

Impostos diferidos e concentração de empresas segundo as IAS(NIC)/IFRS(NIRF)

Por Carlos António Rosa Lopes

Este trabalho analisa o processo de registo dos impostos diferidos no âmbito da contabilização das participações financeiras pelo método da equivalência patrimonial, consolidação de balanços e demonstrações de resultados para efeitos de relato financeiro (processo vulgarmente designado por consolidação de contas).



Carlos António Rosa Lopes
Revisor Oficial de Contas
Docente na E.S.G. de Tomar
TOC n.º 8 862

Resultado contabilístico e resultado fiscal são duas grandezas distintas. O resultado contabilístico, para efeitos de impostos diferidos, corresponde ao resultado do exercício antes da dedução do gasto de imposto, enquanto o resultado fiscal é obtido a partir do resultado contabilístico, efectuando-se correcções, acréscimos e deduções, em conformidade com a legislação fiscal.

A diferença entre estes dois resultados deve-se à existência de diferenças tempestivas (temporais) e permanentes.

Diferenças tempestivas (temporais) são diferenças entre os lucros tributáveis e lucros contabilísticos que se originam num período e revertem num ou mais períodos subsequentes.

As diferenças permanentes correspondem a custos e proveitos contabilísticos que não são considerados para efeitos fiscais (vg. multas, etc.).

Os conceitos de diferenças tempestivas (temporais) e permanentes não constam da actual IAS 12 – Revista ⁽¹⁾. No entanto, estavam contemplados na anterior versão daquela norma. Actualmente, a IAS 12 coloca o enfoque no conceito de «diferenças temporárias»: «Diferenças temporárias são diferenças entre a quantia escriturada de um activo ou de um passivo no balanço e a sua base de tributação. As diferenças temporárias podem ser:

a) Diferenças temporárias tributáveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias tributáveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada; ou

b) Diferenças temporárias dedutíveis, que são diferenças temporárias de que resultam quantias que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros quando a quantia escriturada do activo ou do passivo seja recuperada ou liquidada.

A base fiscal de um activo ou de um passivo é a quantia atribuída a esse activo ou passivo para fins fiscais.» (n.º 5 da IAS 12)

Em termos sintéticos, poder-se-á dizer que os impostos diferidos têm subjacente uma técnica contabilística que visa atenuar a diferença entre resultados contabilísticos e fiscais.

Para este efeito, ao nível da demonstração de resultados, a conta de imposto sobre o rendimento é desdobrada em duas sub-contas:

– Imposto corrente (861) - imposto corrente é a quantia a pagar (a recuperar) de impostos sobre o rendimento respeitante ao lucro tributável (perda) de um período.

– Imposto diferido (862).

Ao nível do balanço, é também criada uma conta de impostos diferidos, que se desdobra em duas sub-contas:

- Activos por impostos diferidos (2761) - são as quantias de impostos sobre o rendimento recuperáveis em períodos futuros respeitantes a:

- a) Diferenças temporárias dedutíveis;
- b) O reporte de perdas fiscais não utilizadas; e
- c) O reporte de créditos tributáveis não utilizados.

– Passivos por impostos diferidos (2762) - são as quantias de impostos sobre o rendimento pagáveis em períodos futuros com respeito a diferenças temporárias tributáveis.

A conta de resultados de imposto sobre o rendimento (86) compreende o gasto corrente de impostos (rendimento corrente de impostos - 861

e o gasto de impostos diferidos (rendimentos de impostos diferidos - 862).

Concentração de empresas

Geralmente, o processo económico da concentração de empresas processa-se através de:

- Aquisição de activos;
- Aquisição de partes de capital;
- Fusões de empresas.

Neste trabalho iremos analisar o processo de registo dos impostos diferidos no âmbito da contabilização das participações financeiras pelo método da equivalência patrimonial, consolidação de balanços e demonstrações de resultados para efeitos de relato financeiro (processo vulgarmente designado por consolidação de contas), e fusões de empresas.

Consolidação de balanços e demonstrações de resultados para efeitos de relato financeiro

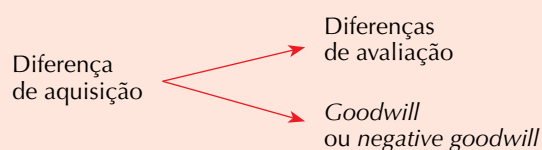
A consolidação de balanços e demonstrações de resultados consiste em apresentar aquelas demonstrações ao nível do grupo como se duma única entidade se trate. Para isso, começa por adicionar-se linha a linha o valor das várias rubricas do balanço e demonstração de resultados das empresas intervenientes, e substitui-se o valor da participação financeira da empresa-mãe na filial pelo correspondente valor dos capitais próprios (da filial), imputando-se a interesses minoritários a respectiva quota-parte nos capitais próprios e resultados do exercício.

Nos casos de subsidiárias adquiridas, na maior parte das situações o valor de aquisição da participação financeira não coincide com o correspondente valor da quota-parte dos capitais próprios. Esta diferença corresponde à «diferença de aquisição».

Diferença de aquisição = preço de aquisição da participação - quota parte do valor da situação líquida da participada adquirida

Normalmente, a «diferença de aquisição» engloba dois conjuntos de valores: uma parte refere-se a diferenças de avaliação em elemen-

tos patrimoniais activos e passivos e o valor remanescente respeita ao *goodwill* ou *negative goodwill* ⁽²⁾.



No processo de consolidação de balanços e demonstrações de resultados, as diferenças de avaliação devem ser imputadas aos elementos patrimoniais a que respeitam, e se se referirem a activos imobilizados deve proceder-se à sua amortização com base na sua vida útil estimada, sendo contabilizadas e amortizadas desde o ano da aquisição da participação financeira até ao ano em que estamos a consolidar.

Os impostos diferidos e a consolidação das demonstrações financeiras

Na sequência da imputação da diferença de aquisição, verifica-se que os activos e passivos passam a estar valorizados em critério diferente (justo valor) daquele por que estavam registados na contabilidade individual das empresas subsidiárias, originando diferenças entre a base tributária e a de registo (de avaliação), que geram impostos diferidos, os quais, de acordo com os números 19 e 66 da IAS 12 devem também ser imputados ao *goodwill*.

«Concentrações de actividades empresariais

19. O custo de uma concentração de actividades empresariais é imputado ao reconhecer os activos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos seus justos valores à data de aquisição. Diferenças temporárias resultam quando as bases fiscais de activos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos não são afectadas pela concentração de actividades empresariais ou são afectadas de forma diferente. Por exemplo, quando a quantia escriturada de um activo é aumentada até ao justo valor, mas a base fiscal do activo mantém-se pelo custo para o proprietário anterior, resulta uma diferença temporária tributável que origina um passivo por impostos diferidos. O passivo por impostos diferidos resultante afecta o *goodwill* (ver parágrafo 66).» (n.º 19 da IAS 12)

«Tal como explicado nos parágrafos 19 e 26 (c), podem surgir diferenças temporárias numa concentração de actividades empresariais. De acordo com a IFRS 3 - Concentrações de actividades empresariais, uma entidade reconhece quaisquer activos por impostos diferidos resultante (até ao ponto em que satisfazem os critérios de reconhecimento do parágrafo 24 ou passivos por impostos diferidos como activos e passivos identificáveis à data da aquisição. Consequentemente, esses activos e passivos por impostos diferidos afectam o *goodwill* ou a quantia de qualquer excesso do interesse da adquirente no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da adquirida acima do custo da concentração. Contudo, de acordo com o parágrafo 15 uma entidade não reconhece passivos por impostos diferidos resultantes do reconhecimento inicial do *goodwill*.» (n.º 66 da IAS 12)

Outras situações que originam impostos diferidos no âmbito da consolidação das demonstrações financeiras

Para além das diferenças de avaliação existem outras situações no âmbito da consolidação de demonstrações financeiras que originam impostos diferidos, de que se salientam:

- Integração de resultados (soma linha a linha das rubricas das demonstrações de resultados) das subsidiárias relativamente às quais não existem mecanismos de eliminação da dupla tributação.
- Todas as regularizações efectuadas no âmbito do processo da consolidação que impliquem movimentos nas contas de resultados (amortização de activos imobilizados referentes a diferenças de avaliação; eliminação de operações internas).

