



ANÁLISE DA **CTOC**

O tratamento fiscal dos diversos tipos de gratificações



DULCE COSTA
E ELISABETE
CARDOSO,
CONSULTORAS
DA CÂMARA
DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

➔ No tratamento fiscal das gratificações deve distinguir-se, em primeiro lugar, o tipo de gratificações, isto é, se são as vulgarmente denominadas gratificações de balanço (gratificações por participação de resultados) decididas em assembleia geral aquando da aprovação de contas do exercício ou se são outro tipo de gratificações, nomeadamente de produtividade, de assiduidade, de desempenho, etc.

As gratificações podem ser atribuídas aos trabalhadores de uma empresa e aos membros dos seus órgãos sociais.

Os sócios que não desempenham funções de gerência ou qualquer outra função na sociedade não podem usufruir de qualquer tipo de gratificações, só tendo direito aos lucros distribuídos.

Gratificações por participação nos resultados

Em sede de IRC, as gratificações concedidas a título de participação nos resultados não são consideradas uma variação patrimonial negativa, concorrendo para a formação do lucro tributável do exercício a que respeitam, estando condicionadas ao facto de terem de ser distribuídas até ao final do exercício seguinte ao da sua atribuição.

O montante das gratificações atribuídas, a reconhecer como componente negativa do lucro tributável, só está limitado quando atribuído a «membros de órgãos sociais» de uma empresa, quando estes sejam simultaneamente detentores, directa ou indirectamente de, pelo menos, um por cento do capital social da mesma, ao dobro da remuneração média mensal por eles auferida, devendo o excesso ser assimilado a lucros distribuídos para efeitos fiscais.

De acordo com a Circular 8/2000, de 11 de Maio, da DSIRC, entende-se por remuneração mensal «a remuneração mensal média do exercício, ou seja, o valor das retribuições anuais divididas por doze, de forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no exercício.»

Não existem limitações no caso de gerentes ou trabalhadores não detentores de capital social e se o beneficiário, ainda que seja titular de capital, for trabalhador da empresa, com outro cargo diferente da gestão.

Se um sócio gerente não for remunerado não terá direito a gratificações, uma vez que estas se assumem na totalidade como lucros distribuídos.

Caso não se verifique o pagamento ou a colocação à disposição até final do exercício, deve ser pago IRC sobre o valor dessas gratificações, acrescido de juros compensatórios, montante que deve ser adicionado ao valor de imposto liquidado referente ao exercício seguinte.

Note-se que, existindo resultados negativos, não poderão ser atribuídas gratificações a título de participação de resultados, dado que não há resultados para distribuir.

Para efeitos de retenção na fonte de IRS, no mês em que as gratificações forem pagas ou colocadas à disposição do trabalhador, o respectivo valor acrescerá ao montante dos restantes rendimentos que o mesmo aufera nesse mês (1) e a taxa de retenção na fonte será a que na respectiva tabela de retenção corresponder a esse valor total. Portanto, a taxa a aplicar incidirá sobre a soma dos rendimentos daquele mês.

Estes valores de gratificações encontram-se isentos de contribuições para a Segurança Social (2).

Aquando da emissão da declaração de rendimentos pela entidade patronal, esses montantes deverão ser incluídos nos rendimentos sujeitos a imposto.

Em termos declarativos, as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido devem ser inscritas no campo 203 do quadro 07 do Modelo 22.

Contabilmente, dando cumprimento à deliberação da assembleia geral de efectuar gratificações por aplicação de resultados – e para efeitos do respectivo tratamento contabilístico, são aplicáveis os procedimentos previstos para aplicação positiva de resultados: na data da assembleia geral que aprovou não

só as contas do exercício como estas gratificações, será debitada a conta 59 - Resultados transitados, por crédito das contas 2628 - Outros devedores e credores - Pessoal - Outras operações com os órgãos sociais e 2629 - Outros devedores e credores - Pessoal - Outras operações com o pessoal.

