

ANEXO II
AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA EM ESTÁGIOS

PREMISSAS DO EXEMPLO:

- **Em 14/04/20X1**, a empresa "A" adquire 10% de participação no capital (votante e total) da empresa "B", sem controlá-la. O custo de aquisição do investimento foi desdobrado em:

I - Valor do Patrimônio Líquido (10%) = R\$ 1.000

II - Mais Valia Participação I = R\$ 200

III - **Goodwill** Participação I = R\$ 100

Total = R\$ 1.300

A Mais-Valia está relacionada a um bem (Máquina X) no ativo da entidade "B", adquirida em 02/01/20X0, e uma vida útil de 5 anos (depreciação de 20% ao ano).

- **Em 18/09/20x1**, a entidade "A" compra mais 40% de participação de capital (votante e total) na entidade "B", obtendo o controle. Custo de aquisição:

I - Valor do Patrimônio Líquido (40%) = R\$ 4.000

II - Mais Valia Participação II = R\$ 1.200

III - **Goodwill** Participação II = R\$ 600

Total = R\$ 5.800

De acordo com o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 15, na combinação de negócios em estágios o adquirente deve remensurar sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição e deve reconhecer no resultado do período o ganho ou a perda resultante, se houver. Nesse exemplo, será considerado que a primeira participação avaliada a valor justo na data de aquisição do controle (2ª participação) correspondia ao valor de R\$ 1.450, desdobrada da seguinte forma (valores em R\$):

Custo de Aquisição	1ª Aquisição	1ª Aquisição Avaliada a Valor Justo	Diferença
Participação	1.000	1.000	0
Mais-Valia	200	300	100
Goodwill	100	150	50
Total	1.300	1.450	150

- **No Balanço de 31/12/20x1** a empresa investida teve um lucro de R\$ 1.000.

- **Em 02/01/20X2** a empresa "A" incorpora a empresa "B".

- A Máquina X está intrinsecamente relacionada com a produção ou comercialização dos bens e serviços das empresas "A" e "B".

- As empresas "A" e "B" são tributadas pelo lucro real anual.

a) Lançamentos contábeis em 20X1:

a.1) Aquisição da primeira participação (10%):

D Participação - Empresa "B"	1.000	
D Mais Valia Participação I - Empresa "B"	200	
D Goodwill Participação I - Empresa "B"	100	
C Bancos		1.300

a.2) Aquisição da segunda participação (40%):

D Participação - Empresa "B"	4.000	
D Mais Valia Participação II - Empresa "B"	1.200	
D Goodwill Participação II - Empresa "B"	600	
C Bancos		5.800

a.3) Avaliação "Participação I" a Valor Justo:

D AVJ - Goodwill Participação I	50	
D AVJ - Mais Valia Participação I	100	
C Ganho Avaliação Participação I - AVJ	150	

a.4) Equivalência Patrimonial:

D Participação Empresa "B"	500	
C Resultado Equivalência Patrimonial	500	

a.5) Realização da Mais Valia (em decorrência da depreciação do bem na empresa "B"):

D Resultado Equivalência Patrimonial	117	
C Mais Valia Participação I - Empresa "B"	30	
C Mais Valia Participação II - Empresa "B"	80	
C AVJ - Mais Valia Participação I - Empresa "B"	7	

Comentário:

- De acordo com o previsto no § 3º do art. 97, deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:
 - a) a mais-valia ou menos-valia e o ágio por rentabilidade futura (**goodwill**) relativos à participação societária anterior, existente antes da aquisição do controle (no exemplo corresponde a "Mais Valia Participação I" e ao "**Goodwill** Participação I"); e
 - b) as variações nos valores a que se refere a alínea "a", em decorrência da aquisição do controle (no exemplo: "AVJ - Mais Valia Participação I" e "AVJ - **Goodwill** Participação I").

a.6) Demonstração do Lucro Real de 20X1, transcrita no Lalur:

Lucro líquido antes do IRPJ	
(+) Adições	117
(-) Exclusões	(150 + 500)
(=) Lucro real antes da comp. prej.	
(-) Compensação de prejuízos fiscais	
(=) Lucro real	

Comentários:

