

OUTUBRO/2024 - 2º DECÊNIO - Nº 2027 - ANO 68

BOLETIM IMPOSTO DE RENDA/CONTABILIDADE

ÍNDICE

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO ADMINISTRATIVA - TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL DA DÍVIDA EM CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - PROCEDIMENTOS. (RESOLUÇÃO CFC Nº 1.739/2024) ----- PÁG. 280

IR - PESSOA FÍSICA - FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE - FDCA - FUNDOS DOS DIREITOS DA PESSOA IDOSA - FDI - REPASSE DE VALORES DOADOS - CONSIDERAÇÕES. (ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAR Nº 27/2024) ----- PÁG. 283

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS, SEPARADAS E CONSOLIDADAS - MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - DISPOSIÇÕES. (NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, ITG Nº 09 (R2)/2024) ---- PÁG. 285

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO CORRELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE - IAS 28 - APROVAÇÃO. (NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG Nº 18 (R4)/2023) ----- PÁG. 302

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO ADMINISTRATIVA - TRANSAÇÃO EXCEPCIONAL DA DÍVIDA EM CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL - PROCEDIMENTOS**RESOLUÇÃO CFC Nº 1.739, DE 26 SETEMBRO DE 2024.****OBSERVAÇÕES INFORMEF**

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Resolução CFC nº 1.739/2024, institui o Mês do Mutirão de Negociação Administrativa, estabelecendo condições para transação excepcional da dívida em contencioso administrativo e judicial no âmbito dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

A transação, autocomposição da controvérsia por meio de concessões, será adotada pelos CRCs como forma de possibilitar a extinção dos seus créditos nos âmbitos administrativo e judicial. O Mutirão de Negociação Administrativa será realizado no período de 04.11.2024 a 06.12.2024, com créditos vencidos até o mês de dezembro de 2023, de qualquer natureza ou ordem, em cobrança administrativa ou judicial, inclusive aqueles classificados como irrisórios, irrecuperáveis ou de difícil recuperação. A transação poderá ser feita presencialmente ou por meio eletrônico.

Os créditos transacionados:

- serão exigidos, no mínimo, pelo seu valor originário, sem acréscimos legais;
- poderão ser pagos à vista ou em parcelas mensais de, no mínimo, R\$100,00; e
- serão acrescidos de juros de mora, contados do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, equivalentes à taxa Selic, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% no mês do pagamento; e multa de mora de 0,33, por dia de atraso, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito, até o limite de 20%.

Vigência a partir de 04.10.2024.

Consultora: Lélida Maria da Silva.

Institui o Mês do Mutirão de Negociação Administrativa, estabelecendo condições para transação excepcional da dívida em contencioso administrativo e judicial no âmbito dos Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs).

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no uso de suas atribuições legais e regimentais, RESOLVE:

**CAPÍTULO I
DISPOSIÇÕES PRELIMINARES**

Art. 1º Fica instituído o Mês do Mutirão de Negociação Administrativa como medida excepcional de regularização por meio da realização da transação de dívida em cobrança administrativa e judicial no âmbito dos CRCs.

Art. 2º A transação, autocomposição da controvérsia por meio de concessões, será adotada pelos CRCs como forma de possibilitar a extinção dos seus créditos nos âmbitos administrativo e judicial.

Art. 3º O Mutirão de Negociação Administrativa será realizado no período de 4 de novembro a 6 de dezembro de 2024, conforme os critérios e as condições estabelecidas nesta Resolução.

**CAPÍTULO II
DOS CRITÉRIOS E CONDIÇÕES GERAIS DE PARTICIPAÇÃO**

Art. 4º Aplicam-se os critérios e as condições desta Resolução aos créditos vencidos até o mês de dezembro de 2023, de qualquer natureza ou ordem, em cobrança administrativa ou judicial, inclusive aqueles classificados como irrisórios, irrecuperáveis ou de difícil recuperação nos termos do disposto no Capítulo V da Resolução CFC nº 1.683, de 15 de dezembro de 2022.

Art. 5º A transação deverá ser realizada sobre toda a dívida do profissional ou organização contábil que aderir ao Mutirão de Negociação.