A fim de exemplificar o que acabámos de expor apresenta-se exemplo prático de consolidação das demonstrações financeiras:

Caso prático de consolidação de balanços e demonstrações de resultados (n.º 1)

Nas notas seguintes apresentam-se os dados referentes às empresas "M" e "F".

	"M" em "F"
1) Objecto social	Comércio
2) Constituição pela empresa-mãe	Não
3) Ano de aquisição	1/1/N
4) Custo aquisição/subscrição participação "M" em "F"	42 000
5) Valor da situação líquida da filial F à data da aquisição da participação:	
Capital	10 000
Reservas	5 000
Total	15 000



Discriminação das diferenças de avaliação na sociedade "F", na base de 100 por cento, com referência à data de aquisição das participações financeiras (excepto *goodwill*).

	J. V. (1)	V. C. (2)	Diferença (1) - (2)	Vida útil
Activo				
Imobilizações corpóreas	61 900	37 600	24 300	10 anos
Amortizações acum. imob. corpóreas	-42 800	-26 000	-16 800	
	19 100	11 600	7 500	
Mercadorias	6 500	6 500	0	
Clientes	8 000	10 000	-2 000	
Depósitos à ordem	1 000	1 000	0	
Total activo	34 600	29 100	5 500	
Passivo				
Fornecedores	7 100	7 100	0	
Empréstimos obtidos	6 500	6 000	-500	
Estado e outros entes públicos	1 000	1 000	0	
Total passivo	14 600	14 100	-500	
Total capital próprio	20 000	15 000	5 000	

(1) – V.C. = Valor contabilístico; (2) – J.V. = Justo valor

No quadro seguinte apresenta-se o resumo das vendas entre empresas do grupo no ano "N" e o valor das mercadorias que ficaram em *stock*.

Operação	Vendas/compras (ano N)	Existências finais (31/1/N)
"M" a "F"	1 000	500
"F" a "M"	600	250

Nota: as empresas praticam entre si uma taxa de lucro bruto média de 20 por cento sobre o preço de venda



No decorrer do exercício "N", "M" vendeu a "F" uma máquina por 2 400, que tinha sido adquirida por 5 000 e que registava amortizações acumuladas no valor de 3 000.

A máquina vinha sendo amortizada à taxa de 10 por cento e não se verificou alteração da vida útil inicialmente estimada.

O balanço e demonstração de resultados das sociedades em 31/12/N apresentam a composição dos mapas seguintes.

goodwill com base na percentagem de participação, considerando as seguintes hipóteses:

Hipótese 1:

– As operações internas são eliminadas pelo valor total. No entanto, o efeito em capital próprio é repartido por interesses maioritários e minoritários de acordo com as respectivas percentagens de participação.

Hipótese 2:

– As operações internas são eliminadas pelo valor total.

Cód.	Activo	"M"	"F"	"M" + "F"	Cód.	Capital próprio e passivo	"M"	"F"	"M" + "F"
41111	Invest. financeiros – "M" em "A"	42 000	0	42 000	51	Capital	20 000	10 000	30 000
					57	Reservas	15 000	5 000	20 000
42	Imob. Corpóreas	100 000	40 000	140 000	88	Resultados líquidos	2 000	3 000	5 000
482	Amort. ac. imob. corpóreas	(85 000)	(30 000)	(115 000)		Total capital próprio	37 000	18 000	55 000
		15 000	10 000	25 000					
						Passivo			
32	Mercadorias	12 000	8 000	20 000	22	Fornecedores	21 000	8 000	29 000
21	Clientes	15 000	15 000	30 000	23	Empréstimos obtidos	26 000	6 000	32 000
12	Depósitos à ordem	1 000	1 000	2 000	24	Estado e out. entes públicos	1 000	2 000	3 000
						Total passivo	48 000	16 000	64 000
	Total activo	85 000	34 000	119 000		Total capital próprio e passivo	85 000	34 000	119 000

Cód.	Custos	"M"	"F"	"M" + "F"	Cód.	Capital próprio e passivo	"M"	"F"	"M" + "F"
61	C.M.V. e M.C.	0	80 000	80 000	71	Vendas	0	100 000	100 000
62	Fornec. e serv. externos	500	5 500	6 000	72	Prestações serviços	4 600	0	4 600
64	Custos com o pessoal	1 000	6 500	7 500	79	Resultados extraordinários	400	0	400
66	Amortizações do exercício	700	4 000	4 700					
86	Imposto s/ rendim. exerc. – IRC	800	1 000	1 800					
88	Resultados líquidos	2 000	3 000	5 000					
	Total	5 000	100 000	105 000		Total	5 000	100 000	105 000

Pretende-se:

– Elaboração de balanço e demonstração de resultados consolidados com reporte a 31/12/N, tendo em atenção que as diferenças de avaliação são valorizadas na base de 100 por cento e o

Notas: utilize como referencial as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS).

Para efeito de impostos diferidos considere uma taxa de imposto sobre o rendimento de 30 por cento.

Resolução do caso prático de consolidação das demonstrações financeiras - N.º 1

Diário

Hipótese 1 – Eliminação de operações internas pelo valor total, mas o efeito em capital próprio e resultados é repartido por interesses maioritários e minoritários

N.º	Descrição	Débito		Crédito	
		Contas	Valor	Contas	Valor
0	Integração dos saldos iniciais	4111	42 000	482	115 000
		42	140 000	51	30 000
		32	20 000	57	20 000
		21	30 000	22	29 000
		12	2 000	23	32 000
		61	80 000	24	3 000
		62	6 000	71	100 000
		64	7 500	72	4 600
		66	4 700	79	400
		861	1 800		
1	Impostos diferidos referentes à quota-parte dos resultados da filial ($3\,000 \times 0,8 \times 0,3$)	862	720	2762	720
2	Eliminação da participação financeira de "M" em "F" (1) $30\,000 = 42\,000 - (0,8 \times 15\,000)$	51	8 000	4111	42 000
		57	4 000		
		2689 (1)	30 000		
3	Imputação a interesses minoritários da quota-parte da situação líquida de "F"	51	2 000	256	3 600
		57	1 000		
		87	600		
4	Imputação da diferença de consolidação referente a "F" (2) $26\,000 = 30\,000 - (5\,000 \times 0,8)$	42	24 300	482	16 800
		435 (2)	26 000	21	2 000
				23	500
				256	1 000
				2689	30 000
5	Impostos diferidos referentes lançamento 4) (3) $1\,500 = 5\,000 \times 0,3$	435 (3)	1 500	2762	1 500
6	Amortização acréscimo imobilizado referentes à imputação da diferença de consolidação "F" (4) $600 = 7\,500 / 10 \times 0,8$ (5) $150 = 7\,500 / 10 \times 0,2$	662 (4)	600	482	750
		256 (5)	150		
7	Impostos diferidos referentes lançamento 6) (6) $225 = 750 \times 0,3$ (7) $180 = 600 \times 0,3$; (8) $45 = 150 \times 0,2$	2762 (6)	225	862 (7)	180
				256 (8)	45
8	Eliminação compras e vendas internas (9) $1\,280 = 1\,600 \times 0,8$	71 (9)	1 280	61	1 280
9	Eliminação lucro em existências finais (10) $120 = 750 \times 0,2 \times 0,8$ (11) $30 = 150 \times 0,2$	61 (10)	120	32	150
		256 (11)	30		
10	Impostos diferidos referentes lançamento 9)	2762	45	862	36
				256	9
11.1	Elimina mais-valia interna (12) $320 = 400 \times 0,8$ (13) $80 = 400 \times 0,2$	79 (12)	320	42	400
		256 (13)	80		
11.2	Ajuste do valor das imob. corpóreas e reint.	42	3 000	482	3 000
12	Impostos diferidos referentes lançamento 11.1	2762	120	862	96
				256	24
13	Correcção amortizações devido a mais-valia interna Q. am. inicial = $5\,000 / 10 = 500$ Q. am. actual = $2\,400 / 4 = 600$ } $\Delta = 100$	482	100	66	80
				256	20
14	Impostos diferidos referentes lançamento 13)	862	24	2762	30
		256	6		
	Total		438 220		438 220


