

(Anexo X da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.)

EXEMPLO 1 - TRATAMENTO DA MAIS-VALIA

PREMISSAS DO EXEMPLO:

em 01/01/20x1, a Cia Alfa adquire 100% do capital social da Cia Beta por R\$ 120.000;

nessa data, o patrimônio líquido contábil da Cia Beta atinge o valor de R\$ 100.000, e o valor justo de seus ativos líquidos, R\$ 120.000;

a diferença entre o valor justo dos ativos líquidos e o patrimônio líquido contábil da Cia Beta decorre da diferença entre o valor justo do equipamento XPTO e o seu valor contábil;

em 31/12/20x1, a Cia Beta apura aumento de R\$ 30.000 em seu patrimônio líquido, em decorrência de lucros do exercício, e o equipamento XPTO é depreciado em 20%;

para simplificar, as receitas auferidas e as despesas incorridas pela Cia Alfa em suas atividades principais não são consideradas;

Cia Alfa é tributada pelo lucro real anual.

a) Lançamentos contábeis em 01/01/20x1:

D Part.Societ.Cia.Beta	100.000	
D Part.Societ.Cia.Beta Mais Valia	20.000	
C Caixa	120.000	

b) Lançamentos contábeis em 31/12/20x1:

D Part.Societ.Cia.Beta	30.000	
C Resultado da Equiv.Patrimonial	30.000	
D Resultado da Equiv.Patrimonial	4.000	
C Part.Societ.Cia.Beta Mais-Valia	4.000	

c) Demonstração do resultado de 20x1:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Resultado da Equiv.Patrimonial	26.000	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	26.000	

d) Demonstração do Lucro Real de 20x1:

Lucro líquido antes do IRPJ	26.000	
(+) Adições (art. 182)	4.000	

(-) Exclusões (art. 181)	(30.000)	
(=) Lucro Real	0	

Observação 1. A exclusão de R\$ 30.000 é definitiva. Ou seja, não haverá adição posterior.

Observação 2. A adição de R\$ 4.000 é temporária. O valor será, portanto, controlado na parte B do e-Lalur. A exclusão poderá ser feita: (1) na alienação ou liquidação do investimento conforme previsto nos arts. 182 e 184; ou (2) após o evento de incorporação, fusão ou cisão, à medida que o equipamento XPTO for realizado, conforme disposto no inciso I do art. 186, mas desde que atendidas as condições previstas nos arts. 185 e 186.

EXEMPLO 2 - AVJ NA INVESTIDA

PREMISSAS DO EXEMPLO:

em 01/01/20x1, a Cia Alfa adquire 100% do capital social da Cia Beta por R\$ 100.000;

nessa data, tanto o patrimônio líquido contábil da Cia Beta quanto o valor justo de seus ativos líquidos atingem o valor de R\$ 100.000;

em 31/12/20x1, a Cia Beta apura aumento em seu patrimônio líquido em decorrência de lucros do exercício, compostos por um ganho na avaliação com base em valor justo de uma propriedade para investimento (terreno), no valor de R\$ 35.000, e outros resultados negativos, no valor de R\$ 30.000;

em 31/12/20x2, a Cia Beta apura novo aumento em seu patrimônio líquido em decorrência de lucros do exercício, no valor de R\$ 50.000, incluídos aí os resultados da venda da propriedade para investimento, que, nesse exercício, não teve seu valor justo alterado;

ao proceder à avaliação com base em valor justo na propriedade para investimento em 20x1, a Cia. Beta controlou o ganho por meio de subconta conforme previsto nos arts. 97 e 98, e na venda, em 20x2, computou-o na determinação do lucro real, conforme § 1º do art. 97 e § 5º do art. 98;

para simplificar, as receitas auferidas e as despesas incorridas pela Cia Alfa em suas atividades principais não são consideradas;

Cia Alfa é tributada pelo lucro real anual.

