



PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS, GRATIFICAÇÕES DE BALANÇO, PRÉMIOS DE PRODUTIVIDADE E DE DESEMPENHO

ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL
(IRC E IRS)



SOU
INTERATIVO



Clique
e aceda

Índice interativo

I. Introdução	4
II. Enquadramento laboral	7
III. Enquadramento na legislação comercial	9
IV. Participações nos lucros aos empregados	11
IV.1 Enquadramento contabilístico	12
Aplicação prática 1 – Atribuição de participações nos lucros aos empregados – Obrigação legal	20
E se não existir obrigação presente legal ou construtiva no final do período de relato?	21
Mas e se ainda assim, existir uma deliberação efetuada no ano N+1 pela gerência ou administração de atribuir essas participações nos lucros referente ao serviço prestado pelos empregados no ano N?	21
IV.2 Gratificações de balanço	22
Qual a diferença entre as gratificações de balanço e as participações nos lucros aos empregados?	22
Aplicação prática 2 – Atribuição de gratificações de balanço	24
IV.3 Enquadramento em sede de IRC	26
Aplicação prática 3 – Enquadramento em IRC da aplicação prática 1 (participação nos lucros)	26
Aplicação prática 4 – Enquadramento em IRC da aplicação prática 2 (Gratificações de balanço)	28
Aplicação prática 5 – Não pagamento das participações nos lucros aos empregados até ao final do período seguinte a que corresponde os lucros – Correção em sede de IRC	31
Aplicação prática 6 – Não pagamento das gratificações de balanço até ao final do período seguinte a que corresponde os lucros – Correção em sede de IRC	31
Aplicação prática 7 – Pagamento a sócio-gerente de participação nos lucros por montante que excede o limite fiscal	33
Aplicação prática 8 – Pagamento a sócio-gerente de gratificações de balanço por montante que excede o limite fiscal	35
IV.4 Preenchimento do anexo A da IES	37
IV.5 Enquadramento em sede de IRS	39
Aplicação prática 9 – Retenções na fonte da categoria A de IRS aplicáveis a participações nos lucros tributadas como rendimentos de trabalho dependente	39
Aplicação prática 10 – Aplicação da isenção de IRS na atribuição de participações nos lucros a empregados (OE 2025)	45



GUIA PRÁTICO			
PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS, GRATIFICAÇÕES DE BALANÇO, PRÉMIOS DE PRODUTIVIDADE E DE DESEMPENHO - ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL (IRC E IRS)			
Aplicação prática 11 – Retenção na fonte na atribuição de participações nos lucros a empregados, a que seja aplicável a isenção de IRS (OE 2025) - acima do limite	48		
Aplicação prática 12 – Retenção na fonte na atribuição de participações nos lucros a empregados, a que seja aplicável a isenção de IRS (OE 2025) – montante até ao limite	49		
IV.6 Informações vinculativas e outra doutrina administrativa da AT	51		
IV.7 Entendimentos da AT do Ofício-Circulado 20284/2025:	66		
IV.8 Enquadramento em sede de segurança social	70		
V. Prémios de produtividade e desempenho	72		
VI. Perguntas frequentes	74		
6.1. O que são participações nos lucros atribuídas aos empregados?	75		
6.2. O que são gratificações de balanço?	75		
6.3. O que são prémios de produtividade e de desempenho?	75		
6.4. É obrigatória a atribuição a todos os empregados as participações nos lucros ou gratificações de balanço?	76		
6.5. É possível a atribuição de participações nos lucros ou gratificações de balanço por montantes diferenciados entre os empregados?	76		
6.6. Existem limitações fiscais em sede de IRC na atribuição de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço?	77		
6.7. É possível efetuar o pagamento de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço mensalmente em duodécimos?	77		
6.8. Existem diferenças entre participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço atribuídas aos sócios-gerentes e trabalhadores?	77		
6.9. Como são declaradas e tributadas as participações nos lucros ou gratificações de balanço na esfera dos trabalhadores e membros dos órgãos sociais?	78		
6.10. Quais são as diferenças entre as participações nos lucros ou gratificações de balanço e os dividendos?	79		
6.11. Como é que uma empresa sabe se atribuir participações nos lucros ou gratificações de balanço é uma boa ou má opção de gestão?	80		
6.12. Quem tem direito a receber participações nos lucros ou gratificações de balanço?	80		
6.13. Como funciona o pagamento das participações nos lucros ou gratificações de balanço?	81		
6.14. Como é calculado o valor?	81		
6.15. Quais as vantagens?	81		
6.16. E se as participações nos lucros ou gratificações de balanço não forem pagas?	82		
6.17. A ata da assembleia geral de sócios com a deliberação de atribuição das gratificações de balanço é necessária?	83		
6.18. E no caso de atribuição de participação nos lucros atribuídas pelo órgão de gestão, quais os documentos relevantes fiscalmente?	83		
6.19. É possível a atribuição de adiantamentos por conta de gratificações de balanço?	83		

I. INTRODUÇÃO



O guia prático aborda o tema da atribuição de participações nos lucros aos empregados, no que respeita ao enquadramento contabilístico, fiscal (IRS e IRC) e de contribuições para a Segurança Social.

É ainda colocada a questão do conceito de gratificações de balanço, bem como de prémios de produtividade e de desempenho, com os respetivos enquadramentos referidos.

Antes dos referidos tratamentos contabilísticos e fiscais, irá ser abordado um pequeno enquadramento legal da atribuição das participações nos lucros aos empregados.

Num contexto de mudança do mercado de trabalho e das relações entre empregado e entidade empregadora, ganha maior importância o esforço que o legislador tem levado a cabo desde há décadas para promover as diversas formas de participação dos trabalhadores nas entidades empregadoras.

Uma dessas formas consiste na participação dos trabalhadores nos lucros das empresas, a qual introduz uma alteração relevante na dinâmica tradicional da relação entre capital e trabalho. Esta modalidade de atribuição desafia as conceções clássicas de remuneração e de afetação dos resultados, na medida em que se situa numa zona de fronteira entre a lógica remuneratória e a lógica societária. Acresce que a participação nos lucros dos trabalhadores continua a apresentar contornos legais pouco densificados no ordenamento jurídico português, o que se reflete numa persistente indefinição quanto ao seu enquadramento e aos respetivos tratamentos contabilísticos.

Historicamente em Portugal, tem existido a atribuição de gratificações de balanço, cuja natureza é similar aos planos de participação nos lucros aos empregados, mas que apresenta algumas características próprias e específicas.

A legislação portuguesa não trata este tipo de benefício dos empregados de uma forma clara entre as várias áreas do direito (nomeadamente na legislação comercial), apenas a referindo a propósito de esclarecimento sobre situações pontuais.

Para efeitos fiscais, o respetivo tratamento está mais sólido e coerente com os tratamentos contabilísticos introduzidos com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Sendo, as participações nos lucros aos empregados classificadas como um gasto reconhecido no período, tal como decorre da Norma Contabilística e de Relato Finan-

Clique
e aceda



Índice



ceiro (NCRF) n.º 28 – “Benefícios dos empregados”, a sua aceitação e limitação fiscal a nível do IRC é clara e objetiva por enquadramento da alínea d) do n.º 1 do artigo 23.º do CIRC (atendendo às respetivas limitações previstas no artigo 23.º-A do CIRC que irão ser abordadas no respetivo capítulo relacionado com o IRC).

Já no que respeita às gratificações de balanço, o enquadramento fiscal em sede de IRC é menos claro, tendo sido necessária a publicação de entendimento pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) através da Circular n.º 9/2011, de 5 de maio.

Espera-se que este guia prático possa ajudar ao esclarecimento dos tratamentos contabilísticos fiscais por parte dos Contabilistas Certificados, e que possa ser uma útil ferramenta de apoio aos vários passos do procedimento.



II. ENQUADRAMENTO LABORAL



Em matéria de direito do trabalho, a alínea d) do nº 1 do artigo 260.º do Código do Trabalho afasta um dos principais obstáculos à atribuição de participações nos lucros aos trabalhadores, ao excluir o risco de tais importâncias serem qualificadas como retribuição, com os efeitos jurídicos que dessa qualificação decorreriam. Com efeito, aquela disposição legal estabelece expressamente que a participação nos lucros da empresa não constitui retribuição, desde que a retribuição certa contratada seja adequada ao trabalho prestado.

A consequência relevante seria aquela prevista na alínea d) do nº 1 do artigo 129.º do Código do Trabalho, nos termos da qual é proibido à entidade empregadora diminuir a retribuição.

Poderia ainda colocar-se a questão de saber se a participação nos lucros, decidida pela entidade empregadora de forma reiterada ao longo de vários anos e sempre na mesma percentagem (ou aproximada), consubstancia a formação de um uso, que, nos termos do artigo 1.º do Código do Trabalho, seria vinculativo para o empregador.

Na verdade, o exemplo paradigmático de uso da empresa é a atribuição inicialmente a título de mera liberalidade de uma gratificação que gradualmente se converte em componente da retribuição, adquirindo caráter obrigatório.

No entanto, no caso concreto da participação nos lucros, o legislador parece ter pretendido afastar a qualificação dessas importâncias como retribuição, mesmo quando atribuídas de forma reiterada, desde que não assumam caráter estável nem substituam uma retribuição certa adequada ao trabalho, prevenindo assim a sua conversão automática em componente retributiva por via do uso da empresa.

Todavia, as gratificações de balanço decorrem de atribuição de benefícios aos empregados em sede de assembleia geral dos sócios de aprovação de contas e aplicação de resultados, ainda que não tenha existido o reconhecimento como gasto no período em que o trabalho foi prestado.

Clique
e aceda



Índice

III. ENQUADRAMENTO NA LEGISLAÇÃO COMERCIAL



O Código das Sociedades Comerciais (CSC) não prevê especificamente a atribuição de participação nos lucros aos empregados, com exceção da possibilidade dessa atribuição a gerentes de sociedades por quotas ou a administradores de sociedades anónimas.

Por regra, cabe aos sócios o direito aos lucros obtidos pelas sociedades, nos termos dos artigos 21º e 22º do CSC. Os empregados não têm direito legal previsto no CSC a qualquer parte nos lucros da sociedade, bem como também não participam nos prejuízos obtidos pela sociedade.

De acordo com o n.º 3 do artigo 255.º do CSC, a remuneração dos gerentes pode consistir, total ou parcialmente em participações nos lucros, mas apenas no caso dos sócios terem efetuado tal deliberação, e a mesma conste expressamente no contrato de sociedade.

Ainda que a participação nos lucros esteja expressamente prevista no contrato de sociedade, os gerentes apenas adquirem o direito a essa remuneração após a atribuição dos lucros aos sócios, nos termos do n.º 3 do artigo 217.º do CSC.

No caso das sociedades anónimas, os membros dos órgãos sociais, incluindo a administração, também apenas têm direito a participação nos lucros quando tal esteja previsto no contrato de sociedade, e apenas depois da distribuição dos lucros aos sócios.

Apesar de a atribuição de gratificações de balanço aos trabalhadores não se encontrar expressamente prevista no CSC, tal prática tem sido habitual nas sociedades portuguesas, resultando de uma deliberação específica dos sócios nesse sentido, normalmente tomada no âmbito da aprovação da proposta de aplicação de resultados apresentada pelo órgão de gestão (gerência ou administração) e constante do relatório de gestão.

Clique
e aceda



Índice

IV. PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS AOS EMPREGADOS



IV.A. ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO

Em termos contabilísticos, os planos de participações nos lucros aos empregados têm o tratamento contabilístico previsto na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) nº 28 – "Benefícios dos empregados" (nos capítulos 18 da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e da Norma Contabilística para Microentidades).

Em primeiro lugar, é importante definir o âmbito de aplicação, os conceitos e os critérios de reconhecimento e mensuração contabilística de todos os benefícios de empregados atribuídos pela empresa aos seus empregados.

Definições

De acordo com o parágrafo 4 da NCRF 28, os benefícios de empregados podem ser divididos em cinco tipos, para efeitos do seu tratamento contabilístico:

- Benefícios de curto prazo, que normalmente serão imediatamente pagos após a realização do serviço pelo empregado, ou serão pagos até ao final de 12 meses após o período em que foi efetuado o serviço (inclui os planos de participação nos lucros aos empregados);
- Benefícios pós-emprego, relativos a direitos adquiridos pelos empregados (pelos serviços prestados), mas que apenas serão pagos após a reforma do empregado, ou após a saída deste da empresa;
- Outros benefícios de longo prazo, que poderão incluir os benefícios normalmente considerados de curto prazo, mas que se acorde ou se preveja o seu pagamento após 12 meses do final do período em que foi constituído o direito pelo trabalhador;
- Benefícios de cessação de emprego, relativos ao pagamento de indemnizações pela cessação do emprego;
- E, benefícios de remuneração em capital próprio, que serão benefícios que não serão pagos em dinheiro, mas em partes do capital da empresa (por exemplo stock options).

Clique
e aceda



Índice



Os benefícios dos empregados são todas as formas de remuneração dadas por uma entidade em troca do serviço prestado pelos empregados (em função do trabalho efetivo, função e antiguidade), todavia, a obrigação da empresa perante estes benefícios pode resultar de diferentes situações, conforme resulta do disposto no parágrafo 3 da NCRF 28.

Esses benefícios podem ser os que resultam dos acordos formais entre a empresa e o trabalhador (por exemplo: contrato individual de trabalho) ou grupos de trabalhadores (por exemplo acordos de empresa ou convenções coletivas de trabalho) ou planos formais (por exemplo: planos de pensões).

Esses benefícios também podem resultar de requisitos ou obrigações legais, como por exemplo as contribuições da empresa para a segurança social em benefício do trabalhador, ou os valores de indemnização a pagar obrigatoriamente pela cessação do emprego em função da antiguidade do trabalhador.

Mas para além destas obrigações mais formais e de carácter legal, o benefício do empregado também pode ser originado pelas práticas habituais na empresa, que dão origem a uma obrigação construtiva.

Ou seja, ainda que tais benefícios não estejam previstos em contrato de trabalho, convenção coletiva ou em qualquer outro acordo juridicamente vinculativo, quando a empresa, por prática reiterada, procede habitualmente ao seu pagamento e cria nos trabalhadores uma expectativa legítima quanto ao respetivo recebimento, passa a existir uma obrigação construtiva, na medida em que a entidade não dispõe de uma alternativa realista ao não pagamento sem que daí resultem prejuízos inaceitáveis na relação laboral.

Os benefícios de curto prazo incluem vários tipos de benefícios, nomeadamente os relacionados com salários, subsídios, contribuições para a segurança social, participação nos lucros e bónus e outros benefícios não monetários previstos no parágrafo 9 da NCRF 28.

Reconhecimento e mensuração

Em termos de reconhecimento e mensuração, os benefícios de empregados de curto prazo são sempre contabilizados pelos respetivos valores nominais, pois existe a previsão de que os mesmos serão pagos até ao final de 12 meses do final do período em que foi realizado o serviço pelo empregado, e não existem quaisquer pressupostos

Clique
e aceda



Índice



atuariais (como por exemplo no caso dos planos de pensões), não se podendo reconhecer qualquer aumento ou diminuição nos benefícios de curto prazo em função dessas atualizações atuariais.

Desta forma, no período contabilístico em que o empregado tiver prestado o serviço que originou os respetivos benefícios de empregado de curto prazo, a empresa deve reconhecer esses benefícios de curto prazo pela respetiva quantia nominal (não descontada) que se espera pagar em função desse serviço, sendo que essa obrigação pode resultar da obrigação legal, contratual ou construtiva que a empresa tem para com o seu empregado ou pela obrigação construtiva, pois habitualmente paga um determinado benefício em função do cumprimento de determinadas condições.

