

## FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
- Artigo/Verba: Art.2º - Rendimentos da categoria A
- Assunto: Gratificações de balanço - isenção de IRS no ano de 2024 - Lei nº 82/2023, de 29/12, artigo 236.º, n.ºs 1 e 2
- Processo: 26068, com despacho de 2024-09-02, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: Pretende a requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto à isenção de tributação, em sede de IRS, dos montantes atribuídos aos seus trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, por via de gratificação de balanço, no que respeita às seguintes questões:
1. Para efeitos de aplicabilidade temporal do regime aprovado pela LOE para 2024, deverá entender-se que o mesmo abrange remunerações pagas a título de participações nos lucros, sob a forma de gratificações de balanço, durante o ano de 2024, ainda que tais pagamentos respeitem a resultados obtidos pela empresa em 2023 (ocorrendo o fecho de contas e subsequente decisão de atribuição das gratificações de balanço em 2024)?
  2. Confirmando-se que a isenção apenas deverá respeitar a pagamentos efetuados em 2024, a "valorização nominal, igual ou superior a 5 % das remunerações fixas do universo dos trabalhadores" deverá ser apurada tendo por referência o período compreendido entre o mês anterior ao do pagamento das gratificações de balanço (em 2024) e o respetivo mês homólogo no ano de 2023 (especialmente em casos em que os aumentos salariais apenas são concretizados após o pagamento das gratificações de balanço)?
  3. Por forma a concretizar o conceito de "remuneração fixa" deverá atender-se à definição que consta do artigo 19.º-B do EBF, na redação introduzida pela LOE para 2024?
  4. Face ao recurso à expressão "universo dos trabalhadores" na LOE para 2024 e a intenção de, com a referida lei, se valorizar as remunerações em Portugal e aumentar a liquidez salarial das famílias portuguesas, deverá considerar-se que o apuramento da existência de uma valorização nominal, igual ou superior a 5%, das remunerações fixas pagas pela empresa aos seus trabalhadores deve ser apurada considerando a média dos incrementos salariais efetuados (admitindo-se, desta forma, no apuramento da média das valorizações salariais efetuadas), a consideração de situações nas quais a valorização salarial é inferior;
  5. Estando em causa uma isenção com progressividade, e na ausência de regra específica que determine a consideração dos montantes isentos para efeitos da determinação da taxa de retenção na fonte a aplicar sobre a parte da remuneração sujeita a imposto, deverá a requerente, aquando da colocação à disposição do referido rendimento aos trabalhadores, considerar as taxas de retenção na fonte correspondentes apenas ao valor do rendimento sujeito a tributação (sendo a progressividade aplicada apenas em termos finais)?

### 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- Esta disposição veio criar um benefício fiscal de caráter temporário (aplicável apenas em 2024), que se consubstancia na isenção de IRS dos montantes atribuídos aos trabalhadores pela participação nos lucros da empresa, por via de gratificações de balanço, até ao valor de uma remuneração fixa mensal e com o limite de 5 vezes o valor da Remuneração Mínima Mensal Garantida (RMMG), desde que verificados os seguintes pressupostos/condições:

- a) Os valores sejam atribuídos em 2024; e,
- b) Sejam pagos por entidade cuja valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores, em 2024, seja igual ou superior a 5%;

Os rendimentos assim isentos são obrigatoriamente englobados para determinação da taxa de IRS aplicável aos restantes rendimentos.

O valor da RMMG para o ano de 2024 foi fixado em 820 (Decreto-Lei n.º 107/2023, de 17 de novembro), pelo que o limite de 5 vezes este valor corresponde a 4 100.

#### 4- QUESTÃO 1

"Para efeitos de aplicabilidade temporal do regime aprovado pela LOE para 2024, deverá entender-se que o mesmo abrange remunerações pagas a título de participações nos lucros, sob a forma de gratificações de balanço, durante o ano de 2024, ainda que tais pagamentos respeitem a resultados obtidos pela empresa em 2023 (ocorrendo o fecho de contas e subsequente decisão de atribuição das gratificações de balanço em 2024)?"