1º HIPÓTESE: CIA ALFA EVIDENCIA O GANHO DA AVJ NA INVESTIDA POR MEIO DE SUBCONTA VINCULADA À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

a) Lançamentos contábeis na Cia. Alfa em 01/01/20x1:

D Part. Societ. Cia. Beta	100.000	
C Caixa	100.000	

b) Lançamentos contábeis na Cia. Alfa em 31/12/20x1:

D Part. Societ. Cia. Beta Subconta cf. Lei 12973	35.000	
C Part. Societ. Cia. Beta	30.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	5.000	

Observação. Os ajustes na apuração do lucro real relativamente aos outros resultados negativos (R\$ 30.000) e ao ganho na avaliação com base em valor justo (R\$ 35.000) são independentes. Desta forma, com o objetivo único de esclarecer como estes ajustes são feitos, desmembramos o valor lançado na conta "Resultado Equiv. Patrimonial" e apresentamos a seguir dois lançamentos contábeis equivalentes ao efetuado acima.

D Part. Societ. Cia. Beta Subconta cf. Lei 12973	35.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	35.000	
D Resultado Equiv. Patrimonial	30.000	
C Part. Societ. Cia. Beta	30.000	

c) Demonstração do resultado de 20x1:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Resultado Equiv. Patrimonial	5.000	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	5.000	

d) Demonstração do Lucro Real de 20x1:

Lucro líquido antes do IRPJ	5.000	
(+) Adições (art. 181)	30.000	
(-) Exclusões (arts. 114, § 1º e 115, § 2º)	(35.000)	
(=) Lucro Real	0	

Observação. O valor excluído de R\$ 35.000 está controlado por meio da subconta vinculada à participação societária. O tratamento a ser dado a este valor é o previsto nos §§ 2º e 3º do art. 114 e §§ 3º a 6º do art. 115.

e) Lançamentos contábeis na Cia. Alfa em 31/12/20x2:

D Part. Societ. Cia. Beta	50.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	50.000	
D Part. Societ. Cia. Beta	35.000	
C Part. Societ. Cia. Beta Subconta cf. Lei 12973	35.000	

f) Demonstração do resultado de 20x2:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Resultado Equiv. Patrimonial	50.000	
----------------------------------	--------	--

(=) Lucro líquido antes do IRPJ	50.000	
---------------------------------	--------	--

g) Demonstração do Lucro Real de 20x2:

Lucro líquido antes do IRPJ	50.000	
(+) Adições	(50.000)	
(-) Exclusões (art. 181)		
(=) Lucro Real	0	

Observação. A Cia Alfa ficou dispensada de adicionar os R\$ 35.000 baixados da subconta "Part. Societ. Cia. Beta Subconta cf. Lei 12973" na apuração do lucro real porque a Cia Beta computou o ganho respectivo na apuração de seu lucro real. Caso a Cia Beta não tivesse feito o cômputo deste ganho, a Cia Alfa ficaria obrigada a adicionar os R\$ 35.000 (art. 114, § 2º e art. 115, §§ 3º e 4º).

2º HIPÓTESE: CIA ALFA NÃO EVIDENCIA O GANHO DA AVJ NA INVESTIDA POR MEIO DE SUBCONTA VINCULADA À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA

a) Lançamentos contábeis na Cia Alfa em 01/01/20x1:

D Part. Societ. Cia. Beta	100.000	
C Caixa	100.000	

b) Lançamentos contábeis na Cia Alfa em 31/12/20x1:

D Part. Societ. Cia. Beta	5.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	5.000	

Observação. Os ajustes na apuração do lucro real relativamente aos outros resultados negativos (R\$ 30.000) e ao ganho na avaliação com base em valor justo (R\$ 35.000) são independentes. Desta forma, com o objetivo único de esclarecer como estes ajustes são feitos, desmembramos o valor lançado na conta "Resultado Equiv. Patrimonial" e apresentamos a seguir dois lançamentos contábeis equivalentes ao efetuado acima.

D Part. Societ. Cia. Beta	35.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	35.000	
D Resultado Equiv. Patrimonial	30.000	
C Part. Societ. Cia. Beta	30.000	

c) Demonstração do resultado de 20x1:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Resultado Equiv. Patrimonial	<u>5.000</u>	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	5.000	

d) Demonstração do Lucro Real de 20x1:

Lucro líquido antes do IRPJ	5.000	
(+) Adições (art. 181)	<u>30.000</u>	
(-) Exclusões		
(=) Lucro Real	35.000	

e) Lançamentos contábeis na Cia. Alfa em 31/12/20x2:

D Part. Societ. Cia. Beta	50.000	
C Resultado Equiv. Patrimonial	50.000	

f) Demonstração do resultado de 20x2:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Resultado Equiv. Patrimonial	50.000	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	50.000	

g) Demonstração do Lucro Real de 20x2:

