pelas Leis n.ºs 82-B/2014, de 31 de dezembro, 33/2015, de 27 de abril, 42/2016, de 28 de dezembro, 71/2018, de 31 de dezembro, 2/2020, de 31 de março, e 82/2023, de 29 de dezembro, e regulamentado pelas Portarias n.º 157-B/2015, de 28 de maio e n.º 92-A/2017, de 2 de março.

Esta contribuição, que tem sido mantida em vigor ao longo dos anos (para 2023, ver o artigo 261.º da Lei n.º 24.º-D/2022, de 30 de dezembro), é liquidada pelo sujeito passivo, através da declaração modelo 27, aprovada pela Portaria n.º 286/2019, de 3 de setembro, que veio revogar a anterior Portaria (n.º 119-B/2015, de 30 de abril).

Por força do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea q), esta contribuição não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, pelo que o seu montante deve ser inscrito neste **campo 785**.

Campo 802 – Contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica [art.º 23.º-A, n.º 1, al. s)]

O regime que criou a contribuição extraordinária sobre a indústria farmacêutica foi aprovado pelo artigo 168.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro (OE 2015) e alterado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Esta contribuição, que tem sido mantida em vigor ao longo dos anos (para 2023, ver o artigo 259.º da Lei n.º 24.º-D/2022, de 30 de dezembro), é liquidada pelo sujeito passivo, através da declaração modelo 28, aprovada pela Portaria n.º 77-A/2015, de 16 de março.

Por força do disposto no artigo 23.º-A, n.º 1, alínea s), esta contribuição não é dedutível para efeitos de determinação do lucro tributável, pelo que o seu montante deve ser inscrito neste **campo 802**.

Campo 804 – Contribuições de solidariedade temporária sobre os setores da energia e da distribuição alimentar (art.º 16.º da Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro)

A Lei n.º 24-B/2022, de 30 de dezembro (Lei 24-B/2022), procedeu à regulamentação da aplicação da contribuição de solidariedade temporária, criada nos termos do capítulo III do Regulamento (UE) 2022/1854, do Conselho, de 6 de outubro de 2022, relativo a uma intervenção de emergência para fazer face aos elevados preços da energia (CST Energia), e à criação da contribuição de solidariedade temporária sobre o setor da distribuição alimentar, relativa a uma intervenção de emergência para fazer face ao fenómeno inflacionista que afeta o setor da distribuição alimentar (CST Distribuição Alimentar).

Estas contribuições são liquidadas pelo sujeito passivo, no caso da CST Energia, através da declaração modelo 59, e no caso da CST Distribuição Alimentar, através da declaração modelo 60, ambas aprovadas pela Portaria n.º 281/2023, de 13 de setembro.

Por força do disposto no artigo 16.º da Lei 24-B/2022, estas contribuições não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, pelo que o seu montante deve ser inscrito neste **campo 804**.

Campo 746 – Importâncias pagas ou devidas a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado [art.º 23.º-A, n.º 1, al. r) e n.º 7]

Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável (a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária), ou cujo pagamento seja efetuado em contas abertas em instituições financeiras aí residentes ou domiciliadas, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efetivamente realizadas e não têm um caráter anormal ou um montante exagerado.

Não existindo essa prova, para além da correção do respetivo montante neste **campo 746**, tais importâncias estão também sujeitas a tributação autónoma (campo 365 do Quadro 10), por força do disposto no artigo 88.º, n.º 8, mas apenas quando o beneficiário for residente fora do território português e estiver submetido a um regime fiscalmente mais favorável a que se refere n.º 1 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária.

A lista dos países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável consta da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, alterada pelas Portarias n.º 292/2011, de 8 de janeiro, n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, e n.º 309-A/2020, de 31 de dezembro. O artigo 290.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018) revogou a Portaria n.º 345-A/2016, que retira a Ilha de Man, Jersey e o Uruguai da lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada claramente mais favoráveis, aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, repristinando-se a lista anteriormente vigente.

Este regime aplica-se também às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino.

Presume-se esse conhecimento quando existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas.

Campo 737 – 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final)

Este campo só deve ser preenchido **para períodos de tributação anteriores a 2014,** em que se aplicava a redação do ex-artigo 45.º, n.º 3, parte final.

*Neste campo são inscritas, em 50%, as importâncias relativas a outras perdas (que não sejam menos-valias, dado que estas obedecem ao "mecanismo" das mais-valias e menos-valias) relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio. São, por exemplo, acrescidas neste **campo 737** as importâncias correspondentes a 50% das perdas por reduções de justo valor, quando estas se enquadrem no âmbito do artigo 23.º, n.º 1, alínea i), por força do disposto no artigo 18.º, n.º 9, alínea a).*

Campo 786 – Outras perdas relativas a instrumentos de capital próprio e gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 23.º-A, n.ºs 2 e 3)

Neste campo são inscritas outras perdas (que não as menos-valias) relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenha beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do

crédito por dupla tributação económica internacional previsto no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C (art.º 23.º-A, n.º 2).

São ainda inscritos neste campo os gastos suportados com a transmissão onerosa de instrumentos de capital próprio, qualquer que seja o título por que se opere, de entidades com residência ou domicílio em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada pela Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, com as alterações referidas nas instruções relativas ao campo 746 (art.º 23.º-A, n.º 3).

Quanto às menos-valias não dedutíveis nos termos do n.º 2 do artigo 23.º-A é-lhes aplicável o regime específico das mais-valias e das menos-valias, devendo as menos-valias contabilísticas ser acrescidas no **Campo 736**, não sendo as menos-valias fiscais inscritas no **Campo 769**.

Campo 718 – Perdas por imparidade em inventários para além dos limites legais (art.º 28.º) e em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art.ºs 28.º-A a 28.º-C)

De acordo com os normativos contabilísticos em vigor, os inventários, regra geral, devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois o mais baixo.

O artigo 28.º, n.º 1 permite a dedutibilidade das perdas por imparidade em inventários, reconhecidas contabilisticamente no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores, até ao limite da diferença entre o respetivo custo de aquisição ou de produção e o valor realizável líquido referido à data do balanço, ou seja, no último dia do período de tributação, quando este for inferior àquele.

Nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, considera-se valor realizável líquido o preço de venda estimado no decurso normal da atividade do sujeito passivo nos termos do n.º 4 do artigo 26.º, deduzido dos custos necessários de acabamento e venda.

De realçar que, atualmente, o Código do IRC, à semelhança dos referenciais contabilísticos, aceita que no cálculo da perda por imparidade se tome em consideração o montante dos custos necessários de acabamento e venda.

Sempre que a perda por imparidade reconhecida em termos contabilísticos seja superior ao limite fiscalmente aceite nos termos dos referidos preceitos, deve a diferença apurada ser corrigida neste campo.

Exemplo:

A sociedade B, Lda. adquiriu em 2023 uma mercadoria pelo montante de € 50.000,00.

No mês de dezembro de 2023, o sujeito passivo efetuou vendas de mercadorias idênticas (em condições normais de mercado) pelo preço de € 49.500,00, suportando custos de venda de € 500,00.
Em 31 de dezembro, considerou que, presumivelmente, o preço de venda dessa mercadoria seria de € 48.500,00 e que os custos estimados necessários de acabamento e venda seriam de € 500,00.
Em termos contabilísticos, decidiu reconhecer em resultados uma perda por imparidade de € 2.000,00 [50.000,00 – (48.500,00 – 500,00)].

Em termos fiscais, por força do disposto no art.º 26.º, n.º 4, por remissão do art.º 28.º, n.º 2, só é aceite um gasto de € 1.000,00 [50.000,00 – (49.500,00 – 500,00)].

Correção no Quadro 07:

Em 2023

⇒ ***Campo 718*** *– Acréscimo de € 1.000,00 (2.000,00 – 1.000,00)*

São também inscritas neste campo as perdas por imparidade **não** fiscalmente dedutíveis, isto é, aquelas que **não** respeitem a:

- créditos resultantes da atividade normal nas condições da alínea a) do n.º 1 do artigo 28.º-A e do artigo 28.º-B;
- recibos por cobrar das empresas de seguros [art.º 28.º-A, n.º 1 alínea b)];
- perdas por imparidade e outras correções de valor constituídas pelas entidades sujeitas à supervisão do Banco de Portugal e pelas sucursais em Portugal de instituições de crédito e outras instituições financeiras com sede noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, nos termos dos artigos 28.º-A, n.º 2 e 28.º-C.

São também acrescidas as perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis, na parte que exceda os limites legais que se encontram previstos no artigo 28.º-B, e no artigo 28.º-C.

Exemplo:

A Sociedade X, Lda. reconheceu, no período de tributação de 2023, perdas por imparidade relativamente a dívidas a receber, no montante de € 180.000,00.

A perda por imparidade de dívidas a receber representa o valor (total) dos seguintes créditos, relativamente aos quais existem provas objetivas de imparidade e de terem sido efetuadas diligências para o seu recebimento:

⇒ *Sobre clientes evidenciados como de cobrança duvidosa:*
- *Manuel Joaquim, Lda. (1), em mora há 25 meses € 60.000,00*

- *António Leal, Lda., em mora há 17 meses* *€ 80.000,00*

(1) É participada em 15% pela Sociedade X, Lda.

⇒ *Sobre outros devedores e credores:*
- *Vitor Arcanjo (2), em mora há 10 meses* *€ 40.000,00*

(2) Ex-diretor administrativo / financeiro

Correções no Quadro 07:

- *Crédito sobre Manuel Joaquim, Lda. – Por ser uma empresa participada em mais de 10%, a perda por imparidade não é considerada gasto para efeitos fiscais [art.º 28.º-B, n.º 3, alínea d)] - € 60.000,00*

- *Crédito sobre António Leal, Lda. – Considera-se como gasto a quantia correspondente a 50% de € 80.000,00, ou seja, € 40.000,00 [art.º 28.º-B, n.º 2, alínea b)]*

- *Crédito sobre Vitor Arcanjo – Por não resultar da atividade normal, a perda por imparidade não é fiscalmente dedutível [art.º 28.º-A, n.º 1, alínea a), "a contrario"] - € 40.000,00*

⇒ ***Campo 718*** *– Acréscimo de € 140.000,00* (*60.000,00* + *40.000,00* + 40.000,00)

<u>Campo 719 – Perdas por imparidade de ativos não correntes (art.º 31.º-B) e depreciações e amortizações (art.º 34.º, n.º 1), não aceites como gastos</u>

É de incluir neste campo as perdas por imparidade em ativos não correntes que não sejam aceites fiscalmente nos termos dos n.ºs 1 a 6 do artigo 31.º-B do CIRC no período de tributação em que ocorrem.

Tais perdas por imparidade podem, porém, vir a ser deduzidas nos termos e no prazo referidos no n.º 7 deste artigo.

Também não são aceites como gastos, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, as depreciações e amortizações:

a) De elementos do ativo não sujeitos a deperecimento;

b) De imóveis, na parte correspondente ao valor dos terrenos ou na não sujeita a deperecimento. No caso de desconhecimento do valor do terreno, deve ser-lhe atribuído, para efeitos fiscais, 25% do valor global, a não ser que o contribuinte estime outro valor com base em cálculos devidamente fundamentados e aceites

pela AT. O valor atribuído tem, porém, como limite mínimo o determinado nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI) ou, no caso de este ainda não estar determinado, o correspondente a 25% do valor patrimonial tributário do imóvel constante da matriz à data da respetiva aquisição (art.º 10.º, n.ºs 3 e 4 e art.º 22.º, alínea c), ambos do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro);

c) Que resultem da utilização de taxas de depreciação ou amortização superiores às previstas;

d) Praticadas para além do período máximo de vida útil do bem, ressalvando-se os casos especiais devidamente justificados e aceites pela AT;

e) Das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, incluindo os veículos elétricos, na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor revalorizado que exceda o montante definido na Portaria n.º 467/2010, de 07/07, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo, desde que tais bens não estejam afetos à exploração do serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo.

   Repare-se que os demais encargos relativos a barcos de recreio e aviões de turismo previstos na alínea k) do n.º 1 do artigo 23.º-A são inscritos no **campo 784**;

f) Relativas à parte correspondente à dedução da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas até ao período de tributação de 2000, inclusive, que for imputada ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º 6 do artigo 44.º do CIRC (redação anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29/12).

