



ANÁLISE DA CTOC

ELSA COSTA, CONSULTORA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS

Cedência de posição contratual

O tema abordado trata da problemática no tratamento contabilístico e fiscal da cedência de posição contratual, para o efeito utilizar-se-á um exemplo prático acompanhado, sempre que se mostre necessária, da devida explicação teórica.

Considerando o seguinte cenário: determinada empresa, adquire um bem imobilizado para utilizar na sua actividade produtiva. Para a concretização desta aquisição recorre ao financiamento através do sistema de leasing. Passado um ano esta entidade resolve ceder a sua posição no contrato de leasing, do qual é locatária, a uma outra entidade. Esta ocorrência gera determinados procedimentos contabilísticos e tem implicações fiscais que muitas vezes não são devidamente ponderadas aquando da concretização do negócio.

Caso Prático:

- * O bem foi adquirido através de leasing, em 2005, por 12.000,00 euros;
- * O período de vida útil atribuído foi de 3 anos;
- * Em 2006 a entidade cede a sua posição no contrato de leasing;
- * No exercício de 2006, o valor contabilístico é 8.000,00 euros;
- * O valor em dívida à locadora, na data da cedência é de 7.000,00 euros.

Em contas do razão (valores acumulados), o cenário à data da cedência seria o seguinte:

Imobilizado corpóreo	
12.000,00	
Outros Dev. Cred.	
5.000,00	12.000,00
Amortizações acumuladas	
	4.000,00

A actual locatária recebe uma proposta para ceder a sua posição no contrato de leasing pela quantia de 3.000,00 euros a qual pretende aceitar, não obstante solicita o auxílio do Técnico Oficial de Contas para cálculo de valores de imposto que esta transacção possa originar. Face ao solicitado é emitido o seguinte relatório.

A cedência em causa – cedência de posição contratual – equivale à perda voluntária de um direito que o locatário demite de si atribuindo-o a outro. Esta operação consubstancia-se em sede de IVA como uma prestação de serviços. O conceito de prestação de serviços patente no n.º 1 do Art. 4.º do Código do IVA é bastante abrangente devido à sua natureza residual, vejamos, tudo aquilo que não

seja transmissão de bens, aquisição intracomunitária ou importação de bens, é uma prestação de serviços desde que efectuada a título oneroso.

A entidade locatária deverá emitir factura ou documento equivalente, documento que reuna os requisitos enumerados no n.º 5 do Art. 35.º do Código do IVA, procedendo à liquidação de imposto à taxa normal em vigor sobre o valor da cedência acordado (no exemplo em causa seria sobre 3.000,00 euros).

Em sede de IR (Imposto sobre o Rendimento), esta operação equivale à transmissão de um bem do activo imobilizado, operação susceptível de cálculo da mais ou menos valia. O valor de realização utilizado para o efeito será o valor em dívida à locadora (à data da cedência) acrescido da contraprestação obtida pela cedência de posição.

Feito este enquadramento fiscal, apresenta-se o seguinte lançamento composto:

Exemplo

Débito	
Custos/Proveitos extraordinários	1.000,00
Outros Dev. Cred. - novo locatário	3.630,00
Outros Dev. Cred. - Locadora	7.000,00
Amortizações acumuladas	4.000,00
Crédito	
Imobilizado corpóreo	12.000,00
IVA liquidado	630,00
Custos/Prov. extraordinários	3.000,00

As contas de imobilizado corpóreo e amortizações acumuladas devem ser saldadas, pois o bem deixa de estar na posse desta entidade. Simultaneamente extingue-se o valor em dívida à locadora, pois o novo locatário assumirá o contrato integralmente. Por sua vez, deve evidenciar-se a dívida que a entidade adquirente na cedência de posição assume perante a entidade cedente. O IVA liquidado resulta da aplicação da taxa de 21% ao valor acordado da cedência de posição.

Após este registo, que poderia efectuar-se faseadamente, o cenário seria o seguinte:

Imobilizado Corpóreo	
12.000,00	12.000,00
ODC - Locadora	
5.000,00	12.000,00
7.000,00	

Amortizações acumuladas	
4.000,00	4.000,00
IVA liquidado	
	630,00
ODC - Adquirente	
3.630,00	
Resultado extraordinário	
	2.000,00

Resulta desta transacção uma mais valia contabilística e fiscal (não há aplicação dos coeficientes de desvalorização monetária pois ainda não decorreram dois anos da data de aquisição do bem) de 2.000,00 euros, ao valor de realização 10.000,00 euros (somatório do valor em dívida à locadora com o valor da cedência de posição: 7.000,00 + 3.000,00) subtraímos o valor contabilístico do bem - 8.000,00 euros (valor de aquisição abatido das amortizações acumuladas praticadas: 12.000,00 - 4.000,00).

Mais ou menos valia = Valor de realização - (valor de aquisição - amortizações acumuladas)

Mais ou menos valia = (7.000,00 + 3.000,00) - (12.000,00 - 4.000,00) = 2.000,00

Admitindo uma taxa de IRC de 27,50% (25% + 10% x 25%), o imposto a pagar correspondente à mais-valia obtida seria de 550,00 euros

A entidade adquirente da posição no contrato de leasing, admitindo que também seria um sujeito passivo com contabilidade organizada, deve registar o bem adquirido no seu activo imobilizado pelo valor correspondente ao somatório da quantia em dívida assumida perante a locadora e o valor pago pela cedência. O IVA suportado é susceptível de dedução nos termos gerais do CIVA, sem prejuízo das excepções do direito à dedução.

