



CTOC  
CÂMARA DE TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS  
Portugal - Lisboa - 1.ª Edição

## análise da CTOC



**PAULA FRANCO  
E AMÂNDIO SILVA**

CONSULTORA EJURISTA DA CÂMARA  
DE TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

# “Gratificações de balanço” no Sistema de Normalização Contabilística

A contabilidade vive tempos de profundas mudanças. Após a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade (POC) em 1979, a entrada em vigor, no início do próximo ano, do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) constitui uma revolução no pensamento, ciência e prática contabilística das nossas empresas.

No presente artigo, vamos estudar as principais alterações ao tratamento contabilístico e fiscal da participação nos lucros e bónus atribuídos aos trabalhadores ou membros de órgãos sociais, vulgarmente denominadas por “gratificações de balanço” à luz das novas regras do SNC e do Código do IRC.

Como ponto prévio, lembremos que o n.º 1 do artigo 33.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC) impõe um limite formal à distribuição de lucros: “Salvo os casos

de distribuição antecipada de lucros e outros expressamente previstos na lei, nenhuma distribuição de bens sociais, ainda que a título de distribuição de lucros de exercício ou de reservas, pode ser feita aos sócios sem ter sido objecto de deliberação destes.”

Ou seja, existindo lucros distribuíveis, é necessário aprovar as contas e deliberar a respectiva distribuição aos sócios. No cerne da dificuldade de enquadramento contabilístico e fiscal está a data e efeitos desta deliberação. Isto é, a convocatória da assembleia-geral para aprovação das contas do exercício, relatório de gestão e da proposta de aplicação de resultados deve ser feita no prazo de três meses a contar da data do encerramento do exercício ou no prazo de cinco meses, a contar da mesma data, quando se trate de sociedades que devam apresentar

contas consolidadas ou apliquem o método de equivalência patrimonial (artigo 65.º, n.º 5 do CSC).

Assim, a eventual distribuição de lucros aos empregados ou membros dos órgãos sociais vai ser concretizada no exercício seguinte e não no exercício a que respeitam. Deveria ser considerada no próprio exercício? Qual a política contabilística que melhor transmite uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa?

Analisemos o actual e o futuro enquadramento.

### Enquadramento contabilístico e fiscal actual

No actual regime, após a deliberação da assembleia-geral de atribuição de gratificações por aplicação de resultados, o tratamento contabilístico é similar aos procedimentos previstos para qualquer aplicação

de resultados positivos e, no caso, transferência para esfera dos beneficiários: débito da conta 59 – Resultados transitados e crédito da respectiva conta de terceiros, 2628 – Outras operações com os órgãos sociais ou 2629 – Outras operações com o pessoal, consoante se trate, respectivamente, de gratificações aos órgãos sociais ou aos trabalhadores.

Do ponto de vista fiscal, como estas gratificações dizem respeito aos resultados do ano anterior à deliberação, e como a respectiva atribuição não se reflectia nos resultados contabilísticos da empresa, a sua concorrência para a formação do lucro tributável processa-se com a sua inclusão no quadro 07 da declaração modelo 22, no campo relativo às variações patrimoniais negativas, sendo imprescindível que essas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte, nos termos do actual n.º 2 do artigo 24.º do Código do IRC.

Neste contexto, para a correcta aplicação, é imprescindível, tanto do ponto de vista contabilístico como fiscal, que se distinga o tipo de retribuição que se pretende atribuir, ou seja, saber se estamos perante as denominadas gratificações de balanço – gratificações por aplicação de resultados – decididas em assembleia-geral aquando da aprovação de contas, ou então, se são outro tipo de pagamentos, nomeadamente prémios de produtividade e assiduidade que são custos com o pessoal desse mesmo exercício e, como tal, devem ser registados na conta 64 – Remunerações, influenciando o resultado do exercício.

### Novas regras contabilísticas e fiscais

Com o novo normativo contabilístico, a grande mudança consiste na necessidade de reflectir em cada exercício os gastos (custos) correspondentes a esse mesmo exercício.

Assim, a norma contabilística e de relato financeiro (NCRF) n.º 28 – norma que trata das matérias relacionadas com benefícios aos empregados – estabelece que as gratificações devem ser consideradas gastos do próprio exercício a que respeitam os lucros e, como tal, serem, logo, reconhecidas (contabilizadas) numa conta de gastos com o pessoal. A norma esclarece ainda que, para ser considerada gasto desse exercício, a participação nos lucros ou bónus deve resultar de uma obrigação legal ou construtiva e esta obrigação só pode ser reconhecida se puder ser estimada com fiabilidade.

O conceito de obrigação legal deve ser entendido em sentido lato: é uma obrigação que resulta de um contrato ou da lei. Trata-se de uma obrigação a que a entidade está vinculada e que o nosso Estado de Direito protege, disponibilizando os mecanismos coercivos para o seu cumprimento.

O conceito de obrigação construtiva é mais complexo. A própria nor-

ma “tenta” explicar o conceito de obrigação construtiva associando-o a práticas informais: “Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa realista senão pagar benefícios aos empregados. É exemplo de uma obrigação construtiva quando uma alteração nas práticas da entidade causasse um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.” (alínea c) do parágrafo 3.º)

Este conceito é uma tradução literal da expressão inglesa ‘constructive obligation’ mas não tem qualquer sentido ou correspondência em português. A estrutura conceptual considera que estas obrigações decorrem da prática normal dos negócios, costumes e desejo de manter boas relações negociais ou de agir de maneira equilibrada (“boas práticas comerciais”).

No caso específico dos empregados, uma obrigação construtiva aproxima-se do conceito de “uso” (prática regular), o que pode constituir uma fonte de direito do trabalho, desde que não viole o princípio da boa fé (artigo 1.º do Código do Trabalho).

Assim, se existir uma obrigação legal ou prática reiterada e havendo uma convicção e expectativa fiáveis dos órgãos de administração no sentido de vir a efectuar estes pagamentos, o gasto deve ser reconhecido como gasto do próprio exercício a que os lucros se reportam.

Não preenchendo estes requisitos, como não existe uma previsão específica na NCRF 28 sobre o tratamento contabilístico destes benefícios, devemos manter a prática contabilística actualmente em vigor. Este enquadramento decorre, aliás, do CSC, que permite aos sócios/accionistas deliberarem nesse sentido.

Do ponto de vista fiscal, os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa são apenas dedutíveis no período de tributação em que são contabilizados como gastos, ou seja, no período a que os lucros respeitam, não existindo no futuro CIRC (actualizado para garantir a conformidade com as normas do SNC e que entrará em vigor em 1 de Janeiro de 2010), a previsão de que aquelas participações nos resultados que resultam directamente da imputação dos lucros e que não são contabilizados como gasto, possam ser qualificadas como variações patrimoniais negativas, tal como acontece actualmente.

No caso de a entidade não actuar nos termos da norma NCRF 28 e apenas reconhecer os lucros distribuídos no ano a seguir ao exercício que gerou esses resultados, estamos, em nossa opinião, perante uma variação patrimonial negativa no exercício da deliberação que irá influenciar o resultado tributável desse ano, com a respectiva inclusão no campo das variações patrimoniais negativas da declaração modelo 22 deste exercício.