

Contabilidade Financeira Avançada

2009/2010

Acções e Quotas Próprias

Acções e Quotas Próprias

- Diz-se que uma entidade tem acções /quotas próprias, quando a própria adquire e detém os seus próprios instrumentos de capital próprio- auto participação.
- Ao adquirir ou readquirir as suas próprias accções ou quotas , estas devem ser reconhecidas como uma dedução ao capital próprio.
- A aquisição de quotas ou de acções próprias não se confunde com a sua amortização , porquanto aquelas subsistem na sociedade, a amortização (com redução do capital social) implica a sua extinção.

Acções e Quotas Próprias– Motivações

- Um sócio não realiza os seus compromissos de realização das entradas de capital – as acções ficam para a sociedade;
- Para influenciar a cotação das próprias accções;
- Para evitar a entrada de sócios estranhos;
- Aquisição a título gratuito.

Acções e Quotas Próprias–Contabilização

- As Quotas e Acções Próprias devem ser reconhecidas como dedução ao Capital Próprio (NCRF 27 § 9) , nas rubricas :

52- Acções (Quotas) Próprias

521- Valor Nominal

522- Descontos e Prémios

Acções / Quotas Próprias

5

Sistema de Normalização Contablística

NOTAS DE ENQUADRAMENTO

A conta 521 «Valor nominal» é debitada pelo valor nominal das acções ou quotas próprias adquiridas. Ainda na fase de aquisição, a conta 522 «Descontos e prémios» é movimentada pela diferença entre o custo de aquisição e o valor nominal.

Quando se proceder à venda das acções ou quotas próprias, para além de se efectuar o respectivo crédito na conta 521, movimentar-se-á a conta 522 pela diferença entre o preço de venda e o valor nominal.

Simultaneamente, a conta 522 deverá ser regularizada por contrapartida da conta 599-«O. Variações no capital próprio», de forma a manter os descontos e prémios correspondentes às acções (quotas) próprias em carteira.

Acções / Quotas Próprias

6

Imposições Legais

O normativo português impõe várias limitações na aquisição de quotas e acções próprias, restrições estas previstas no Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Quotas Próprias

- O art.º 220 n.º1 do CSC dispõe que a sociedade não pode adquirir quotas próprias ainda não inteiramente liberadas, salvo no caso de perda a favor da sociedade das quotas dos sócios remissos (quando o sócio não cumpre a sua obrigação de entrada).
- A sociedade só pode adquirir quotas próprias a título gratuito, ou em acção executiva movida contra o sócio, ou se, para efeitos de aquisição, a sociedade dispuser de reservas livres em montante não inferior ao dobro do contravalor a prestar – n.º 2 do art.º 220.º do CSC.

Imposições Legais

- Enquanto as quotas próprias pertencerem à sociedade, deve tornar-se indisponível uma reserva de montante igual àquele pelo qual as quotas próprias estão contabilizadas, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 324º por remissão do n.º 4 do art.º 220º.
- A aquisição e a alienação de quotas próprias dependem de deliberação dos sócios – alínea b) do n.º 1 do art.º 246.º do CSC.
- Devem considerar-se suspensos todos os direitos inerentes às quotas (dividendos, votos), excepto o de participação em aumento de capital por incorporação de reservas (alínea a) do n.º 1 do art.º 324.º e n.º 2 do art.º 92.º do CSC).

I Imposições Legais

Acções Próprias

- Quase tudo o que foi dito, a propósito da aquisição de quotas próprias, pode-se estender às acções, salvo o que for incompatível com a natureza económico - jurídica destas.
- As sociedades anónimas só podem adquirir e deter acções próprias nos casos previstos na lei e nas condições nela consignadas (n.º 1 do art.º 316.º).
- O contrato de sociedade pode proibir totalmente a aquisição de acções próprias ou reduzir os casos em que ela é permitida (n.º 1 do art.º 317.º).

