

PLMJ

Partilhamos a Experiência. Inovamos nas Soluções.

Maio 2013



## A TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA

### DOS BÓNUS E OUTRAS REMUNERAÇÕES VARIÁVEIS PAGAS A ADMINISTRADORES, GERENTES OU GESTORES

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril introduziu em matéria de tributação autónoma, importantes alterações ao regime de tributação dos bónus e remunerações variáveis pagas a administradores, gerentes e gestores, cuja implementação tem suscitado inúmeras dúvidas práticas.

#### I. ENQUADRAMENTO

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, diploma que aprovou o Orçamento do Estado para 2010, introduziu em matéria de tributação autónoma, importantes alterações ao regime de tributação dos bónus e remunerações variáveis pagas a administradores, gerentes e gestores.

Assim, e nos termos da alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC são tributados autonomamente, em sede de IRC, à taxa de 35%, os gastos ou encargos, relativos a:

- bónus e outras remunerações variáveis pagas a gestores, administradores ou gerentes;

sempre que,

- tais gastos ou encargos representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual auferida por cada gestor, administrador ou gerente;

e,

- sejam de valor superior a Eur. 27.500;

salvo se:

- o pagamento de tais importâncias estiver subordinado ao diferimento de uma parte não inferior a 50% por um período mínimo de 3 anos e condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período.

Nos termos do n.º 14 do artigo 88.º do Código do IRC, a taxa de tributação autónoma de 35% é elevada em 10 pontos percentuais (ou seja, para 45%) quanto aos sujeitos passivos que, no período de tributação a que respeitem os factos tributários relevantes, apresentem prejuízos fiscais.

#### II. APLICAÇÃO PRÁTICA DA NORMA

##### 1. Introdução

Passados cerca de três anos sobre a implementação do regime, temos sido confrontados com várias dúvidas práticas decorrentes da interpretação do regime, procurando-se na presente informação apontar pistas de interpretação, as quais, naturalmente, são de carácter genérico, devendo cada leitor procurar, junto dos seus consultores, aconselhamento especializado que lhe permita confirmar, caso a caso, o enquadramento fiscal aplicável.

##### 2. Conceitos relevantes

###### 2.1. Remuneração anual relevante

Dispõe a alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC que, são tributados autonomamente, em sede de IRC, os bónus e outras remunerações variáveis

pagas a gestores, administradores ou gerentes, sempre que tais gastos ou encargos representem uma parcela superior a 25% da remuneração anual auferida por cada gestor, administrador ou gerente e possuam valor superior a Eur. 27.500.

Coloca-se, assim, a dúvida de saber o que deva entender-se por *remuneração anual*.

De acordo com o ponto 3 da Circular n.º 8/2000, de 11 de Maio, da Direcção de Serviços do IRC, deverão ser incluídas no conceito de *remuneração anual* todas as importâncias certas, variáveis, ou mistas que, nos termos do contrato, das normas que o regem ou dos usos, o membro do órgão de administração tem direito como contrapartida do exercício das funções para que foi mandatado.

Contudo, nos termos da legislação laboral, estão excluídas do conceito de retribuição (i) “as gratificações ou prestações extraordinárias concedidas pelo empregador como recompensa ou prémio dos bons resultados obtidos pela empresa” e (ii) “a participação nos lucros da empresa, desde que ao trabalhador esteja assegurada pelo contrato uma retribuição certa, variável ou mista, adequada ao seu trabalho”, excepto quando as mesmas sejam devidas por força do contrato ou das normas que o regem ou, pela sua importância e carácter regular e permanente, devam, segundo os usos, considerar-se como elemento integrante da retribuição (cfr. as alíneas b) e d) do n.º 1 e n.º 3 do artigo 260.º do Código do Trabalho).

Consideram-se, assim, incluídas no conceito de remuneração, todas as prestações relacionadas com os resultados obtidos pela empresa quando, quer do respectivo título atributivo, quer pela sua atribuição regular e permanente, independentemente da variabilidade do seu montante.