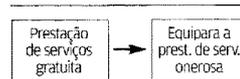
Por simplificação utilizámos um exemplo onde todas as variáveis foram equacionadas, contudo é nossa percepção que a grande maioria das operações de cedência de posição são realizadas a valor zero, isto é, uma mera troca de locatários sem que exista qualquer débito entre eles.

Certamente nesta fase se coloca a seguinte questão: quando a cedência de posição contratual é realizada a título gratuito está afastada da incidência de impostos? A resposta é não.

Em sede de IVA, as prestações de serviços realizadas a título gratuito são equiparadas a prestações de serviços realizadas a título oneroso [linha b)

do n.º 2 do Art. 4.º do Código do IVA].

Em sede de IVA



O valor tributável nesta situação é o valor normal do serviço [linha c) do n.º 2 do Art. 16.º do Código do IVA]. A expressão "valor normal" é muito subjectiva, obviamente que estamos face a terreno "escorregadio" até que ponto o sujeito passivo consegue justificar o montante atribuído a título de "valor normal", pior ainda, como chegar a esse valor? Qual será o critério da Administração Fiscal na determinação do "valor normal"? Questões que se colocam mas, lamentavelmente, questões que não estão devidamente esclarecidas.

Em termos práticos sugere-se o seguinte raciocínio: qual o valor do bem em causa, usado, da data da cedência de posição contratual? Quanto é que uma entidade interessada estaria disposta a pagar por aquele bem, naquelas condições e naquele momento? O bem pode ter sofrido depreciação, ou ter valorizado. A diferença entre esta quantia e o valor em dívida à locadora poderá ser o "valor normal" da operação de cedência de posição contratual realizada. Obviamente que serão aceites outros procedimentos e formas de cálculo do "valor normal" da operação, a questão fundamental reside no facto de se conseguir justificar este cálculo.

Utilizando os dados do exemplo anterior, considerando que a cedência de posição contratual é realizada a título gratuito e admitindo que o valor de um bem usado, com características idênticas, naquela data seria 7.500,00 euros (sofreu uma desvalorização de 4.500,00 euros).

A entidade que cede a posição neste contrato deve proceder à liquidação de IVA sobre o montante de 500,00 euros – segundo a sugestão feita, se o valor do bem usado é 7.500,00 euros e o valor em dívida à locadora é 7.000,00 euros.

Este procedimento é meramente fiscal, e poderá ser suportado por documento interno. Em termos contabilísticos, o IVA liquidado deve ser movimentado em contrapartida de um custo extraordinário.

Obviamente que poderemos dizer que não existe "valor normal" do bem, que este é zero ou até negativo, pelo que não deverá existir liquidação de imposto, contudo, sublinhe-se, é necessário comprovar este procedimento.

Custos Extraordinários

105,00	
--------	--

IVA Liquidado

105,00

Se em sede de IVA está claramente definido que a prestação de serviços realizada a título gratuito não fica afastada do campo de incidência do imposto, o mesmo não se pode dizer no campo do Imposto sobre o Rendimento. Conforme já referido, a cedência de posição contratual em sede de IR é equivalente à alienação do bem, neste campo a tributação ocorre sobre a mais-valia obtida com a "venda" do bem. Importa assim analisarmos o conceito de valor de realização patente no n.º 3 do Art. 43.º do Código do IRC.

Considera-se valor de realização, "... no caso de troca, o valor de mercado dos bens ou direitos recebidos, acrescido ou diminuído, consoante o caso, da importância em dinheiro conjuntamente recebida ou paga...", "... nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação...".

Por tanto, quando se diz que o valor de realização, no caso da cedência de posição contratual, é o somatório do valor em dívida à locadora com o valor da cedência propriamente dita, está aqui subjacente a existência de uma contraprestação. Se a operação de cedência de posição contratual é realizada a valor zero, então, o valor de realização (para determinação da mais-valia) é apenas o valor em dívida à locadora na data da cedência.

Não obstante, importa algum bom senso e cautela nesta questão, provavelmente a maioria destas operações ocorre entre entidades com relações muito próximas, pelo que não deverá daqui resultar aproveitamento fiscal.

A lamentar refira-se o facto de uma mesma operação possuir enquadramentos tão díspares nos impostos a que estão sujeitas, se em sede de IVA se qualifica como prestação de serviços, no âmbito do IR é equiparada a uma transmissão de bens. Claro que estas questões obrigam a que se possa uma vasto leque de conhecimentos, naturalmente a consequência de os não possuir traduz-se numa grande probabilidade de errar, desnecessário será dizer que os erros, no campo fiscal, custam caro ao contribuinte. No âmbito do tema tratado outras questões se mostraram interessantes pelas suas especificidades, como o leasing imobiliário, a existência de relações especiais, o tratamento dos ganhos obtidos no âmbito particular, entre outros, situações que face ao reduzido espaço não é possível tratar com o devido cuidado. Fica registado o facto.