Art. 6º A transação poderá ser feita presencialmente ou por meio eletrônico.

Art. 7º Os créditos transacionados:

I - serão exigidos, no mínimo, pelo seu valor originário, sem acréscimos legais;

II - poderão ser pagos à vista ou em parcelas mensais de, no mínimo, R\$100,00 (cem reais); e

III - serão acrescidos de:

a) juros de mora, contados do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento, equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic), acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento; e

b) multa de mora de 0,33% (trinta e três centésimos por cento) por dia de atraso, a partir do primeiro dia após o vencimento do débito, até o limite de 20% (vinte por cento).

CAPÍTULO III DOS CRITÉRIOS DE ANÁLISE DA TRANSAÇÃO

Seção I Dos Critérios de Análise

Art. 8º A transação será concedida por limitação da capacidade contributiva, considerando-se os rendimentos auferidos e a capacidade financeira do devedor com base, entre outros aspectos:

I - na situação de emprego;

II - na condição de aposentado, pensionista ou reformado;

III - no fato de ser ou estar acometido de doença grave ou outro fator que prejudique o desempenho de atividades laborais e que resulte em perda de renda ou ocorrência de despesa extraordinária que restrinja a capacidade contributiva;

IV - na aposentadoria por invalidez ou na concessão de auxílio-doença pelo órgão oficial de previdência;

V - no fato de se tratar de organização contábil extinta ou com o Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) baixado; ou

VI - em outros fatores socioeconômicos que reduzam, limitem ou impeçam o desempenho ou a exploração de atividades contábeis.

§ 1º A ocorrência de doença grave prevista pelo inciso III deste artigo deve ser provada mediante a apresentação de laudo médico ou documento equivalente que evidencie a data ou o período de diagnóstico, ocorrência ou início e o estágio ao tempo do pedido.

§ 2º Nos casos previstos pelo inciso IV deste artigo, caberá ao requerente fazer prova dos correspondentes rendimentos.

§ 3º O deferimento do pleito que tenha fundamento no inciso IV deste artigo está condicionado à baixa do registro profissional e, quando for o caso, da organização contábil de responsabilidade individual da qual seja titular o requerente, enquanto perdurar a aposentadoria por invalidez ou o benefício de auxílio-doença.

Seção II Das Provas

Art. 9º Ao profissional ou organização contábil que aderir ao Mutirão de Negociação caberá demonstrar o seu direito por meio de documentação hábil, entre outra;

I - quanto aos seus rendimentos: Carteira de Trabalho e Previdência Social, contracheque, Recibo de Pagamento Autônomo (RPA), extrato bancário, comprovante de aposentadoria, Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda, Balanço Patrimonial, Pró-Labore e Demonstrativo de Distribuição de Lucro;

II - quanto às despesas: relativas a problemas de saúde sofridos ou a outros eventos que impliquem redução da renda ou acréscimo extraordinário de despesas e outras de caráter ordinário ou eventual que gerem significativo comprometimento de renda.

Parágrafo único. A prova de limitação da capacidade contributiva poderá ser substituída por Declaração de Hipossuficiência, quando o devedor pessoa natural desempenhar atividade que não seja de natureza contábil, mas de forma autônoma e de caráter informal ou eventual, ou por Declaração de Ausência de Renda.

Art. 10. Será dispensada a prova de limitação da capacidade contributiva do devedor que:

I - tenha débitos inscritos em dívida ativa há pelo menos 3 (três) anos;

II - tenha processo de execução fiscal em que não tenham sido localizados bens penhoráveis ou cujos bens penhorados tenham sido insuficientes para saldar integralmente a dívida;

III - comprove renda igual ou inferior a 2 (dois) salários mínimos; ou

IV - esteja cadastrado em programas de transferência de renda dos governos federal, estadual ou municipal.

CAPÍTULO IV DO PARCELAMENTO

Art. 11. Os créditos poderão ser negociados com redução sobre os acréscimos legais nos seguintes prazos e condições:

- I - à vista, com redução de 100% (cem por cento);
- II - de 2 a 4 parcelas, com redução de 90% (noventa por cento);
- III - de 5 a 8 parcelas, com redução de 80% (oitenta por cento); ou
- IV - de 9 a 12 parcelas, com redução de 70% (setenta por cento).