Por conseguinte, tanto os bónus, como as gratificações por aplicação de resultados, quando atribuídos de forma regular, ainda que o respectivo valor não esteja previamente fixado ou o seu pagamento garantido, devem

considerar-se incluídos no conceito de *remuneração anual* para efeito da tributação autónoma dos bónus e remunerações variáveis.

Estarão, igualmente incluídos no conceito de *remuneração anual*, a participação nos lucros da empresa, sempre que tal atribuição, ainda que irregular, constitua a única compensação auferida pelo colaborador.

Pelo contrário, parecem estar excluídos do conceito de *remuneração anual* os bónus e as gratificações por aplicação de resultados quando estes sejam atribuídos de forma irregular.

Definidas as parcelas relevantes para efeito de determinação do conceito de *remuneração anual*, haverá ainda que aferir o montante relevante para efeito da aplicação do limite da tributação autónoma.

Entendemos que o valor da *remuneração anual* deve ter por referência a remuneração fixa e variável atribuída a cada um dos responsáveis durante o período a que o bónus ou remuneração variável respeita e em que o respectivo gasto foi devidamente reconhecido (veja-se, a este propósito, a Circular n.º 9/2011, de 17 de Maio, da Direcção de Serviços do IRC).

Assim, e para efeito do cálculo do limite em apreço, os gastos relativos a bónus reconhecidos num ano fiscal (ano n) mas pagos no período de tributação seguinte (ano n + 1), devem ser considerados no primeiro exercício (isto é, no ano n).

Por conseguinte, se determinado responsável auferiu, por referência a um determinado ano, ainda que pago no ano seguinte, 100 unidades a título de bónus enquadrável como remuneração, serão essas 100 unidades que irão comparar com a *remuneração anual* auferida (componente fixa e variável) reconhecida como gasto no mesmo período de tributação.

Se as ditas 100 unidades representarem uma parcela superior a 25% da *remuneração anual*, e excederem, em termos absolutos Eur. 27.500, então, nesse caso coloca-se a questão da tributação autónoma, excepto se for

aplicável a exclusão de tributação constante da norma em análise.

## 2.2. Base de incidência para efeito da aplicação da tributação autónoma

Associada com a questão anterior, está a dúvida de saber qual a base sobre a qual deve ser aplicada a taxa dos 35%.

De acordo com as informações disponíveis, a Administração Tributária (AT) tem vindo a sustentar que, uma vez excedidos aqueles limites, a taxa de 35% deve incidir sobre a totalidade dos bónus ou remunerações variáveis atribuídas no período em que as mesmas foram reconhecidas como gasto, desde que se mostrem cumpridos os pressupostos de incidência e não se apliquem as condições de exclusão de tributação constantes da norma em análise.

## 2.3. Aplicação do imposto numa base agregada ou individualizada

De acordo com aquela que tem sido a doutrina veiculada pela AT, os requisitos de sujeição à tributação autónoma devem ser aferidos numa base individual, o que significa que os montantes de bónus e/ou remunerações variáveis relevados como gastos num determinado período de tributação devem ser verificados beneficiário a beneficiário, sendo de aplicar a taxa de 35% apenas relativamente àqueles casos em que sejam ultrapassados os limites dos 25% e Eur. 27.500 e não estejam reunidas as condições de exclusão de tributação previstas na alínea b) do n.º 13 do artigo 88.º do Código do IRC.

## 2.4. Conceito de “gestores”

De acordo com a doutrina administrativa constante da Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio, são qualificados como “gestores”, quer os responsáveis abrangidos pelo Estatuto do Gestor Público, quer os responsáveis por estabelecimentos estáveis (sucursais) de entidades não residentes.

Assim, não serão de considerar, para efeito da tributação autónoma, os gastos suportados com o pagamento de bónus e remunerações variáveis atribuídos (i) aos colaboradores que integrem os quadros de pessoal, designadamente àqueles que, não sendo membros do órgão de administração, exerçam funções de director e, bem assim, (ii) a todos aqueles que sejam membros de outros órgãos sociais (i.e. Mesa da AG e Conselho Fiscal).

### 2.5. Conceito de “diferimento por 3 anos”

No que respeita à determinação do que deva entender-se por “período de diferimento de três anos”, existem duas correntes interpretativas, a primeira no sentido de que a componente variável pode ser paga ao longo de 3 anos (1/3 em cada ano) e, a segunda, no sentido que tal componente apenas poderá ser paga após o decurso desse período.

