

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Orçamento do Estado para 2024
- Artigo/Verba: Art.236º - Disposição transitória no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
- Assunto: Gratificações de balanço atribuídas no ano de 2024 - Isenção de tributação em IRS
- Processo: 25895, com despacho de 2024-09-27, do Chefe de Divisão da DSIRS, por subdelegação
- Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa sobre a isenção de IRS do pagamento aos seus trabalhadores em 2024, de uma gratificação de balanço por participação nos seus lucros do exercício em 2023, nos termos do n.º 1 do artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro.
- Para o efeito questiona o seguinte:
1. O conceito de «remuneração fixa» previsto no artigo 288.º, n.º 1 da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, deve ser interpretado como correspondendo à «remuneração auferida pelo trabalhador que não esteja dependente do desempenho individual, da equipa ou da empresa, bem como as remunerações acessórias enunciadas na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, que se revelem de carácter fixo» (cf. artigo 262.º cit. Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro)?
  2. O montante máximo de rendimento isento de IRS previsto em 2024 correspondente a «5 vezes a RMMG» deve ser determinado por referência ao «valor da remuneração mínima mensal vigente no último dia do período de tributação», tendo, entretanto, o legislador determinado que esse montante seria de 820 em 2024 (cf. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 107/2023, de 17 de novembro) e, por isso, esse limite máximo de isenção para cada trabalhador é de 4.100,00?
  3. O cumprimento do requisito da gratificação de balanço ser paga «por entidades cuja valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores em 2024 seja igual ou superior a 5 %», não se afere individualmente, ou seja, não é necessário que a totalidade e cada um dos trabalhadores da entidade tenham necessariamente uma valorização nominal da sua remuneração fixa igual ou superior a 5%, aferindo-se determinando qual a média aritmética simples da valorização nominal da remuneração fixa dos trabalhadores da entidade em 2024 e confirmando se o valor assim apurado é igual ou superior a 5%?
  4. O pagamento aos trabalhadores da gratificação de balanço em 2024 por participação nos lucros do exercício de 2023 até ao montante máximo isento de IRS individualmente determinado considerando a remuneração fixa de cada trabalhador (com o limite máximo de 4.100,00), não será objeto de qualquer retenção na fonte a título de IRS?
  5. A requerente cumpre o requisito previsto na lei para poder proceder ao pagamento aos seus trabalhadores em 2024 de uma gratificação de balanço por participação nos seus lucros do exercício de 2023, que será considerada isenta de IRS até ao limite previsto a determinar individualmente para cada trabalhador (e nunca superior a 4.100,00) e sem reter qualquer imposto a título de IRS até esse mesmo limite de rendimento isento?

### INFORMAÇÃO

1- Começa por referir-se que a matéria suscitada no presente pedido de informação vinculativa encontra-se regulada no artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, cuja interpretação, tendo suscitado dúvidas, deu origem ao entendimento sancionado

por despacho da Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 62/2024-XXIV, de 12/07/2024, o qual foi divulgado através do Ofício Circulado n.º 20271, de 2024/08/27, da área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento. Assim, procede-se ao esclarecimento das questões colocadas:

2- O artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro (OE 2024), veio estabelecer a seguinte isenção em sede de IRS:

"1- Ficam isentos de IRS até ao valor de uma remuneração fixa mensal e com o limite de 5 vezes a RMMG, os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, por via de gratificação de balanço, pagos por entidades cuja valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores em 2024 seja igual ou superior a 5%.

2- Os rendimentos isentos nos termos do número anterior são englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos."

### 3- QUESTÃO 1

- O conceito de «remuneração fixa» previsto no artigo 288.º, n.º 1 da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, deve ser interpretado como correspondendo à «remuneração auferida pelo trabalhador que não esteja dependente do desempenho individual, da equipa ou da empresa, bem como as remunerações acessórias enunciadas na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, que se revelem de carácter fixo» (cf. artigo 262.º cit. Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro)?