Registros contabilísticos

De acordo com o parágrafo 11 da NCRF 28, os registros contabilísticos dos benefícios de empregados podem ser:

Pelo reconhecimento de benefícios de empregados de curto prazo, relativos a trabalhos prestados no período corrente e pagos imediatamente nesse período:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
DD/MM/AAAA	Processamento do salário dos trabalhadores	631/2x – Remunerações do(s) Órgãos Sociais / Pessoal – Salário Base	X	
		631/2y – Remunerações do(s) Órgãos Sociais / Pessoal – Subsídio refeição	X	
		242x – Retenções de imposto sobre o rendimento		X
		245 – Contribuições para a Segurança Social – Pessoal		X
		2311/2 – Remunerações a Pagar – Aos Órgãos Sociais / A Pessoal		X
DD/MM/AAAA	Processamento das contribuições para a Segurança Social da Entidade Patronal	635 – Encargos sobre Remunerações – Pessoal	X	
		245 – Contribuições para a Segurança Social – Pessoal		X

Os exemplos destes benefícios, em que existe a obrigação imediata (ou quase) de pagamento depois do trabalho prestado pelo empregado, podem ser os salários, os ordenados, os prémios, subsídios de alimentação, as contribuições para a segurança social.

Clique
e aceda



Índice



Pelo reconhecimento de benefícios de empregados de curto prazo, relativos a trabalhos prestados no período corrente, mas a serem pagos até ao final do período seguinte:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
31/12/N	Pelo reconhecimento da estimativa de férias e do subsídio de férias	631 – Remunerações dos órgãos sociais	X	
		632 – Remunerações do pessoal	X	
		635 – Encargos sobre remunerações	X	
		636 – Seguros de acidentes no trabalho	X	
		2722 – Credores por acréscimos de gastos		X

Os exemplos destes benefícios reconhecidos como gastos do período, mas que irão apenas ser pagos no período seguinte (no prazo de 12 meses), podem ser os encargos com o subsídio de férias, as participações nos lucros ou outro tipo de gratificações (como bónus ou prémios) cujo direito foi adquirido no período corrente, mas cujo pagamento ocorrerá no período seguinte.

Planos de participações nos lucros e bónus

No caso dos benefícios dos empregados relativos às participações nos lucros, atribuídas em função do cumprimento de determinadas condições associadas ao trabalho prestado num dado período, mas cujo pagamento pode ocorrer até ao final do período seguinte, a obrigação presente de a empresa efetuar esses pagamentos pode resultar de obrigações contratuais ou de obrigações construtivas, nos termos anteriormente expostos.

A atribuição destas participações nos lucros é definida pelo órgão de gestão (gerência ou administração) da sociedade, seja mediante a sua definição à priori nos contratos individuais de trabalho de cada trabalhador, em contratos coletivos de trabalho (obrigação legal), ou através de deliberações específicas em determinado período (obrigação construtiva).

Ainda que não exista uma obrigação legal, decorrente de contratos de trabalho ou obrigações similares, a entidade pode ter a prática de pagar essas participações nos lucros aos empregados. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar essa participação nos lucros.

Clique
e aceda



Índice



Essa atribuição de participações nos lucros aos empregados é ainda, habitualmente, apresentada no relatório de gestão a ser entregue aos sócios na respetiva aprovação do relatório e contas do período N, a ser efetuada na assembleia-geral de sócios até final de março de N+1.

Caso exista o reconhecimento contabilístico das participações nos lucros aos empregados no período N, como acréscimo de gasto, esse valor já não consta dos lucros a serem aplicados pelos sócios na Assembleia-Geral. Nessa situação, a informação da atribuição de participações nos lucros aos empregados no relatório de gestão não será referente a proposta de aplicação de resultados, mas uma indicação para os sócios ratificarem, em deliberação na assembleia-geral, a decisão de atribuição das participações nos lucros aos empregados tomada pela gerência ou administração.

Com base em algum desses documentos (seja informação obtida dos contratos de trabalho, informação da gerência ou outra), constitui-se uma obrigação presente no período de N, referente a um pagamento a efetuar em N+1, por essas participações nos lucros, devendo ser contabilizada como gasto nos resultados do período de N (por contrapartida de acréscimos de gastos).

Este desfasamento temporal existente entre o período em que os trabalhadores adquirem o direito a estas remunerações pelo trabalho prestado e o momento em que se vencem tais direitos, coloca algumas dificuldades de natureza contabilística, nomeadamente no que diz respeito ao cumprimento do pressuposto do regime do acréscimo e ao princípio do balanceamento entre benefícios e gastos.

Deste modo, impõe-se a adoção de procedimentos contabilísticos adequados que assegurem o reconhecimento por acréscimo dos gastos associados a este tipo de remunerações, em função da relação entre o momento em que os serviços são prestados – e, consequentemente, o gasto deve ser reconhecido – e o momento em que as respetivas importâncias se vencem ou se tornam exigíveis, nos termos do contrato de trabalho ou da prática seguida pela empresa.

Este desfasamento temporal deve, então, ser evidenciado na contabilidade, uma vez que se devem registar os gastos relativos a remunerações no período a que digam respeito, independentemente do momento do seu pagamento, quando é originada a obrigação presente.

Estes gastos com o pessoal devem ser registados por estimativas nas respetivas contas conforme a sua natureza, uma vez que respeitam a obrigações presentes que irão ser pagas no futuro.

Clique
e aceda

Índice



Essas estimativas devem atender aos montantes previstos a serem processados aos empregados (informação obtida da gerência ou administração), tendo em consideração eventuais possíveis saídas de empregados, que não venham a receber esses montantes.

A contrapartida deste reconhecimento de custos estimados, em que não existe processamento salarial nesse momento, pode ser efetuada como um acréscimo de gastos (conta 2722 – "Credores por acréscimos de gastos"), podendo ser criadas as subcontas necessárias, conforme os vários tipos de participações nos lucros e bónus.

Esta informação poderá ser obtida através de informação do órgão de gestão (administração ou gerência) a ser transmitida ao Contabilista Certificado.

Se historicamente a Assembleia Geral sempre aprovou a ratificação da atribuição das participações nos lucros aos empregados apresentada no Relatório de gestão, e não existem indícios que no período em causa tal não aconteça, este valor deverá ser considerado nos gastos do período.

Caso o contabilista certificado da entidade apenas tenha tomado conhecimento da atribuição das participações nos lucros através da informação constante do Relatório de Gestão, deverá a entidade, nos termos do disposto no § 5 da NCRF 24 – Acontecimentos após a data do balanço – proceder ao ajustamento das quantias reconhecidas nas demonstrações financeiras, sempre que tais acontecimentos constituam acontecimentos subsequentes que proporcionem prova de condições que já existiam à data do balanço.

Ora, se a entidade nunca atribuiu participações nos lucros aos empregados, nem existem perspetivas de que estes venham a ser atribuídos, nem existe qualquer outra obrigação legal, ou se não é possível estimar com fiabilidade os montantes a atribuir aos empregados, a entidade não está em condições de reconhecer este gasto (como acréscimo de gasto) no período N.

Mas, por outro lado, se historicamente a entidade sempre atribuiu essas participações nos lucros aos empregados, ou se existe outra obrigação legal ou construtiva (p.e. um anúncio pelo órgão de gestão de atribuição no período corrente), de tal forma os empregados têm fundadas expectativas do recebimento dessas participações nos lucros, então as entidades podem ver-se perante a obrigação de satisfazer as expectativas dos empregados.

De acordo com esta norma, uma entidade deve reconhecer o custo de planos de participação nos lucros e de bónus como um gasto e não como uma distribuição do lucro.

Clique
e acesse



Índice



Disposições da NCRF 28:

Uma entidade deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e bónus segundo o parágrafo 11 quando, e só quando (§18 da NCRF 28):

- a) A entidade tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados; e
- b) Possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação.

Existe uma obrigação presente quando, e só quando, a entidade não tem alternativa realista senão a de fazer os pagamentos.

Segundo alguns planos de participação nos lucros, os empregados só recebem uma parte do lucro se permanecerem na entidade durante um período especificado. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga se permanecerem ao serviço até ao final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas reflete a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem pagamentos de participação nos lucros (§19 da NCRF 28).

Uma entidade pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação. Não obstante, em alguns casos, uma entidade tem a prática de pagar bónus. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque não tem alternativa realista senão de pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva deve refletir a possibilidade de alguns empregados poderem sair sem receberem a gratificação (§20 da NCRF 28).

Uma entidade pode fazer uma estimativa fiável da sua obrigação legal ou construtiva segundo um plano de participação nos lucros ou de bónus quando, e só quando (§21 da NCRF 28):

- a) Os termos formais do plano contenham uma fórmula para determinar a quantia do benefício;
- b) A entidade determine as quantias a serem pagas antes das demonstrações financeiras serem aprovadas para emissão; ou
- c) A prática passada dê evidência clara da quantia da obrigação construtiva da entidade.

Clique
e aceda



Índice



Uma obrigação segundo planos de participação nos lucros e de bónus resulta do serviço dos empregados e não de uma transação com os proprietários da entidade. Por conseguinte, uma entidade reconhece o custo de planos de participação nos lucros e de gratificações não como uma distribuição do lucro líquido mas como um gasto (§22 da NCRF28).

Se os pagamentos de participação nos lucros e de bónus não se vencerem totalmente dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respetivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados (§23 da NCRF 28).

Registos contabilísticos das participações nos lucros e bónus

Relativamente aos registos contabilísticos, o tratamento pode ser o seguinte:

Em 31/12/N, pela obrigação presente (legal ou construtiva) de pagar as referidas participações nos lucros ou bónus, decorrente do trabalho prestado neste período corrente (N):

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
31/12/N	Pelo reconhecimento como gasto e passivo dos benefícios relacionados com participações nos lucros e bónus	631 – Remunerações dos órgãos sociais	X	
		632 – Remunerações do pessoal	X	
		2722 – Credores por acréscimos de gastos		X

No período seguinte (N+1) em que for efetuado o processamento e pagamento desses benefícios de empregados:
 Pelo processamento das participações nos lucros/bónus aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
DD/MM/N+1	Pelo processamento das participações nos lucros e bónus	2722 – Credores por acréscimos de gastos	X	
		242x – Retenções de imposto sobre o rendimento (se aplicável nos termos do CIRS)		X
		245 – Contribuições para a Segurança Social – Pessoal (se aplicável nos termos do Código contributivo)		X
		231x – Remunerações a Pagar		X

Clique
e aceda



Índice



Pelo pagamento aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
DD/MM/N+1	No momento do pagamento:	231 – Remunerações a Pagar	X	
		12 – Depósitos à ordem		X

Aplicação prática 1 - Atribuição de participações nos lucros aos empregados - Obrigação legal

A sociedade Atlântico, Lda. tem nos seus quadros um trabalhador com um contrato individual de trabalho, em que prevê a atribuição de um bónus anual, na forma de participação nos lucros. Esse bónus é determinado pelo montante 5% do salário base anual do trabalhador. Esse trabalhador aufera € 2.500 de salário base mensal.

O bónus, na forma de participação nos lucros, referente a cada período apenas é processado e pago, após as contas desse período terem sido aprovadas em assembleia geral de sócios.

Irá utilizar-se uma taxa de retenção na fonte de 14% (meramente teórica, para exemplificação prática do registo contabilístico).

O que se pretende?

Efetuar os registos contabilísticos no período em que o trabalho foi prestado (N) e no período em que foi processado o pagamento do bónus na forma de participação nos lucros (N+1).

Resolução:

Montante do bónus na forma de participação nos lucros = $2.500 \times 14 \times 5\% = 1.750$ euros.

Os registos contabilísticos podem ser:

Em 31/12/N, pela obrigação presente (legal ou construtiva) de pagar as referidas participações nos lucros, decorrente do trabalho prestado neste período corrente (N):

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
31/12/N	Pelo reconhecimento como gasto e passivo dos benefícios relacionados com participações nos lucros e bónus	632 – Remunerações do pessoal	1.750	
		2722 – Credores por acréscimos de gastos		1.750

Clique
e aceda



Índice



No período seguinte (N+1) em que for efetuado o processamento e pagamento desses benefícios de empregados:

Pelo processamento das participações nos lucros/bónus aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
05/04/N+1	Pelo processamento das participações nos lucros e bónus	2722 – Credores por acréscimos de gastos	1.750	
		242 – Retenções de imposto sobre o rendimento ($1.750 \times 14\%$)		245
		2312 – Remunerações a Pagar – Ao pessoal		1.505

Pelo pagamento aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
06/04/N+1	No momento do pagamento:	2312 – Remunerações a Pagar – ao pessoal	1.505	
		121 – Depósitos à ordem		1.505

E se não existir obrigação presente legal ou construtiva no final do período de relato?

Nesse caso, não é efetuado o acréscimo de gastos referente à participação nos lucros aos empregados no final do período.

Mas e se ainda assim, existir uma deliberação efetuada no ano N+1 pela gerência ou administração de atribuir essas participações nos lucros referente ao serviço prestado pelos empregados no ano N?

Nesse caso, efetua o reconhecimento como gasto no período da deliberação, ou seja, no período de N+1, como acréscimo de gasto, se o pagamento e processamento salarial forem efetuados em momento posterior.

Clique
e acesse



Índice



IV.2 GRATIFICAÇÕES DE BALANÇO

Qual a diferença entre as gratificações de balanço e as participações nos lucros aos empregados?

Não existe uma diferença substancial entre os dois conceitos.

As participações nos lucros aos empregados é um conceito que decorre da legislação e das normas contabilísticas do SNC, tal como referido acima. São benefícios atribuídos aos empregados em função do desempenho global da entidade empregadora, que decorrem de obrigações legais ou construtivas (tal como referido em cima).

O conceito de "gratificações de balanço" não está definido na legislação, seja na legislação comercial, laboral ou mesmo na legislação fiscal. Também não existe esse conceito nas normas contabilísticas e de relato financeiro do SNC.

Tal como já referido, este é um conceito histórico e prática habitual nas sociedades portuguesas.

No fundo, as gratificações de balanço decorrem de atribuição de participação nos lucros aos empregados em Assembleia Geral de sócios, como forma de distribuição de lucros por aplicação de resultados.

Tal como decorre do Código das Sociedades Comerciais, o direito aos lucros é dos sócios. Todavia, não existe qualquer disposição que proíba especificamente a deliberação dos sócios de atribuição de gratificações de balanço aos empregados.

Assim, a lógica das gratificações de balanço será a atribuição desses benefícios aos empregados por deliberação específica dos sócios em Assembleia geral de sócios de aplicação de resultados ao contrário das participações nos lucros aos empregados que decorre de uma deliberação específica do órgão de gestão (gerência ou administração).

As gratificações de balanço são assim valores atribuídos aos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais após o encerramento das contas anuais, dependendo do resultado positivo da empresa. Têm origem na deliberação da assembleia geral sobre a aplicação dos resultados. Ou seja, só existem se os sócios decidirem partilhar parte do lucro.

Clique
e acesse



Índice



Quanto ao tratamento contabilístico das gratificações de balanço, há que atender ao facto da obrigação de pagamento aos empregados apenas decorrer da deliberação dos sócios em assembleia geral, e não de qualquer outra obrigação legal ou construtiva.

Se as referidas gratificações de balanço não tiverem sido contabilizadas como gastos do período correspondente ao período em que o trabalho foi realizado, por não existir uma obrigação presente à data de balanço, os procedimentos de atribuição pelos sócios podem ser uma mera deliberação numa assembleia geral, suportada pela respetiva ata.

Relativamente aos registo contabilísticos, o tratamento pode ser o seguinte:

Em 31/12/N, período em que são apurados os lucros, não existe obrigação presente (legal ou construtiva) de pagar as referidas participações nos lucros ou bónus, decorrente do trabalho prestado neste período corrente (N), pelo que não é efetuado qualquer registo contabilístico.