Considerando que o artigo 236.º, n.º 1 da Lei do OE 2024, está consagrado numa norma avulsa inserta na Lei do OE para 2024 e atendendo à respetiva formulação, deve entender-se que o benefício fiscal vigora no ano de 2024, devendo o pagamento ao trabalhador das gratificações de balanço ocorrer neste ano, isto é, ano em que se consideram como rendimentos do trabalho dependente, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS

No entanto, em 2024 podem ser distribuídos, a título de gratificações aos trabalhadores, lucros relativos ao período de 2023 e lucros relativos a períodos anteriores, ainda não distribuídos, existentes nas contas da empresa neste período.

Consequentemente, para efeitos da presente isenção, as gratificações de balanço atribuídas aos trabalhadores devem corresponder aos lucros distribuíveis no ano de 2023, incluindo, portanto, quer os lucros relativos a esse período, quer eventuais lucros

acumulados relativos a anos anteriores e registados em resultados transitados ou em reservas livres, mas desde que a mencionada distribuição de lucros pela entidade patronal, a título de gratificação de balanço, ocorra durante o ano de 2024 e conste de deliberação em assembleia geral de sócios com a respetiva aprovação de contas.

#### 5- QUESTÃO 2

"Confirmando-se que a isenção apenas deverá respeitar a pagamentos efetuados em 2024, a "valorização nominal, igual ou superior a 5 % das remunerações fixas do universo dos trabalhadores" deverá ser apurada tendo por referência o período compreendido entre o mês anterior ao do pagamento das gratificações de balanço (em 2024) e o respetivo mês homólogo no ano de 2023 (especialmente em casos em que os aumentos salariais apenas são concretizados após o pagamento das gratificações de balanço)?"

Para determinar a quantificação da valorização salarial mínima de 5% das remunerações fixas dos trabalhadores, importa apurar quais os dois momentos temporais relevantes. 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. Sendo que, o critério 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, uma vez 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 5%, face ao ano de 2023.

#### 6- QUESTÃO 3

"Por forma a concretizar o conceito de "remuneração fixa" deverá atender-se à definição que consta do artigo 19.º-B do EBF, na redação introduzida pela LOE para 2024?"

Relativamente ao conceito de «remuneração fixa» previsto no artigo 236.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. Ou seja, as remunerações fixas são aquelas que 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.

Complementarmente, o Ofício Circulado n.º 20260/2023, de 14/09, da Subdiretora-geral do IR, respeitante ao incentivo fiscal à valorização salarial em sede de IRC - artigo 19.º-

B do EBF (Estatuto dos Benefícios Fiscais), e relativamente ao alcance da expressão "remuneração fixa", estabelece que deve considerar-se "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".

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

Deste modo, no conceito de "remuneração fixa" deverá atender-se à definição que consta do art.º 19.º-B do EBF.

#### 7- QUESTÃO 4

"Face ao recurso à expressão "universo dos trabalhadores" na LOE para 2024 e a intenção de, com a referida lei, se valorizar as remunerações em Portugal e aumentar a liquidez salarial das famílias portuguesas, deverá considerar-se que o apuramento da existência de uma valorização nominal, igual ou superior a 5%, das remunerações fixas pagas pelo Grupo XXX aos seus trabalhadores deve ser apurada considerando a média dos incrementos salariais efetuados pelo Grupo (admitindo-se, desta forma, no apuramento da média das valorizações salariais efetuadas por cada uma das empresas do Grupo XXX, a consideração de situações nas quais a valorização salarial é inferior)?"

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%.

Face ao exposto, e no que concerne à "valorização nominal das remunerações fixas do universo dos trabalhadores" em 2024, igual ou superior a 5 %, decorre no âmbito do OE para 2024 a necessidade de adotar medidas por parte das entidades empregadoras que proporcionassem aos seus trabalhadores um aumento salarial de 5% e um aumento no seu rendimento líquido, particularmente no que respeita a trabalhadores que auferem menores salário, pelo que a valorização das remunerações se exige para todos os trabalhadores e não apenas o aumento médio dos salários. Caso contrário, poderíamos 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 em 2024 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, 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 aufera a gratificação.

#### 8- QUESTÃO 5

"Estando em causa uma isenção com progressividade, e na ausência de regra específica que determine a consideração dos montantes isentos para efeitos da determinação da taxa de retenção na fonte a aplicar sobre a parte da remuneração sujeita a imposto, deverá a requerente XXY e a XXZ, aquando da colocação à disposição do referido rendimento aos trabalhadores, considerar as taxas de retenção na fonte correspondentes apenas ao valor do rendimento sujeito a tributação (sendo a progressividade aplicada apenas em termos finais)?"

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 LOE, 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.