Acções/Quotas Próprias

9

Imposições Legais

- Salvo casos excepcionais (v.g. situações previstas no n.º 3 do art.º 317.º), uma sociedade não pode adquirir e deter acções próprias representativas de mais de 10% do seu capital (n.º 2 do art.º 317.º).
- No entanto, mesmo nessas situações excepcionais, a sociedade não pode deter por mais de três anos um número de acções que ultrapasse esse tal limite, ainda que tenham sido adquiridas licitamente (n.º 1 do art.º 323.º).
- Como contrapartida da aquisição de acções próprias, uma sociedade só pode entregar bens que possam ser distribuídos pelos sócios, devendo o valor dos bens distribuíveis ser, pelo menos, igual ao dobro do valor a pagar por elas (n.º 4 do art.º 317.º).

Acções/Quotas Próprias

10

Análise do Art.º 32 CSC

Nova redacção (Introduzida DL 185/2009, de 12/08)

(Produz efeitos a partir de 1/1/2010)

- 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.

Análise do Art.º 32 CSC

Nova redacção (Introduzida DL 185/2009, de 12/08)

(Produz efeitos a partir de 1/1/2010)

- 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.

Acções e Quotas Próprias Título Gratuito

- As doações de acções e de quotas próprias não são muito comuns.
- Idêntica relevação contabilística à da aquisição a título oneroso de acções ou de quotas próprias.
- Registo pelo justo valor (NCRF 27 §9)
- Contabilização na rubrica “594 – Doações” ou contabilização em reservas indisponíveis ou simplesmente na “52 – Acções (Quotas) Próprias ??”

Acções/Quotas Próprias

13

Exemplo 1 – Acções próprias (Título Gratuito)

- Foram oferecidas à entidade “XYZ, SA” 5.000 acções próprias, cujo valor nominal unitário é de 5 €
- O justo valor unitário das acções próprias adquiridas a título gratuito é de 8€

Proceda aos registos contabilísticos relativo à operação efectuada com acções próprias

Acções/Quotas Próprias

14

Extinção de Acções Próprias

- ▶ Se o contrato de sociedade autorizar a aquisição de acções próprias, a Assembleia-Geral pode deliberar que o capital da sociedade seja reduzido por meio de extinção dessas acções próprias (n.º 1 do art.º 463.º).

Extinção de Acções Próprias

- Para esta redução do capital, aplica-se, nos termos do n.º 2 do art.º 463.º, o disposto no art.º 95.º, excepto:
 - Se forem extintas acções totalmente liberadas, adquiridas a título gratuito;
 - Se forem extintas acções inteiramente liberadas, adquiridas por meio de bens que nos termos legais pudessem ser distribuídos aos accionistas; neste caso, deve ser levada a uma reserva especial, sujeita ao regime de reserva legal, quantia equivalente ao valor nominal total das acções extintas.

Exemplo 1 –Extinção Acções Próprias

- Foram oferecidas à entidade “OPV, SA” 8.000 acções próprias, cujo valor nominal unitário é de 4 €
- O justo valor unitário das acções próprias adquiridas a título gratuito é de 5€
- Extinção de todas as acções (art.º 463, n.º 2, alínea a))

¶Proceda aos registos contabilísticos relativos às operações efectuadas com acções próprias

Acções/Quotas Próprias

17

Exemplo 2 –Extinção Acções Próprias

- A entidade “OPA, SA” adquiriu 4.000 acções próprias pelo valor unitário de 12 €
- O valor nominal unitário das acções que constituem o capital social da entidade “OPA, SA” é de 10 €
- Extinção de todas as acções (art.º 463, n.º 2, alínea b))

¶Proceda aos registos contabilísticos relativos às operações efectuadas com acções próprias

Acções/Quotas Próprias

18

Exemplo 3 –Extinção de Acções Próprias

- A entidade “PID, SA” adquiriu 1.000 acções próprias pelo valor unitário de 6 €
- O valor nominal unitário das acções que constituem o capital social da entidade “PID, SA” é de 8 €
- Extinção de todas as acções (art.º 463, n.º 2, alínea b))

Proceda aos registos contabilísticos relativos às operações efectuadas com acções próprias.