No período seguinte a que respeitam os lucros (N+1) e em que é efetuada a deliberação dos sócios em assembleia geral, para aprovação da aplicação de resultados, de atribuição de gratificações de balanço aos empregados:

Pela atribuição das gratificações de balanço e processamento das participações nos lucros/bónus aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
DD/MM/N+1	Pela atribuição e processamento das gratificações de balanço	56x – Resultados transitados	X	
		242x – Retenções de imposto sobre o rendimento (se aplicável nos termos do CIRS)		X
		245 – Contribuições para a Segurança Social – Pessoal (se aplicável nos termos do Código contributivo)		X
		231x – Remunerações a Pagar		X

Pelo pagamento aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
DD/MM/N+1	No momento do pagamento:	231 – Remunerações a Pagar	X	





Aplicação prática 2 - Atribuição de gratificações de balanço

A sociedade Pacífico – sociedade unipessoal por quotas, Lda. apresentou um lucro de 200.000 euros no período N. O sócio único pretende atribuir uma gratificação de balanço aos seus 5 empregados no montante de 10.000 euros (2.000 euros a cada trabalhador), sendo esse montante disponibilizado aos trabalhadores após o cumprimento das obrigações de constituição da reserva legal, e da distribuição de lucros aos sócios. Essa gratificação de balanço será atribuída na deliberação de aprovação das contas e aplicação dos resultados.

A sociedade não tem qualquer obrigação presente em 31/12/N de pagamento de participações nos lucros aos empregados, atendendo a que a decisão de pagamento das gratificações de balanço ocorreu em março de N+1 no momento da aprovação das contas e aplicação dos resultados, por deliberação expressa do sócio único da sociedade.

Irá utilizar-se uma taxa de retenção na fonte de 14% (meramente teórica, para exemplificação prática do registo contabilístico), para todos os trabalhadores.

O que se pretende?

Efetuar os registos contabilísticos no período em que o trabalho foi prestado (N) e no período em que foi processado o pagamento do bónus na forma de participação nos lucros (N+1).

Resolução:

Os registos contabilísticos podem ser:

Em 31/12/N, não existe qualquer registo contabilístico associado à atribuição de participação nos lucros aos empregados, pois a entidade não tem qualquer obrigação presente a essa data.

No período seguinte (N+1), pela deliberação da atribuição das gratificações de balanço:

Clique
e aceda



Índice



Pela atribuição das gratificações de balanço aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
20/03/N+1	Pela atribuição das gratificações de balanço aos empregados	56 – Resultados transitados	10.000	
		242 – Retenções de imposto sobre o rendimento ($10.000 \times 14\%$)		1.400
		2312 – Remunerações a Pagar – Ao pessoal		8.600

Pelo pagamento aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
21/03/N+1	No momento do pagamento:	231 – Remunerações a Pagar	8.600	
		12 – Depósitos à ordem		8.600

Clique
e aceda



Índice



IV.3. ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IRC

Os encargos registados como participações nos lucros aos empregados (ou como gratificações de balanço), sendo considerados como remunerações atribuídas aos empregados, são considerados como gastos aceites para efeitos de IRC, nos termos da alínea d) do nº 2 do artigo 23º do CIRC.

Há ainda assim que atender às limitações previstas nas alíneas n) e o) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, que serão verificadas mais em baixo.

Correções no quadro 07 da Modelo 22 do período N e N+1:

1.ª Situação - Participações nos lucros aos empregados

Se tiver sido efetuado o reconhecimento do gasto (como acréscimo de gasto) referente à participação nos lucros atribuídas aos empregados no período N, referente ao lucro obtido em N.

No quadro 07 da Modelo 22 do período N, não haverá qualquer correção a efetuar (sem prejuízo das limitações a seguir indicadas em baixo na explicação das alíneas n) e o) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC).

No período N+1, também não existirá qualquer correção a efetuar no quadro 07 da Modelo 22 (sem prejuízo das limitações a seguir indicadas em baixo na explicação das alíneas n) e o) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC).

Aplicação prática 3 - Enquadramento em IRC da aplicação prática 1 (participação nos lucros)

O gasto reconhecido referente à participação nos lucros atribuída aos empregados pela sociedade Atlântico, Lda. é aceite fiscalmente em sede de IRC no período N. Não existe qualquer correção no quadro 07 da Modelo 22 do período N.

Os requisitos das alíneas n) e o) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC serão verificadas nas aplicações práticas seguintes.

Clique
e aceda



Índice



2.ª Situação - Gratificações de balanço

Se tiver sido efetuado o reconhecimento das gratificações de balanço, como variação patrimonial negativa (débito da conta 56), atribuídas aos empregados no período N+1, referente ao lucro obtido em N.

No quadro 07 da Modelo 22 do período N, não haverá qualquer correção a efetuar, pois não existe qualquer registo contabilístico em N.

No quadro 07 da Modelo 22 do período N+1, efetua-se uma **dedução no campo 704 do quadro 07**.

Como a contabilização deste facto patrimonial só se verifica no período de tributação em que ocorre a deliberação (em N+1), só neste período é que a variação patrimonial negativa daí decorrente pode concorrer, nos termos do artigo 24.º do Código do IRC, para a formação do respetivo lucro tributável.

Atendendo a que o registo é efetuado na conta 56, e não está refletido nos resultados do período (no campo 701 do quadro 07), terá que se efetuar uma dedução no quadro 07, neste caso, no campo 704 como variação patrimonial negativa não refletida no resultado relevante fiscalmente.

Esta situação não se enquadra na alínea c) do artigo 24.º, uma vez que a variação patrimonial negativa assume as mesmas características do gasto do «custo esperado» que não pôde ser reconhecido anteriormente, estando associada a uma remuneração de trabalho dependente e não a uma distribuição de lucros.

De acordo com o manual de preenchimento do quadro 07 da Declaração de Rendimentos Modelo 22, disponível no portal das finanças [AQUI](#):

“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 exencionadas no artigo 24.º, que não se encontram refletidas nas várias rubricas que compõem o resultado líquido do período e concorram para a formação do lucro tributável.

Clique
e aceda



Índice



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."

Aplicação prática 4 - Enquadramento em IRC da aplicação prática 2 (Gratificações de balanço)

A variação patrimonial negativa (débito da conta 56) reconhecida referente à atribuição de gratificações de balanço aos empregados pela sociedade Pacífico, Lda. é aceite fiscalmente em sede de IRC no período N+1.

Não existe qualquer correção no quadro 07 da Modelo 22 do período N, pois não existe qualquer registo contabilístico relativo às gratificações de balanço no período N.

No período N+1, o montante de 10.000 euros é aceite como gasto fiscal em sede de IRC, sendo efetuada uma dedução no campo 704 da Modelo 22 do período de N+1.

Os requisitos das alíneas n) e o) do nº 1 do artigo 23.º-A do CIRC serão verificadas nas aplicações práticas seguintes.

Clique
e aceda



Índice



Alínea n) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC

De acordo com a alínea n) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos de IRC os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

No caso de as participações nos lucros atribuídas aos empregados terem sido reconhecidas como gastos do período a que se referem os lucros obtidos (período N), devem ser pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte (a que respeitam os lucros), ou seja, até ao final do período N+1, para que sejam aceites para efeitos fiscais.

No caso de se tratar de gratificações de balanço atribuídas em deliberação dos sócios em assembleia geral de aplicação de resultados do período N, que é efetuada, habitualmente, até final de março de N+1, essas gratificações devem ser pagas ou colocadas à disposição até ao final do período N+1, conforme entendimento da Circular n.º 9/2011, de 5/5 da AT.

De acordo com o ponto 4 da Circular 9/2011 da AT, "(...) Relativamente à restrição prevista na alínea m) do nº 1 do artigo 45.º (atual alínea n) do nº 1 do artigo 23.º-A), a expressão «até ao fim do período de tributação seguinte» deve ser entendida, no presente caso, como respeitando ao período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro e não ao período de tributação seguinte àquele em que ocorreu a variação patrimonial negativa".

Correções nos quadros 07 e 10 da Modelo 22 do período N e N+1:

Situação - Aplica-se quando se trate de reconhecimento do gasto em N como participações nos lucros aos empregados ou como variação patrimonial negativa da gratificação de balanço em N+1:

Tal como referido na alínea n) do nº 1 do art.º 23.º-A do CIRC, não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da entidade, quando as respetivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte.

Clique
e aceda



Índice



No caso de não se verificar o requisito enunciado na alínea n) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC, ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro (N+1) adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (n.º 5 do art.º 23.º-A do CIRC).

Assim sendo, as respetivas importâncias têm de ser colocadas à disposição até ao final do período de tributação em que a deliberação ocorreu (ou seja, do período seguinte a que respeita os lucros atribuídos aos empregados).

Por exemplo, para o:

- Resultado líquido do período: N;
- Deliberação em assembleia geral: N+1;
- As importâncias têm de ser colocadas à disposição dos empregados até ao final de N+1.

No caso de ter sido reconhecidos, no período de N, gastos relativos à participação nos lucros, mas as respetivas importâncias não sejam colocadas à disposição até ao final do período de N+1, devem ser efetuadas as seguintes correções na modelo 22 do período de tributação de N+1:

- Campo 363 – IRC de períodos anteriores, pelo montante das participações nos lucros ou gratificações de balanço atribuídas x taxa de IRC;
- Campo 366 – Juros compensatórios (4%/ano);
- Campo 366-B – Discriminação dos juros compensatórios.

No caso de ter sido reconhecida, no período de N+1, a variação patrimonial negativa (débito na conta 56) referente à atribuição de gratificações de balanço, mas as respetivas importâncias não sejam colocadas à disposição até ao final do período de N+1, devem ser efetuadas as seguintes correções na modelo 22 do período de tributação de N+1:

Clique
e aceda



Índice



- Não é efetuada a dedução no campo 704 (por a variação patrimonial negativa não refletida nos resultados não ser aceite para efeitos fiscais).

Aplicação prática 5 - Não pagamento das participações nos lucros aos empregados até ao final do período seguinte a que corresponde os lucros - Correção em sede de IRC

O exemplo é o referido nas aplicações práticas 1 e 3.

Contudo, a sociedade Atlântico não colocou à disposição do trabalhador, até 31/12/N+1, o respetivo montante da participação nos lucros.

Consequência: é devido IRC no valor de € 280 (1.750 X 16%) a indicar no campo 363 do Quadro 10 da Modelo 22 do período N+1.

São também devidos juros compensatórios.

Os juros compensatórios são à taxa de 4%/ano, pressupondo um ano inteiro (365 dias que decorreram entre a liquidação do IRC do período N e do período N+1: $280 \times 4\% = 11,20$ euros).

Aplicação prática 6 - Não pagamento das gratificações de balanço até ao final do período seguinte a que corresponde os lucros - Correção em sede de IRC

O exemplo é o referido nas aplicações práticas 2 e 4.

Os sócios da Assembleia Geral da sociedade Pacífico, Lda. na aprovação das contas do período de N decidiram atribuir uma gratificação de balanço ao pessoal de €10.000, a qual, contudo, não colocou à disposição dos mesmos, até 31/12/N+1.

Consequência:

Clique
e aceda



Índice



Não haverá lugar à dedução no campo 704 do Quadro 07 da Modelo 22, visto que o pagamento não ocorreu até ao final de N+1.

Alínea o) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC

Não são dedutíveis para efeitos da determinação do lucro tributável, mesmo quando contabilizados como gastos do período de tributação, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, quando os beneficiários sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, na parte em que excede o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

Para efeitos da verificação da percentagem fixada na alínea o) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC, considera-se que o beneficiário detém indiretamente as partes do capital da sociedade quando as mesmas sejam da titularidade do cônjuge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, sendo igualmente aplicáveis, com as necessárias adaptações, as regras sobre a equiparação da titularidade estabelecidas no CSC (n.º 6 do art.º 23.º-A do CIRC).

Circular n.º 8/2000, de 11 de maio, da Direção de Serviços do IRC – Gratificações a membros do órgão de administração

Por "remuneração mensal" deverá entender-se a remuneração mensal média do período, ou seja, o valor das retribuições totais anuais divididas por 12, por forma a imputar a cada um dos meses o total da remuneração auferida no período.

No conceito de remuneração deverão ser incluídas todas as importâncias que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, os membros dos órgãos sociais têm direito como contrapartida do seu trabalho, sendo esse o caso das remunerações variáveis que preencham aqueles requisitos.

Correções no quadro 07 da modelo 22

1.ª Situação - Participações nos lucros aos empregados

Se tiver sido efetuado o reconhecimento do gasto (como acréscimo de gasto) referente à participação nos lucros atribuídas aos empregados no período N, referente ao lucro obtido em N.

Clique
e aceda



Índice



No quadro 07 da Modelo 22 do período N, os montantes que excedam o limite previsto na alínea o) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC devem ser acrescidos no campo 735 da Modelo 22 do período N.

No período N+1, não existirá qualquer correção a efetuar no quadro 07 da Modelo 22.

2.ª Situação - Gratificações de balanço

Se tiver sido efetuado o reconhecimento das gratificações de balanço, como variação patrimonial negativa (débito da conta 56), atribuídas aos empregados no período N+1, referente ao lucro obtido em N.

No quadro 07 da Modelo 22 do período N, não existirá qualquer correção, pois não existiu qualquer registo contabilístico.

No quadro 07 da Modelo 22 do período N+1:

- Os montantes das gratificações de balanço são dedutíveis no campo 704;
- Os montantes que excedam o limite previsto na alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC devem ser acrescidos no campo 735.

Aplicação prática 7 - Pagamento a sócio-gerente de participação nos lucros por montante que excede o limite fiscal

A sociedade Atlântico, Lda. irá atribuir ao seu gerente uma participação nos lucros no montante de 15.000 euros. Trata-se de uma deliberação da gerência, em função do desempenho da sociedade nesse período N, e foi comunicada ao gerente beneficiário no final do período N.

O montante apenas será pago no período N+1, após a aprovação das contas de N em assembleia geral de sócios a realizar em março de N+1.

O gerente detém quotas de 10% do capital social da sociedade Atlântico, Lda.

Clique
e aceda



Índice



A remuneração anual do gerente, prevista no contrato de sociedade, é de 42.000 euros.

Irá utilizar-se uma taxa de retenção na fonte de 14% (meramente teórica, para exemplificação prática do registo contabilístico).

O que se pretende?

Efetuar os registos contabilísticos no período em que o trabalho foi prestado (N) e no período em que foi processado o pagamento do bónus na forma de participação nos lucros (N+1), bem como o enquadramento em termos de IRC.

Resolução:

Montante do limite fiscal previsto na alínea o) do n.º 1 do artigo 23º-A do CIRC = $42.000 / 12 \times 2 = 7.000$ euros.

Os registos contabilísticos podem ser:

Em 31/12/N, pela obrigação presente (legal ou construtiva) de pagar as referidas participações nos lucros, decorrente do trabalho prestado neste período corrente (N):

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
31/12/N	Pelo reconhecimento como gasto e passivo dos benefícios relacionados com participações nos lucros e bónus	631 – Remunerações dos órgãos sociais	15.000	
		2722 – Credores por acréscimos de gastos		15.000

Correção no campo 735 do quadro 07 da Modelo 22 do período N: $15.000 - 7.000 = 8.000$

No período seguinte (N+1) em que for efetuado o processamento e pagamento desses benefícios de empregados:

Pelo processamento das participações nos lucros/bónus aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
05/04/N+1	Pelo processamento das participações nos lucros e bónus	2722 – Credores por acréscimos de gastos	15.000	
		242 – Retenções de imposto sobre o rendimento ($14\% \times 15.000$)		2.100
		2311 – Remunerações a Pagar – Aos órgãos sociais		12.900

Clique
e aceda



Índice



Pelo pagamento aos empregados:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
06/04/N+1	No momento do pagamento:	2311 – Remunerações a Pagar – Aos órgãos sociais	12.900	
		121 – Depósitos à ordem		12.900

Aplicação prática 8 - Pagamento a sócio-gerente de gratificações de balanço por montante que excede o limite fiscal

A sociedade Índico, Lda. irá atribuir ao seu gerente gratificações de balanço no montante de 20.000 euros. Trata-se de uma deliberação em assembleia geral de sócios, em função do desempenho da sociedade nesse período N, e foi efetuada em março de N+1, no momento da aprovação das contas e da aplicação dos resultados pelos sócios.

A entidade não tem qualquer obrigação presente a 31/12/N de pagamento de participações nos lucros a empregados.

O montante será pago no período N+1, após a aprovação das contas de N em assembleia geral de sócios a realizar em março de N+1.

O gerente detém quotas de 20% do capital social da sociedade Índico, Lda.

A remuneração anual do gerente, prevista no contrato de sociedade, é de 48.000 euros.