   Esta remissão para o artigo 44.º deve considerar-se efetuada para a anterior redação do artigo 45.º em vigor até 2000-12-31 e que, em parte, continuou a ter aplicação nos períodos de tributação de 2001 e seguintes, por força dos regimes transitórios estabelecidos.

Sobre este assunto, veja-se a Circular n.º 7/2002, de 2 de abril, da DSIRC.

Exemplo:

A empresa Beta, Lda. depreciou, em 2023, tendo utilizado as taxas máximas previstas no DR n.º 25/2009, os seguintes bens do seu ativo fixo tangível:

	Ano aquis.	*C. aquis.*	*Deprec contabil.*	*Deprec. acumul.*
Mobiliário (tx 12,5%) (1)	*2022*	*20.000,00*	*4.297,00*	*10.547,00*

Viat. Lig. Pas.(tx 25%) (2)	*2023*	*50.000,00*	*12.500,00*	*12.500,00*
Edifíc. Comer. (tx 2%) (3)	*2019*	*250.000,00*	*5.000,00*	*25.000,00*

(1) Foi utilizado o método das quotas decrescentes
(2) Bem adquirido em regime de locação financeira
(3) Valor do terreno desconhecido

Correções no Quadro 07:

a) Mobiliário
(13.750,00 x 31,25%) – (20.000,00 x 12,5%) = 4.297,00 – 2.500,00 = 1.797,00 (relativamente ao mobiliário não pode ser utilizado o método das quotas decrescentes, mas tão somente o método da linha reta – artigo 30.º, n.º 2, alínea b) do CIRC e artigo 4.º n.º 2 alínea c) do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)

b) Viaturas ligeiras de passageiros
(50.000,00 x 25%) – (25.000,00 x 25%) = 12.500,00 – 6.250,00 = 6.250,00 [artigo 34.º, n.º 1, alínea e) do CIRC].

NOTA: Considera-se que esta viatura se enquadra na alínea d) do n.º 4 do artigo 1.º da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, pelo que o respetivo custo de aquisição, para efeitos de depreciação fiscal, é de € 25.000,00.

c) Edifício comercial
(250.000,00 x 2%) – [75% x (250.000,00 x 2%)] = 5.000,00 – 3.750,00 = 1.250,00 (valor do terreno desconhecido, logo recorre-se a 25% do valor global – art.º 10.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009)

⇒ ***Campo 719** – Acréscimo de € 9.297,00 (1.797,00 + 6.250,00 + 1.250,00)*

De notar que a NCRF 6 – *Ativos intangíveis* aplicável aos períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016, determina, no seu parágrafo 105, que os ativos intangíveis com vida útil indefinida sejam amortizados num período máximo de dez anos.

Contudo, se estes ativos não forem fiscalmente amortizáveis por não se enquadrarem no artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, as amortizações contabilísticas têm de ser acrescidas neste **campo 719** (sobre este assunto veja-se também as instruções de preenchimento do **campo 792**, relacionadas com o artigo 45.º-A).

Campo 720 – 40% do aumento das depreciações dos ativos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art.º 15.º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/09)

Existindo reavaliações efetuadas ao abrigo de legislação fiscal e de acordo com o diploma especificamente aplicável, é de acrescer neste campo 40% do acréscimo das depreciações anuais resultante das reavaliações.

O diploma mais recente sobre reavaliações que obriga a esta correção é o Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro.

Salienta-se que a adoção pela primeira vez dos novos normativos contabilísticos não obrigou a anular a reavaliação fiscal efetuada pelo sujeito passivo, existindo no Código de Contas a rubrica 581 – Reavaliações decorrentes de diplomas legais.

NOTA: Os sujeitos passivos que optaram por proceder à reavaliação, para efeitos fiscais, prevista no Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, não preenchem este campo, uma vez que o acréscimo ao valor das depreciações e amortizações contabilizadas é considerado, na totalidade, como um gasto fiscal. Sobre este assunto, veja-se as instruções de preenchimento relativas ao **campo 775**.
Saliente-se, contudo, que, no caso de um ativo reavaliado ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, e que tenha sido também objeto de reavaliação ao abrigo de um dos anteriores regimes (designadamente os previstos no Decreto-Lei n.º 264/92, de 24 de novembro, e no Decreto-Lei n.º 31/98, de 11 de fevereiro), continua a não ser aceite como gasto, para efeitos fiscais, 40% do acréscimo das depreciações anuais resultante das reavaliações efetuadas ao abrigo desses anteriores regimes. Assim, o acréscimo ao valor das depreciações e amortizações contabilizadas, na sequência da reavaliação efetuada ao abrigo do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, é considerado, na totalidade, como um gasto fiscal, apenas relativamente à diferença entre o valor resultante da reavaliação no âmbito do Decreto-Lei n.º 66/2016 e o montante que resultou das reavaliações efetuadas ao abrigo de anteriores regimes.

Campo 722 – Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.º 41.º)

Nos termos do artigo 41.º, os créditos incobráveis podem ser diretamente considerados gastos ou perdas do período de tributação, ainda que o respetivo reconhecimento contabilístico já tenha ocorrido em períodos de tributação anteriores, em qualquer das seguintes condições, desde que não tenha sido admitida perda por imparidade ou esta se mostre insuficiente:

- Em processo de execução, após o registo previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 717.º do Código de Processo Civil;
- Em processo de insolvência, quando a mesma for decretada de caráter limitado ou quando for determinado o encerramento do processo por insuficiência de bens ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 230.º e do artigo 232.º, ambos do CIRE, ou após a realização do rateio final, do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito;

- Em processo de insolvência ou em processo especial de revitalização, quando seja proferida sentença de homologação do plano de insolvência ou do plano de recuperação que preveja o não pagamento definitivo do crédito;
- Nos termos previstos no SIREVE, após celebração do acordo previsto no artigo 12.º do referido regime [constava da alínea d) do n.º 1 do artigo 41.º do CIRC, tendo a mesma sido revogada pela Lei n.º 8/2018, de 2 de março, com entrada em vigor em 3 de março];
- No âmbito de litígios emergentes da prestação de serviços públicos essenciais, após decisão arbitral;
- Nos termos do regime jurídico da prestação de serviços públicos essenciais, os créditos se encontrem prescritos e o seu valor não ultrapasse o montante de € 750,00;
- Quando for celebrado e depositado na Conservatória do Registo Comercial acordo sujeito ao RERE, que cumpra com o disposto no n.º 3 do artigo 27.º do RERE e do qual resulte o não pagamento definitivo do crédito.

Os créditos incobráveis que não se enquadrem no referido artigo 41.º devem ser acrescidos neste campo.

Campo 723 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art.º 43.º)

São acrescidos neste campo os encargos com realizações de utilidade social não previstos ou fora dos limites previstos no artigo 43.º.

Nos termos do n.º 1 do referido artigo são considerados gastos do período de tributação os suportados com a manutenção facultativa de creches, lactários, jardins de infância, cantinas, bibliotecas e escolas, incluindo depreciações ou amortizações e rendas de imóveis, bem como outras realizações de utilidade social, reconhecidas pela AT, feitas em benefício do pessoal ou dos reformados da empresa e seus familiares, desde que tenham caráter geral e não revistam a natureza de rendimentos do trabalho dependente ou, revestindo-o, sejam de difícil ou complexa individualização relativamente a cada um dos beneficiários.

Nos termos do n.º 2, são também considerados gastos do período de tributação, até ao limite de 15% das despesas com o pessoal contabilizadas a título de remunerações, ordenados ou salários respeitantes ao período de tributação, os suportados com:

- contratos de seguros de acidentes pessoais, bem como contratos de seguros de vida, de doença ou saúde, contribuições para fundos de pensões e equiparáveis ou para quaisquer regimes complementares de segurança social, que garantam, exclusivamente, o benefício de reforma, pré-reforma, complemento de reforma, benefícios de saúde pós-emprego, invalidez ou sobrevivência a favor dos trabalhadores da empresa;

- contratos de seguros de doença ou saúde em benefício dos trabalhadores, reformados ou respetivos familiares.

O referido limite é elevado para 25% se os trabalhadores não tiverem direito a pensões da segurança social.

A aceitação destes gastos depende da verificação das condições enunciadas no n.º 4 do mesmo artigo.

A majoração prevista no n.º 9 deste preceito é inscrita no ***campo 774 – Benefícios fiscais*** deste Quadro 07.

A majoração prevista no n.º 15 deste preceito é, também, inscrita no ***campo 774 – Benefícios fiscais*** deste Quadro 07.

Exemplo:
A empresa Utilidades Sociais, Lda. celebrou, em 2023, um contrato de seguro de vida a favor da generalidade dos seus trabalhadores, no montante de € 4.000,00. Os gastos com o pessoal (remunerações) contabilizados no período de tributação foram de € 20.000,00. Os trabalhadores têm direito a pensões da segurança social.
O montante fiscalmente aceite é € 20.000,00 X 15% = € 3.000,00
Correção no Quadro 07:
⇒ ***Campo 723*** *– Acréscimo de € 1.000,00 (€ 4.000,00 – € 3.000,00)*

Campo 736 – Menos-valias contabilísticas
Campo 767 – Mais-valias contabilísticas

Nos termos do artigo 23.º, n.º 1, alínea l), apenas são de considerar como gasto as menos-valias fiscais realizadas.

Por este facto, sempre que o resultado líquido do período estiver a ser influenciado negativamente por uma menos-valia contabilística, ou seja, por uma perda resultante da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há a necessidade de a expurgar, efetuando o seu acréscimo no **campo 736**.

À semelhança do referido para as menos-valias, apenas concorrem para a determinação do resultado tributável as mais-valias fiscais realizadas, conforme disposto no artigo 20.º, n.º 1, alínea h).

Sempre que o resultado líquido se encontrar afetado positivamente por uma mais-valia contabilística, isto é, por um ganho derivado da alienação de investimentos financeiros ou não financeiros, há necessidade de a expurgar, através da sua dedução no **campo 767**.

Campo 738 – Mais-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b)]

As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais nos termos do artigo 18.º, n.º 9, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 desse mesmo artigo, são consideradas transmissões onerosas.

Por outro lado, uma vez que a mais-valia ou a menos-valia só é apurada para efeitos fiscais, não se procede a qualquer correção nos **campos 736 e 767.**

Exemplo:

Em setembro de 2021, a Sociedade X, Lda adquiriu, em mercado regulamentado, 1.000 ações da Sociedade K, SA, pelo montante de € 20.000,00, ficando detentora de 8% do respetivo capital social.

No final do ano de 2021, o justo valor destas ações era de € 19.000,00.

Admita-se que no final de 2022 o justo valor era de € 21.000,00.

Admita-se, ainda, que em janeiro de 2023 a sociedade vende 60% das ações por € 12.600,00 que representa o justo valor à data da venda.

*No período de tributação de **2021**, a sociedade reconheceu uma perda de redução de justo valor de € 1.000,00.*

Esta perda não é aceite fiscalmente dado que, por força do disposto no art.º 18.º, n.º 9, alínea a), não se aceitam os ajustamentos (positivos ou negativos) derivados da aplicação do justo valor quando as partes de capital (instrumentos de capital próprio), ainda que com preço formado num mercado regulamentado, representam uma participação no capital social superior a 5%.

*Por isso, a perda de € 1.000,00 deve ser acrescida no **campo 713**.*

*No período de tributação de **2022,** a empresa reconheceu um ganho por aumento de justo valor de € 2.000,00, o qual tem de ser deduzido no **campo 759**.*

*Em **2023** o sujeito passivo aliena 60% das ações pelo seu justo valor, pelo que o resultado contabilístico é nulo.*

O sujeito passivo não tenciona reinvestir o valor de realização.

