

6

CADERNOS
CONTABILIDADE
E GESTÃO

CAPITAL, RESERVAS E RESULTADOS TRANSITADOS

EDUARDO SÁ SILVA

VidaEconómica

Índice

Nota de apresentação	7
1 – Introdução	9
2 – Capital Social.....	11
3 – Reservas	22
4 – Aumento do capital	29
5 – Redução de capital	32
6 – Ações (quotas) próprias	34
7 – Distribuição de lucros.....	36
8 – Adiantamento por conta de lucros	42
9 – Excedente de revalorização.....	45
10 – Ajustamento em ativos financeiros.....	59
11 – Outros instrumentos de capital próprio.....	63
12 – Subsídios	67
13 – Doações	73
14 – Auditoria na área dos capitais próprios	74
15 – Procedimentos a ter em consideração na área dos capitais próprios.....	80
16 – Caso geral	83
17 – Casos diversos.....	87
Caso 17. 1 – Revalorização.....	87

Caso 17.2 – Método de equivalência patrimonial.....	91
Caso 17.3 – Subsídios do Governo.....	95
Caso 17.4 – Aplicação de resultados.....	101
Caso 17.5 – Aquisição e alienação de ações próprias.....	103
Caso 17.6 – Subscrição das ações.....	105

Nota de Apresentação

A obra *Capital, Reservas e Resultados Transitados* é uma obra essencialmente prática, com a apresentação de múltiplos exemplos elucidativos dos conceitos expostos.

Para cada tipo de operação (subscrição, aumento do capital, ações próprias, revalorizações, subsídios, etc.) é apresentada a definição da operação e, em seguida, apresentam-se casos.

Na parte final da obra, é apresentado um caso geral e igualmente são apresentados casos diversos.

Agradeço à Dra. Fátima Monteiro pela revisão do texto.

1 - Introdução

O capital próprio corresponde ao património líquido da empresa e é composto pelas seguintes rubricas com tradução contabilística: capital social, reservas, prestações suplementares e resultados transitados. O capital próprio de uma empresa é sempre igual ao seu ativo deduzido do passivo. Na alínea c) do § 49 da Estrutura conceptual, o capital próprio é definido de forma residual, pois é entendido como “o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzir todos os seus passivos”.

Embora o capital próprio seja definido como um resíduo, ele pode ser subclassificado no balanço. Por exemplo, os fundos provenientes dos sócios/acionistas, os resultados transitados, as reservas que representam apropriações de resultados e as reservas que apresentam ajustamentos de manutenção de capital devem ser evidenciados separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para quem toma decisões económicas. Por exemplo, a existência de restrições legais ou outras sobre a capacidade da empresa em distribuir os resultados ou aplicar o capital próprio condicionam a decisão de investir ou não numa determinada empresa.

A criação de reservas é algumas vezes exigida pelos estatutos ou por outra legislação, a fim de dar à empresa e aos seus credores uma medida adicional de proteção dos efeitos de perdas. Podem, inclusive, ser estabelecidas outras reservas se a legislação fiscal

assim o impuser. A existência e dimensão destas reservas legais, estatutárias e fiscais é informação que igualmente é importante para a tomada de decisões económicas.

No entanto, a quantia pela qual o capital próprio é evidenciado no balanço está dependente da mensuração dos ativos e dos passivos. Regra geral, a quantia agregada do capital próprio somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das ações da empresa ou à soma que poderia ser obtida pela alienação quer dos ativos líquidos separadamente quer da empresa como um todo, no pressuposto da continuidade.

A rubrica do capital próprio pode provir de:

- Elementos patrimoniais entregues pelos detentores das participações sociais;
- Retenção de resultados;
- Aumento de valores de elementos patrimoniais (p.e., reavaliações ou revalorizações);
- Entrega por parte de terceiros de elementos patrimoniais de forma gratuita e não reembolsável.

Esta diversidade de origens pode ser revelada através do seguinte quadro elaborado a partir do plano de contas.

Quadro 1 – Origens do capital próprio

Rubrica	Descrição
51 capital subscrito 52 ações (quotas próprias) 53 outros instrumentos de capital próprio 54 prémios de emissão	Estas rubricas correspondem a entradas de dinheiro ou bens com origem nos detentores de participações sociais. As ações/quotas próprias correspondem a reembolsos de partes de capital
55 reservas 56 resultados transitados	São rubricas que resultam de retenção de resultados
57 ajustamentos em ativos financeiros 58 excedentes de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis	São rubricas que resultam da aplicação do método de equivalência patrimonial (conta 57) ou de revalorização de ativos fixos tangíveis e intangíveis (conta 58)
59 outras variações do capital próprio	São rubricas que resultam, nomeadamente, de doações ou de subsídios ao investimento não reembolsáveis (fundos perdidos)

2 - Capital social

O capital social corresponde à quantia que os proprietários entregam à sociedade e constitui o capital de risco, ou seja, o capital que é necessário para iniciar ou desenvolver determinada atividade. O capital social é uma massa patrimonial que integra o capital próprio e a sua importância prende-se, fundamentalmente, com a autonomia financeira de uma empresa. Por outro lado, o capital social é um indicador importante porque condiciona o direito aos lucros e o direito de voto de cada um dos sócios. O seu

valor pode variar muito, mas existem algumas situações em que existe um mínimo a respeitar. Tudo depende da sua forma jurídica

É evidente que, ao longo do percurso de uma empresa, o capital social pode sofrer alterações, quer no sentido do aumento (aumento do capital social) quer no sentido da diminuição (redução do capital social).