Irá utilizar-se uma taxa de retenção na fonte de 14% (meramente teórica, para exemplificação prática do registo contabilístico).

O que se pretende?

Efetuar os registos contabilísticos no período em que o trabalho foi prestado (N) e no período em que foi processado o pagamento do bónus na forma de participação nos lucros (N+1), bem como o enquadramento em termos de IRC.

Clique
e aceda



Índice



Resolução:

Montante do limite fiscal previsto na alínea o) do nº 1 do artigo 23º-A do CIRC = $48.000 / 12 \times 2 = 8.000$ euros.

Os registos contabilísticos podem ser:

Em 31/12/N, não existe qualquer registo contabilístico associado à atribuição de participação nos lucros aos empregados, pois a entidade não tem qualquer obrigação presente a essa data.

No período seguinte (N+1), pela deliberação da atribuição das gratificações de balanço:

Pela atribuição das gratificações de balanço ao sócio-gerente:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
20/03/N+1	Pela atribuição das gratificações de balanço ao sócio-gerente	56 – Resultados transitados	20.000	
		242 – Retenções de imposto sobre o rendimento ($20.000 \times 14\%$)	2.800	
		2312 – Remunerações a Pagar – Ao pessoal		17.200

Correções no quadro 07 da Modelo 22 do período N+1:

Campo 704 = 20.000

Campo 735 = 20.000 (variação patrimonial negativa) – 8.000 (limite fiscal) = 12.000 euros

Pelo pagamento ao sócio-gerente:

Data	Descrição	Conta	Débito	Crédito
21/03/N+1	No momento do pagamento:	231 – Remunerações a Pagar	17.200	





IV.4. PREENCHIMENTO DO ANEXO A DA IES

1.ª Situação - Participações nos lucros aos empregados

No quadro 03-A - Demonstração dos resultados por naturezas:

O montante de gastos com o pessoal (campo A5008) inclui o montante reconhecido como gastos (por contra-partida de acréscimos de gastos) na conta 63 referente a participações nos lucros atribuídos aos empregados nos termos da NCRF 28 (ou parágrafos 18 da NCRF-PE ou NC-ME).

No quadro 04-A - Balanço:

O montante de acréscimo de gastos registado na conta 2722 é incluído no campo "Outras contas a pagar" (campo A5153) (ainda que se trate de entidade que aplica a NC-ME), conforme a FAQ n.º 111 das Perguntas Frequentes da IES, disponível [AQUI](#)

No quadro 05-A - Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados:

No quadro 05292-A – Gastos com pessoal, o montante gastos com o pessoal relacionado com participações nos lucros aos empregados é indicado no campo A6026.

No quadro 07 - Deliberação de aprovação de contas:

Na parte de "Aplicação dos resultados conforme deliberação que aprovou as contas do exercício/periódo":

Neste quadro, não é preenchido qualquer campo quando tenha sido reconhecido o encargo com a participações nos lucros aos empregados como gasto do período N.

2.ª Situação - Gratificações de balanço

No quadro 03-A - Demonstração dos resultados por naturezas:

Se tiver sido efetuado o reconhecimento das gratificações de balanço, como variação patrimonial negativa (débito da conta 56), atribuídas aos empregados no período N+1, referente ao lucro obtido em N, não se

Clique
e aceda



Índice



preenche qualquer informação sobre gratificações de balanço, pois não existe qualquer registo contabilístico no período N.

No quadro 04-A - Balanço:

Não se preenche qualquer informação sobre gratificações de balanço, pois não existe qualquer registo contabilístico no período N.

No quadro 05-A - Anexo ao Balanço e à Demonstração dos resultados:

Não se preenche qualquer informação sobre gratificações de balanço, pois não existe qualquer registo contabilístico no período N.

No quadro 07 - Deliberação de aprovação de contas:

Efetua-se o preenchimento dos campos A0803 e A0804 do quadro de "Aplicação dos resultados conforme deliberação que aprovou as contas do exercício/periodo", e do quadro do campo A0809, com a indicação dos NIF e montante da gratificação atribuída (quando se trate de gerentes/administradores que também seja sócios).

Os pontos 3 e/ou 4 (A0803/A0804) (e o quadro de identificação dos beneficiários) apenas devem ser preenchidos quando a entidade não tenha aplicado a NCDF 28, não tendo reconhecido as participações nos lucros dos empregados nos resultados do período.

Quando tiver aplicado a NCDF 28, reconhecendo as gratificações de balanço nos resultados do período, não preenche estes campos/quadros.

Clique
e aceda



Índice



IV.5 ENQUADRAMENTO EM SEDE DE IRS

Prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço

Tributação - Categoria A de IRS

Por regra, a atribuição de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço aos empregados são considerados como rendimentos de trabalho dependente, sejam atribuídos regular, esporádica ou pontualmente, ou sejam de montantes fixos ou variáveis, por enquadramento nos nºs 1 e 2 do artigo 2.º do CIRS.

Sendo considerados como rendimentos de trabalho dependente normalmente pagos em dinheiro, estes estão sujeitos a retenção na fonte no momento do pagamento ou colocação à disposição, sendo aplicada a taxa de retenção determinada por soma dos rendimentos pagos no mês, incluindo estes montantes, de acordo com a tabela de retenção aplicada à situação pessoa e familiar do trabalhador.

Aplicação prática 9 - Retenções na fonte da categoria A de IRS aplicáveis a participações nos lucros tributadas como rendimentos de trabalho dependente

A sociedade Mediterrâneo, Lda. atribuiu ao seu empregado João António, um montante de participação nos lucros no valor de 2.500 euros.

O montante será pago em abril de N+1.

João António tem residência no continente, é casado (dois titulares de rendimentos), com dois filhos. Obteve as seguintes remunerações em abril de N+1:

- Salário base = 1.500 euros;
- Subsídio de refeição = 6 euros x 22 dias = 132 euros
- Participação nos lucros = 2.500 euros.

Clique
e aceda



Índice



O que se pretende?

Determinar a taxa de retenção efetiva (com base na tabela em baixo), e o montante da retenção na fonte.

Remuneração mensal (€)	Taxa marginal máxima	Parcela a abater (€)	Parcela adicional a abater por dependente (€)	Taxa efetiva mensal de retenção no limite do escalão
Até 870,00	0,00%	0,00	0,00	0,0%
Até 992,00	12,50%	12,50% x 2,60 x (1 208,71 – R)	21,43	5,4%
Até 1 070,00	16,00%	16,00% x 1,35 x (1 476,91 – R)	21,43	7,8%
Até 1 136,00	16,00%	87,90	21,43	8,3%
Até 1 187,00	21,50%	150,38	21,43	8,8%
Até 1 787,00	24,40%	184,81	21,43	14,1%
Até 2 078,00	31,40%	309,90	21,43	16,5%
Até 2 432,00	34,90%	382,63	21,43	19,2%
Até 3 233,00	38,36%	466,78	21,43	23,9%
Até 5 547,00	39,69%	509,78	21,43	30,5%
Até 20 221,00	44,95%	801,56	21,43	41,0%
Superior a 20 221,00	47,17%	1 250,47	21,43	n.a.

Fórmula: (Remuneração mensal x Taxa) – Parcela a abater – (Parcela adicional a abater x n.º dependentes).

R = Remuneração mensal.

Resolução:

A tabela prevista para a resolução é meramente indicativa. Todavia, essa tabela é determinada em função da situação pessoal e familiar do trabalhador, como a sua residência, o estado civil, o número de titulares de rendimentos, o número de dependentes e a, eventual, situação de deficiência para efeitos fiscais (e outras situações).

Nos termos do artigo 99º e dos nºs 1 e 2 do artigo 99º-C ambos do CIRS, a taxa de retenção na fonte é determinada em função da situação pessoal e familiar, bem como das remunerações fixas e das restantes importâncias consideradas que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente, tal como são definidos no artigo 2.º do CIRS.

Clique
e aceda



Índice



No caso em concreto, para efeitos de determinar a taxa de retenção na fonte há que atender ao montante do salário base nos termos da alínea a) do n.º 1 e do n.º 2 do artigo 2.º do CIRS (1.500 euros), bem como com o montante da participação nos lucros também nos termos do n.º 2 do artigo 2º do CIRS (2.500 euros), num total de 4.000 euros de rendimentos sujeitos a retenção na fonte.

O montante de subsídio de refeição pago, tendo sido atribuído pelo limite fiscal (previsto para os servidores do estado), não é considerado como rendimento de trabalho dependente, nos termos da alínea b2) do n.º 3 e do n.º 14 do artigo 2.º do CIRS. Assim, este montante não é relevante para efeitos de determinação da taxa de retenção na fonte, nem está sujeito a essa retenção na fonte.

No caso concreto, o montante das remunerações pagas no mês é 4.000 euros. Assim, com base na tabela prevista de retenção na fonte, deve ser aplicada a taxa marginal máxima de 39,69%, ao montante apurado deve ser deduzido o montante da parcela a abater de 509,78 euros, ainda da parcela a deduzir adicional por cada dependente de 21,43 euros (x2).

Cálculo da retenção na fonte = $4.000 \times 39,69\% - 509,78 - 21,43 \times 2 = 1.034,96$ (com arredondamento para a unidade de euros inferior = 1.034 euros)

Taxa de retenção na fonte efetiva = $1.034 / 4.000 = 25,85\%$

Isenção de IRS

Nos termos do art.º 115.º do OE 2025:

"1 – Ficam isentas do IRS, até ao limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, as importâncias pagas ou colocadas à disposição do trabalhador ou de membros de órgãos estatutários em 2025, suportadas pela entidade patronal, de forma voluntária e sem carácter regular, a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço.

2 – A aplicação do presente regime está dependente de, no ano de 2025, a entidade patronal, pagadora das importâncias referidas no número anterior, ter efetuado um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF.

Clique
e aceda



Índice



3 – Para efeitos do disposto no número anterior, a entidade patronal, pagadora das importâncias referidas no n.º 1, deve emitir a declaração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, relativa ao ano de 2025, com menção expressa ao cumprimento do disposto no n.º 2.

4 – A taxa de retenção aplicável às importâncias previstas no n.º 1 corresponde à taxa da remuneração mensal do trabalho dependente referente ao mês em que a mesma é paga ou colocada à disposição.

5 – As importâncias previstas no n.º 1 são excluídas da base de incidência contributiva dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social."

A este propósito, relevamos também o conteúdo do Ofício Circulado n.º 20282/2025, de 9 de setembro, e, sobre tudo, do Ofício Circulado n.º 20284/2025, de 21 de outubro. Relativamente a esta última instrução administrativa, emitida com o intuito de esclarecer dúvidas sobre a interpretação e aplicação da isenção em sede de IRS prevista no art.º 115.º do OE 2025, destacamos as seguintes considerações:

- Este regime de benefício fiscal, de carácter temporário (aplicável em 2025), isenta de tributação, em sede de IRS, os montantes pagos aos trabalhadores ou membros de órgãos estatutários, provenientes de prémios de produtividade, de desempenho, participação nos lucros e gratificações de balanço, nas seguintes condições:

- (i) até ao limite de 6% da sua retribuição base anual;
- (ii) sejam pagos de forma voluntária e sem carácter regular;
- (iii) no ano de 2025, a entidade pagadora daquelas importâncias tenha efetuado um aumento salarial elegível para efeitos do art.º 19.º-B do EBF;
- (iv) as importâncias estão sujeitas a retenção na fonte à taxa que recair sobre a remuneração mensal do trabalho dependente auferida no mês em que são pagas ou colocadas à disposição;
- (v) a declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do art.º 119.º do CIRS, relativa ao ano de 2025, deve mencionar expressamente que se verifica cumprido o aumento salarial elegível para efeitos do art.º 19.º-B do EBF.

Clique
e aceda



Índice



- No Acordo Tripartido sobre Valorização Salarial e Crescimento Económico 2025-2028, foi inscrita a medida 3 com a epígrafe "Prémios de produtividade, de desempenho, participação nos lucros e gratificações de balanço, pagos voluntariamente e sem carácter regular". A redação da medida previu que "Os prémios pagos de forma voluntária e sem carácter regular, até ao montante igual ou inferior a 6% da remuneração base anual do trabalhador, ficam isentos de IRS e TSU", desde que cumpridos os requisitos ali previstos, nomeadamente, que se tenha verificado um aumento mínimo de 4,7% da remuneração base anual dos trabalhadores que auferiram um valor igual ou inferior à remuneração base média anual existente na empresa no final do ano anterior e um aumento mínimo global de 4,7% da remuneração base média anual existente na empresa por referência ao final do ano anterior, e o empregador esteja abrangido por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho celebrado ou atualizado há menos de 3 anos.
- O conceito de retribuição base anual constante no art.º 115.º do OE 2025 deve integrar a retribuição base auferida pelo trabalhador durante 12 meses, acrescida dos 13.º e 14.º meses (subsídios de Natal e de férias) pagos obrigatoriamente.
- No que concerne ao conceito "de forma voluntária e sem carácter regular", considera-se que engloba as importâncias suportadas pela entidade patronal que não decorram de uma obrigação jurídica, designadamente do contrato de trabalho, e que não sejam abrangidas pelo conceito de regularidade previsto no art.º 47.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, ou seja, que "não constituam direito do trabalhador, por se encontrar preestabelecida segundo critérios objetivos e gerais, ainda que condicionais, por forma que este possa contar com o seu recebimento e a sua concessão tenha lugar com uma frequência igual ou inferior a cinco anos".
- Relativamente à determinação da retribuição base anual média da entidade empregadora, para o respetivo cálculo deve ser considerada a retribuição base anualizada de todos os trabalhadores ao serviço da entidade, no final do ano de 2025 ou do período de tributação correspondente, incluindo aqueles que não sejam elegíveis para efeitos da majoração prevista no art.º 19.º-B do EBF.
- Tal significa que deve considerar-se que a retribuição base anual média na entidade, num determinado período de tributação, deve ser calculada tendo em conta a retribuição base anual de todos os trabalhadores que estejam ao serviço da entidade no final desse período de tributação (último dia do período de tributação),

Clique
e aceda

Índice



independentemente de estarem, ou não, ao serviço da entidade no final do período de tributação anterior ou do seguinte.

- Para efeitos da determinação da retribuição base anual média na entidade empregadora, salienta-se o seguinte:

(i) devem ser considerados todos os trabalhadores ao serviço da entidade, no final de cada período de tributação, independentemente do vínculo laboral, ainda que alguns desses trabalhadores não sejam elegíveis para efeitos da correspondente majoração no âmbito do benefício do art.º 19.º-B do EBF;

(ii) o montante da retribuição base anualizada a considerar deve integrar a retribuição base auferida pelo trabalhador durante 12 meses, acrescida dos 13.º e 14.º meses (subsídios de Natal e de férias) pagos obrigatoriamente.

- O requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do art.º 19.º-B do EBF considera-se cumprido quando relativamente aos trabalhadores em cuja retribuição base anual/anualizada, igual ou inferior à retribuição base média anual da entidade empregadora, se verifique um aumento da respetiva retribuição base anual/anualizada no final do período de tributação face à auferida no final do período de tributação anterior, num mínimo de 4,7%. Ou seja, verifica-se esta condição quando relativamente aos trabalhadores que no final do período de tributação de N-1 auferiam uma retribuição base anual inferior à retribuição base anual média, tenham tido um aumento da retribuição base anual igual ou superior a 4,7% no período de tributação de N.

- No momento em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição pelas entidades empregadoras, estas não têm ainda como saber se, efetivamente, cumprem ou irão cumprir os requisitos relativos ao "aumento salarial elegível para efeitos do art.º 19.º-B do EBF", conforme exige o n.º 2 do referido art.º 115.º do OE 2025, pelo que estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte de IRS como rendimentos do trabalho, separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente, devendo ser declarados na DMR com o código A, isto é, respeitante a rendimento do trabalho dependente, sujeito a IRS, e respetiva retenção na fonte.