Resolução de caso prático da consolidação das demonstrações financeiras - N.º 1

Diário

Hipótese 2 – Eliminação de operações internas pelo valor total

N.º	Descrição	Débito		Crédito	
		Contas	Valor	Contas	Valor
0	Integração dos saldos iniciais	4111 42 32 21 12 61 62 64 66 861	42 000 140 000 20 000 30 000 2 000 80 000 6 000 7 500 4 700 1 800	482 51 57 22 23 24 71 72 79	115 000 30 000 20 000 29 000 32 000 3 000 100 000 4 600 400
1	Impostos diferidos referentes à quota-parte dos resultados da filial (3 000 x 0,8 x 0,3)	862	720	2762	720
2	Eliminação da participação financeira de "M" em "F" (1) 30 000 = 42 000 - (0,8 x 15 000)	51 57 2689	8 000 4 000 30 000	4111	42 000
3	Imputação a interesses minoritários da quota-parte da situação líquida de "F"	51 57 87	2 000 1 000 600	256	3 600
4	Imputação da diferença de consolidação referente a "F" (2) 26 000 = 30 000 - (5 000 x 0,8)	42 435	24 300 26 000	482 21 23 256 2689	16 800 2 000 500 1 000 30 000
5	Impostos diferidos referentes lançamento 4) (3) 1 500 = 5 000 x 0,3	435	1 500	2762	1 500
6	Amortização acréscimo imobilizado referentes à imputação diferença de consolidação "F" (4) 750 = 7 500 / 10	662	750	482	750
7	Impostos diferidos referentes lançamento 6) (5) 225 = 750 x 0,3	2762(5)	225	862	225
8	Eliminação compras e vendas internas	71	1 600	61	1 600
9	Eliminação lucro em existências finais	61	150	32	150
10	Impostos diferidos referentes lançamento 9)	2762(5)	45	862	45
11.1	Elimina mais-valia interna	79	400	42	400
11.2	Ajuste do valor das imob. corpóreas e reint.	42	3 000	482	3 000
12	Impostos diferidos referentes lançamento 11	2762	120	862	120
13	Correcção amortizações devido a mais-valia interna	482	100	66	100
14	Impostos diferidos referentes lançamento 13)	862	30	2762	30
	Total		438 540		438 540

Balanco e demonstrações de resultados consolidados

Hipótese 1 – Eliminação das operações internas pelo valor total, mas o efeito em capital próprio e resultados é reparado por interesses maioritários e minoritários

Cód. Contas	Balanço	“M”	“F”	“M” + “F”	Correcções				Consolidado
					Débito		Crédito		
2689	Diferença consolidação global				2)	30 000	4)	30 000	0
435	Imobilizações incorpóreas (dif.ª aquisição)				4) 5)	26 000 1 500			27 500
4111	Investimentos financeiros	42 000	0	42 000			2)	42 000	0
42	Imobilizações corpóreas	100 000	40 000	140 000	4) 11.2)	24 300 3 000	11.1)	400	166 900
482	Amort. acum. imob. corpóreas	-85 000 15 000	-30 000 10 000	-115 000 25 000	13)	100	4) 6) 11.2)	16 800 750 3 000	-135 450
									31 450
32	Mercadorias	12 000	8 000	20 000			9)	150	19 850
21	Clientes	15 000	15 000	30 000			4)	2 000	28 000
12	Depósitos à ordem	1 000	1 000	2 000					2 000
	Total activo	85 000	34 000	119 000					108 800
	Capital próprio								
51	Capital	20 000	10 000	30 000	2) 3)	8 000 2 000			20 000
57	Reservas	15 000	5 000	20 000	2) 3)	4 000 1 000			15 000
59	Result. transitados - exerc. anteriores			0					0
88	Resultados líquidos	2 000	3 000	5 000					3 008
	Capital próprio do grupo	37 000	18 000	55 000					38 008
256	Interesses minoritários				6) 9) 11.1) 14)	150 30 80 6	3) 4) 7) 10) 12) 13)	3.600 1.000 45 9 24 20	4 432
	Total capital próprio								42 440
	Passivo								
22	Fornecedores	21 000	8 000	29 000					29 000
23	Empréstimos obtidos	26 000	6 000	32 000			4)	500	32 500
24	Estado e o. e. públicos	1 000	2 000	3 000					3 000
2762	Acr. e diferimentos – impostos passivos				7) 10) 12)	225 45 120	1) 5) 14)	720 1 500 30	1 860
	Total passivo	48 000	16 000	64.000					66 360
	Total c. p. , int. minorit. e passivo	85 000	34 000	119.000					108 800

Contas	Demonstração de resultados	“M”	“F”	“M” + “F”	Correcções				Consolidado
					Débito		Crédito		
	Proveitos e ganhos								
71	Vendas	0	100 000	100 000	8)	1 280			98 720
72	Prestações serviços	4 600	0	4 600					4 600
79	Resultados extraordinários	400		400	11.1)	320			80
	Total proveitos	5 000	100 000	105 000					103 400
	Custos e perdas								
61	CMV	0	80 000	80 000	9)	120	8)	1 280	78 840
62	Fornecimento e serviços externos	500	5 500	6 000					6 000
64	Custos com pessoal	1 000	6 500	7 500					7 500
66	Amortizações do exercício	700	4 000	4 700	6)	600	13)	80	5 220
861	Imposto s/ rendim. exerc. – i. corrente	800	1 000	1 800					1 800
862	Imposto s/ rendim. exerc. – i. diferido	0	0	0	1) 14)	720 24	7) 10) 12)	180 36 96	432
	Total custos	3 000	97 000	100 000					99 792
87	Resultados líq. imputáveis int. min.				3)	600			600
88	Resultado líq. consolidado do grupo	2 000	3 000	5 000					3 008
		5 000	100 000	105 000		104 220		104 220	103 400