Em termos fiscais, a sociedade tem de apurar:

- *A mais-valia realizada correspondente à alienação;*
- *A mais-valia correspondente à mudança no modelo de valorização, pelo facto de a empresa passar a deter 3,2% do capital social da participada e, portanto, passarem a ser aceites os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor [art.º 18.º, n.º 9, alínea a) e art.º 46.º, n.º 5, alínea b)].*

Assim:

Em 2021

Custo de aquisição: € 20.000,00 (1.000 ações)
Justo valor em 31/12: € 19.000,00
Reconhecimento contabilístico da perda por redução de justo valor: € 1.000,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 713** – Acréscimo de € 1.000,00*

Em 2022

Justo valor: € 21.000,00

Reconhecimento contabilístico do ganho por aumento de justo valor: € 2.000,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 759** – Dedução de € 2.000,00*

Em 2023

Alienação de 60% das ações por € 12.600,00
Justo valor: € 12.600,00
Resultado contabilístico: € 12.600,00 – € 12.600,00 = 0

❖ *Mais-valia fiscal correspondente à alienação de 60% das ações:*

Valor de realização: € 12.600,00

Valor de aquisição: € 12.000,00
Mais-valia fiscal: € 12.600,00 - € 12.000,00 = € 600,00

NOTA: Por razões de simplificação não se considerou no exemplo o coeficiente de desvalorização da moeda aplicável às partes de capital por força do disposto no art.º 47.º, n.º 2.

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 739*** *– Acréscimo de € 600,00*

- *Mais-valia fiscal correspondente à consideração como transmissão onerosa da mudança do modelo de valorização (correspondente às ações que continuam a ser detidas pela Sociedade X, Lda. e que representam, agora, 3,2% do capital da sociedade participada).*

Valor de realização [art.º 46.º, n.º 5, alínea b)]: 40% x 21.000,00 = € 8.400,00
Valor de aquisição: 40% x 20.000,00 = € 8.000,00

Mais-valia fiscal: € 8.400,00 – € 8.000,00 = € 400,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 738*** *– Acréscimo de € 400,00*

Campo 739 – Diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais SEM intenção de reinvestimento (art.º 46.º)

Se forem apuradas, em simultâneo, mais-valias e menos-valias fiscais, é acrescida neste **campo 739** a eventual diferença positiva.

Em contrapartida, como se disse nas instruções de preenchimento dos **campos 736 e 767**, as correspondentes menos-valias contabilísticas são acrescidas no **campo 736** e as mais-valias contabilísticas são deduzidas no **campo 767**.

Nos termos do artigo 46.º, n.º 1, consideram-se mais-valias ou menos-valias realizadas os ganhos obtidos ou as perdas sofridas mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere e, bem assim, os decorrentes de sinistros ou os resultantes da afetação permanente a fins alheios à atividade exercida, respeitantes a:

- Ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, ativos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda;

- Instrumentos financeiros, com exceção dos reconhecidos pelo justo valor nos termos das alíneas a) e b) do n.º 9 do artigo 18.º.

De notar que os ativos que, à data de aquisição, sejam classificados como ativos não correntes detidos para venda não são passíveis de beneficiar do regime das mais-valias ou menos-valias fiscais nem do regime do reinvestimento.

Conforme dispõe o n.º 2 do mesmo artigo 46.º, as mais-valias e menos-valias são dadas pela diferença entre o valor de realização (definido no n.º 3) líquido dos encargos que lhe sejam inerentes, e o valor de aquisição, deduzido das depreciações e amortizações aceites fiscalmente, das perdas por imparidade e outras correções de valor previstas nos artigos 28.º-A e 31.º-B e ainda dos valores reconhecidos como gasto fiscal nos termos do artigo 45.º-A, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 3 do artigo 31º-A.

O valor de aquisição corrigido é atualizado mediante aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda, nos termos do artigo 47.º.

No caso de barcos de recreio e aviões de turismo, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo, a totalidade da menos-valia eventualmente apurada, que não é dedutível nos termos do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea l), não pode ser incluída para efeitos de apuramento do saldo das mais-valias e menos-valias a inscrever nestes **Campos 739 e 740** (não devendo constar do mapa modelo 31 – mapa de mais-valias e menos-valias).

Pela mesma razão, a menos-valia fiscal <u>não</u> pode ser deduzida no **Campo 769**, embora a menos-valia contabilística tenha de ser acrescida no **Campo 736.**

No que respeita ao cálculo da mais-valia ou menos-valia fiscal de barcos de recreio, aviões de turismo, e viaturas ligeiras de passageiros ou mistas cujo custo de aquisição ultrapasse o montante aceite fiscalmente, o valor das depreciações a considerar no respetivo cálculo é o das <u>praticadas</u> na contabilidade.

Este entendimento visa a não recuperação, na venda, do montante das depreciações praticadas que, por força da limitação do valor depreciável estabelecido por lei, não foram fiscalmente aceites no período em que o ativo esteve a ser depreciado.

A mais-valia ou menos-valia resultante deste apuramento deve ser considerada para efeitos do saldo (positivo ou negativo) entre as mais-valias e as menos-valias fiscais a inscrever no **Campo 739, 740 ou 769**, consoante o caso.

Porém, no caso de ser apurada uma <u>menos-valia fiscal</u> na transmissão onerosa das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, tem ainda de se ter em atenção o disposto no <u>artigo 23.º-A, n.º 1, alínea l).</u>

Para efeitos da aplicação deste preceito, a parcela da menos-valia passível de ser reconhecida fiscalmente como gasto é a proporcional ao valor fiscalmente depreciável, ou seja:

mv fiscal dedutível = valor limite / valor de aquisição x menos-valia fiscal

A parcela da menos-valia não dedutível, ou seja, a diferença entre a menos-valia fiscal apurada e a menos-valia fiscal dedutível, deve ser acrescida no **campo 752.**

Exemplo:

Uma viatura ligeira de passageiros, veículo não híbrido plug-in, não movido exclusivamente a energia elétrica ou a gases de petróleo liquefeito ou a gás natural veicular, foi adquirida por um sujeito passivo de IRC em janeiro de 2022, por € 40.000,00, admitindo-se que vai ser depreciada pelo método das quotas constantes, à taxa de 25%.

Admita-se, ainda, que em dezembro de 2023, a viatura foi alienada por € 25.000,00.

Assim:

Em 2022

Depreciação contabilística: € 40.000,00 x 25% = 10.000,00
*Depreciação fiscal: € 25.000,00 (1) x 25% = 6.250,00 (acresce € 3.750,00 no **campo 719**)*

(1) Nos termos do artigo 1.º, n.º 4, alínea d) da Portaria n.º 467/2010, de 7 de julho, o montante fiscalmente depreciável das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas adquiridas no período de tributação de 2022 e com as caraterísticas atrás referidas é de € 25.000,00.

Em 2023

Valor de realização: € 25.000,00

Menos-valia contabilística:
25.000,00 – (40.000,00 – 10.000,00) = – 5.000,00

Menos-valia fiscal [se não houvesse a restrição prevista no art.º 23.º-A, n.º 1, alínea l)]:
25.000,00 – (40.000,00 – 10.000,00) = – 5.000,00*

** Alerta-se que neste tipo de bens, as depreciações a considerar no cálculo da mais ou menos-valia fiscal são as depreciações praticadas (ver instruções aos **campos 739 e 740).***

Menos-valia fiscal dedutível:
25.000,00 / 40.000,00 x 5.000,00 = – 3.125,00

Parcela da menos-valia a acrescer autonomamente: € 1.875,00

Correções no Quadro 07:

- ⇒ ***Campo 736** – Acréscimo de € 5.000,00 (menos-valia contabilística)*
- ⇒ ***Campo 752** – Acréscimo de € 1.875,00 (parcela da menos-valia que não é dedutível)*
- ⇒ ***Campo 769** – Dedução de € 5.000,00 (menos-valia fiscal)*

NOTA: Se, por exemplo, a viatura fosse vendida por € 44.000,00, o cálculo da mais-valia fiscal obedeceria apenas às regras gerais constantes do art.º 46.º, n.º 2 e do Despacho de 2011-02-25, do Diretor-Geral, a que se referiu anteriormente, ou seja:

Mais-valia fiscal:

*44.000,00 – (40.000,00 – 10.000,00) = 14.000,00 (acrescida em 50% no **campo 740** ou em 100% **no campo 739**, consoante fosse declarada ou não a intenção de reinvestimento).*

No que respeita às mais-valias e menos-valias realizadas com a transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de partes sociais e de outros instrumentos de capital próprio associados às partes sociais, designadamente prestações suplementares, o artigo 51.º-C vem determinar que as mesmas não concorrem para a formação do lucro tributável dos sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português, desde que sejam observadas as condições e se mostrem cumpridos os requisitos referidos no seu n.º 1 (regime de *participation exemption*).

A aplicação do regime implica que as mais-valias fiscais não sejam acrescidas neste **campo 739** e as menos-valias fiscais não sejam deduzidas no **campo 769**. No entanto, as mais-valias e as menos-valias contabilísticas seguem o regime regra.

Aplica-se também o disposto no artigo 51.º-C, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, à parte da diferença positiva entre as **mais-valias e menos-valias, realizadas antes de 2001-01-01**, ainda não incluída no lucro tributável nos termos do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, ou do n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, quando o reinvestimento tenha sido concretizado, no respetivo prazo legal, na aquisição de partes sociais (cf. n.º 3 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

Repare-se que este regime de isenção de que beneficiam as mais-valias fiscais "suspensas" só é aplicável desde que as partes sociais em que se concretizou o reinvestimento sejam alienadas em ou após 1 de janeiro de 2014 e desde que as mesmas reúnam os requisitos previstos no artigo 51.º-C (veja-se exemplo constante das instruções de preenchimento do **campo 742**).

Nos termos do artigo 51.º-D do CIRC, o regime previsto no artigo 51.º-C é, também, aplicável às mais-valias e às menos-valias que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português:

i) De uma entidade residente num Estado membro da União Europeia desde que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro;

ii) De uma entidade residente num Estado membro do Espaço Económico Europeu sujeita a obrigações de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalentes às estabelecidas no âmbito da União Europeia, desde que preencha os requisitos e condições equiparáveis aos estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro;

iii) De uma entidade residente num Estado que não conste da lista de países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação, que preveja cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

O referido regime de *participation exemption* não se aplica:

- Quando não estiverem reunidas as condições e os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 51.º-C;

- Quando as mais-valias e menos-valias forem realizadas mediante transmissão onerosa de partes sociais e o valor dos bens imóveis ou dos direitos reais sobre bens imóveis situados em território português, com exceção dos bens imóveis afetos a uma atividade de natureza agrícola, industrial ou comercial que não consista na compra e venda de bens imóveis, represente direta ou indiretamente, mais de 50% do ativo da sociedade participada. Para efeitos do cálculo desta percentagem, apenas se consideram os imóveis adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014 (n.º 12 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

Campo 740 – 50% da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias fiscais COM intenção expressa de reinvestimento (art.º 48.º, n.º 1)

Face ao disposto no n.º 1 do artigo 48.º, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas com a transmissão onerosa de ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis e ativos biológicos não consumíveis, detidos por um período não inferior a um ano, ainda que qualquer destes ativos tenha sido reclassificado como ativo não corrente detido para venda, ou em consequência de indemnizações por sinistros ocorridos nestes ativos, é considerada em metade do seu valor (e acrescida no **campo 740**), sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte, o valor de realização correspondente à totalidade dos referidos ativos seja reinvestido na aquisição, produção ou construção de ativos fixos tangíveis, de ativos intangíveis ou de ativos biológicos não consumíveis.

Assim, se forem apuradas, em simultâneo, mais-valias e menos-valias fiscais e houver intenção de proceder ao reinvestimento dos valores de realização, é acrescida 50% da eventual diferença positiva neste **campo 740.**

Os ativos em que seja reinvestido o valor de realização:

- Não podem ser adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.º;

- Têm de ser detidos por um período não inferior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização.

A Lei n.º 2/2014 veio alterar a redação do n.º 1 do artigo 48.º do CIRC, incluindo no seu âmbito os ativos intangíveis, exceto os que sejam adquiridos ou alienados a entidades com as quais existam relações especiais nos termos do n.º 4 do artigo 63.º do CIRC.

Por outro lado, o regime de reinvestimento deixou de ser aplicável às propriedades de investimento, ainda que sejam ou devam ser reconhecidas na contabilidade como ativo fixo tangível.