- Após o termo do período de tributação da entidade empregadora, verificado que seja o cumprimento dos requisitos previstos no art.º 19.º-B do EBF, aquela entidade deve entregar a(s) DMR correspondente(s) aos meses

Clique
e aceda



Índice



em que tais importâncias foram pagas ou colocadas à disposição, de substituição, discriminando os rendimentos isentos nos termos do n.º 1 do art.º 115.º do OE 2025, com o código A41, por subtração aos respetivos rendimentos declarados com código A, os quais devem observar o limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, mantendo-se a parte que eventualmente exceda aquele limite como rendimento do trabalho dependente sujeito a tributação com o código A, assim como se devem manter inscritas as retenções na fonte com o código A (rendimento sujeito).

- À substituição da(s) DMR nesta situação não é aplicável qualquer coima ou penalidade.

Aplicação prática 10 - Aplicação da isenção de IRS na atribuição de participações nos lucros a empregados (OE 2025)

A sociedade MardoNorte, Lda. atribuiu, em abril de 2025, gratificações de balanço aos seus 3 trabalhadores, no montante de 2.000 euros a cada.

Em 2025:

- A trabalhadora Maria tem salário base mensal de 2.500 euros (o início do contrato foi em 1/9/2025).
- O trabalhador João tem salário base mensal de 2.100 euros (esteve de baixa 15 dias em setembro).
- O trabalhador Manuel tem salário base mensal de 1.050 euros.

Os trabalhadores existentes em 31/12/2024 são o João e Manuel (tendo sido contratados há 3 anos atrás), permanecendo todos os trabalhadores, incluindo a Maria, em 31/12/2025.

Os trabalhadores João e Manuel trabalharam o ano inteiro em 2024, sem qualquer falta ou baixa.

Em janeiro de 2025, a empresa efetuou um aumento do salário a todos os trabalhadores no montante de 5% face a 31/12/2024.

Clique
e aceda



Índice



A sociedade está abrangida por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho celebrado ou atualizado há menos de três anos.

O que se pretende?

Verificar a possibilidade de aplicação da isenção de IRS prevista no artigo 115º da Lei 45º-A/2024, de 31 de dezembro (OE 2025), e qual o montante abrangido pela isenção de IRS.

Resolução:

Cálculo da retribuição base anual média (RBAM):

Trabalhadores	Remuneração base anual 31/12/2024	Média	Remuneração base anual 31/12/2025	Média
Maria	0	0	10 833,33	2 708,33
João	28 000	2 000	28 350	2 100
Manuel	14 000	1 000	14 700	1 050
Total da empresa	42 000		53 883	
UTA (*)	2		2,29	
Média da empresa	21 000		23 529,69	

(*) A UTA (unidades de trabalho ano) é uma medida utilizada para efeitos de aferição do número de trabalhadores de empresas

Cálculos auxiliares:

$$\text{UTA 2024} = \text{dias trabalhados por trabalhador} / \text{dias do ano} = 365/365 (\text{João}) + 365/365 (\text{Manuel}) = 2$$

$$\text{UTA 2025} = 122 / 365 (\text{Maria}) + 350 / 365 (\text{João}) + 365 / 365 (\text{Manuel}) = 2,29$$

Maria:

2024: não tem remuneração

2025 = 2.500×4 meses (salários) + $2.500 / 3$ (proporcional subs. Natal) = 10.833,33

Clique
e aceda



Índice



João:

2024: 2.000×14 meses (12 meses de salários e 13.^º e 14.^º) = 28.000

2025: 2.100×13 (11 meses completos de salários e 13.^º e 14.^º) + $2.100/30 \times 15$ (relativo à baixa de 15 dias em setembro) = 28.350

Manuel:

2024: 1.000×14 meses (12 meses de salários e 13.^º e 14.^º) = 14.000

RBAM 2024 = 14.000 / 14 = 1.000

2025: 1.050×14 (12 meses de salários e 13.^º e 14.^º) = 14.700

RBAM 2025 = 14.700 / 14 = 1.050

Total da empresa (alínea a) do nº 1 do artigo 19.^º-B do EBF:

RBAM 2024: 42.000 / 2 (trabalhadores) = 21.000

RBAM 2025: 53.883 / 2,29 (trabalhadores) = 23.529,69

Variação 2025/2024 = $(23.529,69 / 21.000) - 1 = 12,05\%$ (Superior a 4,7%)

Trabalhadores que auferiram um valor inferior ou igual à retribuição base média anual da empresa (alínea b) do nº 1 do artigo 19.^º-B do EBF:

Trabalhador abrangido: Manuel (RBA de 14.700 inferior a 23.497,51)

RBAM 2024: 1.000

RBAM 2025: 1.050

Variação 2025/2024 = $(1.050 / 1.000) - 1 = 5\%$ (Superior a 4,7%)

Clique
e aceda



Índice



Gratificações de balanço abrangidas pela isenção de IRS:

Maria = RBA de 2025 × 6% = $10.833,33 \times 6\% = 650$ euros (isento)

$$2.000 - 650 = 1.350 \text{ (tributado)}$$

João = RBA de 2025 × 6% = $28.350 \times 6\% = 1.701$ euros (isento)

$$2.000 - 1.701 = 299 \text{ (tributado)}$$

Manuel = RBA de 2025 × 6% = $14.700 \times 6\% = 882$ euros (isento)

$$2.000 - 882 = 1.118 \text{ (tributado)}$$

O diferencial da gratificação de balanço para 2.000 euros que foi pago, é considerado como rendimento tributado na categoria A de IRS dos trabalhadores.

Aplicação prática 11 - Retenção na fonte na atribuição de participações nos lucros a empregados, a que seja aplicável a isenção de IRS (OE 2025) - acima do limite

Gratificação de balanço paga em abril de 2025 de 2.000€ a um trabalhador não casado sem dependentes que afigure um salário mensal bruto de 1.800€, residente no continente (Tabela I, Continente do Despacho n.º 236-A/2025, de 6 de janeiro).

O que se pretende?

Determinar as retenções na fonte a efetuar em abril de 2025, e os montantes e códigos de remunerações a incluir na DMR AT de abril de 2025, e em dezembro de 2025, a substituição da DMR AT de abril de 2025.

Resolução:

Retribuição base anual do trabalhador = 25.200 (1.800×14 meses)

6% da retribuição base anual = $6\% \times 25.200 = 1.512$ (limite de rendimento isento de IRS)

 Clique
e aceda


Índice



Determinação da taxa efetiva: $2.000 - 1.512 = 488 + 1.800 = 2.288$ € (taxa de retenção na fonte taxa marginal de 35,50% e parcela a abater de 386,72). Retenção na fonte = $2.288 \times 35,50\% - 386,72 = 425$ €. Taxa efetiva = $425 / 2.288 = 18,58\%$

Retenção na fonte a efetuar em abril de 2025 e entrega da DMR AT de abril de 2025 (antes de saber se é aplicável a isenção):

- Montante da retenção na fonte sobre de rendimento potencialmente isento = $1.512 \times 18,58\% = 280$ € (a declarar com o código A na DMR de abril)
- Montante da retenção na fonte sobre os rendimentos não isentos $(488 + 1.800) \times 18,58\% = 425$ € (a declarar com o código A na DMR de abril)

Em dezembro de 2025, pressupondo que são cumpridos os requisitos do artigo 115º do OE 2025, e é aplicável a isenção de IRS:

- Entregar a substituição da DMR AT de abril de 2025;
- Nessa declaração de substituição, declarar o rendimento isento (1.512) e retenção na fonte (280) com o código A41 na DMR AT e o rendimento não isento (2.288) e retenção na fonte (425) manter declarado com o código A na DMR AT de abril de 2025.

Aplicação prática 12 - Retenção na fonte na atribuição de participações nos lucros a empregados, a que seja aplicável a isenção de IRS (OE 2025) - montante até ao limite

Gratificação de balanço paga em abril de 2025 de 1.512 € a um trabalhador não casado sem dependentes que auferre um salário mensal bruto de 1.800€, residente no continente (Tabela I, Continente do Despacho n.º 236-A/2025, de 6 de janeiro).

Clique
e aceda



Índice



O que se pretende?

Determinar as retenções na fonte a efetuar em abril de 2025, e os montantes e códigos de remunerações a incluir na DMR AT de abril de 2025, e em dezembro de 2025, a substituição da DMR AT de abril de 2025.

Resolução:

Retribuição base anual do trabalhador = $25.200 (1.800 \times 14 \text{ meses})$

6% da retribuição base anual = $6\% \times 25.200 = 1.512$ (limite de rendimento isento de IRS)

Determinação da taxa efetiva: 1.800 € (taxa de retenção na fonte taxa marginal de 32% e parcela a abater de 313,99). Retenção na fonte = $1.800 \times 32\% - 313,99 = 262$ €. Taxa efetiva = $262 / 1.800 = 14,56\%$

Retenção na fonte a efetuar em abril de 2025 e entrega da DMR AT de abril de 2025 (antes de saber se é aplicável a isenção):

- Montante da retenção na fonte sobre de rendimento potencialmente isento = $1.512 \times 14,56\% = 220$ € (a declarar com o código A na DMR de abril)
- Montante da retenção na fonte sobre os rendimentos não isentos $(1.800) \times 14,56\% = 262$ € (a declarar com o código A na DMR de abril)

Em dezembro de 2025, pressupondo que são cumpridos os requisitos do artigo 115.º do OE 2025, e é aplicável a isenção de IRS:

- Entregar a substituição da DMR AT de abril de 2025;
- Nessa declaração de substituição, declarar o rendimento isento (1.512) e retenção na fonte (220) com o código A41 na DMR AT e o rendimento não isento (1.800) e retenção na fonte (262) manter declarado com o código A na DMR AT de abril de 2025.

Clique
e aceda



Índice



IV.6 INFORMAÇÕES VINCULATIVAS E OUTRA DOUTRINA ADMINISTRATIVA DA AT

Neste ponto analisaremos algumas das respostas dadas pela AT em pedidos de informação vinculativa diretamente relacionados com os gastos com o pessoal, especificamente participações nos lucros aos empregados.

São apresentadas informações vinculativas por ordem crescente de data de publicação:

"Despacho de 2015-04-10 - Processo: 2014 000630 (PIV n.º 6522)

Diploma: Código do IRC

Artigo: 23.º

Assunto: Remuneração a título de participação nos lucros atribuída por uma sociedade de profissionais aos seus sócios

Processo: 2014 000630 (PIV n.º 6522), com Despacho de 2015-04-10, da SUBDG

Conteúdo:

Uma sociedade de profissionais, sujeita ao regime de transparência fiscal nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, pretende informação sobre o enquadramento, em sede de IRC, de uma remuneração a título de participação nos lucros que, em finais de 2014, pretendia atribuir aos seus membros dos órgãos sociais pelo desempenho no exercício da gerência.

Tal remuneração, que nunca foi atribuída no passado – não havendo por isso, qualquer obrigação legal de a atribuir – iria constituir um rendimento do trabalho dependente, sujeito a retenção na fonte em sede de IRS.

Perante os factos, são as seguintes as dúvidas suscitadas:

- Considerando que nunca atribuiu no passado tal remuneração, sendo, a concretizar-se, a primeira vez, no período de tributação de 2014, se pode atribuí-la, em qualquer dia deste período (por exemplo, a 2014-11-15), em Assembleia Geral convocada apenas com esta Ordem de Trabalhos (baseando- se nos dados contabilísticos àquela

Clique
e aceda



Índice



data que permitam aferir da probabilidade ou não de existência de lucros para 2014);

- *Se a mesma pode ser contabilizada aquando da sua atribuição, eventualmente em dezembro de 2014, e se é fiscalmente dedutível neste período de tributação;*
- *Atendendo a que os membros dos órgãos sociais não são remunerados mensalmente, como deve ser calculada a parte não aceite que «exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam», conforme alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC;*
- *Se é condição obrigatória para quem se atribui tal remuneração ser-se remunerado. Em caso afirmativo, se pode ser deliberada a atribuição de tal remuneração mensal em qualquer mês deste período de tributação para se poder atribuir tal participação nos lucros;*
- *Se a referência a "assembleia geral" feita na Circular n.º 9/2011 é entendida, única e exclusivamente, como sendo a assembleia geral de prestação de contas referida no artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais, ou se pode ser entendida como uma assembleia geral que não tenha aquele propósito celebrada em qualquer altura do ano e independentemente da ordem de trabalhos, ou pode haver outros meios que permitam cumprir tal "obrigação construtiva", nomeadamente, referências nos relatórios de gestão de anos anteriores ou do próprio período;*
- *Pretendendo a requerente atribuir um determinado valor aos seus dois 2 sócios-gerentes, não remunerados, a título de participação nos lucros, em 2014, através de deliberação em assembleia geral celebrada para esse efeito, por exemplo, em 2014-11-24, se esse montante, que é reconhecido na rubrica 63204, é aceite integralmente em 2014 ou se terá de acrescer algum montante no Quadro 07 da respetiva Declaração Modelo 22;*
- *Se se entender que a referida assembleia geral não cumpre o requisito de "obrigação construtiva" e, consequentemente, tal gasto não deva ser reconhecido contabilística e fiscalmente em 2014, se é possível a empresa contabilizar apenas em 2015 a dita remuneração, através de resultados transitados, e se a mesma pode ser deduzida no campo 704 do Quadro 07 da Declaração Modelo 22 relativa ao período de tributação de 2015.*

Sobre as referidas questões foi sancionado o seguinte entendimento:

1. *A atividade desenvolvida pelo sujeito passivo (relativamente a 100% do volume de negócios, de acordo com*

Clique
e aceda



Índice



a informação constante do quadro 04.2 do rosto da IES referente a 2013) enquadra-se no Código 69200 da CAE Rev.3 – Atividades de contabilidade e auditoria; consultoria fiscal e é exercida, a tempo parcial, pelos seus sócios, únicas pessoas ao serviço da empresa (cf. quadro 05291-A da IES).

2. A sociedade não atribui aos sócios quaisquer remunerações enquadráveis na categoria A do IRS.

3. E porque é uma sociedade de profissionais, tal como vem definida no n.º 4 do artigo 6.º do CIRC, a matéria cole-tável, determinada nos termos deste Código, é imputada aos sócios, integrando-se no seu rendimento tributável, como rendimento líquido da categoria B (cf. n.º 1 do artigo 6.º do CIRC e n.º 2 do artigo 20.º do CIRS).

4. A alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do Código do IRC refere-se aos gastos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais, quando sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social, estabelecendo como limite para a sua dedutibilidade a quantia correspondente ao dobro da respetiva remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

5. Verifica-se, pois, que o limite para a dedutibilidade dos gastos relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais estabelecido na alínea o) do n.º 1 do artigo 23.º-A do mesmo Código tem por referência o valor da remuneração (da categoria A) por si auferida.

6. Ora, se a requerente (sociedade de profissionais abrangida pelo regime de transparência fiscal), no âmbito da atividade desenvolvida, não atribui aos seus sócios remunerações enquadráveis na categoria A, qualquer impor-tância que venha a ser atribuída a título de participação nos lucros, quer seja reconhecida como gasto em 2014 quer seja reconhecida em resultados transitados em 2015, não pode ser considerada uma componente negativa do lucro tributável.

7. Por conseguinte, a "remuneração" a título de participação nos lucros que a requerente pretende atribuir aos seus sócios:

i) Se for reconhecida numa rubrica da classe 6 (em 2014), tem de ser acrescida, na sua totalidade, no Quadro 07 da Declaração Modelo 22;

Clique
e aceda



Índice



ii) Se for reconhecida na conta 56 – Resultados transitados (em 2015), não pode ser deduzida no campo 704 do referido Quadro 07, uma vez que o corpo do artigo 24.º do Código do IRC faz depender a dedução das variações patrimoniais negativas não refletidas no resultado líquido do período da observância das «mesmas condições referidas para os gastos e perdas».