O normativo que regula o capital social encontra-se no Código da Sociedades Comerciais (CSC) e noutra legislação específica para certos tipos de sociedades e pode ser resumido no seguinte quadro para as sociedades por quotas e anónimas.

Quadro 2 – Capital social mínimo e período de diferimento

Tipo de sociedade	Capital social mínimo	Diferimento	Suporte normativo
Quotas	Quota mínima de 1 euro. No entanto, existem atividades para as quais a lei estabelece um capital social mínimo	O contrato pode estipular o diferimento das entradas em dinheiro. No entanto, o período máximo é de cinco anos. No caso das entregas em espécie não existe diferimento	Arts. 201º a 203º, 219º e 270º - G do CSC
Anónimas	50 000 euros	Pode ser diferida a realização de 70% do valor nominal das ações. O valor do prémio da emissão não pode ser diferido. O período máximo é igualmente de cinco anos. No caso das entregas em espécie, também não existe diferimento	Arts. 276º, 277º e 285º do CSC

No ato de subscrição as pessoas físicas ou jurídicas tornam-se devedoras da sociedade, pelas quantias subscritas. O não cumprimento do prazo pode conduzir à cobrança de uma penalização, ou, no limite, à expulsão do sócio/acionista.

A subscrição pode assumir as seguintes modalidades no caso das sociedades anónimas:

- Subscrição de capital fechado – nesta modalidade, quando qualquer interessado quiser comprar ações, terá de convencer um dos atuais acionistas a vendê-las;
- Sociedade de capital aberto – as ações são livremente negociadas na Bolsa de Valores

O valor de subscrição corresponde ao preço pelo qual o título é colocado à venda. Na primeira emissão (constituição da sociedade ou aumento do capital), o valor da subscrição não pode ser inferior ao valor nominal

A relação entre o valor de subscrição e o valor nominal do título denomina-se:

- Ao par – o valor de subscrição é igual ao valor nominal;
- Acima do par – o valor de subscrição é superior ao valor nominal. Neste caso, tem-se um prémio de emissão;
- Abaixo do par – o valor de subscrição é inferior ao valor nominal. Neste caso, tem-se um desconto.

No caso de realização do capital em espécie e de acordo com o artº 26º do CSC, não pode existir diferimento. A expressão entrada em espécie tem sentido lato, compreendendo, nomeadamente, terrenos, edifícios, equipamentos, direitos a crédito, marcas, patentes, outros ativos e outros passivos. De acordo com o artº 28º do

CSC, as entradas em bens diferentes de dinheiro devem ser objeto de um relatório elaborado por um revisor oficial de contas sem interesses na sociedade, designado por deliberação dos sócios na qual estão impedidos de votar os sócios que efetuam as entradas.

As despesas com a constituição da sociedade ou com o aumento do capital devem ser reconhecidas como gastos do exercício, ou, quando diretamente associadas à emissão do capital, devem ser deduzidas à quantia inscrita no capital próprio.

De acordo com o Decreto-Lei n.º 98/2015, e a exemplo do que acontecia na vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC), a partir de 2016 a apresentação do capital social volta a ser registado no balanço pelo valor do capital subscrito (note-se que até 2015 era o capital realizado), sendo o valor do capital ainda não realizado apresentado como um valor a receber na respetiva rubrica do ativo.

Exemplo de subscrição e realização integral de capital

A e B resolveram constituir uma sociedade por quotas com um capital social de 5000 euros, com uma quota de 60% para A e uma quota de 40% para B.

Em 31/3/N procederam ao respetivo registo comercial da sociedade. A comprovação do pagamento foi realizado através de um depósito numa conta bancária à ordem da sociedade.

Subscrição do capital

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Subscrição do capital		511	5000
Sócio A	2621		3000
Sócio B	2622		2000

Realização do capital

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Depósitos à ordem	12		5000
Sócio A		2621	3000
Sócio B		2622	2000

E transferência do capital subscrito para capital realizado

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Subscrição do capital	511		5000
Realização do capital		512	5000

No caso de as entradas serem superiores ao capital subscrito, existe uma diferença que deve ser levada a crédito do sócio, ou considerada como prémio de emissão que reverte a favor da sociedade.

Refira-se que o prémio de emissão é a diferença positiva entre o preço de subscrição e o seu valor nominal.