Refira-se que, em termos contabilísticos, para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016, as entidades classificadas como “pequenas entidades” e as entidades do setor não lucrativo que adotem, respetivamente, a NCRF-PE e a NCRF-ESNL, reconhecem as designadas propriedades de investimento (terrenos e edifícios) como ativos fixos tangíveis (cf. §§ 7.5 da NCRF-PE e da NCRF-ESNL). Esta regra já se aplicava às “microentidades” que adotassem a NC-ME (cf. § 7.2 da NC-ME).

O regime de reinvestimento deixou, também, de ser aplicável à diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, face ao novo regime de “*participation exemption*” previsto no artigo 51.º-C.

No caso de o sujeito passivo ter reinvestido ou pretender reinvestir o valor de realização, deve preencher obrigatoriamente o Quadro 09 do Anexo A da declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES), com vista a controlar o cumprimento das condições do reinvestimento.

A não concretização do reinvestimento, no todo ou em parte, até ao segundo período de tributação seguinte ao da realização, determina a consideração como rendimento fiscal do último período de tributação, respetivamente, da diferença ou da parte proporcional da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias não incluída no lucro tributável, majorada em 15%, cujo montante deve ser inscrito no **campo 741.**

O mesmo acontece (mas no período de tributação em que ocorre a alienação) no caso em que os bens em que seja reinvestido o valor de realização não sejam mantidos por um período igual ou superior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização. Neste caso, a correção é feita também no **campo 741**.

NOTA: De acordo com a medida extraordinária criada pela Lei n.º 21/2021, de 20 de abril, fica suspensa, durante os períodos de tributação de 2020 e 2021, a contagem do prazo de reinvestimento previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 48.º do CIRC. Esta medida reflete-se nos casos em que as mais e menos valias forem realizadas nos períodos de tributação de 2018 a 2022, originando um alargamento do período de reinvestimento, conforme o quadro abaixo.

Período de Tributação da Alienação	2018	2019	2020	2021	2022
Período de Reinvestimento	De 2017 a 2022	De 2018 a 2023	De 2019 a 2024	De 2019 a 2024	De 2019 a 2024

Exemplo:

Ativos fixos tangíveis

- *Valor de realização € 40.000,00 (declara a intenção de reinvestimento total)*
- *Mais-valia contabilística € 15.000,00 ⇔ V.real.- (C.aquis.- D.acum.)*
- *Mais-valia fiscal € 8.000,00 ⇔ V.real.- [(C.aquis.- D.acum.)] x coef.*
- *Ano de alienação 2022*
- *Coef. 1,10 (por hipótese)*
- *Reinvestimento € 25.000,00*

2021 € 10.000,00
2022 € 5.000,00
2024 € 10.000,00

<u>NOTA</u>: Os coeficientes de desvalorização da moeda (art.º 47.º) a aplicar aos bens e direitos alienados durante o período de tributação de 2023 são os constantes da Portaria n.º 340/2023, de 8 de novembro.

Correções no Quadro 07:

Em 2022:

- ⇒ ***Campo 767*** *– Dedução de € 15.000,00 (1)*
- ⇒ ***Campo 740*** *– Acréscimo de € 4.000,00 (2)*

(1) Mais-valia contabilística
*(2) 50% da mais-valia fiscal, porque foi declarada a intenção de reinvestimento total. Se não houvesse intenção de reinvestimento, acrescia no **Campo 739** o valor total da mais-valia fiscal, ou seja, € 8.000,00.*

<u>Em 2024:</u>

- ⇒ ***Campo 741*** *– Acréscimo de € 1. 725,00 (3)*

(3) Correção decorrente do reinvestimento parcial (62,5%=25.000x100/40.000) do valor de realização (n.º 6 do art.º 48.º do CIRC):

[4.000,00 (1- 62,5%)] x 1,15 = € 1.725,00

A legislação anterior à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, continua a aplicar-se às ***mais-valias e menos-valias realizadas antes de 2001-01-01***, até à realização, inclusive, de mais-valias ou menos-valias relativas à alienação dos ativos em que se tenha concretizado o reinvestimento dos valores de realização, conforme previsto no artigo 7.º, n.º 7, alínea a) da referida lei.

Relativamente à diferença positiva entre as ***mais-valias e as menos-valias realizadas antes de 2001-01-01***, no caso de o reinvestimento ter ocorrido ou ocorrer em bens não depreciáveis, sugere-se a consulta à Circular n.º 7/2002, de 2 de abril (ver instruções de preenchimento do **campo 742**).

De notar que, nos casos em que o **reinvestimento** tenha sido concretizado, no respetivo prazo legal, na **aquisição de partes sociais**, o disposto no artigo 51.º-C, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, é aplicável à parte da diferença positiva entre as **mais-valias e menos-valias, realizadas antes de 2001-01-01**, ainda não incluída no lucro tributável nos termos do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, ou do n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (cf. n.º 3 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

NOTA: Por força do disposto no artigo 158.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018), as mais-valias resultantes de indemnizações auferidas, no âmbito de contratos de seguro, como compensação dos danos causados pelos incêndios florestais ocorridos em Portugal continental, nos dias 17 a 24 de junho e 15 e 16 de outubro de 2017, não concorrem para a formação do lucro tributável, desde que o respetivo valor de realização seja reinvestido em ativos da mesma natureza até ao final do terceiro período de tributação seguinte ao da realização da mais-valia.

Assim, a referida mais-valia (fiscal) **não** deve ser inscrita neste **campo 740**, nem em qualquer outro campo do Quadro 07.

Campo 741 – Acréscimos por não reinvestimento ou pela não manutenção dos ativos na titularidade do adquirente (art.º 48.º, n.º 6)

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento até ao fim do segundo período de tributação seguinte ao da realização, considera-se como rendimento desse período de tributação, respetivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas, não incluída no lucro tributável, majorada em 15%, cujo montante deve ser inscrito no **campo 741.**

O mesmo acontece (mas no período de tributação em que ocorre a alienação) no caso em que os bens em que seja reinvestido o valor de realização não sejam mantidos na titularidade do adquirente por um período igual ou superior a um ano contado do final do período de tributação em que ocorra o reinvestimento ou, se posterior, a realização. Neste caso, a correção é feita também neste **campo 741**.

(Ver o exemplo das instruções de preenchimento dos **campos 739 e 740**).

Campo 742 – Mais-valias fiscais – regime transitório [art.º 7.º, n.º 7, al. b) da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 e art.º 32.º, n.º 8 da Lei n.º 109-B/2001, de 27/12]

Nos termos da legislação citada, a parte da diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias relativa a ativos não depreciáveis, correspondente ao valor deduzido ao custo de aquisição dos bens em que se concretizou o reinvestimento nos termos do n.º 6 do artigo 44.º do Código do IRC, na redação anterior, é incluída no lucro tributável, em frações iguais, durante 10 anos, a contar do da realização, caso se concretize, nos termos da lei, o reinvestimento da parte do valor de realização que proporcionalmente lhe corresponder.

Nos casos em que o **reinvestimento** tenha sido concretizado, no respetivo prazo legal, na **aquisição de partes sociais**, o disposto no artigo 51.º-C, na redação dada pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, é aplicável à parte da diferença positiva entre as mais-valias e menos-valias, **realizadas antes de 2001-01-01**, ainda não incluída no lucro

tributável nos termos do disposto nas alíneas a) e b) do n.º 7 do artigo 7.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, ou do n.º 8 do artigo 32.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro (cf. n.º 3 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

Repare-se que este regime de isenção de que beneficiam as mais-valias fiscais "suspensas" só é aplicável desde que as partes sociais em que se concretizou o reinvestimento sejam alienadas em ou após 1 de janeiro de 2014 e desde que as mesmas reúnam os requisitos previstos no artigo 51.º-C.

Exemplo:

Reinvestimento num ativo não depreciável

- *MV fiscal realizada em 1999: € 2.000,00*
- *Reinvestimento efetuado em 2000: € 22.500,00*
- *Alienação do bem objeto de reinvestimento em 2014: € 23.000,00*
- *MV fiscal: € 23.000,00 – € 22.500,00 = € 500,00 (não é tributada por força do disposto no art.º 51.º-C, se verificados os requisitos aí exigidos)*
- *MV diferida da tributação em 1999: € 2.000,00 (é igualmente excluída de tributação, se verificados os requisitos previstos no art.º 51.º-C, por força do disposto no artigo 12.º, n.º 3 da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Caso não se verifiquem estes requisitos, a mais-valia é adicionada neste **campo 742** durante 10 períodos de tributação: € 200,00 em cada ano).*

Campos 743 e 770 – Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)

Nestes campos são de inscrever as correções relativas a instrumentos financeiros derivados, quando ocorram divergências entre o tratamento contabilístico adotado pelo sujeito passivo e o disposto no artigo 49.º.

Campo 787 – Prejuízos de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º-A)

Este campo destina-se a inscrever o prejuízo imputável a estabelecimento estável situado fora do território português, quando o sujeito passivo opte pela aplicação do disposto no artigo 54.º-A.

De acordo com este preceito, o sujeito passivo com sede ou direção efetiva em território português pode optar pela não concorrência para a determinação do seu lucro tributável dos lucros e dos prejuízos imputáveis a estabelecimento estável situado fora do território português, desde que se verifiquem cumulativamente os requisitos referidos nas alíneas a) a c) do seu n.º 1.

A opção deve abranger, pelo menos, todos os estabelecimentos estáveis situados na mesma jurisdição e ser mantida por um período mínimo de três anos a contar da data em que se inicia a sua aplicação.

Caso seja exercida esta opção, o lucro tributável do sujeito passivo deve refletir as operações com o respetivo estabelecimento estável situado fora do território português e ser corrigido dos gastos correspondentes aos rendimentos imputáveis a esse estabelecimento estável ou aos ativos a este afetos, por forma a corresponder ao que seria obtido caso este fosse uma empresa separada e independente.

Para o efeito, deve ser observado o disposto no n.º 12 do referido artigo 54.º-A, aditado pela Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE para 2018).

Sendo exercida a referida opção, não é aplicável aos lucros e prejuízos imputáveis ao estabelecimento estável situado fora do território português o disposto no n.º 2 do artigo 74.º e no artigo 91.º do CIRC ou outro método de eliminação da dupla tributação internacional ao abrigo de CDT.

A opção e a renúncia à aplicação do disposto no n.º 1 do artigo 54.º-A deve ser comunicada à AT através de envio da declaração de alterações prevista no artigo 118.º do CIRC, até ao fim do 3.º mês do período de tributação em que se pretende iniciar ou cessar a respetiva aplicação.

No caso de apuramento de lucro imputável ao estabelecimento estável, o respetivo valor deve ser deduzido no **campo 794,** quando seja exercida a referida opção.

O n.º 1 do artigo 54.º-A não é aplicável aos lucros imputáveis ao estabelecimento estável, incluindo os derivados da alienação ou da afetação a outros fins dos ativos afetos a esse estabelecimento, até ao montante dos prejuízos imputáveis ao estabelecimento estável que concorreram para a determinação do lucro tributável do sujeito passivo nos 12 períodos de tributação anteriores.

Campo 744 – Correções relativas a preços de transferência (art.º 63.º, n.º 8)

O artigo 63.º foi alterado pelo artigo 3.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro.

Sempre que não sejam observadas as regras enunciadas no artigo 63.º, n.º 1, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efetuar as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos fiscais imputáveis a essa inobservância.

O artigo 63.º, n.º 1 determina que nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições

substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes em operações comparáveis.

O n.º 2, na redação que lhe foi dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, refere quais as operações que integram o âmbito do n.º 1.

De acordo com o n.º 10, na redação que lhe foi dada pelo artigo 3.º da Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, as correções devem ser imputadas ao período ou períodos de tributação em que os efeitos das operações se tornem relevantes para efeitos de determinação do lucro tributável.

O conceito de relações especiais encontra-se definido no n.º 4 do mesmo artigo.

Exemplo:

A sociedade A, Lda., com sede em Lisboa, vendeu à sociedade B, Lda, com sede no Brasil, uma máquina por valores considerados claramente abaixo dos preços de mercado. A sociedade A é sócia maioritária de B.