No âmbito da informação vinculativa referente ao processo n.º 2015 001262, PIV 8668, com despacho de 12 de agosto de 2015, da Subdiretora-Geral, com o assunto "Gastos relativos a participação nos lucros: decisão em assembleia geral realizada para o efeito no decurso do período de tributação a que o lucro respeita", um sujeito passivo pretendia saber qual o enquadramento fiscal de uma remuneração a título de participação nos lucros que desejava atribuir em finais de 2015 ao seu membro do órgão social e único sócio, tendo em conta que nunca a atribuiu no passado e que a decisão será tomada numa assembleia geral a realizar, unicamente para esse efeito, no decurso desse ano. As principais conclusões da informação vinculativa foram as seguintes:

"- A dedutibilidade fiscal destas remunerações ocorre no período de tributação em que as mesmas devam ser contabilizadas, ou seja: (i) se houver uma obrigação presente legal ou construtiva por parte da entidade de as atribuir, a contabilização (como gasto e passivo) do respetivo "custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros" ocorre no período em que os beneficiários prestaram o serviço à entidade; (ii) caso contrário, a contabilização só ocorre no período de tributação seguinte, após a realização da assembleia geral de aprovação das contas.

- Embora enquadráveis no n.º 1 do art.º 23.º do CIRC, o legislador estabeleceu um limite para a sua dedutibilidade, quando forem atribuídas a membros de órgãos sociais que sejam titulares, direta ou indiretamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social [alínea o) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC].

- Nestes casos, tais remunerações não são dedutíveis na parte em que excede o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam. Logo: (1) se forem contabilizadas como gasto no período em que os beneficiários prestaram serviços à entidade, o montante em excesso deve ser inscrito no campo 735 do quadro 07 da modelo 22 respeitante a esse período; (2) se a contabilização só ocorrer no período seguinte àquele em que os beneficiários prestaram serviços à entidade: (i) se for por débito da conta "56 – Resultados transitados", a entidade pode deduzir a parte que se mostra dedutível no campo 704 do quadro 07 da respetiva modelo 22; (ii) se for a débito da conta "63 – Gastos com o pessoal", acresce-se a parte não dedutível no campo 735 do referido quadro.

Clique
e aceda



Índice



- Se, porventura, tais remunerações não vierem a ser pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte àquele a que respeita o lucro [alínea n) do n.º 1 do art.º 23.º-A do CIRC], o sujeito passivo tem de agir em conformidade com o disposto no n.º 5 do mesmo normativo, ou seja, tem de adicionar no quadro 10 da modelo 22 referente a esse período (período seguinte àquele a que respeita o lucro) o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes (campos 363 e 366, respetivamente).
- Na situação apresentada, o sujeito passivo não tem qualquer obrigação presente legal ou construtiva de atribuir ao seu gerente e (único) sócio uma remuneração a título de participação nos lucros que vai apurar em 2015.
- No entanto, se for realizada uma assembleia geral extraordinária no decurso do ano de 2015 em que se delibere essa atribuição (dependendo o quantum a atribuir do lucro contabilístico que se espera vir a apurar), pode considerar-se que essa deliberação cria uma obrigação construtiva para a entidade, passando, a partir desse momento, a não ter "alternativa realista senão a de pagar a gratificação" e, consequentemente, a obedecer às condições previstas no SNC para reconhecer, nesse período, o respetivo "custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros" como gasto e passivo.
- Se a entidade não se decidir pela realização da assembleia geral extraordinária e apenas atribuir aquele montante aquando da realização da assembleia geral de aprovação das contas a realizar em março de 2016, o reconhecimento contabilístico vai ser feito já em 2016.
- Salienta-se que o montante atribuído é, na íntegra, tributável em sede de IRS (categoria A) na esfera do beneficiário, ainda que uma parte não seja dedutível em sede de IRC.
- Se a verba atribuída (quer seja contabilizada em 2015 ou em 2016) não for paga ou colocada à disposição do beneficiário até ao final do período de tributação de 2016, o sujeito passivo deve agir em conformidade com o disposto no n.º 5 do art.º 23.º-A do CIRC."

Clique
e aceda



Índice



Ofício-Circulado nº 20282/2025, de 9/9

"Assunto: ALTERAÇÕES ÀS INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO MENSAL DE REMUNERAÇÕES – DMR – AT

Pela Portaria n.º 289/2025/1, de 1 de setembro, foram aprovadas as novas instruções de preenchimento da DMR - "Declaração Mensal de Remunerações – AT", destinada a declarar os rendimentos do trabalho dependente auferidos por sujeitos passivos residentes em território português e respetivas retenções na fonte, entre outros elementos relativos a esta categoria de rendimentos, que deve ser entregue pelas entidades devedoras daqueles rendimentos, nos termos do disposto na subalínea i) da alínea c) e a alínea d) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), a entregar a partir de janeiro de 2025.

A alteração das instruções de preenchimento da DMR – Declaração Mensal de Remunerações – AT decorreu da necessidade de acomodar as alterações legislativas decorrentes da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro, (Lei do Orçamento do Estado para o ano de 2025), relativamente ao "Tipo de rendimentos", porquanto:

- 1) O artigo 89.º daquela Lei introduziu alterações ao artigo 12.º-B do Código do IRS, no que respeita às condições de acesso ao regime do IRS Jovem;
- 2) O artigo 115.º da mesma Lei dispõe do regime referente à tributação dos montantes pagos ou colocados à disposição dos trabalhadores ou de membros dos órgãos estatutários em 2025, a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço, o que tornou necessária a criação de um novo código para indicação deste "Tipo de rendimento".

Assim:

Instruções de Preenchimento da DMR

Quadro 5

Campo 04 – Tipo de rendimentos

- a) O descritivo correspondente ao código de rendimento A68 foi complementado na sequência da alteração legislativa ocorrida no artigo 12.º-B do Código do IRS, condições de acesso ao regime do IRS Jovem, passando a constar o seguinte:

Clique
e aceda



Índice



A68 – Rendimentos do trabalho dependente, compreendendo subsídios de férias e de Natal, incluindo a parte dos rendimentos que ficam isentos de IRS, auferidos por sujeitos passivos:

- i. entre os 18 e os 26 anos que reúnam as condições previstas no artigo 2.º-B ou 12.º-B do Código do IRS – anos de 2020 e 2021;*
 - ii. entre os 18 e os 30 anos, que tenham concluído o ciclo de estudos correspondente ao nível 8 do Quadro Nacional de Qualificações e que reúnam as restantes condições previstas no artigo 12.º-B do Código do IRS – anos de 2022 a 2024;*
 - iii. até aos 35 anos, desde que referentes aos respetivos 10 primeiros anos de obtenção de rendimentos, nas condições previstas no artigo 12.º-B do Código do IRS – anos de 2025 e seguintes;*
- b) Foi criado um novo código de rendimentos isentos, o código A41, na sequência da disposição transitória constante do artigo 115.º da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2025) que isenta de IRS os montantes pagos ou colocados à disposição dos trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários em 2025, suportados pela entidade patronal, de forma voluntária e sem caráter regular, a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço, na parte que não exceda o limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, conforme previsto no n.º 1 e considerando ainda a condição prevista no n.º 2 da referida disposição.*

CÓDIGO	RENDIMENTOS ISENTOS
A41	Montantes pagos ou colocados à disposição dos trabalhadores ou membros dos órgãos estatutários, suportados pela entidade patronal, de forma voluntária e sem caráter regular a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço, na parte que não exceda o limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, conforme previsto no n.º 1 e considerando ainda a condição prevista no n.º 2, ambos do artigo 115.º da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro – ano de 2025

Clique
e aceda



Índice



Relativamente a este novo código de rendimentos, o A41, alerta-se para as especificidades do regime fiscal que lhe está subjacente, e que conduzem a particularidades no cumprimento da obrigação declarativa da DMR pelas respetivas entidades empregadoras.

Assim,

- i. De acordo com o n.º 4 do artigo 115.º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, os prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço sem caráter regular estão sujeitos a retenção na fonte de IRS separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente, sendo aplicável a taxa de retenção sobre os rendimentos do trabalho dependente referentes ao mês em que aquelas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais.
- ii. Com efeito, no momento em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição pelas entidades empregadoras, estas ainda não têm conhecimento se, efetivamente, irão cumprir os requisitos relativos ao "aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF", conforme exige o n.º 2 do referido artigo 115.º, pelo que estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte de IRS como rendimentos do trabalho, separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente, devendo ser declarados na DMR com o código A, isto é, respeitante a rendimento do trabalho dependente, sujeito a IRS, e respetiva retenção na fonte.
- iii. Após o termo do período de tributação da entidade empregadora, verificado que seja o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 19.º-B do EBF, aquela entidade deve entregar a(s) DMR correspondente(s) aos meses em que tais importâncias foram pagas ou colocadas à disposição, de substituição, discriminando agora os rendimentos isentos nos termos do n.º 1 do artigo 115.º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, com o código A41, por subtração aos respetivos rendimentos declarados com código A, os quais devem observar o limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, mantendo-se a parte que eventualmente excede aquele limite como rendimento do trabalho dependente sujeito a tributação com o código A, assim como se devem manter inscritas as retenções na fonte com o código A (rendimento sujeito).
- iv. À substituição da(s) DMR nesta situação não é aplicável qualquer coima ou penalidade.
- v. A declaração anual comprovativa dos rendimentos auferidos em 2025, a entregar ao trabalhador pela en-

Clique
e aceda



Índice



tidade empregadora nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, deve identificar qual o montante das importâncias abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 115.º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, fazendo menção expressa ao cumprimento do requisito previsto no n.º 2 do mesmo artigo, ou seja, que a entidade empregadora efetuou um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Com os melhores cumprimentos,

A Subdiretora Geral,

Helena Pegado Martins"

Ofício-Circulado nº 20284/2025, de 21/10

"Assunto: ISENÇÃO DE IRS RELATIVA A PRÉMIOS DE PRODUTIVIDADE – ARTIGO 115.º DA LEI 45.º-A/24, DE 31/12 (LEI DE ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2025)

Tendo sido suscitadas dúvidas sobre a interpretação e aplicação da isenção em sede de IRS prevista no artigo 115.º da Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro, respeitante a importâncias pagas a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço, procede-se à divulgação do seguinte entendimento:

I – Regime Legal e respetivo âmbito temporal

1. A Lei n.º 45-A/2024, de 31 de dezembro (Lei do OE 2025), aprovou nos n.os 1 a 5 do artigo 115.º, a seguinte isenção em sede de IRS:

"1 – Ficam isentas do IRS, até ao limite de 6 % da retribuição base anual do trabalhador, as importâncias pagas ou colocadas à disposição do trabalhador ou de membros de órgãos estatutários em 2025, suportadas pela entidade patronal, de forma voluntária e sem caráter regular, a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço.

Clique
e aceda



Índice



2 – A aplicação do presente regime está dependente de, no ano de 2025, a entidade patronal, pagadora das importâncias referidas no número anterior, ter efetuado um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, a entidade patronal, pagadora das importâncias referidas no n.º 1, deve emitir a declaração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, relativa ao ano de 2025, com menção expressa ao cumprimento do disposto no n.º 2.

3 – Para efeitos do disposto no número anterior, a entidade patronal, pagadora das importâncias referidas no n.º 1, deve emitir a declaração prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, relativa ao ano de 2025, com menção expressa ao cumprimento do disposto no n.º 2.

4 – A taxa de retenção aplicável às importâncias previstas no n.º 1 corresponde à taxa da remuneração mensal do trabalho dependente referente ao mês em que a mesma é paga ou colocada à disposição.

5 – As importâncias previstas no n.º 1 são excluídas da base de incidência contributiva dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.”

2. Este regime de benefício fiscal, de carácter temporário (aplicável em 2025), isenta de tributação, em sede de IRS, os montantes pagos aos trabalhadores ou membros de órgãos estatutários, provenientes de prémios de produtividade, de desempenho, participação nos lucros e gratificações de balanço, nas seguintes condições:

- a) Até ao limite de 6% da sua retribuição base anual;
- b) Sejam pagos de forma voluntária e sem carácter regular;
- c) No ano de 2025, a entidade pagadora daquelas importâncias tenha efetuado um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF);
- d) As importâncias estão sujeitas a retenção na fonte à taxa que recair sobre a remuneração mensal do trabalho dependente auferida no mês em que são pagas ou colocadas à disposição;

Clique
e aceda



Índice



e) A declaração a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º do Código do IRS (CIRS), relativa ao ano de 2025, deve mencionar expressamente que se verifica cumprido o aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF.

3. Relativamente à condição de a entidade pagadora ter efetuado um aumento salarial elegível, atendendo às características deste regime de benefício fiscal, compete, ab initio, à entidade pagadora dos rendimentos em causa, para a sua aplicação em cada caso concreto, a verificação da observância dos requisitos previstos no referido artigo 115.º da Lei n.º 45-A/2024, nomeadamente a verificação de um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF, tal como a seguir se explica.

II – Conceito de retribuição base anual do trabalhador para efeitos de apuramento do limite de isenção

1. Na determinação do conceito de "retribuição base anual do trabalhador" a que alude o n.º 1 do artigo 115.º da Lei do OE 2025), para aferição do respetivo limite da isenção, importa recorrer na análise interpretativa, designadamente, ao elemento histórico com vista à sua melhor densificação.

2. Assim, assinala-se que a norma parece refletir o Programa do XXIV Governo Constitucional em que foi inscrito o compromisso de "aumentar a produtividade com medidas como a isenção de contribuições e impostos sobre prémios de produtividade por desempenho no valor de até 6% da remuneração base anual (correspondendo, dessa forma, a um 15.º mês, quando aplicado), até à diminuição da carga fiscal sobre as empresas.", pelo que uma das formas de reduzir a carga fiscal sobre o trabalho, é, numa primeira linha, através da "isenção de contribuição e impostos os prémios de desempenho até ao limite equivalente de um vencimento mensal."

3. Por outro lado, no Acordo Tripartido sobre Valorização Salarial e Crescimento Económico 2025-2028, foi inscrita a medida 3 com a epígrafe "Prémios de produtividade, de desempenho, participação nos lucros e gratificações de balanço, pagos voluntariamente e sem carácter regular".

A redação da medida previu que "Os prémios pagos de forma voluntária e sem carácter regular, até ao montante igual ou inferior a 6% da remuneração base anual do trabalhador, ficam isentos de IRS e TSU", desde que cumpridos os requisitos ali previstos, nomeadamente, que se tenha verificado um aumento mínimo de 4,7% da remuneração base anual dos trabalhadores que auferiram um valor igual ou inferior à remuneração base média

Clique
e aceda



Índice



anual existente na empresa no final do ano anterior e um aumento mínimo global de 4,7% da remuneração base média anual existente na empresa por referência ao final do ano anterior, e o empregador esteja abrangido por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho celebrado ou atualizado há menos de 3 anos.

4. Aquela medida foi concretizada no artigo 115.º da Lei do OE 2025, tendo ainda sido promovida a alteração ao artigo 19.º-B do EBF, que utilizou o conceito da retribuição base anual para incorporar o espírito da medida acordada com os Parceiros Sociais, nele se incluindo o subsídio de Natal (13.º mês) e o subsídio de férias (14.º mês), cujo pagamento é obrigatório a todos os trabalhadores com contrato de trabalho.

5. Assim, o conceito de retribuição base anual constante no artigo 115.º da Lei do OE 2025 deve integrar a retribuição base auferida pelo trabalhador durante 12 meses, acrescida dos 13.º e 14.º meses (subsídios de Natal e férias) pagos obrigatoriamente.

III – Determinação das importâncias suportadas pela entidade patronal de forma voluntária e sem caráter regular suscetíveis de beneficiar da isenção

1. No que concerne ao conceito "de forma voluntária e sem caráter regular", considera-se que engloba as importâncias suportadas pela entidade patronal que não decorram de uma obrigação jurídica, designadamente do contrato de trabalho, e que não sejam abrangidas pelo conceito de regularidade previsto no artigo 47.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, aprovado pela Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro, ou seja que "não constituam direito do trabalhador, por se encontrar preestabelecida segundo critérios objetivos e gerais, ainda que condicionais, por forma que este possa contar com o seu recebimento e a sua concessão tenha lugar com uma frequência igual ou inferior a cinco anos".