Balanço e demonstrações de resultados consolidados

Hipótese 2 – Eliminação de operações internas pelo valor total

Cód. Contas	Balanço	“M”	“F”	“M” + “F”	Correcções				Consolidado
					Débito		Crédito		
2689	Diferença consolidação global				2)	30 000	4)	30 000	0
435	Imobilizações incorpóreas (dif.ª aquisição)				4) 5)	26 000 1 500			27 500
4111	Investimentos financeiros	42 000	0	42 000			2)	42 000	0
42	Imobilizações corpóreas	100 000	40 000	140 000	4) 11.2)	24 300 3 000	11.1)	400	166 900
482	Amort. acum. imob. corpóreas	-85 000 15 000	-30 000 10 000	-115 000 25 000	13)	100	4) 6) 11.2)	16 800 750 3 000	-135 450
									31 450
32	Mercadorias	12 000	8 000	20 000			9)	150	19 850
21	Clientes	15 000	15 000	30 000			4)	2 000	28 000
12	Depósitos à ordem	1 000	1 000	2 000					2 000
	Total activo	85 000	34 000	119 000					108 800
	Capital próprio								
51	Capital	20 000	10 000	30 000	2) 3)	8 000 2 000			20 000
57	Reservas	15 000	5 000	20 000	2) 3)	4 000 1 000			15 000
59	Result. transitados – exerc. anteriores			0					0
88	Resultados líquidos	2 000	3 000	5 000					2 840
	Capital próprio do grupo	37 000	18 000	55 000					37 840
256	Interesses minoritários						3) 4)	3 600 1 000	4 600
	Total capital próprio								42 440
	Passivo								
22	Fornecedores	21 000	8 000	29 000					29 000
23	Empréstimos obtidos	26 000	6 000	32 000			4)	500	32 500
24	Estado e outros entes públicos	1 000	2 000	3 000					3 000
2762	Acr. e diferimentos – impostos passivos				7)	225	1)	720	1 860
					10)	45	5)	1 500	
					12)	120	14)	30	
	Total passivo	48 000	16 000	64 000					66 360
	Total C. P. , int. minorit. e passivo	85 000	34 000	119 000					108 800

Contas	Demonstração de resultados	“M”	“F”	“M” + “F”	Correções				Consolidado
					Débito		Crédito		
	Proveitos e ganhos								
71	Vendas	0	100 000	100 000	8)	1 600			98 400
72	Prestações serviços	4 600	0	4 600					4 600
79	Resultados extraordinários	400	100 000	400	11.1)	400			0
	Total proveitos	5 000	100 000	105 000					103 000
	Custos e perdas								
61	CMV	0	80 000	80 000	9)	150	8)	1 600	78 550
62	Fornecimentos e serviços externos	500	5 500	6 000					6 000
64	Custos com pessoal	1 000	6 500	7 500					7 500
66	Amortizações exercício	700	4 000	4 700	6)	750	13)	100	5 350
861	Imposto s/ rendim. exerc. – i. corrente	800	1 000	1 800					1 800
862	Imposto s/ rendim. exerc. – i. diferido	0	0	0	1) 14)	720 30	7) 10) 12)	225 45 120	360
	Total custos	3 000	97 000	100 000					99 560
87	Resultados líq. imputáveis int. mino.				3)	600			600
88	Resultado líq. consolidado do grupo	2 000	3 000	5 000					2 840
		5 000	100 000	105 000		104 540		104 540	103 000

Equivalência patrimonial - equivalência patrimonial e impostos diferidos

A equivalência patrimonial é um método de contabilização das participações financeiras que se caracteriza pelo facto da quota-parte dos resultados a que a empresa participante tem direito na participada ser contabilizada no exercício a que estes resultados respeitam.

De salientar que, de acordo com a legislação fiscal portuguesa, os custos e proveitos contabilizados no âmbito da aplicação do método da equivalência patrimonial não relevam para efeitos fiscais, pelo que terão que ser acrescidos (custos) ou deduzidos para efeitos de apuramento do lucro tributável, conforme disposto no n.º 7 do artigo 18.º do CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Os proveitos relativos a participações financeiras apenas são tributados quando são recebidos [(dividendos); cf. disposto no CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas].

Nos termos dos números 39 e 44 da IAS 12, a aplicação do método da equivalência patrimonial origina a contabilização de impostos diferidos, nas condições a seguir indicadas:

«39. Uma empresa deve reconhecer um passivo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas aos investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, excepto até ao ponto em que ambas das seguintes condições sejam satisfeitas:

a) que a empresa mãe, o investidor ou o empreendedor seja capaz de controlar a tempestividade da reversão da diferença temporária; e
b) que seja provável que a diferença temporária não se reverterá no futuro previsível.» (n.º 39 da IAS 12)

«44. Uma empresa deve reconhecer um activo por impostos diferidos para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em subsidiárias, sucursais e associadas e interesses em empreendimentos conjuntos, até ao ponto em que, e somente até ao ponto em que, seja provável que:

a) A diferença temporária reverterá no futuro previsível;
b) Estará disponível o lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.» (n.º 44 da IAS12)

De salientar que o método da equivalência patrimonial apenas se aplica nos casos de filiais ou subsidiárias relativamente às quais “não” se

aplicam os procedimentos de eliminação da dupla tributação, nos termos do disposto n.º 7 da IAS 12:

«Base tributável

7 - A base tributável de um activo é a quantia que será dedutível para finalidades fiscais contra quaisquer benefícios económicos tributáveis que fluirão para uma empresa quando ela recupere a quantia escriturada do activo. Se esses benefícios económicos não forem tributáveis, a base tributável do activo é igual à sua quantia escriturada. Exemplos:

4 - Os dividendos a receber de uma subsidiária têm uma quantia escriturada de 100. Os dividendos não são tributáveis. Em substância, a quantia total escriturada do activo é dedutível dos benefícios económicos. Consequentemente, a base tributável dos dividendos a receber é 100 (*1).

(*1) – Por esta análise não há diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é a que os dividendos a receber acrescidos têm uma base tributável nula e que uma base tributável nula é aplicada à diferença temporária resultante de 100.

Segundo ambas as análises, não há passivo por impostos diferidos. (n.º 7 da IAS 12)

O conceito subjacente no n.º 7 da IAS 12, é que se houver mecanismo de eliminação da dupla tributação, os dividendos não são tributáveis (não existe diferença temporária), pelo que os proveitos e custos decorrentes da aplicação do método da equivalência patrimonial têm características de diferenças permanentes, não originando a contabilização de passivos ou activos por impostos diferidos.

Tratamento da diferença de aquisição no âmbito do método da equivalência patrimonial

A contabilização de participações em subsidiárias ou associadas adquiridas envolve algumas particularidades resultantes do facto do valor de aquisição da participação não ser igual ao valor correspondente da quota-parte da situação líquida da subsidiária ou associada adquirida. Aquela diferença denomina-se «diferença de aquisição», tema que já foi analisado anteriormente, e que na aplicação do método da equivalência patrimonial o seu cálculo é igual, diferindo apenas no tratamento contabilístico.

Nas fusões de empresas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS 3), o único método de contabilização permitido é o da compra, o qual recomenda que os activos e passivos sejam valorizados com base no justo valor.

«Muitos dos procedimentos apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são semelhantes aos procedimentos de consolidação descritos na IAS 27. Além disso, os conceitos subjacentes aos procedimentos usados na contabilização da aquisição de uma subsidiária são também adoptados na contabilização da aquisição de um investimento numa associada.» (n.º 20 da IAS 28)

«Um investimento numa associada é contabilizado usando o método da equivalência patrimonial a partir da data em que se torne uma associada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a IFRS 3 - Concentrações de actividades empresariais.» (n.º 23 das IAS 28)

A equivalência patrimonial e as diferenças de avaliação

As diferenças de avaliação em elementos patrimoniais respeitantes a activos imobilizados devem ser amortizadas de acordo com a respectiva vida útil dos elementos patrimoniais a que respeitam.

«Os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são também feitos para contabilizar, por exemplo, a depreciação dos activos depreciables, com base nos seus justos valores à data da aquisição. De forma semelhante, os ajustamentos apropriados na parte do investidor nos resultados da associada após a aquisição são feitos relativamente a perdas por imparidade reconhecidas pela associada, tais como para o *goodwill* ou activos fixos tangíveis.» (parte final do n.º 23 da IAS 28)

Na aplicação do método da equivalência patrimonial deve tomar-se em atenção que a amortização das diferenças de avaliação referentes a elementos do imobilizado, embora não sendo contabilizadas, devem ser consideradas para efeitos de cálculo da quota-parte do resultado da empresa participante na participada (n.º 23 da IAS 28).