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 744*** *– Acréscimo da diferença entre o preço de mercado e o preço de venda praticado.*

Campo 745 – Diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato [art.º 64.º, n.º 3, al. a)]

Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adotar, para efeitos da determinação do lucro tributável, valores normais de mercado que não podem ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

O sujeito passivo alienante deve efetuar uma correção neste **campo 745** da declaração de rendimentos do período de tributação a que é imputável o rendimento obtido com a operação de transmissão, correspondente à diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo do imóvel e o valor constante do contrato.

Exemplo:

O sujeito passivo X, Lda. alienou um bem imóvel em junho de 2023, por € 650.000,00. Admita-se que em abril de 2024 vai ser notificado do valor patrimonial tributário definitivo do imóvel: € 700.000,00.

Em 2023

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 745*** *– Acréscimo de € 50.000,00 (ajustamento positivo)*

NOTA AO EXEMPLO**:** Se o valor patrimonial definitivo do imóvel fosse fixado após o final do prazo estabelecido para o envio da declaração modelo 22 (por exemplo, em novembro de 2024), o sujeito passivo teria de enviar uma declaração de substituição durante o mês de janeiro de 2025.

Campo 747 – Imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art.º 66.º)

Os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável são imputados aos sujeitos passivos de IRC residentes em território português que detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos 25% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades.

A imputação é feita na base tributável relativa ao período de tributação do sujeito passivo que integrar o termo do período de tributação da entidade não residente, pelo montante do lucro ou rendimentos por esta obtidos, consoante o caso, determinados nos termos do Código do IRC, e de acordo com a proporção do capital, ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais detidos, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, por esse sujeito passivo.

Aos lucros ou aos rendimentos sujeitos a imputação é deduzido o imposto sobre o rendimento incidente sobre esses lucros ou rendimentos, a que houver lugar de acordo com o regime fiscal aplicável no Estado de residência dessa entidade.

Campo 748 – Limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento líquidos (art.º 67.º)

O atual regime de limitação à dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos, criado pelo artigo 191.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (OE 2013) e alterado pelo artigo 2.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pelo artigo 2.º da Lei n.º 82-C/2014, de 31 de Dezembro, pelo artigo 231.º da Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro (OE 2018), pelo artigo 2.º da Lei n.º 32/2019, de 3 de maio, pelo art.º 2.º da Lei n.º 24/2020, de 6 de julho, e pela Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro, é aplicável aos gastos de

financiamento líquidos, independentemente da localização do domicílio fiscal do credor e de existirem ou não relações especiais entre o devedor e o credor.

Assim, o artigo 67.º, n.º 1 do CIRC vem estabelecer que os gastos de financiamento líquidos concorrem para a determinação do lucro tributável até ao maior dos seguintes limites:

«*a) € 1.000.000; ou*

b) 30% do resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos» (com a definição que lhe é dada pelo n.º 13 do mesmo artigo, aditado pela referida Lei n.º 32/2019).

Por força da disposição transitória prevista no n.º 7 do artigo 12.º da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, o limite de 30% previsto no artigo 67.º, n.º 1, alínea b) só se aplica nos períodos de tributação de 2017 e seguintes. Nos períodos de tributação anteriores, o limite era de:

2014 - 60%
2015 - 50%
2016 - 40%

Os gastos de financiamento líquidos que não puderem ser deduzidos num determinado período de tributação podem ser considerados na determinação do lucro tributável de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, após os gastos de financiamento líquidos desse mesmo período.

Por outro lado, sempre que o montante dos gastos de financiamento líquidos deduzidos seja inferior a 30% do "*resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos*" (cuja definição, para efeitos deste artigo, se encontra, atualmente, no número 13), a parte não utilizada deste limite é somada ao montante máximo dedutível previsto na alínea b) do n.º 1 deste artigo, até ao quinto período de tributação seguinte.

Num e noutro caso (reporte do excesso e da folga) consideram-se em primeiro lugar os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis e a parte não utilizada do limite que tenham sido apurados há mais tempo.

Para efeitos deste artigo, o n.º 12 vem definir gastos de financiamento, enumerando, a título exemplificativo, alguns gastos que se integram neste conceito, e gastos de financiamento líquidos.

Por sua vez, o n.º 13, que acolhia o EBITDA apurado na contabilidade, corrigido de determinados ganhos e perdas que não concorrem para a formação do lucro tributável, foi alterado.

Com esta alteração, abandonou-se o conceito contabilístico e criou-se uma definição fiscal de "*resultado antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos*" o qual passou a corresponder «*ao lucro tributável ou prejuízo fiscal sujeito e não isento, adicionado dos gastos de financiamento líquidos e das depreciações e amortizações que sejam fiscalmente dedutíveis*».

A **Circular n.º 7/2013, de 19 de agosto**, veio esclarecer dúvidas na interpretação deste normativo, pelo que se recomenda a sua leitura.

No caso de grupos de sociedades tributados pelo Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (**RETGS**), deve ser adotado o seguinte procedimento:

- Cada uma das sociedades que integra o grupo, incluindo a sociedade dominante, deve preencher o Quadro 07 e apurar o respetivo resultado fiscal como se o RETGS não fosse aplicável. Assim, deve aplicar as regras gerais do artigo 67.º para efeitos do apuramento do seu lucro tributável, acrescendo, sendo caso disso, os gastos de financiamento líquidos que excedam o maior dos limites previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 67.º do CIRC.

- Nos termos do n.º 1 do artigo 70.º, a sociedade dominante calcula o lucro tributável do grupo através da soma algébrica dos lucros tributáveis e dos prejuízos fiscais apurados nas declarações periódicas individuais de cada uma das sociedades do grupo, inscrevendo-o no campo 380 do Quadro 09.

- Se a sociedade dominante exercer a **opção prevista no n.º 5 do artigo 67.º**, nos termos e prazos previsto no n.º 7, ou seja, se optar pela aplicação do regime de limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento aos gastos de financiamento líquidos do grupo, o resultado fiscal do grupo deve ser corrigido, sendo caso disso, do efeito da aplicação da opção.

Nos termos do n.º 5 do artigo 67.º, o limite para a dedutibilidade dos gastos de financiamento líquidos do grupo corresponde ao valor previsto na alínea a) do n.º 1 deste artigo (€ 1.000.000,00), independentemente do número de sociedades pertencentes ao grupo ou, quando superior, ao previsto na alínea b) do mesmo número (30% da soma algébrica dos resultados antes de depreciações, amortizações, gastos de financiamento líquidos e impostos apurados nos termos deste artigo pelas sociedades que o compõem).

- A eventual diferença (para mais ou para menos) entre o montante dos gastos de financiamento líquidos do grupo não dedutíveis (apurados nos termos do parágrafo anterior) e a soma algébrica dos montantes acrescidos ou deduzidos por cada uma das empresas do grupo, incluindo a sociedade dominante, deve ser inscrita no **campo 395 do Quadro 09.**

Sobre este assunto, recomenda-se a leitura da **Circular n.º 5/2015, de 31 de março,** relativa ao Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades, designadamente os pontos 20 a 23.

Campo 749 – Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional (art.º 68.º, n.º 1)

Este campo é utilizado nas situações em que haja rendimentos obtidos no estrangeiro que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional nos termos do artigo 91.º.

Nele é inscrito o imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro, de modo a que os rendimentos aí obtidos sejam considerados pelo seu valor ilíquido.

Por outro lado, é considerada no campo 353 do Quadro 10, para efeitos de dedução à coleta e até à sua concorrência, a menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Fração do IRC, calculado antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, acrescidos da correcção deste **campo 749**, líquidos dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Assim, ainda que a taxa do imposto pago no estrangeiro seja superior à do IRC, o valor a mencionar no **campo 749** é o imposto pago no estrangeiro, mas o crédito de imposto a inscrever no campo 353 do Quadro 10 fica limitado à fração do IRC correspondente ao rendimento ilíquido do imposto pago no estrangeiro líquido dos gastos direta ou indiretamente suportados para a sua obtenção.

Existindo convenção para eliminar a dupla tributação (CDT) celebrada por Portugal:

- A dedução no campo 353 do Quadro 10 não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos na convenção;

- Se a coleta total (campo 378 do Quadro 10) for insuficiente, o excesso do crédito de imposto pode, ainda, ser deduzido no campo 379 do Quadro 10, até à concorrência da derrama municipal.

A este propósito, veja-se as instruções de preenchimento do Quadro 10 da declaração modelo 22.

Exemplo:

Uma sociedade (qualificada como PME) auferiu e contabilizou como rendimento, no período de tributação de 2023, os rendimentos provenientes de um país estrangeiro, no valor de € 3.600,00 (valor líquido do imposto suportado). Para obtenção desses rendimentos, suportou gastos diretos e indiretos no montante de € 650,00. A coleta total ascendeu a € 500,00 e a derrama municipal (por hipótese, à taxa de 1%) a € 470,00.

Admitamos que os referidos rendimentos foram tributados no Estado da fonte à taxa de:

a) 10% (1.ª hipótese)
b) 40% (2.ª hipótese) – <u>País com CDT</u>

Rendimento ilíquido ⇒ rendimento líquido / (1 – taxa)

a) 3.600,00 / (1 – 10%) = 4.000,00
b) 3.600,00 / (1 – 40%) = 6.000,00

Tributação ocorrida no estrangeiro:

a) 4.000,00 x 10% = 400,00
b) 6.000,00 x 40% = 2.400,00

IRC pago em Portugal correspondente aos rendimentos ilíquidos deduzidos dos gastos suportados:

a) (4.000,00 – 650,00) x 17% = 569,50 > 400,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 749*** *– Acréscimo de 400,00*

Dedução no Quadro 10:

⇒ ***Campo 353*** *– Dedução de 400,00*

b) [(6.000,00 – 650,00) x 17% + (6.000,00 – 650,00) x 1%] = 963,00 < 2.400,00

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 749*** *– Acréscimo de 2.400,00*

Deduções no Quadro 10:

⇒ ***Campo 353*** *– Dedução de 500,00 (até à concorrência da coleta)*

⇒ ***Campo 379*** – *Dedução de 463,00 (o valor excedente, porque existe CDT e porque é inferior ao valor da derrama municipal)*

Campo 788 – Correções nos casos de crédito de imposto por dupla tributação económica internacional (art.º 68.º, n.º 3)

Quando seja exercida a opção prevista no artigo 91.º-A relativa ao crédito de imposto por dupla tributação económica internacional, em alternativa ao regime previsto no artigo 51.º, deve ser acrescido neste campo o montante dos impostos sobre os lucros pagos pelas entidades detidas direta ou indiretamente pelo sujeito passivo, nos Estados em que sejam residentes, correspondentes aos lucros e reservas distribuídos ao sujeito passivo.

Campo 750 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permutas de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)

Neste campo é de corrigir os montantes que resultam das diferenças entre as regras contabilísticas e as regras de apuramento do lucro tributável previstas nos artigos 74.º, 76.º e 77.º.

Campo 789 – Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para outro Estado membro da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)

E

Campo 790 - Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo positivo referente aos elementos patrimoniais transferidos para países fora da UE ou do EEE ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)

Estes **campos 789 e 790** devem ser preenchidos quando ocorra a transferência ou afetação de elementos patrimoniais para fora do território português em consequência de:

a) Cessação de atividade por transferência de residência da sociedade;

b) Afetação de elementos patrimoniais de uma entidade residente a um seu estabelecimento estável relativamente ao qual tenha sido exercida a opção prevista no n.º 1 do artigo 54.º-A do CIRC;

c) Cessação de atividade de estabelecimento estável de entidade não residente;

d) Transferência, por qualquer título material ou jurídico, dos elementos patrimoniais que se encontrem afetos a estabelecimento estável de entidade não residente.

Quando ocorra uma destas situações, deve ser inscrito no **campo 789 ou** no **campo 790**, conforme o destino dos elementos patrimoniais transferidos, o saldo positivo que resultar das diferenças à data da cessação / transferência / afetação entre os valores de mercado e os valores fiscalmente relevantes dos elementos patrimoniais, ainda que não expressos na contabilidade.

Se for apurado um saldo negativo, independentemente do destino dos elementos patrimoniais transferidos, o respetivo valor deve ser inscrito no **campo 796**.