IV – Conceito relativo ao aumento salarial elegível para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 115.º da Lei do OE

1. Considerando que o n.º 2 do artigo 115.º da Lei do OE 2025 condiciona o direito à isenção ao aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF, que estabelece o incentivo fiscal à valorização salarial em sede de IRC, importa clarificar os pressupostos constantes das alíneas a e b) do n.º 1 daquele artigo 19.º-B, designadamente, o cálculo da "retribuição base anual média da empresa", a identificação do momento relevante para aferição do aumento salarial quando é referido "por referência ao final do ano anterior", bem como o cálculo para aferi-

Clique
e aceda



Índice



ção do "aumento da retribuição base dos trabalhadores".

Assim,

a) Cálculo da retribuição base anual média (RBAM)

4. Relativamente à determinação da retribuição base anual média da entidade empregadora, para o respetivo cálculo deve ser considerada a retribuição base anualizada de todos os trabalhadores ao serviço da entidade, no final do ano de 2025 ou do período de tributação correspondente, incluindo aqueles que não sejam elegíveis para efeitos da correspondente majoração.

5. Tal significa que deve considerar-se que a RBAM na empresa, num determinado período de tributação, deve ser calculada tendo em conta a retribuição base anual (RBA) de todos os trabalhadores que estejam ao serviço da empresa no final desse período de tributação (último dia do período de tributação), independentemente de estarem, ou não, ao serviço da empresa no final do período de tributação anterior ou do seguinte.

6. Os trabalhadores elegíveis para a majoração prevista no n.º 1 do artigo 19.º-B do EBF podem não coincidir com os trabalhadores que foram considerados para aferir as condições que a entidade empregadora tem que cumprir para que aqueles possam usufruir do incentivo fiscal, designadamente, no que diz respeito ao cálculo da RBA e da RBAM.

7. Assim, para efeitos da determinação da retribuição base anual média (RBAM) na entidade empregadora, salienta-se o seguinte:

a) Devem ser considerados todos os trabalhadores ao serviço da entidade, no final de cada período de tributação, independentemente do vínculo laboral, ainda que alguns desses trabalhadores não sejam elegíveis para efeitos da correspondente majoração no âmbito do presente benefício do artigo 19.º-B do EBF;

b) O montante da retribuição base anualizada a considerar deve integrar a retribuição base auferida pelo trabalhador durante 12 meses, acrescida dos 13.º e 14.º meses (subsídios de Natal e de férias) pagos obrigatoriamente.

8. Esta primeira condição considera-se cumprida se, no período de tributação N (2025), se verificar um aumento

Clique
e aceda



Índice



igual ou superior a 4,7% da RBAM face ao período de tributação de N-1 (2024), tendo como referência, o final dos respetivos períodos de tributação.

b) Aumento da retribuição base anual (RBA)

9. O requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º-B do EBF considera-se cumprido quando relativamente aos trabalhadores em cuja retribuição base anual/anualizada, igual ou inferior à retribuição base média anual da entidade empregadora, se verifique um aumento da respetiva retribuição base anual/anualizada no final do período de tributação face à auferida no final do período de tributação anterior, num mínimo de 4,7%.

10. Ou seja, verifica-se esta condição quando relativamente aos trabalhadores que no final do período de tributação de N-1 auferiam uma RBA inferior à RBAM, tenham tido um aumento da RBA igual ou superior a 4,7% no período de tributação N.

V. Retenção na fonte

1. De acordo com o n.º 4 do artigo 115.º da Lei do OE 2025, os prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço sem carácter regular estão sujeitos a retenção na fonte de IRS separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente sendo aplicável a taxa de retenção sobre os rendimentos do trabalho dependente referentes ao mês em que aquelas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos trabalhadores ou membros dos órgãos sociais.

2. Ou seja, apurada a taxa de retenção na fonte que recai sobre a remuneração mensal do trabalhador, a mesma taxa é aplicada separadamente às importâncias que naquele mês forem pagas a título de prémios de produtividade, desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço.

4. Com efeito, no momento em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição pelas entidades empregadoras, estas ainda não têm ainda como saber se, efetivamente, cumprem ou irão cumprir os requisitos relativos ao "aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do EBF", conforme exige o n.º 2 do referido artigo 115.º, pelo que estes rendimentos estão sujeitos a retenção na fonte de IRS como rendimentos do trabalho, separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente, devendo ser declarados na DMR com o código A, isto é, respeitante a rendimento do trabalho dependente, sujeito a IRS, e respetiva retenção na fonte.

Clique
e aceda



Índice



5. Após o termo do período de tributação da entidade empregadora, verificado que seja o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 19.º-B do EBF, aquela entidade deve entregar a(s) DMR correspondente(s) aos meses em que tais importâncias foram pagas ou colocadas à disposição, de substituição, discriminando agora os rendimentos isentos nos termos do n.º 1 do artigo 115.º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, com o código A41, por subtração aos respetivos rendimentos declarados com código A, os quais devem observar o limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, mantendo-se a parte que eventualmente excede aquele limite como rendimento do trabalho dependente sujeito a tributação com o código A, assim como se devem manter inscritas as retenções na fonte com o código A (rendimento sujeito).

6. À substituição da(s) DMR nesta situação não é aplicável qualquer coima ou penalidade.

7. Salienta-se que declaração anual comprovativa dos rendimentos auferidos em 2025, a entregar ao trabalhador pela entidade empregadora nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, deve identificar qual o montante das importâncias abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 115.º da Lei do OE 2025, sujeitas a retenção na fonte de IRS separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente e deve fazer menção expressa ao cumprimento do requisito previsto no n.º 2 do mesmo artigo, ou seja, que a entidade empregadora efetuou um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

A Subdiretora-Geral

Helena Pegado Martins"

Clique
e aceda



Índice



IV.7 ENTENDIMENTOS DA AT DO OFÍCIO-CIRCulado 20284/2025:

Conceito de retribuição base anual do trabalhador para efeitos de apuramento do limite de isenção

O conceito de retribuição base anual constante no artigo 115.º da Lei do OE 2025 deve integrar a retribuição base auferida pelo trabalhador durante 12 meses, acrescida dos 13º e 14º meses (subsídios de Natal e férias) pagos obrigatoriamente.

Determinação das importâncias suportadas pela entidade patronal de forma voluntária e sem carácter regular suscetíveis de beneficiar da isenção.

Conceitos:

“De forma voluntária”: engloba as importâncias suportadas pela entidade patronal que não decorram de uma obrigação jurídica, designadamente do contrato de trabalho

“Sem carácter regular”: o conceito de regularidade previsto no artigo 47.º do Código Contributivo, ou seja que “não constituam direito do trabalhador, por se encontrar preestabelecida segundo critérios objetivos e gerais, ainda que condicionais, por forma que este possa contar com o seu recebimento e a sua concessão tenha lugar com uma frequência igual ou inferior a cinco anos”.

Conceito relativo ao aumento salarial elegível para efeitos do disposto no n.º 2 do artigo 115.º da Lei do OE

Cálculo da retribuição base anual média (RBAM)

A retribuição base anual média da entidade empregadora, para o respetivo cálculo deve ser considerada a retribuição base anualizada de todos os trabalhadores ao serviço da entidade, no final do ano de 2025 ou do período de tributação correspondente, incluindo aqueles que não sejam elegíveis para efeitos da correspondente majoração

A RBAM na empresa, num determinado período de tributação, deve ser calculada tendo em conta a retribuição base anual (RBA) de todos os trabalhadores que estejam ao serviço da empresa no final desse período de tributação (último dia do período de tributação), independentemente de estarem, ou não, ao serviço da empresa no final do período de tributação anterior ou do seguinte.

Clique
e aceda



Índice



“Retribuição base” anual média na empresa:

Retribuição base anual de todos os trabalhadores EM 31/12/2025

Total trabalhadores EM 31/12/2025

Aumento: variação face ao rácio aferido em relação a 31/12/2024

Aumento da retribuição base anual (RBA)

O requisito previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 19.º-B do EBF considera-se verificado quando, relativamente aos trabalhadores cuja retribuição base anual ou anualizada seja igual ou inferior à retribuição base média anual da entidade empregadora, se constate, no final do período de tributação, um aumento da respetiva retribuição base anual ou anualizada, face à auferida no final do período de tributação anterior, de, pelo menos, 4,7 %.

Ou seja, verifica-se esta condição quando relativamente aos trabalhadores que no final do período de tributação de N-1 auferiam uma RBA inferior à RBAM, tenham tido um aumento da RBA igual ou superior a 4,7% no período de tributação N.

Declaração anual de rendimentos

Salienta-se que declaração anual comprovativa dos rendimentos auferidos em 2025, a entregar ao trabalhador pela entidade empregadora nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, deve:

Identificar qual o montante das importâncias abrangidas pela isenção prevista no n.º 1 do artigo 115.º da Lei do OE 2025, sujeitas a retenção na fonte de IRS separadamente dos demais rendimentos do trabalho dependente.

E deve fazer:

Menção expressa ao cumprimento do requisito previsto no n.º 2 do mesmo artigo, ou seja, que a entidade empregadora efetuou um aumento salarial elegível para efeitos do artigo 19.º-B do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Clique
e aceda



Índice



Isenção (sem progressividade) de IRS, mas com retenção na fonte (correspondente à taxa da remuneração mensal do mês do pagamento) – NOVO: Código DMR A41

Límite: até 6% da "retribuição base" anual do trabalhador Retribuição base: 258.º Código Trabalho (CT)

Por retribuição base entende-se a prestação fixa mensal correspondente à atividade do trabalhador no período normal de trabalho e está apenas ligada ou relacionada com a atividade desempenhada pelo trabalhador e não com as condições ou circunstâncias desse desempenho (art. 262.º n.º 2 al. a) CT).

Estão excluídas da noção de retribuição base as prestações quantitativamente variáveis, regular e periodicamente pagas, que assumam o carácter de contrapartida das condições específicas e individualizáveis da execução do trabalho, tais como: penosidade, isolamento, toxicidade, trabalho suplementar, trabalho noturno, turnos rotativos, horário incômodo.

Abrange trabalhadores e membros de órgãos estatutários.

Prestações que não se consideram retribuição: Art 260.º CT

- Importâncias devidas ao trabalhador por deslocações, novas instalações ou despesas feitas ao serviço do empregador;
- Ajudas de custo, abonos de viagem, despesas de transporte e abonos de instalação, salvo se, forem frequentes e tenham sido previstas no contrato ou pelos usos da empresa, mas ainda assim apenas na parte que excedam os respetivos montantes normais (valores de isenção definidos pelo Estado para os trabalhadores da Administração Pública);
- Abonos para falhas e subsídio de refeição, salvo se, forem frequentes e tenham sido previstas no contrato ou pelos usos da empresa, mas ainda assim apenas na parte que excedam os respetivos montantes normais (valores de isenção definidos pelo Estado para os trabalhadores da Administração Pública);
- Gratificações salvo se, devidas pelo contrato, normas que o regem, ou usos da empresa, ou prestações extraordinárias concedidas pelo empregador como recompensa ou prémio dos bons resultados obtidos pela empresa, salvo se, tiverem caráter estável, quer por força do título atributivo quer pela atribuição regular e permanente;

Clique
e aceda



Índice



- Prestações decorrentes dos factos relacionados com o desempenho, mérito profissional ou assiduidade, desde que o pagamento não esteja antecipadamente garantido;
- Participação nos lucros da empresa, desde que a retribuição certa contratada seja adequada ao trabalho.

Remissão para aumento salarial elegível art.º 19.º-B EBF

O aumento da "retribuição base" anual média na empresa, por referência ao final do ano anterior seja, no mínimo, de 4,7 %; e

O aumento da "retribuição base" anual dos trabalhadores que auferiram um valor inferior ou igual à retribuição base média anual da empresa no final do ano anterior seja, no mínimo, de 4,7 %.

"Retribuição base" anual média na empresa:

Retribuição base anual de todos os trabalhadores EM 31/12/2025

Total trabalhadores EM 31/12/2025

Aumento: variação face ao rácio aferido em relação a 31/12/2024

Remissão para aumento salarial elegível art.^º 19.^º-B EBF

Apenas são considerados os encargos relativos a trabalhadores abrangidos por instrumento de regulamentação coletiva de trabalho celebrado ou atualizado há menos de três anos.

'Instrumento de regulamentação coletiva de trabalho', definido no artigo 2.º do Código do Trabalho

- Negociais: convenção coletiva, acordo de adesão e a decisão arbitral em processo de arbitragem voluntária.
 - Não negociais: portaria de extensão, portaria de condições de trabalho e a decisão arbitral em processo de arbitragem obrigatória ou necessária

Clique
e acesse

Índice



IV.8. ENQUADRAMENTO EM SEDE DE SEGURANÇA SOCIAL

Nos termos do n.º 2 do artigo 46.º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social ("Código contributivo"), integram a base de incidência contributiva, designadamente, as seguintes prestações:

"(...)

r) Os montantes atribuídos aos trabalhadores a título de participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador não esteja assegurada pelo contrato uma remuneração certa, variável ou mista adequada ao seu trabalho;

(...)

aa) As prestações relacionadas com o desempenho obtido pela empresa quando, quer no respetivo título atributivo quer pela sua atribuição regular e permanente, revistam carácter estável independentemente da variabilidade do seu montante.

(...)"

Em matéria de Segurança Social, e de acordo com o regime atualmente em vigor do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social, a sujeição das participações nos lucros e de outras remunerações não regulares a contribuições depende de regulamentação específica, a aprovar na sequência de avaliação a realizar em reunião da Comissão Permanente de Concertação Social, nos termos do n.º 2 do artigo 4.º da Lei n.º 110/2009, de 16 de setembro, não se verificando, na prática atual, a respetiva incidência contributiva.

"Artigo 4.º – Lei 110/2009:

2 – A regulamentação das alíneas r), x) e aa) do n.º 2 do artigo 46.º e do artigo 55.º-A, ambos do Código, é precedida de avaliação efetuada em reunião da Comissão Permanente de Concertação Social. [Redação dada pela Lei n.º 93/2019, de 4 de setembro]"

Clique
e aceda



Índice



A referida regulamentação encontrava-se prevista para ser efetuada a partir de 2014, não tendo, contudo, sido aprovada até ao momento, razão pela qual as participações nos lucros atribuídas aos trabalhadores não se encontram, atualmente, sujeitas a contribuições para a Segurança Social.

Adicionalmente, nos casos em que seja aplicável o regime previsto no artigo 115.º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, as importâncias pagas ou colocadas à disposição dos trabalhadores ou de membros de órgãos estatutários em 2025, suportadas pela entidade empregadora, de forma voluntária e sem carácter regular, a título de prémios de produtividade ou de desempenho, participações nos lucros e gratificações de balanço, até ao limite de 6% da retribuição base anual do trabalhador, encontram-se excluídas da base de incidência contributiva dos regimes contributivos do sistema previdencial de Segurança Social.

Clique
e aceda



Índice

V. PRÉMIOS DE PRODUTIVIDADE E DESEMPENHO



Os prémios de produtividade e de desempenho constituem uma forma de compensação adicional atribuída pelas entidades empregadoras aos trabalhadores, destinada a reconhecer o desempenho individual, o cumprimento de objetivos previamente definidos ou o aumento da eficiência na execução das funções. Estes prémios funcionam como um mecanismo de incentivo à melhoria dos resultados e ao alinhamento dos objetivos individuais com os da organização, podendo ser pagos em dinheiro ou, de forma menos frequente, em espécie, designadamente através da atribuição de viagens, vales ou benefícios de natureza equivalente.

Como principais características, importa salientar que estes prémios assumem a natureza de um complemento remuneratório, não substituindo, por regra, o salário base, ainda que acrescentem valor à remuneração global do trabalhador. Em termos gerais, os prémios de produtividade e de desempenho encontram-se associados ao cumprimento de objetivos concretos, relacionados com níveis de produtividade, qualidade ou resultados obtidos especificamente pelo trabalhador em causa, e não com o desempenho global da empresa.

A atribuição e o pagamento destes prémios podem assumir carácter pontual ou regular. Sempre que, por força do respetivo título atributivo ou da prática reiterada, revistam carácter regular ou estável, passam a integrar a remuneração para efeitos contributivos da Segurança Social, nos termos do disposto no artigo 47º do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social."