Não obstante as directivas e instruções comunitárias parecerem sufragar a primeira interpretação acima referida, a AT tem vindo a entender que o pagamento da mencionada parte diferida apenas poderá ter lugar após o decurso do período de três anos.

### 2.6. Conceito de “desempenho positivo”

Enquanto requisito (cumulativo) a atender para efeitos da exclusão de incidência objectiva, muitos são aqueles que têm defendido que a sua densificação caberá casuisticamente a cada empresa, tendo em conta as regras societárias e estatutárias aplicáveis.

Efectivamente, a avaliação de desempenho pressupõe a verificação, em concreto, de indicadores objectivos que considerem o crescimento da empresa, a criação de riqueza para os accionistas e a sua sustentabilidade a longo prazo.

Basta pensar que cada empresa possui as suas idiossincrasias, as quais devem ser valoradas por referência ao sector em que se insere e aos planos estratégicos aprovados pelas mesmas.

Sem prejuízo das reservas que possam colocar-se nesta matéria, a AT já teve oportunidade de se pronunciar sobre a mesma sustentando que, à luz da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, a Demonstração de Resultados “é o suporte documental que reúne informação disponível para a mensuração do desempenho de uma sociedade”. Nesta medida, e ainda de acordo com a doutrina administrativa conhecida, entende a AT que “(...) o Resultado Líquido do Período, enquanto grandeza representativa da Demonstração de Resultados, e cuja utilização permite assegurar a satisfação dos critérios de objectividade e comparabilidade, se configura como um indicador adequado para a mensuração do desempenho da sociedade, podendo ser relevante a introdução de outros critérios para complementar a análise, nomeadamente, quanto à evolução dos resultados ao longo do tempo”.

### 2.7. Tratamento contabilístico e fiscal dos gastos ou encargos suportados / a suportar

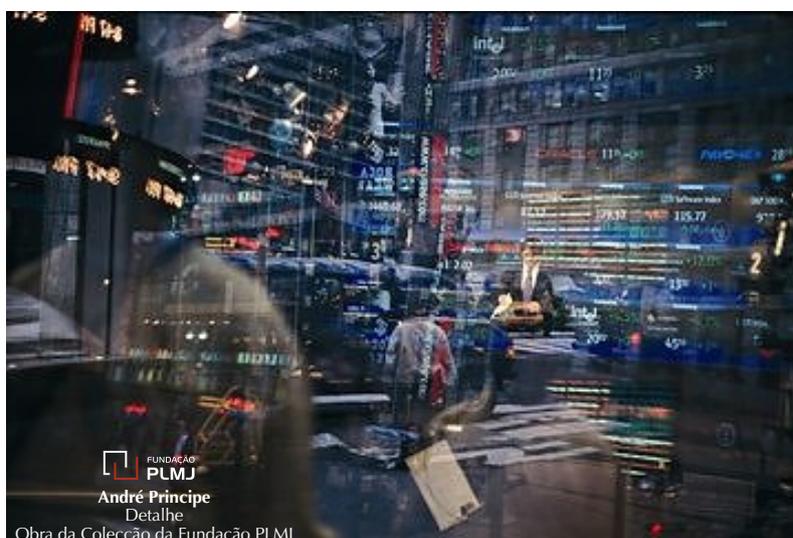
Embora não se tratando aqui de matérias contabilísticas, as quais deverão ser sempre validadas junto dos responsáveis pela área financeira de cada empresa, não podemos deixar de assinalar as dificuldades que se colocam nesta sede, nomeadamente do ponto de vista jurídico.

Efectivamente, impondo a lei que o pagamento de uma parte não inferior a 50% da remuneração variável seja diferido (i) por um período mínimo de 3 anos e (ii) condicionado ao desempenho positivo da sociedade ao longo desse período, a mesma está, não só a impor o diferimento da obrigação do pagamento, mas verdadeiramente a condicioná-lo à verificação de uma condição suspensiva, qual seja, a do desempenho positivo da sociedade.

