

Gratificações de balanço no Sistema de Normalização Contabilística

Por Paula Franco e Amândio Silva

Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística, este artigo oferece-lhe mais uma ajuda: analisa 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 CIRC.



Paula Franco
Consultora da Ordem dos Técnicos
Oficiais de Contas

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

Neste momento, milhares de profissionais desta área (TOC, ROC, auditores, consultores fiscais, etc.) dedicam parte do seu tempo a apreender os novos conceitos, para que a transição seja bem sucedida e possam continuar a exercer a sua profissão com competência, contribuindo, deste modo, para o fortalecimento do nosso tecido empresarial.

A principal mudança do SNC é, essencialmente, a inversão da filosofia

de todo o edifício contabilístico: da tentativa de construção de regras objectivas, assume-se, agora, a primazia dos princípios contabilísticos, o que, por si, acarreta maior subjectividade e necessidade de tomada de juízos de valor, logo, mais rigor na sustentação e justificação da informação.

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, relembremos as regras e limites estabelecidos pelo Código das Sociedades Comerciais relativamente à distribuição de lucros.



Amândio Silva
Jurista da Ordem dos Técnicos
Oficiais de Contas

Em primeiro lugar, o n.º 1 do artigo 31.º do Código das Sociedades Comerciais impõe um limite formal: «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.»

Em segundo lugar, com o objectivo de salvaguardar o princípio da intangibilidade do capital social, temos alguns limites matérias:

- Não podem ser distribuídos aos sócios os lucros do exercício que sejam necessários para cobrir prejuízos transitados ou para formar ou reconstituir reservas impostas por lei ou pelo contrato da sociedade» (n.º 1 do artigo 33.º do CSC);

- Não podem ser distribuídos aos sócios lucros do exercício enquanto as despesas de constituição, de investigação e de desenvolvimento não estiverem completamente amortizadas, excepto se o montante das reservas livres e dos resultados transitados for, pelo menos, igual ao dessas despesas não amortizadas (n.º 2 do artigo 33.º);

- Não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando a situação líquida desta, tal como resulta das contas elaboradas e aprovadas nos termos legais, for inferior à soma do capital e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição ⁽¹⁾ (artigo 32.º).

Em suma, 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 garante que as contas transmitem uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa?

Analisemos o actual e futuro enquadramento.

Enquadramento contabilístico e fiscal actual

Para melhor compreensão, começamos por lembrar o actual enquadramento contabilístico e fiscal das gratificações de balanço – regras aplicáveis até ao final de 2009.

Com o 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 gratificações, nomeadamente prémios de produtividade, etc...

Os prémios de produtividade e assiduidade, entre outros, atribuídos aos membros dos órgãos sociais ou outros trabalhadores da empresa 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 distinção do tipo de rendimentos pagos e a avaliação da segurança jurídica associada à eventual distribuição dos lucros é clarificada no intuito de garantir o principal objectivo das demonstrações financeiras: reflectir uma imagem «verdadeira e apropriada» das contas das entidades.

A grande mudança traduz-se na necessidade de reflectir em cada exercício os gastos (custos) correspondentes a esse mesmo exercício, logo, pretende-se que os resultados líquidos do período sejam afectados por essas gratificações, prémios, distribuição de resultados, etc., mas cujo objectivo é, na sua essência, remunerar os empregados - ainda que com base nos resultados que se estimam que vão ser atribuídos. Em substância, é este o objectivo que se pretende atingir com esta operação.

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.

Ora, vejamos o que se entende por «obrigação legal ou construtiva» para podermos aferir se é possível estimá-la 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, se necessário, mecanismos coercivos para o seu cumprimento.

O conceito de obrigação construtiva é mais complexo. A própria norma “tenta” explicar o conceito de obrigação construtiva associando-o a práticas informais: «Práticas informais dão origem a uma obriga-

ção 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.» (al. c) do parágrafo 3.º)

Este conceito é uma tradução literal da expressão inglesa *constructive obligation* mas que 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. Aproximamo-nos, assim, de um conceito de «boas práticas comerciais» que não decorrem directamente da lei. (2)

No caso específico dos empregados, uma obrigação construtiva aproxima-se do conceito de «uso» (prática regular) e 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, Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro).

Assim, se existir uma obrigação legal (disposição contratual ou estatutária) ou uma 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, o que fazemos? Não existindo uma previsão específica na NCRF 28 sobre o tratamento contabilístico destes benefícios, devemos manter a prática contabilística anterior.

Este enquadramento decorre, aliás, do Código das Sociedades Comerciais que permite aos sócios/accionistas deliberarem nesse sentido. Assim, em termos contabilísticos, a distribuição dos resultados será reconhecida através da futura conta 56 – Resultados transitados.

Do ponto de vista fiscal, em regra, os benefícios dos empregados constituem gastos da entidade empregadora quando são tributados em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário. No entanto, relativamente aos gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, estes apenas são 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 entrou em vigor em 1 de Janeiro), 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. Ou seja, esta variação patrimonial vai ser incluída na declaração de rendimentos do ano seguinte, deixando assim de influenciar o resultado tributável do ano a que respeitam os lucros.

Em jeito de conclusão, o novo normativo contabilístico e regras fiscais introduzem alterações de conceitos, regras e procedimentos. O presente artigo é um exemplo claro destas mudanças. É, assim, fundamental que todos os profissionais e órgãos de gestão das nossas empresas apreendam estas novas realidades. ■

(Texto recebido pela OTOC em Novembro de 2009)

(1) Esta disposição do CSC foi alterada pelo artigo 14.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 185/2009, de 12 de Agosto, com o objectivo de excluir a distribuição de incrementos decorrentes da aplicação do justo valor. Assim, a partir de 1 de Janeiro de 2010, o artigo 32.º passa a ter a seguinte redacção:

«1 - Sem prejuízo do preceituado quanto à redução do capital social, não podem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade quando o capital próprio desta, incluindo o resultado líquido do exercício, tal como resulta das contas elaboradas e aprovadas nos termos legais, seja inferior à soma do capital social e das reservas que a lei ou o contrato não permitem distribuir aos sócios ou se tornasse inferior a esta soma em consequência da distribuição.

2 - Os incrementos decorrentes da aplicação do justo valor através de componentes do capital próprio, incluindo os da sua aplicação através do resultado líquido do exercício, apenas relevam para poderem ser distribuídos aos sócios bens da sociedade, a que se refere o número anterior, quando os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos, liquidados ou, também quando se verifique o seu uso, no caso de activos fixos tangíveis e intangíveis.»

(2) A IAS 37 define obrigação legal como uma obrigação que deriva de um contrato ou da lei. Uma obrigação construtiva é uma obrigação que decorre das acções de uma empresa em que, por via de um modelo estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de uma declaração corrente suficientemente específica, a empresa tenha indicado às outras partes que aceitará certas responsabilidades e, em consequência, a empresa tenha criado uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.