

# O critério da “massa salarial”

## A Derrama, os Municípios e as Empresas

Faculdade de Direito, Escola de Lisboa  
Universidade Católica Portuguesa

Ricardo da Palma Borges

Lisboa, 28 de Janeiro de 2010

# 1) A massa salarial como critério de repartição do rendimento gerado em mais do que uma área geográfica

- Artigo 14.º, n.º 2, da Lei das Finanças Locais: “(...) sempre que os sujeitos passivos tenham estabelecimentos estáveis ou representações locais em mais de um município e matéria colectável superior a € 50000, **o lucro tributável imputável à circunscrição de cada município é determinado pela proporção entre a massa salarial correspondente aos estabelecimentos que o sujeito passivo nele possua e a correspondente à totalidade dos seus estabelecimentos situados em território nacional**”.
- Uma visão clássica e marxista assente no valor-trabalho?

# 1) A massa salarial como critério de repartição do rendimento gerado em mais do que uma área geográfica

- O contraste com a visão moderna que governa a repartição da receita do IRC entre diferentes circunscrições (i.e., Regiões Autónomas e Continente). Artigo 17.º, n.º 2, da Lei das Finanças Regionais: “(...) as receitas de cada circunscrição são determinadas pela **proporção entre o volume anual de negócios do exercício correspondente às instalações situadas em cada Região Autónoma e o volume anual total de negócios do exercício**”.
- Artigo 5.º, n.º 3, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/99/A, de 20 de Janeiro; Artigo 2.º, n.º 5, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro.

# 1) A massa salarial como critério de repartição do rendimento gerado em mais do que uma área geográfica

- Um critério com base num dos custos possíveis (massa salarial) na Lei das Finanças Locais.
  - Esquema de desconfiança (regra autónoma).
- Um critério com base no valor dos proveitos típicos (o valor das transmissões de bens e prestações de serviços, com exclusão do imposto sobre o valor acrescentado) na Lei das Finanças Regionais.
  - Esquema de confiança (imputação, escrutinável pelas regras de preços de transferência).

## 2) O conceito de “massa salarial”

- Artigo 14.º, n.º 6, da Lei das Finanças Locais:  
“Entende-se por massa salarial o valor das despesas efectuadas com o pessoal **e escrituradas** no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários”.

## 2) O conceito de “massa salarial”

- Critério **contabilístico** ou fiscal?
  - Artigo 2.º, n.º 2, do Código do IRS: “As remunerações (...) compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não”.
- Critério do **devedor** ou do credor?
  - A independência em relação à residência dos trabalhadores.

## 2) O conceito de “massa salarial”

- Conceito amplo ou restrito de “despesas efectuadas com o pessoal”?
  - Quanto ao âmbito subjectivo: trabalhadores dependentes ou também membros dos órgãos estatutários? A remissão para contas (e não para subcontas):
    - Sim: POC 64 - Custos com o pessoal / SNC 63 - Gastos com o pessoal
    - Sim: POC 641 - Remunerações dos órgãos sociais / 631 - 631 Remunerações dos órgãos sociais

## 2) O conceito de “massa salarial”

- Conceito amplo ou restrito de “despesas efectuadas com o pessoal”?
  - Quanto ao âmbito objectivo: “remunerações, ordenados ou salários”; a exclusão dos prémios ou bónus.
    - Sim: POC 642 - Remunerações do pessoal / 632 - Remunerações do pessoal
    - Não: POC 648 - Outros custos com o pessoal / SNC 638 - Outros gastos com o pessoal
    - Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, despesa efectuada com o pessoal (incluindo para efeitos de IRC), mas não escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários
    - A irrazoabilidade da solução



### 3) Outras assincronias na “massa salarial”

- Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, mas não despesa efectuada com o pessoal (mesmo para efeitos de IRC), nem escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários:
  - Artigo 28.º, n.º 8, do Código do IRS: “Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade (...) o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.”
  - POC Classe 6 - Custos e perdas / 62 - Fornecimentos e serviços externos / 62229 – Honorários = SNC Classe 6 Gastos / 62 Fornecimentos e serviços externos / 6224 Honorários

### 3) Outras assincronias na “massa salarial”

- Rendimento do trabalho dependente para efeitos de IRS, mas não despesa efectuada com o pessoal (nem para efeitos de IRC), nem escriturada no exercício a título de remunerações, ordenados ou salários:
  - SNC 238 - Outras operações / POC 2628 - Outras operações com os órgãos sociais, 2629 - Outras operações com o pessoal
  - Artigo 24.º, n.ºs 2 e 3, do Código do IRC, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho:
    - As variações patrimoniais negativas relativas a gratificações e outras remunerações do trabalho de membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, a título de participação nos resultados, concorrem para a formação do lucro tributável do exercício a que respeita o resultado em que participam, desde que as respectivas importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do exercício seguinte.
    - (...) não concorrem para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas (...) quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal auferida no exercício a que respeita o resultado em que participam, sendo a parte excedentária **assimilada, para efeitos de tributação, a lucros distribuídos.**

## 4) Arbitragens na “massa salarial”

- A terciarização (incluindo “falsos recibos verdes”) da força laboral;
- A remuneração variável (“prémios e gratificações por resultados”) da força laboral;

libertam o sujeito passivo com vários estabelecimentos do critério imperativo da massa salarial (e de contribuições para a Segurança Social), dando-lhe maior margem para planeamento em sede de derrama:

- O caso dos vendedores;
- O caso dos teletrabalhadores.

## 5) Isenções não balizadas pelo critério da “massa salarial”

- Artigo 12.º, n.º 2, da Lei das Finanças Locais: “A assembleia municipal pode, por proposta da câmara municipal, através de deliberação fundamentada, conceder isenções totais ou parciais relativamente aos impostos e outros tributos próprios”.
- Isenções para sujeitos passivos com sede social / residência fiscal no concelho:
  - A violação do Direito Comunitário Europeu: restrição ao direito de estabelecimento
  - A violação da Constituição (havendo estabelecimentos em mais de um município e matéria colectável superior a € 50.000): os princípios da igualdade (artigo 13.º, n.º 2) e da capacidade contributiva (104.º, n.º 2); os princípios do Estado unitário (artigo 6.º, n.º 1) e da solidariedade autárquica (artigo 238.º, n.º 2). A proibição do arbítrio, sendo uma diferenciação de tratamento não assente em critérios objectivos e substanciais, como o estabelecimento e a massa salarial, desprovida de fundamento material bastante.

# Obrigado!

[ricardo@ricardodapalmaborges.com](mailto:ricardo@ricardodapalmaborges.com)

[www.rpba.pt](http://www.rpba.pt)

Ricardo da Palma Borges

Lisboa, 28 de Janeiro de 2010