Lucro líquido antes do IRPJ	50.000	
(+) Adições		
(-) Exclusões (art. 181)	<u>(50.000)</u>	
(=) Lucro Real	0	

EXEMPLO 3 - GOODWILL - CONTROLE NA PARTE B

PREMISSAS DO EXEMPLO:

em 01/01/20x1, a Cia Alfa adquire 100% do capital social da Cia Beta por R\$ 120.000;

nesta data, tanto o patrimônio líquido contábil da Cia Beta quanto o valor justo de seus ativos líquidos atingem o valor de R\$ 100.000;

em 31/12/20x1, a Cia Beta apura um aumento de R\$ 30.000 em seu patrimônio líquido, proveniente de lucros do exercício;

em 31/12/20x1, a Cia Alfa reduz o valor do ágio por rentabilidade futura (goodwill) em R\$ 8.000 (teste de recuperabilidade);

em 01/01/20x2, a Cia Alfa incorpora a Cia Beta;

em 31/12/20x2, a Cia Alfa reduz o valor do goodwill em R\$ 10.000;

para simplificar, as receitas auferidas e as despesas incorridas pela Cia Alfa em suas atividades principais não são consideradas;

Cia Alfa é tributada pelo lucro real anual.

a) Lançamentos contábeis em 01/01/20x1:

D Part.Societ.Cia.Beta	100.000	
D Part.Societ.Cia.Beta Goodwill	20.000	
C Caixa	120.000	

b) Lançamentos contábeis em 31/12/20x1:

D Part.Societ.Cia.Beta	30.000	
C Ganho Equiv.Patrimonial	30.000	
D Redução Goodwill	8.000	
C Part.Societ.Cia.Beta Goodwill	8.000	

c) Demonstração do resultado de 20x1:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(+) Ganho Equiv.Patrimonial	30.000	
(-) Redução Goodwill	(8.000)	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	22.000	

d) Demonstração do Lucro Real de 20x1:

Lucro líquido antes do IRPJ	22.000	
(+) Adições (art. 182)	8.000	
(-) Exclusões (art. 181)	(30.000)	
(=) Lucro Real	0	

Observação 1. A exclusão de R\$ 30.000 é definitiva. Ou seja, não haverá adição posterior.

Observação 2. A adição de R\$ 8.000 é temporária sendo, portanto, controlada na parte B do e-Lalur, que ficará com saldo devedor de R\$ 8.000.

e) Lançamento contábil em 01/01/20x2 relativo ao goodwill:

D Goodwill (ativo intangível)	12.000	
C Part.Societ.Cia.Beta Goodwill	12.000	

f) Lançamentos contábeis em 31/12/20x2:

D Redução Goodwill	10.000	
C Goodwill (ativo intangível)	10.000	

g) Demonstração do resultado de 20x2:

Receita Bruta

(-) CMV

(=) Lucro Bruto

(-) Redução Goodwill	(10.000)	
(=) Lucro líquido antes do IRPJ	(10.000)	

h) Demonstração do Lucro Real de 20x2:

Lucro líquido antes do IRPJ	(10.000)	
(+) Adições (art. 194)	10.000	
(-) Exclusões (art. 185, inciso III)	(4.000)	
(=) Lucro Real	(4.000)	

Observação 1. A adição de R\$ 10.000 aumentou o saldo devedor controlado na parte B do e-Lalur para R\$ 18.000 (8.000 + 10.000).

Observação 2. O valor excluído de R\$ 4.000 foi obtido com base no valor do goodwill na data da aquisição da participação societária: R\$ 20.000 x (12/60). Este exemplo pressupõe que as condições previstas nos arts. 185 e 188 foram plenamente atendidas.

Observação 3. A exclusão de R\$ 4.000 diminuiu o saldo devedor controlado na parte B do e-Lalur para R\$ 14.000 (18.000 – 4.000).

Observação 4. O saldo contábil do goodwill (ativo intangível) é de R\$ 2.000. De acordo com o art. 194 haverá, portanto, mais R\$ 2.000 a serem adicionados futuramente. Por outro lado, o inciso III do art. 185 permite que a Cia Alfa exclua R\$ 16.000 [20.000 x (48/60)] nos próximos quatro anos. Após feitas estas adições e exclusões, o saldo final na parte B do e-Lalur será zero.