Relativamente ao conceito de «remuneração fixa» previsto no artigo 288.º, n.º 1 da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro, o Código do IRS não contempla explicitamente o conceito de remuneração fixa, podendo ser inferido a partir das normas do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS), que trata de rendimentos do trabalho dependente.

O n.º 1 desse artigo estabelece que são consideradas remunerações do trabalho dependente todas as importâncias pagas ou postas à disposição dos seus titulares, provenientes de situações jurídicas de emprego previstas nas alíneas a), b), c) e d). Acrescendo o n.º 2 do artigo que devem ser também considerados como remunerações do trabalho dependente, designadamente, os seguintes itens: ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

As remunerações fixas são as que têm caráter regular e periódico. São pagas ao trabalhador regularmente, com carácter de retribuição, em períodos certos ou aproximadamente certos, com habitualidade, associadas aos rendimentos do trabalho dependente e à estabilidade na relação laboral.

Por outro lado, também o Ofício Circulado n.º 20260/2023, de 14/09, da Área de Gestão dos Impostos sobre o Rendimento, respeitante ao incentivo fiscal à valorização salarial em sede de IRC - artigo 19.º-B do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais), define remuneração fixa "toda a remuneração auferida pelo trabalhador que não esteja dependente do desempenho individual, da equipa ou da empresa, bem como as remunerações acessórias enunciadas na alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, que se revelem de carácter fixo e nas condições aí enunciadas".

Assim, sendo um conceito que foi também adotado na redação dada na alínea b) do n.º 4 do artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais, deve também ser este o aplicável para efeitos do artigo 236.º, n.º 1 da Lei do OE 2024.

#### 4- QUESTÃO 2

- O montante máximo de rendimento isento de IRS previsto em 2024 correspondente a «5 vezes a RMMG» deve ser determinado por referência ao «valor da remuneração mínima mensal vigente no último dia do período de tributação», tendo, entretanto, o legislador determinado que esse montante seria de 820 em 2024 (cf. artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 107/2023, de 17 de novembro) e, por isso, esse limite máximo de isenção para cada trabalhador é de 4.100,00?

No que concerne à quantificação da valorização mínima de 5% das remunerações fixas dos trabalhadores, importa apurar quais os dois momentos temporais para aferir da respetiva valorização. Ou seja, qual o período de pagamento de remunerações que deve ser comparado para aferir se em 2024 os trabalhadores foram aumentados em, pelo menos, 5%.

A interpretação a efetuar é a que permita comparar, por trabalhador, o valor dos salários pagos no ano do pagamento das gratificações com o valor dos salários pagos no ano anterior. O critério mais adequado para aferir do aumento salarial (requisito da valorização salarial) é considerar a remuneração paga em dezembro de 2024 em relação à remuneração paga em dezembro de 2023, de modo a poder contemplar eventuais aumentos que possam ainda vir a ocorrer durante o ano de 2024, atendendo a que não existe normativo que determine que à data da distribuição das gratificações o aumento salarial já tenha ocorrido, mas tão só que durante o ano de 2024 se verifique um aumento de, pelo menos, 5% face ao ano anterior.

Considerando que o valor da RMMG para o ano de 2024 foi fixado em 820 (Decreto-Lei n.º 107/2023, de 17 de novembro), o limite de 5 vezes deste valor corresponde a 4.100.

#### 5- QUESTÃO 3

- O cumprimento do requisito da gratificação de balanço ser paga «por entidades cuja valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores em 2024 seja igual ou superior a 5 %», afere-se determinando qual a média aritmética simples da valorização nominal da remuneração fixa dos trabalhadores da entidade em 2024 e confirmando se o valor assim apurado é igual ou superior a 5%? Ou seja, não se afere individualmente, não sendo necessário que a totalidade e cada um dos trabalhadores da entidade tenham necessariamente uma valorização nominal da sua remuneração fixa igual ou superior a 5%?