A equivalência patrimonial e *goodwill*

Como já referimos, o *goodwill* corresponde à parte da diferença de aquisição que não é imputável a qualquer elemento patrimonial (sobrevvalor, remanescente).

De acordo com as normas internacionais de contabilidade, o *goodwill* não é amortizado, sendo registado no activo como um activo incorpóreo, sujeito a revisões periódicas (anuais) de imparidade (*impairment*).

Caso se verifique uma perda de valor por imparidade (justo valor < valor de aquisição), deve registar-se a correspondente perda de valor (custo).

Na equivalência patrimonial, as diferenças de avaliação e o *goodwill* estão incorporados no preço de aquisição da participação financeira, não se fazendo a sua discriminação. Apenas são calculados para efeitos de cálculo e registo de amortização de diferenças de avaliação referentes a activos imobilizados, e caso se verifique perda de valor do *goodwill* deve registar-se o correspondente custo.

A equivalência patrimonial e o *negative goodwill*

«Qualquer excesso da parte do investidor no justo valor líquido dos activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada acima do custo do investimento é excluído da quantia escriturada do investimento e é incluído como rendimento na determinação da parte do investidor nos resultados da associada do período em que o investimento é adquirido.» (al.b), n.º 23 da IAS 28)

Caso prático de equivalência patrimonial (n.º 2)

Vamos considerar os mesmos dados do exemplo anterior (n.º1), e pretende contabilizar-se no razão esquemático da empresa "M" a quota-parte dos resultados na subsidiária "F" respeitantes ao ano "N"

Resolução do caso prático n.º 2

Equivalência patrimonial

Diferença de aquisição = preço de aquisição da participação - quota-parte da sit. líquida $42\ 000 - (15\ 000 \times 0,8) = 30\ 000$

Imputação da diferença de aquisição

30.000 (D. Aq.) $\rightarrow$ 4.000 (diferença avaliação (imobilizações corpóreas) $(5\ 000 \times 0,8)$)
 $\rightarrow$ 26.000 $(30\ 000 - 4\ 000)$
goodwill

Quota-parte resultados ano "N"

1) Quota-parte resultados líquidos filial ($0,8 \times 3\ 000$)	=	2 400
2) Amort. imob. corpóreas (dif. ^{as} avaliação) ($7\ 500 : 10 \times 0,8$)	=	- 600
3) Elimina lucro existências finais $750 \times 0,2 \times 0,8$		- 120
4) Eliminação mais-valia interna	conta	- 320
5) Correção amortizações referentes a mais-valia interna	782	80
Quota-parte resultados		1 440
Impostos diferidos (lançamentos 1, 2, 3 e 4)		- 432
Total		<u>1 008</u>

Lançamentos a efectuar por "M"**4112 – Participação financ. em associadas**

i) 42 000
 1) 1 440

782 – Ganhos financeiros em associadas

1) 1 440

862 – Impostos diferidos (ano "N")

2) 432

2762 – Impostos diferidos passivos

2) 432

(i) preço de aquisição da participação financeira
 (1) quota-parte resultados ano "N"
 (2) imposto diferido resultado ano "N" ($1\ 440 \times 0,3$)

Resultado consolidado
 (consolidação pelo método integral) = 3 008

Resultado "M" 2 000
 Quota-parte resultado filial "F" 1 008
 Resultado conjunto 3 008

Comparação dos resultados obtidos pelo método da equivalência patrimonial e pela consolidação pelo método integral

Não obstante tratar-se de métodos diferentes [já que a equivalência patrimonial não é propriamente um método de consolidação, no entanto a nível final de resultados ("M"+quota-parte do resultado de "F")], o valor final deve ser igual, já

que os procedimentos devem ser idênticos (não iguais) conforme refere o n.º 20 da IAS 28.

Equivalência patrimonial ("M"+"F")	Consolidação integral	
	Hipótese 1)	Hipótese 2)
$2\ 000 + 1\ 008 = 3\ 008$	3 008	2 840

Da análise do quadro acima, verificamos que o resultado final da equivalência apenas é igual ao resultado consolidado de acordo com hipótese 1, em que se observaram os seguintes procedimentos:

– Contabilização de impostos diferidos referentes à quota-parte dos resultados da subsidiária (resultante da integração dos saldos iniciais).

– Nas operações de regularização (amortização diferenças de avaliação e eliminação de operações internas), não obstante a sua contabilização ser efectuada pelo valor global, sempre que se verificou efeitos em capital próprio e resultados o efeito foi repartido por interesses maioritários e minoritários.

Na consolidação das demonstrações financeiras, de acordo com a hipótese 2), em que nas operações internas se procedeu à eliminação pelo valor total sem repartir o efeito no capital próprio e resultados por interesses maioritário e minoritários, obteve-se um resultado consolidado diferente (2 840).

Na eliminação de operações internas, o n.º 24 da IAS 27 refere que estas devem ser eliminadas por inteiro. No entanto, a norma deveria ser mais explícita neste ponto indicando que os efeitos em capital próprio e resultados deveriam ser repartidos por interesses maioritários e minoritários de acordo com as respectivas percentagens, salvo se estas operações originarem custos desproporcionados.

Com efeito, a consolidação de demonstrações financeiras pelo método integral e a equivalência patrimonial, embora sendo métodos distintos, os procedimentos são semelhantes (não iguais), pelo que devem em termos de grupo conduzir ao mesmo resultado [resultado consolidado = resultado de “M” + quota-parte do resultado de “M” em “F” (equivalência patrimonial)].

transferem para outra ou para sociedade que elas constituem, todo o seu património activo e passivo, mediante a atribuição aos accionistas da ou das sociedades incorporadas de acções da sociedade incorporante e, eventualmente, de uma quantia em dinheiro não superior a 10 por cento do valor nominal das acções assim atribuídas ou, na falta de valor nominal, do seu valor contabilístico.

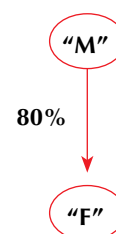
Nas fusões de empresas, os impostos diferidos relacionados com diferenças de avaliação são imputados ao *goodwill*, em conformidade com os números 19 e 66 da IAS 12.

A fim de ilustrar a contabilização e aplicação dos impostos diferidos à fusão de empresas, apresenta-se pequeno exemplo prático.

Caso prático de fusão de empresas - [n.º 3 (com base nos dados do caso n.º 1)]

A sociedade “M” vai fundir-se com a sociedade “F”, por incorporação de “F” em “M”.

A sociedade “M” detém uma participação de 80 por cento na sociedade “F”.



No quadro seguinte apresenta-se o balanço das duas empresas que serviram de base à fusão:

Cód.	Activo	“M”	“F”	“M” + “F”	Cód.	Capital próprio e passivo	“M”	“F”	“M” + “F”
41111	Invest. financeiros – “M” em “A”	42 000	0	42 000	51	Capital	20 000	10 000	30 000
					57	Reservas	17 000	8 000	25 000
42	Imob. corpóreas	100 000	40 000	140 000	88				
482	Amort. ac. imob. corpóreas	(85 000)	(30 000)	(115 000)		Total capital próprio	37 000	18 000	57 000
		15 000	10 000	25 000					
						Passivo			
32	Mercadorias	12 000	8 000	20 000	22	Fornecedores	21 000	8 000	29 000
21	Clientes	15 000	15 000	30 000	23	Empréstimos obtidos	26 000	6 000	32 000
12	Depósitos à ordem	1 000	1 000	2 000	24	Estado e out. entes públicos	1 000	2 000	3 000
						Total passivo	48 000	16 000	64 000
	Total activo	85 000	34 000	119 000		Total capital próprio e passivo	85 000	34 000	119 000

Nota: o capital de “M” e “F” está representado por acções de valor nominal de 1 u.m.

