

ANEXO VI

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
<i>Goodwill</i>	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:

1. De acordo com o § 3º do art. 183, deverão ser contabilizadas em subcontas distintas:

a) a mais 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 o item “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:

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

Comentários:

1. Exclusão de R\$ 500 (sem controle na Parte B do Lalur) – art. 181.
2. Exclusão de R\$ 150 (com controle na Parte B do Lalur) – inciso I do art. 183.
3. Adição de R\$ 117 (com controle na Parte B do Lalur) – art. 182.

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

b.1) Goodwill:

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

b.2) Mais valia:

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

Comentários:

1. De acordo com o inciso I do art. 185, 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. 190.
2. Para utilização do disposto no inciso I do art. 185, 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. 185).

(Fl. 4 do Anexo VI da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de de de 2017.)

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. 185, combinado com a alínea “b” do inciso III do art. 186 e inciso II do art. 188.
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. 190, 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. 190, 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. 185, inciso III).

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

Lucro líquido antes do IRPJ

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

Comentários:

1. Exclusão de R\$ 140 = dedução do *Goodwill* = $700/5 = R\$ 140$ (inciso III do art. 185);
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. 186, 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. 190, inciso II, alínea “a”).