Inserindo-se a medida no objetivo de as entidades empregadoras proporcionarem aos seus trabalhadores um aumento salarial de, pelo menos, 5%, particularmente no que respeita a trabalhadores que auferem menores salários, aumentando-se, por via da isenção, o rendimento líquido disponível do trabalhador, e face à expressão legal utilizada "universo dos trabalhadores", tem-se que a valorização das remunerações de 5% é exigível para todos os trabalhadores da empresa, não bastando a verificação de um aumento médio de 5% dos salários. Caso contrário, poder-se-ia estar perante situações em que o aumento dos trabalhadores com maior percentagem perfizesse a média dos 5%, mantendo-se os trabalhadores com menores salários abaixo dos 5%.

No entanto, ainda que se exija a valorização salarial de 5% no ano de 2024 para o universo dos trabalhadores, a distribuição das gratificações de balanço não tem de abranger a totalidade do universo dos trabalhadores, sendo essa repartição efetuada de acordo com a gestão que a entidade decidir.

Assim, face ao limite máximo para a isenção, no valor de uma remuneração fixa mensal que não pode ultrapassar cinco vezes o salário mínimo mensal garantido (4.100 euros), a isenção só é aproveitada se houver um aumento/valorização nominal da remuneração fixa do universo dos trabalhadores em 2024 (por trabalhador), igual ou superior a 5% face ao ano de 2023, e se o prémio em causa não ultrapassar cinco ordenados mínimos, ou seja, 4.100 euros, por trabalhador que afigure a gratificação.

#### 6- QUESTÃO 4

- O pagamento aos trabalhadores da gratificação de balanço em 2024 por participação nos lucros do exercício de 2023 até ao montante máximo isento de IRS individualmente determinado considerando a remuneração fixa de cada trabalhador (com o limite máximo de 4.100,00), não será objeto de qualquer retenção na fonte a título de IRS?

No que concerne à retenção na fonte dos montantes atribuídos a título de gratificações de balanço, o n.º 2 do artigo 236.º da Lei do OE 2024 prevê uma isenção progressiva, ao determinar que os rendimentos isentos são englobados para efeitos de determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos.

Em matéria de retenção na fonte, considerando a coerência das regras constantes no Código do IRS, nomeadamente, em concreto as normas previstas no artigo 99.º-F, n.º 4 e o artigo 101.º-D, n.º 4, ambos do Código do IRS, que dispõem sobre a aplicação das taxas de retenção na fonte no caso de rendimentos isentos sujeitos a englobamento, determina-se que devem corresponder às taxas que resultarem das tabelas de retenção na fonte sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os isentos, aplicando-se apenas à parte dos rendimentos que não estejam isentos.

Pelo que, os rendimentos respeitantes a gratificações por via de balanço, auferidos pelos trabalhadores, isentos de IRS, mas englobáveis para efeitos de determinação da taxa, devem igualmente ser tidos em consideração para efeitos de determinação da taxa de retenção na fonte aplicável aos restantes rendimentos auferidos pelo trabalhador.

Deste modo, a taxa de retenção na fonte deve corresponder à totalidade do rendimento auferido, ainda que a mesma seja só aplicada à parte dos rendimentos que não estão isentos.

Adicionalmente, dá-se nota de que para efeitos de entrega da declaração mensal de remunerações - DMR -, foi criado o código A82 (rendimentos isentos) para inscrever os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, por via da gratificação de balanço, aí se referindo "pagos por entidades cuja valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores em 2024 seja igual ou superior a 5%, decorrente do previsto no artigo 236.º da Lei n.º 82/2023, de 29 de dezembro" (OE/2024), que contém uma disposição transitória no seu n.º 1 ao isentar de tributação, com carácter temporário, montantes até 5 vezes a RMMG. Este código aplica-se apenas ao ano de 2024.

7- Termos em que deve a requerente atender ao exposto na presente informação.