Fusões de empresas

Fusão – é a operação pela qual uma ou várias sociedades, por meio de uma dissolução sem liquidação,

A participação de “M” em “F” foi adquirida por 42 000.

A sociedade “F” foi avaliada em 59 890 e a “M” em 106 000, e o seu capital será aumentado para

efeitos de atribuição de acções aos accionistas de "F" no âmbito da presente fusão.
No quadro seguinte apresenta-se a discriminação das diferenças de avaliação dos elementos patrimoniais corpóreos de "M" e "F".

2) Diferenças de avaliação e *goodwill* valorizados com base na percentagem de participação;
3) Diferenças de avaliação valorizadas na base de 100 por cento e *goodwill* com base na percentagem participação (80 por cento).

Rúbricas	A – valor contabilístico	B – valor justo	Diferença B – A
Imobilizações corpóreas (bruto)	100 000	125 000	25 000
Amort. acum. imob. corpórea	-85 000	-106 250	-21 250
Imob. corpóreas (líquido)	15 000	18 750	3 750
Mercadorias	12 000	11 000	-1 000
Total	27 000	29 750	2 750

"M"

Rúbricas	A – valor contabilístico	B – valor justo	Diferença B – A
Imobilizações corpóreas (bruto)	40 000	68 090	28 090
Amort. acum. imob. corpórea	-30 000	-47 080	-17 080
Imob. corpóreas (líquido)	10 000	21 010	11 010
Clientes	15 000	13 000	-2 000
Empréstimos bancários	-6 000	-6 500	-500
Total	19 000	27 510	8 510

"F"

Pretende-se:

I) Cálculo do *goodwill* de "F" e do aumento de capital a efectuar em "M" para efeitos de atribuição de acções aos accionistas de "F".

II) Lançamentos de fusão na contabilidade de "M" e elaboração do balanço de fusão.

Notas: Considere o efeito de impostos diferidos com base numa taxa de IRC de 30 por cento e as seguintes hipóteses:

1) Diferenças de avaliação e *goodwill* valorizados na base de 100 por cento;

Resolução do caso prático sobre fusão de empresas – n.º 3

Nota: A participação de 80 por cento de "M" em "F" não recebe acções relativas ao aumento de capital a verificar em "M", para efeitos de atribuição de acções aos accionistas de "F" por efeitos da fusão.

Dos accionistas de "F", apenas os 20 por cento têm direito às acções referentes ao aumento de capital em "M".

Cálculo do *goodwill* da sociedade "F"

Na base de 100 por cento		Na base de 80 por cento	
Preço de aquisição	59 890	Preço de aquisição (59 890 X 0,8)	47 912
(-) Justo valor activos e passivos corpóreos	26 510 ⁽¹⁾	(-) Justo valor activos e passivos (26 510 X 0,8)	21 208
<i>Goodwill</i>	33 380	<i>Goodwill</i>	26 704

(¹) = situação líquida inicial "F" + diferenças de avaliação "F" = 18 000 + 8 510



Cálculo do aumento de capital social em "M" para atribuição de acções aos accionistas de "F"

O valor contabilístico unitário das acções da sociedade incorporante é igual a:

A sociedade "M"- incorporante aumentará o seu capital social no valor de 2 260 = (59 890 X 0,2) / 5,3 (2 260 acções de valor nominal 1, que deverá atribuir aos accionistas da sociedade "F" (absorvida).

$$\frac{\text{Sit. líquida}}{\text{N.º acções}} = \frac{106\,000}{20\,000} = 5,3 \leftrightarrow \text{valor contabilístico de cada acção de "M"}$$

Hipótese 1 – Diferenças de avaliação e goodwill valorizados na base de 100%

Valor de transferência da sociedade "F" (VT)

Sli = Situação líquida inicial =	18 000
D. Av. = diferenças avaliação =	8 510
GW = goodwill =	33 380
VT = valor total (Sli + D. Av. + GW)	<u>59 890</u>
Prémio de emissão de acções (Pr.) = VT - (Δ capital + V.P.F)	
V.P.F. = valor da participação financeira	
Pr = 59 890 - (2 260 + 42 000) =	<u>15 630</u>

Lançamentos no diário

1) Compra de acções de "F" com emissão de acções por "M"

419 – Fusão	59 890	
a 51 – Capital		2 260
a 4111 – Invest. financeiros em empresas grupo		42 000
a 54 – Prémios de emissão de acções		15 630

2) Integração dos activos e passivos de "F" em "M"

42 – Imobilizações corpóreas	68 090	
32 – Mercadorias	8 000	
21 – Clientes	13 000	
12 – Depósitos à ordem	1 000	
435 – Imobilizações incorpóreas (goodwill)	33 380	
a 482 – Amortizações acumuladas		47 080
a 22 – Fornecedores		8 000
a 23 – Empréstimos bancários		6 500
a 24 – Estado e outros entes públicos		2 000
a 41 – Fusão		59 890

3) Impostos diferidos referentes às diferenças de avaliação de "F"

435 – Imob. incorpóreas – goodwill	2 553	
a 2762 – Impostos diferidos passivo (2 553 = 8 510 x 0,3)		2 553

185 913	185 913
----------------	----------------

Hipótese 2 – Diferenças de avaliação e goodwill valorizados na base na percentagem de participação**Valor de transferência da sociedade "F" (VT)**

Sli = Situação líquida inicial =	18 000	
D. Av. = diferenças avaliação =	6 808	(8 510 x 0,8)
GW = goodwill =	26 704	(33 380 x 0,8)
VT = valor total (Sli + D. Av. + GW)	<u>51 512</u>	
Prémio de emissão de acções (Pr.) = VT - (Δ capital + V.P.F)		
V.P.F. = valor da participação financeira		
Pr = 51 512 - (2 260 + 42 000) =	<u>7 252</u>	

Lançamentos no diário

- 1) Compra de acções de "F" com emissão de acções por "M"
- 419 – Fusão
- a 51 – Capital
- a 4111 – Invest. financeiros em empresas grupo
- a 54 – Prémios de emissão de acções
- 2) Integração dos activos e passivos de "F" em "M"
- 42 – Imobilizações corpóreas
- 32 – Mercadorias
- 21 – Clientes
- 12 – Depósitos à ordem
- 435 – Imobilizações incorpóreas (goodwill)
- a 482 – Amortizações acumuladas
- a 22 – Fornecedores
- a 23 – Empréstimos bancários
- a 24 – Estado e outros entes públicos
- a 41 – Fusão
- 3) Impostos diferidos referentes às diferenças de avaliação de "F"
- 435 – Imob. incorpóreas – goodwill
- a 2762 – Impostos diferidos passivo (2 042 = 8 510 x 0,8 x 0,3)

Débito	Crédito
51 512	
	2 260
	42 000
	7 252
(¹) 62 472	
8 000	
(²) 13 400	
1 000	
26 704	
	(³) 43 664
	8 000
	(⁴) 6 400
	2 000
	51 512
2 042	
	2 042
165 130	165 130

(¹) = 40 000 + 0,8 x 28 090; (²) = 15 000 - 0,8 x 2 000; (³) = 30 000 + 0,8 x 17 080; (⁴) = 6 000 + 0,8 x 500

Hipótese 3 – Diferenças de avaliação valorizadas na base de 100% e goodwill com base na percentagem de participação (80%)**Valor de transferência da sociedade "F" (VT)**