- Exclusão de R\$ 500 (sem controle na Parte B do Lalur) - art. 95.
- Exclusão de R\$ 150 (com controle na Parte B do Lalur) - inciso I do art. 97.
- Adição de R\$ 117 (com controle na Parte B do Lalur) - art. 96.

b) Lançamentos Contábeis em 20x2 quando da Incorporação da entidade “B” pela entidade “A”:

b.1) **Goodwill:**

D	Goodwill Participação - Empresa “B” (Intangível)	700
D	AVJ - Goodwill Participação I (Intangível)	50
C	Goodwill Participação I - Empresa “B”	100
C	Goodwill Participação II - Empresa “B”	600
C	AVJ - Goodwill Participação I	50

b.2) **Mais valia:**

D	Máquina X	1.290
D	Máquina X – AVJ - Mais Valia Participação I	93
C	Mais Valia Participação I - Empresa “B”	170
C	Mais Valia Participação II - Empresa “B”	1.120
C	AVJ - Mais Valia Participação I	93

Comentários:

1. De acordo com o inciso I do art. 99, a pessoa jurídica resultante da incorporação poderá considerar como integrante do custo do bem ou direito que lhe deu causa o saldo existente na contabilidade, na data da aquisição da participação societária. Tal regra não alcança o valor correspondente ao “AVJ Mais Valia Participação I”, conforme estabelece o inciso II do art. 104.

2. Para utilização do disposto no inciso I do art. 99, é necessário que a pessoa jurídica determine na data do evento de incorporação a diferença entre o valor da Mais-Valia na data da aquisição da participação societária e na data do evento: No exemplo, temos o seguinte resultado:

Nas datas de aquisições = Mais Valia Participação I + Mais-Valia Participação II = 200 + 1.200 = R\$ 1.400

Saldo na data da incorporação = Mais-Valia Participação I + Mais-Valia Participação II = 170 + 1.120 = R\$ 1.290

Diferença = 1.400 – 1.290 = R\$ 110

Caso o **Goodwill** tivesse sofrido redução ainda na entidade “A”, antes da incorporação, deveria ser adotado o mesmo procedimento (inciso III do art. 99).

3. A diferença de R\$ 110 poderá ser excluída na apuração do lucro real, à medida que a “Máquina X” for sendo realizada. Do valor de R\$ 117 registrado na Parte B do Lalur em 31/12/20X1, R\$ 7 serão baixados quando da incorporação da entidade “B” pela entidade “A”, resultando nos R\$ 110 a serem excluídos.

4. A incorporadora deve manter em subcontas distintas os valores da Mais-Valia e do **Goodwill**, conforme demonstrado no exemplo, sob pena de não poder usufruir do disposto nos incisos I e III do art. 99, combinado com a alínea “b” do inciso III do art. 100 e inciso II do art. 102.

5. O valor de R\$ 150, correspondente ao “Ganho Avaliação Participação I - AVJ”, controlado na parte B do Lalur da investidora, em virtude do diferimento da tributação, quando da avaliação a valor justo da Participação I, deverá ser baixado (art. 104, inciso I).

6. A baixa do valor de R\$ 93, correspondente a “Máquina X – AVJ – Mais-Valia Participação I” é indedutível, e deverá ser adicionado à medida que o bem for sendo realizado (art. 104, inciso II).

7. No que se refere ao ágio por rentabilidade futura (**Goodwill**), a empresa poderá excluir 1/60 de R\$ 700 nos próximos 60 meses (art. 99, inciso III).

b.3) Demonstração do Lucro Real de 20X2, transcrita no Lalur da incorporadora:

Lucro líquido antes do IRPJ

(+) Adições	31
(-) Exclusões	(140 + 37)
(=) Lucro real antes da comp. prej.	
(-) Compensação de prejuízos fiscais	
(=) Lucro real	

Comentários:

1. Exclusão de R\$ 140 = dedução do **Goodwill** = $700/5 = R\$ 140$ (inciso III do art. 99);
2. Exclusão de R\$ 37 = parcela correspondente à diferença entre o saldo contábil da Mais-Valia na data da aquisição da participação societária e na data da incorporação = $110/3 = R\$ 37$ (art. 100, inciso I)
3. Adição de R\$ 31 = parcela da Depreciação relacionada à conta "Máquina X – AVJ – Mais-Valia Participação I" = $93/3 = R\$ 31$ (art. 104, inciso III, alínea "a").