Campo 751 – Donativos não previstos ou além dos limites legais (art.ºs 62.º, 62.º-A e 62.º-B do E.B.F.)

Encontra-se definido no artigo 62.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) o regime de incentivos fiscais no âmbito do mecenato social, ambiental, desportivo, educacional e familiar, no artigo 62.º-A o regime de benefícios fiscais relativos ao mecenato científico e no artigo 62.º-B o regime de benefícios fiscais relativos ao mecenato cultural.

Neste campo, para além dos donativos não aceites fiscalmente, devem igualmente ser incluídos os donativos previstos no EBF que excedam os limites legais.

Nos termos do artigo 61.º do EBF, apenas têm relevância fiscal os donativos, em dinheiro ou em espécie, concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de caráter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja atividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, ambiental, desportiva, educacional, familiar, científica e cultural.

Sempre que os donativos se encontrem sujeitos a limite, o valor do donativo é aceite como gasto fiscal até ao limite, beneficiando o valor aceite da majoração prevista na Lei.

A majoração é deduzida no ***campo 774*** do Quadro 07 – Benefícios Fiscais e deve ser incluída no Quadro 04 (campos 426, 427 e 428) do Anexo D da Declaração modelo 22.

Por sua vez, o valor total do donativo deve ser indicado no Quadro 08 do mesmo anexo.

Exemplo:

- *Volume de negócios – € 1.000.000,00*
- *Valor do donativo concedido para apoio à criação de infraestruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a atividade profissional dos pais [art.º 62.º, n.º 5, alínea f) do EBF]:*

  a) € 15.000,00 (Hipótese 1)
  b) € 7.000,00 (Hipótese 2)

- *Limite: 8 /1.000 X 1.000.000,00 = 8.000,00*
- *Majoração: 50%*

Correções no Quadro 07:

a) Hipótese 1

⇒ ***Campo 751*** – *Acréscimo de € 7.000,00*
⇒ ***Campo 774*** – *Dedução de € 4.000,00 (50% x 8.000,00) - este valor deve, também, constar do Quadro 04 (*campo 426*) do Anexo D à Declaração modelo 22. O valor total do donativo (€ 15.000,00) deve ser inscrito no Quadro 08 do mesmo anexo.*

b) Hipótese 2

⇒ ***Campo 774*** – *Dedução de € 3.500,00 (50% x 7.000,00) - este valor deve, também, constar do Quadro 04 (*campo 426*) do Anexo D à Declaração modelo 22. No Quadro 08 do mesmo anexo deve ser inscrito o valor do donativo atribuído (€ 7.000,00).*

Campo 803 – Assimetrias híbridas e assimetrias de residência fiscal (art.ºs 68.º-B, n.º 1 e 68.º-D, n.º 1)

Nestes campos são de inscrever as correções resultantes das regras destinadas a neutralizar os efeitos de assimetrias híbridas e de assimetrias de residência fiscal previstas, respetivamente, no n.º 1 do art.º 68.º-B e no n.º 1 do 68.º-D.

Campo 779 – Encargos financeiros não dedutíveis (ex-art.º 32.º, n.º 2 do EBF)

Este campo só pode ser utilizado **para períodos de tributação anteriores a 2014**, dado que o n.º 2 do artigo 32.º do EBF foi revogado a partir de 1 de janeiro de 2014 pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro.

De acordo com a parte final do n.º 2 do ex-artigo 32.º do EBF, as sociedades gestoras de participações sociais (SGPS) devem inscrever neste campo os encargos financeiros suportados com a aquisição de partes de capital de que sejam titulares que não concorram para a formação do lucro tributável. Sobre este assunto, deve ser consultada a ***Circular n.º 7/2004, de 30 de março****.*

Campo 797 – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art.º 135.º-J do Código do IMI)

Este campo destina-se a inscrever o adicional ao imposto municipal sobre imóveis – (AIMI) nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-J do respetivo Código, aditado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro (OE para 2017) –, quando o sujeito passivo opte por deduzir à coleta do IRC e até à sua concorrência, «*o montante do adicional ao imposto municipal sobre imóveis pago durante o exercício a que respeita o imposto, limitada à fração correspondente aos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito de atividade de arrendamento ou hospedagem*» (o sublinhado é nosso).

Em alternativa, o sujeito passivo pode considerar o AIMI como gasto fiscal.

Vejamos o seguinte exemplo:

Dados:

Tipo de sujeito passivo de IRC: ***não PME***
Valor tributável do imóvel (n.º 1 do artigo 135.º-C do Código do IMI) - € 1.000.000,00
AIMI (4% do valor tributável – n.º 1 do artigo 135.º-F) - € 4.000,00
Rendimento do imóvel (arrendamento ou hospedagem) - € 10.000,00

1.º Passo*: No campo 797 acresce o valor do AIMI: € 4.000,00*

2.º Passo*: Dedução à coleta do IRC*

Cálculo do limite máximo de dedução à coleta do IRC: € 10.000,00 x ***21%*** *= € 2.100,00*

Hipótese 1: Coleta de € 2.000,00

⇒ Nesta hipótese é deduzido no campo 470 do Quadro 10 o montante de € 2.000,00

Hipótese 2: Coleta de € 3.000,00

⇒ *Nesta hipótese é deduzido no campo 470 do Quadro 10 o montante de € 2.100,00.*

Campo 799 – Gastos e perdas relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)

Atendendo a que o regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo não tem por base o lucro tributável, os sujeitos passivos que tenham optado por este regime devem acrescer no **campo 799** os gastos e perdas relativos a estas atividades.

Campos 752 – Outros acréscimos

Este campo está reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizado, juntar-se uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal – ***dossier* fiscal**, previsto no artigo 130.º.

Campo 754 – Despesas ou encargos de projeção económica plurianual contabilizados como gasto na vigência do POC e ainda não aceites fiscalmente [art.º 22.º, alínea f) do D.R. n.º 25/2009, de 14/09]

No Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de janeiro, revogado pelo artigo 23.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, exigia-se que os designados encargos de projeção económica plurianual, previstos no n.º 4 do artigo 17.º desse diploma, fossem considerados como custos (gastos), em partes iguais, durante um período mínimo de três anos.

Para os sujeitos passivos que contabilizaram esses encargos integralmente como custos (gastos), quando incorridos, e que vinham procedendo às necessárias correções fiscais no Quadro 07, devem deduzir neste campo a quota-parte dos custos (gastos) ainda não aceites fiscalmente.

Exemplo[1]*:*

Em 2009, a Sociedades X, Lda. suportou encargos com uma campanha publicitária no montante de € 9.000,00, tendo-os registado, na íntegra, como custos (gastos).

Em cumprimento do art.º 17.º, n.º 4, alínea d) do D.R. n.º 2/90, acresceu no Quadro 07 da Declaração Modelo 22 relativa a esse período de tributação o montante de € 6.000,00 (2/3 x 9.000,00).

[1] Este exemplo destina-se, exclusivamente, a esclarecer os sujeitos passivos que estejam a enviar a declaração modelo 22 respeitante a períodos de tributação anteriores a 2012.

Correção no Quadro 07:

Em 2010 e 2011

⇒ ***Campo 754*** *– Dedução de 3.000,00 em cada ano (de acordo com a disposição transitória prevista no art.º 22.º, alínea f) do D.R. n.º 25/2009, de 14/09)*

Se o sujeito passivo tiver contabilizado estes encargos numa conta do ativo (por exemplo, custos diferidos ou imobilizações incorpóreas), com o objetivo de os reconhecer como custos (gastos) em três anos, teve, na data da transição para o SNC / IAS, que desreconhecer esse ativo e considerar em capitais próprios o saldo remanescente.

Neste caso, o ajustamento contabilístico efetuado integra-se no regime transitório previsto no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07, que alterou e republicou o Código do IRC, sendo um ajustamento fiscalmente relevante e, portanto, dedutível em cinco anos.

Esta dedução não deve ser inscrita no **campo 754**, mas sim num dos **campos 703 ou 705**, dependendo da natureza do saldo global dos ajustamentos.

Campo 755 – Prejuízo fiscal imputado por ACE ou AEIE (art.º 6.º)

Neste campo devem figurar os prejuízos fiscais imputados aos respetivos membros por ACE ou AEIE (art.º 6.º, n.º 2).

Este campo não é preenchido pelas sociedades transparentes contempladas no artigo 6.º, n.º 1, porque os respetivos prejuízos são deduzidos unicamente aos lucros tributáveis dessas mesmas sociedades (art.º 52.º, n.º 7).

Exemplo:

A Sociedade Inglês, S.A. é membro de um ACE e recebeu uma comunicação informando-a que, no período de tributação de 2023, o referido agrupamento, formado por 20 membros, apurou um prejuízo fiscal de € 12.500,00.

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 755*** *– Dedução de € 625,00 (€ 12.500,00 / 20)*

Campo 756 – Correções relativas a períodos de tributação anteriores (art.º 18.º, n.º 2)

Ver instruções de preenchimento ao **campo 710.**

Campo 757 – Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: rédito de juros (art.º 18.º, n.º 5)

Ver instruções de preenchimento do **campo 711**.

Campo 791 – Gastos referentes a inventários e a fornecimentos e serviços externos com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art.º 18.º, n.º 5)

Ver instruções de preenchimento do **campo 782.**

Campo 758 – Anulação dos efeitos do método da equivalência patrimonial e do método de consolidação proporcional no caso de empreendimentos conjuntos que sejam sujeitos passivos de IRC (art.º 18.º, n.º 8)

Ver instruções de preenchimento do **campo 712**.

Campo 759 – Ajustamentos não tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (art.º 18.º, n.º 9)

Ver instruções de preenchimento do **campo 713.**

Campo 760 – Pagamentos com base em ações (art.º 18.º, n.º 11)

Ver instruções de preenchimento do **campo 714.**

Campo 761 – Pagamento ou colocação à disposição dos beneficiários de benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados (art.º 18.º, n.º 12)

Ver instruções de preenchimento do **campo 715**.

Campo 762 – Reversão de perdas por imparidade tributadas (art.ºs 28.º, n.º 3 e 28.º- A, n.º 3)

Neste campo são deduzidos os rendimentos resultantes da reversão, parcial ou total, das perdas por imparidade em inventários e em dívidas a receber, nos casos em que as mesmas tenham sido tributadas aquando do seu reconhecimento.

Campo 763 – Depreciações e amortizações tributadas em períodos de tributação anteriores (art.º 20.º do D.R. n.º 25/2009, de 14/9)

De acordo com o artigo 1.º, n.º 3 do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14/09, são aceites para efeitos fiscais as depreciações e amortizações que tenham sido contabilizadas como gastos no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores.

Por sua vez, o artigo 20.º deste diploma estabelece que as depreciações e amortizações que não tenham sido consideradas como gastos fiscais no período de tributação em que foram contabilizadas por excederem as importâncias máximas admitidas são aceites como gastos fiscais nos períodos de tributação seguintes (sendo deduzidas neste **campo 763**), desde que não sejam excedidas as quotas máximas fixadas no diploma.

Exemplo:

Em 2019, uma empresa adquiriu uma máquina de fotocopiar por € 5.000,00, que reconheceu como ativo fixo tangível e atribuiu uma vida útil esperada de quatro anos.
O D.R. n.º 25/2009 prevê, para estas máquinas, uma vida útil de cinco anos.

Assim:

Anos	*Deprec. contabilística*	*Deprec. aceite*	*Correções no Q.07*
2019	1.250,00	1.000,00	+ 250,00
2020	1.250,00	1.000,00	+ 250,00
2021	1.250,00	1.000,00	+ 250,00
2022	1.250,00	1.000,00	+ 250,00
2023	0,00	1.000,00	- 1.000,00 **(campo 763)**

Em 2023 a empresa já não reconhece contabilisticamente qualquer depreciação, podendo, no entanto, deduzir neste campo o montante de € 1.000,00, que corresponde às depreciações que foram tributadas nos períodos de tributação anteriores.