Sli = Situação líquida inicial =	18 000	
D. Av. = diferenças avaliação =	8 510	
GW = goodwill =	26 704	(33 380 x 0,8)
VT = valor total (Sli + D. Av. + GW)	<u>53 214</u>	
Prémio de emissão de acções (Pr.) = VT - (Δ capital + V.P.F)		
V.P.F. = valor da participação financeira		
Pr = 59 890 - (2 260 + 42 000) =	<u>8 954</u>	

Lançamentos no diário

- 1) Compra de acções de "F" com emissão de acções por "M"
- 419 – Fusão
- a 51 – Capital
- a 4111 – Invest. financeiros em empresas grupo
- a 54 – Prémios de emissão de acções
- 2) Integração dos activos e passivos de "F" em "M"
- 42 – Imobilizações corpóreas
- 32 – Mercadorias
- 21 – Clientes
- 12 – Depósitos à ordem
- 435 – Imobilizações incorpóreas (goodwill)
- a 482 – Amortizações acumuladas
- a 22 – Fornecedores
- a 23 – Empréstimos bancários
- a 24 – Estado e outros entes públicos
- a 41 – Fusão
- 3) Impostos diferidos referente às diferenças de avaliação de "F"
- 435 – Imob. incorpóreas – goodwill
- a 2762 – Impostos diferidos passivo (2 553 = 8 510 x 0,3)

Débito	Crédito
53 214	
	2 260
	42 000
	8 954
68 090	
8 000	
13 000	
1 000	
26 704	
	47 080
	8 000
	6 500
	2 000
	53 214
2 553	
	2.553
172 561	172 561


Hipótese 1 – Diferenças de avaliação e goodwill valorizados na base de 100%

Balanço de fusão

(Método da compra - incorporação)

Cód.		"M"	Correcções		"M" após fusão
			Débito	Crédito	
	Activo				
419	Fusão		1) 59 890	2) 59 890	0
435	Imobilizações incorpóreas (<i>goodwill</i>)		2) 33 380 3) 2 553		35 933
42	Imobilizações corpóreas	100 000	2) 68 090		168 090
482	Amort. acum. imob. corpóreas	- 85 000		2) 47 080	- 132 080
		15 000			36 010
4111	Inv. financeiros-empresas do grupo	42 000		1) 42 000	0
32	Mercadorias	12 000	2) 8 000		20 000
21	Clientes	15 000	2) 13 000		28 000
12	Depósitos à ordem	1 000	2) 1 000		2 000
	Total activo	85 000			121 943
	Capital próprio				
51	Capital	20 000		1) 2 260	22 260
54	Prémios de emissão			1) 15 630	15 630
56	Reserva reavaliação (fusão)				0
57	Reservas	17 000			17 000
	Total capital próprio	37 000			54 890
	Passivo				
22	Fornecedores	21 000		2) 8 000	29 000
23	Empréstimos bancários	26 000		2) 6 500	32 500
24	Estado e outros entes públicos	1 000		2) 2 000	3 000
2762	Acr. e diferim. – impostos diferidos passivos	0		3) 2 553	2 553
	Total capital passivo	48 000			67 053
	Total capital próprio e passivo	85 000	185 913	185 913	121 943

Hipótese 2 – Diferenças de avaliação e goodwill valorizados com base na percentagem de participação

Balanço de fusão

(Método da compra - incorporação)

Cód.		"M"	Correcções		"M" após fusão
			Débito	Crédito	
	Activo				
419	Fusão		1) 51 512	2) 51 512	0
435	Imobilizações incorpóreas (<i>goodwill</i>)		2) 26 704 3) 2 042		28 746
42	Imobilizações corpóreas	100 000	2) 62 472		162 472
482	Amort. acum. imob. corpóreas	- 85 000		2) 43 664	- 128 664
		15 000			33 808
4111	Inv. financeiros – empresas do grupo	42 000		1) 42 000	0
32	Mercadorias	12 000	2) 8 000		20 000
21	Clientes	15 000	2) 13 400		28 400
12	Depósitos à ordem	1 000	2) 1 000		2 000
	Total activo	85 000			112 954
	Capital próprio				
51	Capital	20 000		1) 2 260	22 260
54	Prémios de emissão			1) 7 252	7 252
56	Reserva reavaliação (fusão)				0
57	Reservas	17 000			17 000
	Total capital próprio	37 000			46 512
	Passivo				
22	Fornecedores	21 000		2) 8 000	29 000
23	Empréstimos bancários	26 000		2) 6 400	32 400
24	Estado e outros entes públicos	1 000		2) 2 000	3 000
2762	Acr. e diferim. – impostos diferidos passivos	0		3) 2 042	2 042
	Total capital passivo	48 000			66 442
	Total capital próprio e passivo	85 000	165 130	165 130	112 954

Hipótese 3 – Diferenças de avaliação valorizadas na base de 100% e goodwill com base na percentagem participação (80%)**Balanco de fusão**

(Método da compra - incorporação)

Cód.		"M"	Correcções		"M" após fusão
			Débito	Crédito	
	Activo				
419	Fusão		1) 53 214	2) 53 214	0
435	Imobilizações incorpóreas (<i>goodwill</i>)		2) 26 704 3) 2 553		28 746
42	Imobilizações corpóreas	100 000	2) 68 090		168 090
482	Amort. acum. imob. corpóreas	- 85 000		2) 47 080	- 132 080
		15 000			36 010
4111	Inv. financeiros-empresas do grupo	42 000		1) 42 000	0
32	Mercadorias	12 000	2) 8 000		20 000
21	Clientes	15 000	2) 13 000		28 000
12	Depósitos à ordem	1 000	2) 1 000		2 000
	Total activo	85 000			115 267
	Capital próprio				
51	Capital	20 000		1) 2 260	22 260
54	Prémios de emissão			1) 8 954	8 954
56	Reserva reavaliação (fusão)				0
57	Reservas	17 000			17 000
	Total capital próprio	37 000			48 214
	Passivo				
22	Fornecedores	21 000		2) 8 000	29 000
23	Empréstimos bancários	26 000		2) 6 500	32 500
24	Estado e outros entes públicos	1 000		2) 2 000	3 000
2762	Acr. e diferim.-impostos diferidos passivos	0		3) 2 553	2 553
	Total capital passivo	48 000			67 053
	Total capital próprio e passivo	85 000	172 561	172 561	115 267

Nas operações de fusão em que existem participações entre empresas, qual o *goodwill* que se deve considerar?

No caso prático anterior coloca-se a questão de qual o *goodwill* a considerar. Na base de 100 por cento ou na base de 80 por cento?

A prática mais corrente utilizada em situações idênticas de fusões de empresas tem sido considerar as diferenças de avaliação e *goodwill* valorizados na base de 100 por cento, o que parece ter mais aderência à realidade económica, mas contraria as Normas Internacionais de Contabilidade (n.º 91 da IAS36).

As IAS - Normas Internacionais de Contabilidade (n.º 40 e 51 da IFRS 3) recomendam que o *goodwill* seja valorizado com base na percentagem de participação e as diferenças de avaliação na base 100 por cento. No entanto, os procedimentos recomendados pelas normas no âmbito desta temática não são consensuais.

Ainda relativamente a esta questão, importa salientar que o Reino Unido aprovou o *Financial Reporting Exposure Draft* n.º 36 ⁽³⁾, que reco-

menda que o *goodwill* seja valorizado na base de 100 por cento - *full goodwill* (n.º 11 do E.D. n.º 36).

O reconhecimento do *goodwill* com base na percentagem de participação ou na base de 100 por cento, tem subjacente as seguintes ópticas:

- percentagem de participação ó óptica da empresa-mãe => As demonstrações financeiras são elaboradas tendo como principais destinatários os sócios/accionistas da empresa-mãe de modo a proporcionar-lhes informação sobre a situação financeira.