Neste pressuposto, sempre que os planos remuneratórios condicionem o efectivo pagamento de uma parte não inferior a 50% da remuneração variável ao desempenho positivo da sociedade, coloca-se a dúvida de saber se a empresa deverá, ou não, especializar o custo.

Com excepção do tratamento fiscal associado ao exercício de opções de compra de acções e de situações similares, o Código do IRC é omissivo nesta matéria, remetendo-se, assim, para o princípio geral da atribuição do custo ou gasto ao período a que respeita, independentemente do momento da sua colocação à disposição (cfr. n.º 1 do artigo 18.º do Código do IRC).

Contrariamente aos casos clássicos de desfasamento temporal entre as datas da atribuição do benefício e do seu pagamento efectivo (como sucede, por exemplo, com o subsídio de férias), aqui, ainda que o quantitativo se encontre



FUNDAÇÃO  
PLMJ

André Príncipe  
Detalhe

Obra da Colecção da Fundação PLMJ

definido, a obrigação do seu pagamento apenas ocorre *a posteriori*, em função do desempenho positivo da sociedade.

Tendo por base esta constatação, e ainda o facto de a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 28 – Benefícios dos Empregados definir como “Benefícios a curto prazo dos empregados aqueles que se vencem na totalidade dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestem o respectivo serviço”, a AT tem entendido<sup>1</sup> que, apenas os bónus e outras remunerações variáveis que sejam pagas no momento da sua atribuição devem ser reconhecidas como gasto fiscal do período a que respeitam. Nesta medida, e relativamente aos restantes 50% cujo pagamento seja diferido, o seu reconhecimento fiscal apenas poderá ocorrer quando tais importâncias se tornem exigíveis, ou seja uma vez operada a condição suspensiva.

Já nos casos que envolvam o exercício de opções de compra de acções e situações similares, dispõe claramente o n.º 11 do artigo 18.º do Código do IRC que, “os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de

exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago”.

### 3. Aspectos práticos a considerar no contexto do desenho das políticas remuneratórias

As recomendações da CMVM e as alterações ao regime de tributação dos bónus e remunerações variáveis pagas a administradores introduzem grandes desafios aos actuais modelos de avaliação da *performance* e de compensação adoptado pelas empresas a operar em Portugal.

Tipicamente os modelos mais maduros de avaliação de *performance* e remuneração, tendem a caracterizar-se por modelos definidos, com base em *benchmarks* de mercado, aprovados pelos órgãos de governo competentes da sociedade, nos termos dos quais a componente variável (anual e

plurianual) assume cada vez maior peso na remuneração total, sendo os mesmos objecto de posterior calibração em função dos orçamentos anuais e de eventuais revisões dos planos estratégicos.

Em face do impacto fiscal que a atribuição de bónus e outras componentes de remuneração variável poderá representar, devem as empresas ponderar a oportunidade de desenharem novos modelos de avaliação e compensação, designadamente sempre que se inicie um novo mandato dos membros do órgão de administração.

De acordo com a nossa experiência, antecipamos que o desafio do desenho de novos modelos representará, na maioria dos casos, um exercício complexo e sensível, já que as alterações não serão apenas conjunturais, mas sim estruturais, com impacto na cultura e no clima organizacional, na dinâmica de gestão do activo humano e nos mecanismos de retenção e motivação do talento das empresas.

João Magalhães Ramalho  
Serena Cabrita Neto

<sup>1</sup> Suportada no parágrafo 23 da citada NCRF 28 o qual esclarece que, 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 respectivo serviço, esses pagamentos são benefícios a longo prazo dos empregados”.

A presente Informação Fiscal destina-se a ser distribuída entre Clientes e Colegas e a informação nela contida é prestada de forma geral e abstracta, não devendo servir de base para qualquer tomada de decisão sem assistência profissional qualificada e dirigida ao caso concreto. O conteúdo desta Informação Fiscal não pode ser reproduzido, no seu todo ou em parte, sem a expressa autorização do editor. Caso deseje obter esclarecimentos adicionais sobre este assunto contacte **João Magalhães Ramalho** ([joao.magalhaesramalho@plmj.pt](mailto:joao.magalhaesramalho@plmj.pt)).