Campo 781 – Perdas por imparidade tributadas em períodos de tributação anteriores (art.ºs 28.º, 28.º-A, n.º 1 e 31.º-B, n.º 7)

São deduzidas neste campo as perdas por imparidade referidas nestes artigos, que tenham sido contabilizadas e tributadas em períodos de tributação anteriores, mas que respeitem fiscalmente a este período de tributação.
De acordo com o artigo 31.º-B, n.º 7, as perdas por imparidade de ativos depreciáveis ou amortizáveis que não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excecionais são consideradas como gastos, em partes iguais, durante o período de vida útil restante desse ativo ou, sem prejuízo do disposto no artigo 46.º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

Exemplo:

Admitamos os seguintes dados para uma determinada máquina que sofreu uma perda por imparidade:

Custo de aquisição (em 2021): € 80.000,00
Período de vida útil: 5 anos (coincidente com o previsto no D.R. n.º 25/2009)
Perda por imparidade (em 2022): € 9.000,00

Em 2021 e 2022

Depreciação contabilística
80.000,00 x 20% = 16.000,00 (gasto fiscalmente aceite)

Em 2022

Perda por imparidade: € 9.000,00 (gasto não aceite fiscalmente)

Em 2023

Cálculo da quantia escriturada revista (NCRF 12, § 31):
80.000,00 (custo de aquisição) – 32.000,00 (depreciações acumuladas) – 9.000,00 (perda por imparidade) = 39.000,00

Depreciação contabilística:
39.000,00 / 3 (anos de vida útil restante) = 13.000,00 (gasto fiscalmente aceite)

Se não tivesse havido uma perda por imparidade, a depreciação anual fiscalmente aceite seria de 16.000,00.

Logo, para além de se aceitar a depreciação anual contabilizada, o sujeito passivo pode ainda deduzir neste campo a quantia de 3.000,00 (16.000,00 – 13.000,00).

No final da vida útil, verifica-se que foi aceite fiscalmente tanto a depreciação que o sujeito passivo reconheceu contabilisticamente (71.000,00) como a perda por imparidade reconhecida em resultados em 2020 (9.000,00).

Campo 764 – Reversão de provisões tributadas (art.ºs 19.º, n.º 4 e 39.º, n.º 4)

Inscreve-se neste campo o montante das reversões de provisões que por não serem fiscalmente dedutíveis ou excederem os limites legais tiveram de ser corrigidas no **campo 721**.

Campo 765 – Restituição de impostos não dedutíveis e excesso da estimativa para impostos

Engloba os impostos que não foram considerados gasto fiscal no período de tributação em que foram reconhecidos e, como tal, foram acrescidos no **campo 724.**

A restituição de impostos não dedutíveis e / ou o excesso de estimativa para impostos afetam positivamente o resultado líquido do período, servindo, pois, este campo para neutralizar esse efeito.

Campo 766 - Impostos diferidos [art.º 23.º-A, n.º 1, al. a)]

Tal como o IRC estimado para o período (subconta 8121), também não concorre para a formação do lucro tributável o imposto diferido que figure na subconta 8122.

Se o saldo desta subconta for credor, o seu montante deve ser deduzido neste **campo 766**.

Se o saldo da subconta 8122 for devedor, a correção é feita no **campo 725**.

Campo 792 – Gasto fiscal relativo a ativos intangíveis, propriedades de investimento e ativos biológicos não consumíveis (art.º 45.º-A)

Neste campo é de deduzir a parcela do custo de aquisição dos ativos intangíveis, das propriedades de investimento e dos ativos biológicos não consumíveis apurada de acordo com o artigo 45.º-A do CIRC.

Relativamente aos ativos intangíveis veja-se, também, a parte final das instruções de preenchimento do **campo 719** referentes ao acréscimo de amortizações contabilísticas não aceites fiscalmente.

De acordo com o artigo 45.º-A, temos:

i) Para os ativos intangíveis reconhecidos autonomamente, nos termos da normalização contabilística, nas contas individuais do sujeito passivo: deduz-se (em partes iguais) 1/20 do custo de aquisição, após o reconhecimento inicial, de elementos de propriedade industrial adquiridos a título oneroso que não tenham vigência temporal limitada e do *goodwill* adquirido numa concentração de atividades empresariais.

   Para estes ativos o regime só se aplica desde que **adquiridos em ou após 1 de janeiro de 2014** (artigo 12.º, n.º 1 da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro).

   Exemplo:

   Aquisição, em 2019, de uma marca pelo valor de € 1.000.000,00.

   Em 2019 (e nos 19 períodos de tributação seguintes):

   ⇒ ***Campo 792*** *– Dedução de € 50.000,00 (€ 1.000.000,00 I 20)*

ii) Para as propriedades de investimento que sejam subsequentemente mensuradas ao justo valor: deduz-se, em partes iguais, uma parcela do custo de aquisição, das grandes reparações e beneficiações e das benfeitorias, durante o período de vida útil que resulta da aplicação da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso o ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

iii) Para os ativos biológicos não consumíveis que sejam subsequentemente mensurados ao justo valor: deduz-se, em partes iguais, uma parcela do custo de aquisição durante o período de vida útil que resulta da aplicação da quota mínima de depreciação que seria fiscalmente aceite caso o ativo permanecesse reconhecido ao custo de aquisição.

Campo 767 – Mais-valias contabilísticas

Ver instruções de preenchimento do **campo 736**.

Campo 768 – 50% da menos-valia fiscal resultante de mudanças no modelo de valorização [art.º 46.º, n.º 5, al. b) e ex-art.º 45.º, n.º 3, parte final] e 50% da diferença negativa entre as mais e as menos-valias fiscais de partes de capital ou outras componentes do capital próprio (ex-art.º 45.º, n.º 3, 1.ª parte)

Este campo só pode ser preenchido para **períodos de tributação anteriores a 2014.**

Neste campo deve ser inscrita a parcela dedutível (50%) da menos-valia fiscal apurada em resultado da mudança no modelo de valorização relevante para efeitos fiscais nos termos do artigo 18.º, n.º 9, que decorra, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alteração nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 desse mesmo artigo.

Assim, se a mudança no modelo de valorização determinar uma menos-valia fiscal:

a) A mesma não pode ser deduzida no Quadro 07, por força do disposto na parte final do artigo 23.º, n.º 5, quando a mudança no modelo de valorização relevante para efeitos fiscais tiver resultado de transmissão onerosa de partes de capital a entidades com as quais existem relações especiais nos termos do artigo 63.º, n.º 4;

*b) A menos-valia pode ser deduzida em 50%, nos restantes casos, desde que verificado o requisito da indispensabilidade (art.º 45.º, n.º 3). Neste caso, o respetivo montante é deduzido no **campo 768**.*

Como já referimos, no âmbito da mudança do modelo de valorização, quer seja apurada uma mais-valia ou uma menos-valia fiscal, a mesma não entra para o cálculo da diferença positiva ou negativa das mais-valias e menos-valias a que se refere o artigo 48.º (regime de reinvestimento).

É, também, de inscrever neste campo 50% da diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, conforme prescreve o ex-artigo 45.º, n.º 3, primeira parte.

Campo 769 – Diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais (art.º 46.º)

Se forem apuradas, em simultâneo, mais-valias e menos-valias fiscais, é deduzida neste **campo 769** a eventual diferença negativa entre umas e outras.

Em contrapartida, como se disse anteriormente, as menos-valias contabilísticas são acrescidas no **campo 736** e as mais-valias contabilísticas são deduzidas no **campo 767**.

Se a diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias fiscais estiver influenciada por uma menos-valia relativa a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, que não estejam afetas à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugadas no exercício da atividade normal do sujeito passivo, vejam-se as instruções aos **Campos 739 e 740**.

Nos termos da primeira parte do artigo 23.º-A, n.º 1, alínea l), as menos-valias realizadas relativas a barcos de recreio e aviões de turismo, que não estejam afetos à exploração de serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da atividade normal do sujeito passivo não são dedutíveis, pelo que não

devem ser consideradas no cálculo da diferença negativa (ou positiva) entre as mais-valias e as menos-valias, não sendo deduzidas neste campo.

Não são de considerar na diferença negativa a inscrever neste campo as menos-valias relativas a instrumentos de capital próprio, na parte do valor que corresponda aos lucros ou reservas distribuídos ou às mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais da mesma entidade que tenha beneficiado, no próprio período de tributação ou nos quatro períodos anteriores, da dedução prevista no artigo 51.º, do crédito por dupla tributação internacional previsto no artigo 91.º-A ou da dedução prevista no artigo 51.º-C (art.º 23.º-A, n.º 2).

Campo 770 – Correções relativas a instrumentos financeiros derivados (art.º 49.º)

Ver instruções de preenchimento do **campo 743.**

Campo 793 – Dedução dos rendimentos de direitos de autor e de direitos de propriedade industrial com o limite do n.º 8 do art.º 50.º-A (art.º 50.º-A)

O presente regime só se aplica às patentes e aos desenhos ou modelos industriais registados em ou após 1 de janeiro de 2014 (cf. art.º 12.º, n.º 2 da Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro) e aos direitos de autor sobre programas de computador (cf. art.º 335.º da Lei n.º 2/2020, de 31 de março).

No âmbito deste regime, para efeitos de determinação do lucro tributável, pode ser deduzido, nos termos e até ao limite previsto no n.º 8 do art.º 50.º-A, um montante correspondente aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a utilização temporária de direitos de patentes, desenhos ou modelos industriais e direitos de autor sobre programas de computador, incluindo os decorrentes da violação desses direitos, desde que se verifiquem cumulativamente as condições referidas naquele artigo.

Assim, dado que a totalidade dos referidos rendimentos está incluída no campo 701 (Resultado líquido do período), é deduzido, neste campo 793, o montante apurado em conformidade com o n.º 8 do art.º 50.º-A.

Campo 771 – Eliminação da dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos (art.ºs 51.º e 51.º-D)

Estes artigos têm por objetivo eliminar a dupla tributação económica de lucros e reservas distribuídos.

Nos termos do n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, os lucros e reservas distribuídos a sujeitos passivos de IRC com sede ou direção efetiva em território português não concorrem para a determinação do lucro tributável, desde que se verifiquem cumulativamente os requisitos previstos nas suas alíneas a) a e), sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 10, e seja efetuada a prova a que se refere o artigo 51.º-B.

O disposto no n.º 1 do artigo 51.º é também aplicável às situações contempladas nos n.ºs 3 a 7, nos termos aí estabelecidos.

Nas situações anteriormente indicadas, deduz-se neste **campo 771** a totalidade dos lucros e reservas distribuídos que tenham sido incluídos na base tributável.

Em alternativa ao regime previsto no artigo 51.º, o sujeito passivo pode optar pelo crédito de imposto por dupla tributação económica internacional previsto no artigo 91.º-A, podendo ainda, se tiver suportado imposto no Estado da fonte, utilizar o crédito de imposto por dupla tributação jurídica internacional previsto no artigo 91.º.

O regime previsto no artigo 51.º é, também, aplicável aos lucros e reservas distribuídos que sejam imputáveis a um estabelecimento estável situado em território português:

- De uma entidade residente num Estado membro da União Europeia desde que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro;

- De uma entidade residente num Estado membro do Espaço Económico Europeu sujeita a obrigações de cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalentes às estabelecidas no âmbito da União Europeia, desde que preencha os requisitos e condições equiparáveis aos estabelecidos no artigo 2.º da Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro;

- De uma entidade residente num Estado que não conste da lista de países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, com o qual tenha sido celebrada e se encontre em vigor convenção para evitar a dupla tributação, que preveja cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da UE e que nesse Estado esteja sujeita e não isenta de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC.

Campo 794 – Lucros de estabelecimentos estáveis situados fora do território português (art.º 54.º-A)

Ver instruções de preenchimento do **campo 787**.

Campo 772 – Correção pelo adquirente do imóvel quando adota o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respetiva transmissão (art.º 64.º, n.º 3, al. b)]

Contrariamente ao que acontecia no âmbito da redação do ex-artigo 58.º-A, o adquirente dos direitos reais sobre bens imóveis já não pode contabilizar os imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT) quando superior ao valor de aquisição, tendo de respeitar o conceito de custo de aquisição referido nos normativos contabilísticos e no D.R. n.º 25/2009, de 14 de setembro.

Portanto, como o imóvel já não pode ser contabilizado pelo VPT, já não pode ser aceite o acréscimo de depreciações que resultava dessa contabilização.