Acções/Quotas Próprias

19

Aumentos de Capital por incorporação de reservas numa sociedade que detem acções próprias

Incorporação de reservas (permitidas) no capital

Aumento do valor nominal vs Emissão de novas acções

Aumento das acções próprias em carteira

Aumento da reserva indisponível

Limitação da incorporação das reservas livres no capital?

Acções/Quotas Próprias

20

Exemplo – Aumento Capital p/incorporação de reservas

- A entidade “DAF, SA” adquiriu 4.000 acções próprias pelo valor unitário de 3 €
- O capital social da entidade é de 200.000 € e o valor nominal unitário das acções que o constituem é de 4 €
- Posteriormente, a entidade “DAF, SA” realizou um aumento de capital por incorporação de todas as reservas permitidas por lei

Acções/Quotas Próprias

21

Exemplo – Aumento Capital p/incorporação de reservas

- Capital social = 200.000
- Acções próprias = 12.000
- Reserva legal = 10.000
- Excedente de revalorização = 20.000
- Reservas livres = 40.000
- Reserva indisponível por aquisição de acções próprias = 12.000

Acções/Quotas Próprias

22

Exemplo – Aumento Capital p/incorporação de reservas

Pedido:

‡Proceda aos registos contabilísticos relativos às operações relatadas, tendo em conta que o aumento de capital foi de 50 000€.

Aspectos Fiscais

Uma entidade não deve reconhecer qualquer ganho ou perda na demonstração de resultados, decorrente de qualquer compra, venda, emissão, ou cancelamento de acções próprias. (NCRF 27 §9 parte final).

- **Variações patrimoniais positivas – art.º 21.º do CIRC**
- **Variações patrimoniais negativas – art.º 24.º do CIRC**

Aspectos Fiscais

► Despacho da Direcção dos Serviços de IRC (Proc. n.º 1161/2001)

Na aquisição de acções / quotas próprias as diferenças entre o valor nominal e o preço de aquisição alteram a situação líquida, sem que tal se reflecta no resultado do exercício. Tratam-se de ganhos e perdas potenciais ou latentes, uma vez que os efectivos só se geram com a transmissão, sendo portanto excluídos de tributação em IRC, de acordo com os princípios consignados no Código.

Aspectos Fiscais

► Despacho da Direcção dos Serviços de IRC (Proc. n.º 1161/2001)

No momento da transmissão é que os ganhos e perdas se tornam efectivos; ocorre nesta situação a sujeição a tributação, porque estamos perante variações patrimoniais não excepcionadas e como tal passíveis de tributação em IRC, nos termos dos artigos 21.º e 24.º do Código do IRC.

Aspectos Fiscais

OPERAÇÃO	NATUREZA DO RESULTADO	CIRC
Aquisição	Potencial ou latente	<u>Ganhos</u> – art.º 21.º, al. b) - Não incluídos no Lucro Tributável (LT). <u>Perdas</u> – art.º 24.º, n.º 1, al. b) - Não incluídas no LT.
Transmissão (v.g. venda)	Realizado ou efectivo	<u>Ganhos</u> – Não previstos nas excepções do art.º 21.º, logo são incluídos no LT (C202 do Q07 da DR22). <u>Perdas</u> – Não previstas no art.º 24.º, logo são incluídas no LT (C203 do Q07 da DR22).

Fonte: Joaquim Guimarães ("A transmissão e a aquisição de acções/quotas próprias (POC e CIRC)")

Sócios Remissos

- ▶ Artº 20º a) CSC - Obrigação de Entrada;
- ▶ Artº 26º - Tempo das Entradas (possibilidade de diferimento das entradas)
- ▶ A partir do momento que a sociedade notifica o sócio / accionista da realização da sua entrada, este tem um prazo entre 30 e 60 dias para cumprir a sua obrigação.
- ▶ Findo o prazo dado pela sociedade para efectuar o pagamento relativo à realização do capital, o sócio ou accionista é considerado **retardatário** (n.º 3 do art.º 203.º e n.º 2 do art.º 285.º, ambos do CSC)..