Enquadramento fiscal e Segurança social

Para efeitos de IRS, regra geral, estes prémios são tributados como rendimentos do trabalho dependente (Categoria A), tal como indicado para as participações nos lucros e gratificações de balanço.

Em termos de IRC, sendo remunerações, reconhecidas como gastos com o pessoal, esses gastos são aceites fiscalmente nos termos da alínea d) do nº 2 do artigo 23º do CIRC.

Contudo, no ano de 2025, estes prémios podem igualmente enquadrar-se no regime excepcional de isenção de IRS e de exclusão de incidência contributiva para a Segurança Social, previsto no artigo 115º da Lei do Orçamento do Estado para 2025, desde que se encontrem cumpridos os respetivos requisitos legais.

Clique
e aceda



Índice

VI. PERGUNTAS FREQUENTES



6.1. O que são participações nos lucros atribuídas aos empregados?

Tratam-se de benefícios atribuídos aos trabalhadores pelas entidades empregadoras como reflexo do desempenho global da empresa. Estas remunerações são atribuídas por decisão do órgão de gestão da entidade (gerência ou administração), podendo resultar de acordo celebrado com o trabalhador e previsto no contrato individual de trabalho, de acordo de empresa ou, ainda, de uma decisão discricionária de gestão tomada pela gerência ou pela administração.

6.2. O que são gratificações de balanço?

Imagine que a sua empresa no ano de 2020 teve resultados positivos, e por isso mesmo quer distribuir uma parte do lucro pelos seus trabalhadores e sócios-gerentes. Se avançar com essa decisão, na altura da aprovação de contas, em Assembleia Geral, terá que decidir o valor do lucro a atribuir aos seus funcionários e sócios-gerentes. E a este tipo de remuneração, recebida a título de participação nos lucros, chama-se gratificações de balanço.

Ou seja, as gratificações de balanço, tal como o nome indica, são uma forma de gratificar os colaboradores e sócios-gerentes pelos resultados positivos que a empresa alcançou num determinado exercício.

As gratificações de balanço decorrem então de deliberação dos sócios em Assembleia-geral, normalmente, quando são aprovadas as contas e são aplicados os resultados obtidos.

6.3. O que são prémios de produtividade e de desempenho?

Tratam-se de benefícios atribuídos aos trabalhadores pelas entidades empregadoras, assentes em critérios de desempenho individual que permitem determinar o montante do prémio a atribuir a cada trabalhador. Estas remunerações são concedidas por decisão do órgão de gestão da empresa, designadamente da gerência ou da administração, e não por deliberação dos sócios.

Clique
e aceda

Índice



6.4. É obrigatória a atribuição a todos os empregados as participações nos lucros ou gratificações de balanço?

Não.

Não existe qualquer disposição legal (laboral ou comercial), que obrigue à atribuição de participações nos lucros ou gratificações de balanço a todos os empregados.

Com efeito, a participação nos lucros revela-se especialmente adequada como forma de remuneração variável dos trabalhadores que desempenham funções de chefia ou de gestão, podendo igualmente resultar da negociação e previsão em contratos individuais de trabalho. Em qualquer caso, a sua atribuição deve respeitar os princípios da igualdade e da não discriminação no trabalho.

6.5. É possível a atribuição de participações nos lucros ou gratificações de balanço por montantes diferenciados entre os empregados?

Sim.

É possível efetuar uma diferenciação do montante da participação nos lucros a atribuir a cada trabalhador.

A participação nos lucros atribuída a cada trabalhador pode, designadamente, ser definida em proporção da respectiva remuneração habitual, na medida em que tal critério pode refletir a relevância do contributo individual de cada trabalhador para a formação do lucro da sociedade, sem, contudo, comprometer a natureza global da participação nos lucros enquanto instrumento associado ao desempenho geral da empresa.

Todavia, a definição dos critérios deve ser clara e objetiva e atender a princípios de igualdade e não discriminação no trabalho.

Clique
e aceda



Índice



6.6. Existem limitações fiscais em sede de IRC na atribuição de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço?

O n.º 1 do artigo 23.º-A do CIRC estabelece que 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 àquele a que respeita o lucro, num ou em vários meses. Isto significa que as participações nos lucros ou gratificações têm que ser pagas até ao final do ano seguinte a que respeitam os lucros, e podem ser pagas de uma vez ou em vários meses.

Adicionalmente, a atribuição de participação nos lucros ou gratificações de balanço a gerentes, que detenham pelo menos 1% do capital social da sociedade, apenas é dedutível até ao dobro da remuneração mensal desse gerente auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam.

6.7. É possível efetuar o pagamento de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço mensalmente em duodécimos?

Sim.

Quando a distribuição é repartida por vários meses, em termos fiscais, pode beneficiar de uma taxa de retenção mais baixa.

6.8. Existem diferenças entre participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço atribuídas aos sócios-gerentes e trabalhadores?

Existem diferenças em termos de IRC, pois no caso da atribuição de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço aos sócios-gerentes estão estipuladas algumas regras e um limite no valor que é aceite como gasto.

Na atribuição de participações nos lucros aos empregados ou de gratificações de balanço aos sócios-gerentes (com pelo menos 1% do capital social, detida diretamente pelo próprio gerente, ou indiretamente pelo seu côju-

Clique
e aceda



Índice



ge, respetivos ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau), a aceitação como gasto fiscal está limitada ao dobro da remuneração mensal do gerente auferida no período de tributação a que diz respeito.

Assim essa limitação, apenas é aplicada caso se preencham as seguintes condições, se os beneficiários desses montantes atribuídos:

- Forem membros dos órgãos sociais da empresa (gerentes ou administradores);
- E, possuírem, de forma direta ou indireta, uma participação no capital social igual ou superior a 1%.

A detenção de forma indireta das partes de capital da sociedade é aferida pela detenção ser efetuada pelos cônjuges, ascendentes ou descendentes até ao 2.º grau, tendo em conta as necessárias adaptações segundo as regras de equiparação da titularidade descritas no Código das Sociedades Comerciais.

Quando as importâncias reconhecidas em resultados ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam. Usa-se nestes casos a seguinte fórmula: Rendimento Anual /12 × 2.

Por fim, quando não se verifiquem limitações à aceitação fiscal, as participações nos lucros ou gratificações de balanço atribuídas aos trabalhadores que não sejam membros dos órgãos sociais são integralmente dedutíveis para efeitos de IRC. Em contrapartida, quando o montante da gratificação atribuída a membros dos órgãos sociais exceda o dobro da respetiva remuneração mensal, a parte excedente não é fiscalmente dedutível, devendo ser acrescida no campo 735 do quadro 07 da declaração Modelo 22 de IRC.

6.9. Como são declaradas e tributadas as participações nos lucros ou gratificações de balanço na esfera dos trabalhadores e membros dos órgãos sociais?

Os rendimentos dos trabalhadores e membros dos órgãos sociais relativos às participações nos lucros ou gratificações de balanço são considerados rendimentos da Categoria A – Trabalho Dependente.

Esses rendimentos são sujeitos a retenção na fonte no momento do pagamento ou colocação à disposição de acordo com as regras previstas para os rendimentos da categoria A de IRS.

Clique
e aceda



Índice



Por regra, as participações nos lucros ou gratificações de balanço são adicionadas aos restantes rendimentos do mês para efeitos de determinação da taxa de retenção na fonte, sendo também sujeitos a essa retenção na fonte.

A exceção será no caso da aplicação da isenção de IRS prevista no artigo 115º da Lei do Orçamento do estado para 2025, em que se prevê um procedimento específico de retenção na fonte (pode ser consultadas as aplicações práticas 11 e 12 do guia prático).

Por último, no que diz respeito à incidência de Segurança Social, embora as participações nos lucros ou gratificações de balanço integrem a base de incidência contributiva em algumas circunstâncias, esta norma está suspensa até à aprovação de regulamentação precedida e avaliação efetuada em reunião da Comissão Permanente de Certificação Social (que nunca aconteceu até ao momento), o que indica que as participações nos lucros ou gratificações de balanço pagas aos trabalhadores continuam excluídas de contribuições e quotizações para a segurança social.

6.10. Quais são as diferenças entre as participações nos lucros ou gratificações de balanço e os dividendos?

As participações nos lucros ou gratificações de balanço podem ser atribuídas aos sócios-gerentes, mas também aos trabalhadores da empresa. Já os dividendos apenas podem ser distribuídos pelos sócios, podendo ser pessoas singulares ou coletivas.

Já em termos de IRS, também existem diferenças entre as participações nos lucros ou gratificações de balanço e os dividendos. As participações nos lucros ou gratificações de balanço são sempre enquadradas na categoria A – Trabalho dependente e os dividendos são enquadrados na categoria E – Rendimentos de Capitais.

Isto significa que a tributação é distinta em ambos os casos, sendo que para os dividendos a tributação ocorre por retenção na fonte à taxa liberatória de 28% na maioria dos casos, existindo a possibilidade de englobamento dos rendimentos no IRS.

Clique
e aceda



Índice



6.11. Como é que uma empresa sabe se atribuir participações nos lucros ou gratificações de balanço é uma boa ou má opção de gestão?

Por norma, esta é uma decisão muito particular de cada empresa, e as vantagens e desvantagens devem ser sempre analisadas individualmente.

Claro que ao atribuir participações nos lucros ou gratificações de balanço está a recompensar o trabalho dos seus colaboradores, o que pode significar um aumento da produtividade e até um maior empenho dos trabalhadores.

Já em termos fiscais, é preciso avaliar bem esta opção. Embora possa reduzir o valor a pagar de IRC, é necessário ter atenção ao montante que irá atribuir, para que este não coloque a sua empresa em risco financeiramente.

6.12. Quem tem direito a receber participações nos lucros ou gratificações de balanço?

Não existe uma regra única. A atribuição das participações nos lucros ou gratificações de balanço pode depender de vários fatores:

- Convenções coletivas de trabalho: alguns setores, como a banca ou os seguros, incluem estas gratificações nos contratos coletivos;
- Contratos individuais de trabalho;
- Decisão do órgão de gestão da empresa: muitas empresas definem uma política interna que prevê este bónus.
- Assembleia Geral (no caso das gratificações de balanço): nos casos em que os resultados são excepcionalmente positivos, pode ser deliberado o pagamento a trabalhadores e, em certos casos, a membros dos órgãos sociais.

Um ponto importante: nem sempre é obrigatório que todos recebam. A empresa pode definir critérios próprios, embora seja recomendada transparência e comunicação clara para evitar conflitos.

Clique
e aceda



Índice



6.13. Como funciona o pagamento das participações nos lucros ou gratificações de balanço?

As participações nos lucros ou gratificações de balanço são habitualmente atribuídas uma vez por ano, depois do fecho de contas. O processo envolve três etapas principais:

- Decisão: a administração/gerência (participações nos lucros) ou a Assembleia Geral de sócios (gratificações de balanço) aprova o montante a atribuir aos trabalhadores;
- Registo contabilístico: o valor das participações nos lucros é reconhecido como gasto do período a que dizem respeito os lucros, quando exista uma obrigação presente nesse período. No caso das gratificações de balanço, são registadas como variações patrimoniais negativas (débito da conta 56) com a deliberação dos sócios na Assembleia-geral.
- Pagamento: acontece, normalmente no ano seguinte a que respeita os lucros, podendo ser feito de forma única ou repartida ao longo de vários meses. Ou seja, se a participações nos lucros ou gratificações de balanço disserem respeito aos lucros do ano N, deve ser paga até 31 de dezembro de N+1 para ser aceite como gasto fiscal.

6.14. Como é calculado o valor?

Não existe uma fórmula única. Cada empresa pode definir o método de cálculo mais adequado:

- Montante fixo: igual para todos os trabalhadores ou ajustado consoante a categoria profissional;
- Percentagem do salário: proporcional ao salário base de cada trabalhador;

6.15. Quais as vantagens?

A empresa X obteve bons resultados em N. Em março de N+1, a Assembleia Geral de sócios decide atribuir 20.000 euros em gratificações de balanço. Esse valor é registado como variação patrimonial negativa (débito da conta 56) em março de N+1, sendo pago após essa deliberação, seja de uma só vez ou de forma faseada ao longo do ano.

Clique
e aceda



Índice



Neste caso, o valor atribuído só será dedutível em IRC se for pago até 31 de dezembro de N+1. Benefícios das gratificações de balanço

A atribuição destas gratificações traz vantagens, tanto para quem recebe como para quem paga. Para os trabalhadores:

- Reconhecimento e motivação: reforça a ligação com a empresa e valoriza o esforço de todos;
- Apoio financeiro extra: um reforço no rendimento anual, muitas vezes em momentos de maior necessidade;
- Justiça e participação: os trabalhadores sentem que partilham diretamente dos resultados que ajudaram a gerar. Para as empresas:
- Retenção de talento: trabalhadores satisfeitos tendem a permanecer mais tempo;
- Maior produtividade: o prémio funciona como incentivo para manter ou melhorar resultados;
- Benefícios fiscais: as gratificações são consideradas um gasto fiscalmente dedutível em IRC, desde que pagas até ao final do período seguinte àquele a que respeita os lucros.
- Gratificações de balanço para a gerentes que detenham pelo menos 1% do capital da empresa: só é aceite como gasto fiscal a parte que não ultrapasse o dobro da remuneração mensal auferida no período. Se o valor atribuído for superior, o excesso não pode ser considerado como gasto fiscal e terá de ser acrescido no campo 735 do quadro 07 da Modelo 22.

6.16. E se as participações nos lucros ou gratificações de balanço não forem pagas?

Se a empresa aprovar mas não pagar as participações nos lucros ou gratificações de balanço dentro do prazo legal (até ao final do período seguinte a que respeitam os lucros), perde a dedução fiscal. Nesse caso, o valor anteriormente considerado como gasto será acrescido ao IRC a pagar (quadro 10 da Modelo 22 – verificar as aplicações práticas 5 e 6 do guia).

Clique
e aceda



Índice



6.17. A ata da assembleia geral de sócios com a deliberação de atribuição das gratificações de balanço é necessária?

Sim, para as gratificações de balanço.

Sempre que a decisão é tomada em Assembleia Geral de sócios, deve ser registada em ata a atribuição de gratificações de balanço, onde constam os valores aprovados, quem tem direito e os prazos de pagamento. Este documento formal é essencial para suportar fiscalmente a dedução a efetuar.

6.18. E no caso de atribuição de participação nos lucros atribuídas pelo órgão de gestão, quais os documentos relevantes fiscalmente?

Neste caso, o suporte documental pode consistir numa ata ou outro documento elaborado pela gerência ou pela administração, do qual conste a deliberação de atribuição de participações nos lucros aos trabalhadores. Podem igualmente relevar, para o mesmo efeito, as cláusulas constantes dos contratos individuais de trabalho que prevejam este tipo de remuneração, bem como os acordos de empresa aplicáveis.

6.19. É possível a atribuição de adiantamentos por conta de gratificações de balanço?

Não. Tal como referido no manual, a atribuição de gratificações de balanço é deliberada pelos sócios em assembleia geral de aprovação de contas e aplicação de resultados quando exista lucro.

Clique
e aceda



Índice

FICHA TÉCNICA

TÍTULO

GUIA PRÁTICO: PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS, GRATIFICAÇÕES DE BALANÇO, PRÉMIOS DE PRODUTIVIDADE E DE DESEMPENHO - ENQUADRAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL (IRC E IRS)

PROPRIEDADE

Ordem dos Contabilistas Certificados

AUTORIA

Amândio Silva

Serviço de Contencioso Tributário:

Cheila Peres, Filipa Rodrigues Pereira, Ricardo Oliveira Venâncio e Rute Rodrigues Pinto

Departamento de Consultadoria Técnica: Anabela Santos e Jorge Carrapiço

Teresa Almeida

DESIGN e PAGINAÇÃO

Duarte Camacho, Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

DATA DE PUBLICAÇÃO

DEZEMBRO 2025

LIGAÇÕES ÚTEIS

> Guias práticos já editados