No entanto, para efeitos fiscais, esse valor (VPT) é tomado em consideração na determinação de qualquer resultado tributável em IRC que venha a ser apurado relativamente ao imóvel.

Consequentemente, quando o sujeito passivo transmitir o imóvel, o resultado fiscal é apurado considerando como valor de aquisição o VPT e não o custo de aquisição que reconheceu no seu ativo, quando aquele valor for superior ao custo de aquisição.

Exemplo:

Um determinado sujeito passivo adquiriu, em 2022, um imóvel, por € 650.000,00, que reconheceu nos seus inventários pelo respetivo custo de aquisição.

Em 2022 foi notificado do VPT deste imóvel (€ 700.000,00), tendo integrado o respetivo documento no dossier fiscal previsto no art.º 130.º (art.º 64.º, n.º 5).

Admitindo que o transmitiu em 2023 e:

a) *Que o preço de venda foi de € 720.000,00 (superior, portanto, ao VPT):*

   Resultado contabilístico: 720.000,00 – 650.000,00 = 70.000,00
   Resultado fiscal: 720.000,00 – 700.000,00 = 20.000,00
   (preço de venda) (VPT fixado na aquisição)

   Correção no Quadro 07:

   ⇒ ***Campo 772*** *– Dedução de € 50.000,00*

b) *Que o preço de venda foi de € 680.000,00 (inferior, portanto, ao VPT):*

   Resultado contabilístico: 680.000,00 – 650.000,00 = 30.000,00
   Resultado fiscal: 700.000,00 – 700.000,00 = 0
   (VPT fixado para o imóvel)

Correção no Quadro 07:

⇒ ***Campo 745*** *– Acréscimo de € 20.000,00 (€ 700.000,00 – € 680.000,00)*
⇒ ***Campo 772*** *– Dedução de € 50.000,00 (€ 700.000,00 – € 650.000,00)*

Neste caso, o sujeito passivo tem de acrescer, ***como alienante****, no* ***campo 745,*** *a diferença positiva entre o VPT e o valor constante do contrato de venda (€ 20.000,00) e,* ***como adquirente****, vai ter de deduzir, neste* ***campo 772,*** *o montante de € 50.000,00, correspondente à diferença entre o VPT e o valor de aquisição constante do contrato. Consequentemente, o resultado fiscal da venda do imóvel é € 0,00.*

Campo 795 – Reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (art.º 67.º)

Este campo destina-se a inscrever o montante dos gastos de financiamento líquidos que não puderam ser deduzidos no(s) período(s) de tributação anterior(es) por excederem o maior dos limites a que se refere o n.º 1 do artigo 67.º do CIRC.

De notar, porém, que a soma do montante inscrito neste campo com os gastos de financiamento líquidos do período não pode exceder o maior daqueles limites.

Para efeitos desta dedução, consideram-se em primeiro lugar os gastos de financiamento líquidos não dedutíveis que tenham sido apurados há mais tempo.

Vejam-se as instruções de preenchimento do **campo 748 e a Circular n.º 7/2013, de 19 de agosto.**

Campo 773 – Correções resultantes da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões, entradas de ativos e permuta de partes sociais (art.ºs 74.º, 76.º e 77.º)

Ver instruções de preenchimento do **campo 750.**

Campo 796 - Transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português: saldo negativo referente aos elementos patrimoniais transferidos para fora do território português ou afetos a estabelecimento estável aí situado (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)

Ver instruções de preenchimento dos **campos 789 e 790**.

Campo 774 – Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais a incluir neste campo são os que operam por dedução ao rendimento, ou seja, ao resultado líquido do período. O montante a inscrever neste campo é o que consta do Quadro 04 - total das deduções do Anexo D à Declaração modelo 22.

Apresentamos, a título exemplificativo, alguns destes benefícios fiscais:

1. Majoração dos donativos previstos nos artigos 62.º, 62.º-A e 62.º -B do EBF:

Tema já tratado no **campo 751.**

2. Criação de emprego (artigo 19.º do EBF):

Este artigo permite que sejam considerados, para efeitos fiscais, em valor correspondente a 150%, os encargos contabilizados e correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado.

O montante máximo da majoração anual, por posto de trabalho, é o correspondente a 14 vezes a retribuição mínima mensal garantida.

Para 2023, o montante é de **€ 10.640,00 (€ 760,00 x 14)**, de acordo com o Decreto-Lei n.º 85-A/2022, de 22 de dezembro.

A majoração de 50% a que se refere o n.º 1 do artigo 19.º do EBF aplica-se ao longo de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho (artigo 19.º, n.º 5 do EBF).

Sempre que o início do contrato de trabalho não coincida com o início do período de tributação, o prazo de 5 anos a que se refere aquele preceito pode refletir-se em 6 períodos de tributação.

NOTA: O artigo 19.º do EBF relativo à criação de emprego **foi revogado** pelo artigo 4.º da Lei n.º 43/2018, de 9 de agosto, com efeitos a partir de 1 de julho de 2018.

Os efeitos desta revogação são os seguintes:

- Relativamente aos contratos de trabalho que tenham sido celebrados a partir de 1 de julho de 2018 (inclusive), o sujeito passivo já não pode usufruir deste benefício fiscal;

- No que respeita aos contratos de trabalho que tenham sido celebrados antes de 1 de julho de 2018, o benefício fiscal mantém-se durante o período de cinco anos a contar do início da vigência do contrato de trabalho, pelo que o sujeito passivo pode continuar a majorar em 50%, até ao final do prazo, os encargos decorrentes dos contratos de trabalho que estiveram na origem da criação líquida de postos de trabalho.

O presente entendimento foi sancionado por Despacho da Subdiretora-Geral, de 11 de fevereiro de 2019, no âmbito do pedido de informação vinculativa n.º 14855 (ver ficha doutrinária no Portal das Finanças).

Exemplo:

O quadro de pessoal da sociedade Queremos Incentivos, SA, em 2023, é constituído pelos seguintes funcionários:

- *Funcionário A – admitido em 1 de agosto de 2016, com encargos mensais de € 800,00*
- *Funcionário B – admitido em 1 de junho de 2018, com encargos mensais de € 1.500,00*
- *Funcionário C – admitido em 1 de julho de 2018, com encargos mensais de € 1.400,00*

Cálculo do benefício (majoração):

- *Funcionário A – Em 2023, não há qualquer majoração relativamente a este funcionário, pois já se encontram decorridos cinco anos a contar do início da vigência do seu contrato de trabalho.*

- *Funcionário B – 1.500,00 x 5 x 50% = € 3.750,00, com o limite de € 10.640,00**
  **Decorrente da adoção pela Autoridade Tributária e Aduaneira do entendimento constante do Acórdão de uniformização de jurisprudência pelo Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, no âmbito do Processo n.º 01054/17.6BALSB, de 2019-05-08.*

- *Funcionário C – não pode aproveitar do benefício, dado que o contrato de trabalho foi celebrado em 1 de julho de 2018, ou seja, numa data em que a revogação do artigo 19.º do EBF já produzia efeitos.*

Limitação do benefício:

- *Funcionário B (admitido em 1 de junho de 2018):*

  O valor de € 3.750,00 é menor do que € 10.640,00. Logo, pode beneficiar do valor máximo da majoração, ou seja, € 3.750,00;

Total do benefício: € 3.750,00

3. Majoração dos gastos relativos a creches, lactários e jardins de infância em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros (artigo 43.º, n.º 9)

Majoração de gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefícicio do pessoal (artigo 43.º n.º 15)

Os gastos relativos à manutenção facultativa de creches, lactários e jardins de infância, em benefício do pessoal da empresa, seus familiares ou outros, são considerados, para efeitos da determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 140%. Isso significa que pode ser deduzido neste **campo 774** o montante correspondente a 40% dos encargos que a empresa efetivamente suporta.

Os encargos suportados pelas entidades empregadoras no âmbito do Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro (vales sociais) beneficiam do regime previsto no n.º 9 do artigo 43.º.

Os gastos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal do sujeito passivo são considerados, para efeitos de determinação do lucro tributável, em valor correspondente a 150%.

4. Majoração de quotizações para associações empresariais (artigo 44.º):

São consideradas gasto fiscal, em valor correspondente a 150% do seu total, as quotizações pagas, com o limite de 2/1000 do volume de negócios.

5. Majoração do aumento das depreciações e amortizações em resultado da aplicação do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (reavaliação fiscal):

No caso de ser aplicável a majoração do aumento das depreciações e amortizações, prevista no n.º 3 do artigo 8.º deste diploma, o respetivo montante deve ser deduzido no **campo 774 – Benefícios Fiscais** e inscrito, também, no **campo 422 do Quadro 04 do Anexo D** da declaração modelo 22.

6. Majoração das depreciações fiscalmente aceites de elementos do ativo fixo tangível correspondentes a embarcações eletrossolares ou exclusivamente elétricas (art.º 59.º-J do EBF)

Neste **campo 774** deve ser inscrito o montante correspondente a 20% das depreciações fiscalmente aceites dos referidos elementos do ativo fixo tangível.

Este montante deve, também, constar do **campo 423 do Quadro 04 do Anexo D**.

7. Rendimentos e ganhos que não sejam mais-valias fiscais a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º do Código de Insolvência e Recuperação de Empresas (CIRE)

Os rendimentos e ganhos, a que se referem os n.ºs 1 e 2 do artigo 268.º do CIRE, que se encontrem refletidos no resultado líquido do período não concorrem para a formação da matéria coletável, pelo que o respetivo montante deve ser inscrito neste **campo 774,** devendo, também, ser inscrito no **campo 424 do Quadro 04 do Anexo D**.

8. Rendimentos prediais resultantes de contratos de arrendamento ou subarrendamento habitacional enquadrados no Programa de Arrendamento Acessível (art.º 20.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 68/2019, de 22 de maio)

O n.º 1 do art.º 20.º do Decreto-Lei n.º 68/2019 isenta de tributação os rendimentos prediais resultantes dos contratos acima referidos, pelo que o respetivo montante deve ser inscrito neste **campo 774,** devendo, também, ser inscrito no **campo 425 do Quadro 04 do Anexo D**.

Campo 800 – Réditos e rendimentos relativos às atividades de transporte marítimo às quais é aplicável o regime especial de determinação da matéria coletável (art.º 6.º do Anexo ao Decreto-Lei n.º 92/2018, de 13 de novembro)

Atendendo a que o regime especial de determinação da matéria coletável aplicável às atividades de transporte marítimo não tem por base o lucro tributável, os sujeitos passivos que tenham optado por este regime devem deduzir no **campo 800** os réditos e rendimentos relativos a estas atividades.

Campo 801 – Aumento das depreciações ou amortizações resultantes das reavaliações efetuadas nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro (art.º 8.º do Decreto-Lei)

Deve ser inscrito neste campo o gasto fiscal relativo ao aumento das depreciações e amortizações que resulta da aplicação do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro, que estabelece um regime facultativo de reavaliação, para efeitos fiscais, do ativo fixo tangível, das propriedades de investimento e dos elementos patrimoniais de natureza fixa tangível afetos a contratos de concessão.

No caso de ser aplicável a majoração do aumento das depreciações e amortizações, prevista no n.º 3 do artigo 8.º deste diploma, o respetivo montante **não** deve ser inscrito neste campo, mas sim no **campo 774 – Benefícios Fiscais** e, também, no **campo 422 do Quadro 04 do Anexo D** da declaração modelo 22.

Campo 798 – Perdas por imparidade em créditos e benefícios pós-emprego ou a longo prazo de empregados (art.º 4.º da Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto)

Este campo só deve ser preenchido pelas pessoas coletivas referidas no n.º 1 do artigo 2.º do Regime Especial aplicável aos Ativos por Impostos Diferidos (REAID) que constitui anexo à Lei n.º 61/2014, de 26 de agosto, que tenham aderido a este regime, nas condições e limites previstos no artigo 4.º do referido regime.

Campo 775 – Outras deduções

Este campo está reservado à inclusão de montantes que não sejam de inscrever em campos específicos, devendo, sempre que utilizado, juntar-se uma nota explicativa ao processo de documentação fiscal – ***dossier* fiscal**, previsto no artigo 130.º.