Assim, se A entregar 4200 e B entregar 2800, ter-se-á um prémio de emissão de 2000 e o movimento da subscrição passaria a ser:

Subscrição do capital com prémio de emissão

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Subscrição do capital		511	5000
Sócio A	2621		3000
Sócio B	2622		2000
Prémio de emissão		54	2000

No caso de não ser considerado um prémio de emissão, mas, antes, considerado um empréstimo (suprimentos) que será reembolsado num determinado prazo, ter-se-á:

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Subscrição do capital		511	5000
Sócio A	2621		3000
Sócio B	2622		2000
Suprimentos		253	2000

Exemplo com constituição de uma sociedade anónima com entrada em dinheiro e em espécie

Em 1/3/N, foi constituída uma sociedade anónima com um capital social de 100 000 euros. O capital foi subscrito por cinco investidores nas seguintes proporções:

Subscritor	Percentagem subscrita do capital
A	20%
B	15%
C	40%
D	20%
E	5%

Os subscritores A, B e E realizaram a totalidade do capital por entradas em dinheiro (cheque). O subscritor C só realizou 50% e o subscritor D realizou parte em espécie, através da entrega à sociedade de um conjunto de bens, direitos e obrigações que constitui o seu património e parte em dinheiro. Realce-se que as entregas diferentes de dinheiro têm de ser suscetíveis de penhora e avaliadas por um revisor oficial de contas sem interesses na sociedade (art.º 28º do CSC), designado por deliberação dos detentores das participações sociais (os detentores de participações sociais que efetuam as entradas em espécie estão impedidos de votar).

Entregas em espécie do subscritor D (após relatório do revisor)

Elemento	Valor atribuído (em euros)
Veículo automóvel	10 000
Dívida a fornecedor	3000
Inventários (mercadorias)	7000

As despesas com a constituição da sociedade ascenderam a 1000 euros.

Subscrição do capital

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Subscrição do capital		511	100 000
Acionista A	2611		20 000
Acionista B	2612		15 000
Acionista C	2613		40 000
Acionista D	2614		20 000
Acionista E	2615		5000

Realização em dinheiro de A, B, C e E

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Depósitos à ordem	12		60000
Acionista A		2611	20000
Acionista B		2612	15000
Acionista C		2613	20000
Acionista E		2615	5000

Realização em espécie e em dinheiro de D

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Depósitos à ordem	12		6000
Viatura	434		10000
Inventários	321		7000
Dívida a fornecedor		221	3000
Acionista D		2614	20000

Despesas com a constituição da sociedade

De acordo com 68 da NCRF6, “O dispêndio com um item intangível deve ser reconhecido como um gasto”. Assim, as despesas com constituição de uma empresa são gastos do período

Descrição	Débito	Crédito	Valor
Contencioso e Notariado	6265		1000
Depósitos à ordem		12	1000

Realce-se que, neste caso, o capital subscrito foi de 100 000 euros, enquanto o capital realizado foi de 80 000 euros.

Em termos fiscais, a legislação sobre a remuneração convencional do capital, constante do artigo 41.º-A do EBF, tem sofrido alterações.

Na sequência do Programa Capitalizar, aprovado pela Resolução do Conselho de Ministros nº 42/2016, de 18 de agosto, foram introduzidas no artigo 41º-A do EBF, pela Lei orçamental de 2017, significativas melhorias face ao normativo anterior.

Este programa pretende criar condições para o aumento do investimento e por essa via contribuir decisivamente para um crescimento económico mais robusto e sustentável.

Bibliografia

Almeida, R. *et al* (2013), *SNC – Casos Práticos e Exercícios Resolvidos*, 3ª Edição, ATF

Alves, J. (2015), *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*, Edições Sílabo

Costa, C. & Alves, G. (2001), *Casos Práticos de Auditoria Financeira*, 3ª Edição, VisLis

Gonçalves, C. *et al* (2016), *Contabilidade Financeira*, 2ª Edição, Vida Económica

Jesus, J. *et al* (2011), site acedido em 9/12/16 www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/58/Contabilidade.pdf

Lopes, I. (2017), *Contabilidade Financeira – Exercícios resolvidos e propostos*, Almedina

OCC (2016), *Manual de Formação: Aspetos Contabilísticos e Fiscais do Encerramento de Contas 2016*

Silva, E. *et al* (2015), *O novo SNC*, Vida Económica

A obra “Capital, Reservas e Resultados Transitados” é uma obra essencialmente prática, com a apresentação de múltiplos exemplos elucidativos dos conceitos expostos.

Para cada tipo de operação (subscrição, aumento do capital, ações próprias, revalorizações, subsídios, etc..) é apresentada a definição da operação e, em seguida, apresentam-se casos.

Na parte final da obra, é apresentado um caso geral e igualmente são apresentados casos diversos.

Cadernos Contabilidade e Gestão

1. O Balanced Scorecard (BSC) e os Indicadores de Gestão
2. IFRS9 – Instrumentos Financeiros - Introdução às regras de reconhecimento e mensuração
3. Tipologia dos Riscos – uma introdução
4. Derivados e Produtos Complexos – aspetos essenciais
5. A Prova em Auditoria e as Metodologias de Amostragem
6. Capital, Reservas e Resultados Transitados
7. Prestação de Contas e Relatório de Gestão

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

ISBN: 978-989-768-490-6