- *goodwill* valorizado na base de 100 por cento (*full goodwill*) ó óptica económica => A consolidação de contas interessa a interesses maioritários e minoritários e o grupo é considerado como uma única entidade.

Relativamente à percentagem por que devem ser reconhecidas as diferenças de avaliação e o *goodwill*, devemos ter presente que estas matérias são comuns ao objecto das normas IFRS 3 ⁽⁴⁾ e IAS 27⁽⁵⁾, as quais são regulamentadas pela IFRS 3.



No entanto, no âmbito da contabilização da concentração de empresas, temos que saber sempre em que óptica estamos, se a nível individual das empresas, ou se a nível de elaboração demonstrações financeiras consolidadas para efeitos de relato financeiro, pois poder-se-á colocar a hipótese de relativamente a estas questões (valorização *goodwill* e diferenças de avaliação) os procedimentos serem diferentes, consoante se esteja numa óptica (individual) ou noutra (contas consolidadas para efeitos de relato financeiro).

E o *goodwill* da empresa participante ("M") deve ou não ser reconhecido?

As normas IAS apontam no sentido negativo, pois ao reconhecer-se o *goodwill* da empresa participante estaria a reconhecer-se *goodwill* gerado internamente. No entanto, as normas (IAS) não são claras relativamente a esta questão.

Análise crítica da aplicação de impostos diferidos à concentração de empresas (consolidação de contas e fusões de empresas)

A aplicação de impostos diferidos no âmbito da consolidação de contas apresenta algumas incoerências, nomeadamente no que respeita à imputação dos impostos diferidos respeitantes a diferenças de avaliação em elementos patrimoniais, os quais são imputados ao *goodwill*.

A norma IAS12 (n.º 21) considera que o *goodwill* é mensurado residualmente (7). Ora, estar a imputar impostos diferidos (acréscimos) a um valor mensurado residualmente, é estar a aumentá-lo ainda mais, criando maior confusão de valores, o que não faz muito sentido.

Seria preferível imputar os impostos diferidos relacionados com diferenças de avaliação aos elementos patrimoniais a que respeitam, procedimento que nos parece mais coerente e apresenta maior aderência à realidade económica.

Outra questão que se coloca no âmbito da consolidação de contas, é se apenas deve haver lugar à contabilização de impostos diferidos relativamente às operações referentes a subsidiárias em que não há lugar à eliminação da dupla tributação (8).

Na equivalência patrimonial, de acordo com o n.º 7 da IAS 12 (revista), apenas há lugar à contabilização de impostos diferidos relativamente às situações em que não há eliminação da dupla tributação.

Embora consolidação integral e equivalência patrimonial sejam processos distintos, têm por base os mesmos princípios básicos orientadores, devendo por isso conduzir ao mesmo resultado de conjunto.

Nesta óptica, a consolidação de contas deveria seguir os mesmos princípios, ou seja, apenas há lugar a impostos diferidos relativamente às filiais/ /subsidiárias em que não há eliminação de dupla tributação.

De referir que as normas internacionais e nacionais, no âmbito da consolidação de contas, recomendam a contabilização de impostos diferidos, independentemente de haver ou não eliminação de dupla tributação.

Outro aspecto importante a ter em atenção e que suscita algumas interrogações, é se os impostos diferidos se aplicam à consolidação de demonstrações financeiras para efeitos de relato financeiro. Com efeito, o processo de consolidação de contas é um processo artificial, em que os saldos de um

exercício (ano “N”) não transitam para o ano seguinte (N+1). Assim, quando se inicia o processo de consolidação no ano N+1, começa por integrar-se os saldos das rubricas das demonstrações financeiras com reporte a 31 de Dezembro/N+1. Deste modo, a reversão dos impostos diferidos não se verifica, o que acontece é uma anulação/regularização dos impostos diferidos, que não é propriamente reversão. Considera-se que existe reversão de imposto quando a quantia de imposto escriturada num determinado exercício como passivo ou activo é liquidada ou recuperada no(s) exercício(s) seguinte(s). O princípio subjacente aos impostos diferidos é que estes são reconhecidos como um passivo ou um activo, se houver uma obrigação de pagar mais impostos no futuro ou um direito de pagar menos. Ora, a consolidação de contas para efeitos de relato financeiros não releva para efeitos fiscais, pelo que não gera obrigações ou direitos futuros. De referir que alguns autores estrangeiros conceituados ⁽⁹⁾ nas suas obras, nos casos práticos que apresentam não aplicam os impostos diferidos à consolidação das demonstrações financeiras. No que respeita às fusões de empresas, as questões referidas para a consolidação das demonstrações financeiras também se verificam, no âmbito desta temática.

Nas fusões de empresas, de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS 3), o único método de contabilização permitido é o da compra, o qual recomenda que os activos e passivos sejam valorizados com base no justo valor. Deste modo, verificam-se diferenças entre os justos valores e os valores contabilísticos das empresas intervenientes, que as IAS consideram serem diferenças temporárias, e que originam a contabilização de impostos diferidos. De referir

que também se pode considerar que aquelas diferenças assumem características de permanentes ⁽⁹⁾, uma vez que não são aceites como custo ou proveito fiscal (nomeadamente a amortização das diferenças de avaliação de imobilizados) e, nesta perspectiva, não seria de considerar o registo de impostos diferidos.

Relativamente à questão referida, salienta-se que no Reino Unido a norma que regulamenta esta matéria (FRS 19 – *Financial Reporting Standard*), estabelece logo no início o princípio geral dos impostos diferidos, segundo a qual estes devem ser reconhecidos se as transacções ou eventos tiverem ocorrido à data de balanço e originarem a obrigação de pagar mais ou um direito de pagar menos imposto no futuro (alínea b) do sumário do FRS19).

As Normas Internacionais de Contabilidade (IAS 12 – Revista) consideram que a consolidação de contas está abrangida pelos impostos diferidos, colocando o enfoque no conceito de diferenças temporárias, não contemplando os conceitos de diferenças permanentes e temporais. No entanto, a metodologia que as normas recomendam não é consensual (e é complexa), pelo que se afigura desejável um melhor aprofundamento e discussão pública desta temática, tendo em vista o aperfeiçoamento e clarificação das normas e a desejável normalização contabilística mundial. ■

(Texto recebido pela CTOC em Outubro de 2007)

Bibliografia

Disponível para consulta no site da CTOC (www.ctoc.pt).

⁽¹⁾ No entanto, as diferenças temporais e permanentes estão presentes na realidade económica.

⁽²⁾ A diferença de aquisição pode respeitar unicamente a *goodwill* ou *negative goodwill*.

⁽³⁾ Norma ainda em fase de aprovação.

⁽⁴⁾ Tem como objecto a concentração de actividades empresariais.

⁽⁵⁾ Tem como objecto as demonstrações financeiras consolidadas e separadas (o título não é muito sugestivo; bastava demonstrações financeiras consolidadas).

⁽⁶⁾ O *goodwill* corresponde à parte da «diferença de aquisição» que não é imputável a qualquer elemento patrimonial.

⁽⁷⁾ É este o princípio seguido na aplicação do MEP - Método da Equivalência Patrimonial, em conformidade com as IAS.

⁽⁸⁾ (Barry J. Epstein e Eva K. Jermakowicz, *Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards*, Willey, 2007; Barry Elliot and James Elliot *Financial Accounting, Reporting and Analysis*, Prentice Hall, 2006; Robert Obert, *Pratique des normes IFRS*, Dunod, 2006).

⁽⁹⁾ A norma IAS 12 (revista) não contempla o conceito de diferenças permanentes, mas na realidade elas existem.