No momento em que se prevê efectuar o pagamento ou a colocação à disposição, do total da gratificação, ou parte dela, debitar-se-ão as contas 2628 - Outros devedores e credores - Pessoal - Outras operações com os órgãos sociais e 2629 - Outros devedores e credores - Pessoal - Outras operações com o pessoal, por crédito das contas 2421 - Estado e outros entes públicos - Retenção de impostos sobre rendimentos - Trabalho dependente, 2621 - Outros devedores e credores - Pessoal - Remunerações a pagar aos órgãos sociais e 2622 - Outros devedores e credores - Pessoal - Remunerações a pagar ao pessoal.

No momento do pagamento debitar-se-á as contas 2621 e 2622, por crédito da respectiva conta de disponibilidades 12 - Depósitos à ordem.

Outras gratificações: produtividade, assiduidade, desempenho...

As gratificações aos trabalhadores ou a sócios gerentes em razão da prestação de trabalho, quando atribuídas pela respectiva entidade patronal, são consideradas rendimentos de trabalho dependente (categoria A) (3).

Estas gratificações podem ser atribuídas por qualquer montante e em qualquer altura do exercício, independentemente de existirem lucros ou prejuízos.

Em sede de IRC, o valor a atribuir será considerado como custo com pessoal, se comprovadamente for indispensável para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora.

Esses rendimentos ficam sujeitos a retenção na fonte de IRS, devendo-se acrescer aos outros rendimentos desse mês, não sendo assim tributados autonomamente.

Tratando-se de gratificações sem carácter de regularidade não servirão de base de incidência das contribuições para a Segurança Social. A regularidade dos pagamentos deve ter em conta o padrão de periodicidade, podendo a periodicidade ser anual, trimestral ou mensal, uma vez aferida essa regularidade, as gratificações servirão de base no cálculo das contribuições para a Segurança Social.

Em termos contabilísticos, as gratificações de produtividade, de assiduidade, entre outras atribuídas aos trabalhadores ou aos membros dos órgãos sociais (remunerados ou não remunerados) são consideradas custos com o pessoal e devem ser registadas na conta 64 - Remunerações.

Em suma, um dos problemas que mais comumente surge é o da incorrecta distinção da natureza da gratificação que se pretende atribuir, levando a que se confunda muitas vezes este conceito com o de distribuição de lucros.

Frequentemente, muitas empresas em situação económica difícil e apresentando resultados líquidos negativos utilizam a figura de gratificações com o intuito de retirar montantes da empresa sem serem tributados como lucros, esquecendo-se que, sendo detentores de capital há sempre um limite para serem atribuídas, bem como não existindo resultado líquido positivo tais gratificações não poderão ocorrer.

No entanto, apesar de o resultado líquido não ser positivo não poderemos esquecer que poderão sempre os trabalhadores ou membros de órgãos sociais receber o que atrás designamos por «outras gratificações», reconhecendo desta forma o excelente desempenho ao longo do ano.

(1) Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, n.ºs 1 e 2 do artigo 3.º;

(2) Decreto-Lei n.º 53/83, de 22 de Junho;

(3) Artigo 2.º n.º 2 do Código do IRS.

A título exemplificativo, consideremos o seguinte caso:

A empresa "X", Lda. decidiu na assembleia-geral fazer distribuição de gratificações por participação nos resultados aos seus trabalhadores da seguinte forma:

- ☉ **Sócio gerente 6 000 €** - remuneração mensal 2 500 €
- ☉ **Secretária 6 000 €** - remuneração mensal 1 500 €
- ☉ **Sócio trabalhador na fábrica 6 000 €** - remuneração mensal 1 200 €
- ☉ **Gerente 6 000 €** - remuneração mensal 3 000 €
- ☉ **Sócio gerente não remunerado 6 000 €**

Trabalhadores	Limitações	Valor aceite como variação patrimonial negativa
Sócio gerente	2 x 2 916,66 (*) = 5 833,32	5 833,32 (**)
Secretária	Não há	€ 6 000
Sócio trabalhador na fábrica	Não há	€ 6 000
Gerente	Não há	€ 6 000
Sócio gerente não remunerado	2 x 0 = 0	€ 0,00 (***)

(*) 2 500 x 14 = 35 000/12 = 2 916,66

(**) 166,68 (6 000 - 5 833,32) é considerado distribuição de lucros (Categoria E).

(***) 6 000 € - Assimilado a lucros (categoria E)