Sócios Remissos

- ▶ É concedido um novo prazo ao sócio / accionista retardatário para realizar as entradas em dívida, acrescidas de juros de mora, sob pena de perder a favor da sociedade a sua quota ou as suas acções e os pagamentos já efectuados. (Artº 27º nº6 CSC)
- ▶ Se o sócio não efectuar, no prazo fixado todos os montantes a que está obrigado – é considerado Sócio Remisso e excluído da sociedade.
- **Sociedades por quotas** – artigos 204.º a 208.º do CSC
- **Sociedades anónimas** – artigos 285.º e 286.º do CSC

Acções/Quotas Próprias

29

Casos Práticos

- ▶ **1** – Sabendo que a entidade “SCB, S.A.” alienou 15.000 acções próprias e que, entre outros registos, procedeu à seguinte relevação contabilística:

521 - Valor nominal	522 - Descontos e prémios	12 - Depósitos à ordem
€ 75.000	€ 15.000	€ 60.000
552 - Outras reservas	55X - Reserva indisponível	
€ 90.000	€ 90.000	

Acções/Quotas Próprias

30

Casos Práticos

1 a) – Determine:

- O valor nominal de cada acção da entidade “SCB, S.A.”;
- O custo de aquisição unitário das acções próprias;
- O preço de venda das 15.000 acções próprias.

Acções/Quotas Próprias

31

Casos Práticos

1 b) – Ainda considerando os dados anteriores e sabendo que os mesmos se referem à alienação de 75% das acções próprias que a entidade “SCB, S.A.” detinha em carteira, proceda aos registos contabilísticos adequados relativamente à:

- Aquisição das acções próprias;
- Alienação das acções próprias

Acções/Quotas Próprias

32

Casos Práticos

2 – Considere os seguintes dados do Capital Próprio da entidade “XPTO, Lda.” em 30 de Abril de 2009:

- 51 – Capital = ?
- 521 – Acções próprias (valor nominal) = ?
- 522 – Acções próprias (descontos e prémios) = 40.000
- 551 – Reservas legais = 350.000
- 5521 – Reservas livres = 400.000
- 55X – Res. indisponível por aplicação em acções próprias = 120.000

Acções/Quotas Próprias

33

Casos Práticos

2.1 – Sabendo que a entidade adquiriu, pela primeira vez, em 1 de Março de 2009, 40.000 acções próprias, correspondente ao limite máximo previsto pelo CSC, determine os saldos das contas 51 e 521, sabendo que não foram alienadas quaisquer acções próprias até à data de 30 de Abril de 2009.

Acções/Quotas Próprias

34

Questões –Exame OTOC

1 – Em 31 de Dezembro de 2008, a entidade “ABC, SA” apresentava a seguinte constituição de capitais próprios:

- Capital social (10.000 acções) = 20.000 u.m.
- Reservas legais = 2.500 u.m.
- Reservas livres = 10.000 u.m.
- Resultados transitados = (8.000) u.m.
- Resultados líquidos = 4.000 u.m.

Acções/Quotas Próprias

35

Questões –Exame OTOC

1.1 – Em Janeiro de 2009, antes da Assembleia-Geral de aprovação de contas, a sociedade poderia adquirir acções próprias, cujo custo de aquisição fosse, no máximo, até:

- a)** 10.000 u.m.;
- b)** 5.000 u.m.;
- c)** 3.000 u.m.;
- d)** 2.000 u.m..

Acções/Quotas Próprias

36

Questões –Exame OTOC

- 2-** A sociedade Beta-Beta, SA, cujo capital social é de 1.000.000 €, representado por 1 milhão de acções com o valor nominal de 1 €, adquiriu, em 2006, 100.000 acções próprias por 2,65 € cada uma e alienou, posteriormente mas no mesmo exercício, 10.000 dessas acções por 2,9 € cada.

Acções/Quotas Próprias

37

Questões –Exame OTOC

- 2.1** Excluindo qualquer efeito na conta de resultados de exercício, estas operações geraram outras variações nos capitais próprios da Beta-Beta, SA, em 2006, de:

- a)** Positiva de 29.000 €;
- b)** Negativa de 90.000 €;
- c)** Negativa de 236.000 €;
- d)** Negativa de 238.500 €.

Acções/Quotas Próprias

38