Art. 12. O devedor poderá saldar parte do débito à vista com a redução prevista no art. 11, I, desta Resolução, desde que:

- I - seja firmado Termo de Confissão e Parcelamento de Débito do saldo remanescente nos prazos e nas condições previstas nos incisos II a IV do art. 11 desta Resolução; e
- II - não haja fracionamento dos débitos a serem pagos à vista.

Art. 13. Poderão ser incluídos no parcelamento créditos do exercício em curso que estejam vencidos, aos quais serão aplicados os acréscimos legais cabíveis.

Art. 14. Aos valores dos créditos a serem parcelados que estejam em fase de cobrança judicial serão acrescidos honorários advocatícios, custas judiciais, inclusive com cartas precatórias e outras despesas decorrentes de ordem judicial.

Art. 15. Os honorários advocatícios, se houver atuação de advogado no âmbito administrativo, ou de sucumbência, poderão, a critério do advogado, vir a ser dispensados como forma de viabilizar a transação.

Art. 16. O parcelamento só será efetivado a partir do pagamento da primeira parcela, sendo o Termo de Confissão e Parcelamento de Débito considerado válido como confissão de dívida, inclusive nos casos em que não se efetive o pagamento ou ocorra posterior inadimplência.

Art. 17. Havendo a quitação da primeira parcela referente ao parcelamento de créditos já ajuizados, caberá ao Conselho Regional exequente requerer a suspensão do processo executivo até o seu pagamento final, inclusive, quanto aos ônus processuais impostos.

Art. 18. O parcelamento importa confissão irrevogável e irretroatável dos débitos em nome do devedor, configurando confissão extrajudicial nos termos da legislação federal pertinente e condicionando o devedor à aceitação plena das condições previstas nesta Resolução.

Art. 19. O devedor que possuir ação judicial em curso, inclusive embargos à execução, contra quaisquer créditos exigidos por Conselho Regional de Contabilidade deverá desistir da ação judicial correspondente, apresentando cópia da petição e da decisão de extinção do processo com resolução de mérito no ato de assinatura do requerimento.

Art. 20. A inadimplência de 2 (duas) parcelas consecutivas ou alternadas implica o cancelamento do parcelamento e a retomada das medidas administrativas e judiciais cabíveis, independentemente de prévia notificação.

Art. 21. Havendo cancelamento do parcelamento, será apurado o saldo devedor das parcelas remanescentes, atualizado nos termos do art. 7º, III, desta Resolução.

CAPÍTULO V DA ORGANIZAÇÃO E DOS PROCEDIMENTOS DO MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO

Art. 22. Caberá aos CRCs organizar e realizar o Mutirão de Negociação, definindo em ato próprio:

- I - funcionários ou comissão responsável por realizar a transação;
- II - procedimentos para recebimento e encaminhamento dos pedidos de transação; e
- III - colegiado competente para deliberação sobre os pedidos.

Art. 23. Aos funcionários ou à comissão designada pelo CRC caberá:

- I - receber e analisar os pedidos de transação;
- II - realizar a negociação direta e, havendo acordo, emitir o Termo de Confissão e Parcelamento de Débito a ser firmado pelo devedor e a correspondente guia para pagamento integral ou da primeira parcela; e
- III - encaminhar ao colegiado competente os pedidos com pendências e aqueles cuja proposta de acordo não tenha sido aceita e nos quais seja requerida a reanálise pelo devedor.

Art. 24. Ao colegiado competente para análise do pedido de transação fundamentado nesta Resolução caberá:

I - homologar os acordos aprovados pelos funcionários ou pela comissão;

II - determinar as medidas cabíveis para saneamento das pendências evidenciadas no pedido de transação;

III - conceder prazo ao devedor para cumprimento das medidas, quando couber, sob pena de arquivamento do pedido sem análise de mérito; e

III - apreciar e deliberar sobre os pedidos de transação em que haja pendência e os pedidos de reanálise de proposta de acordo, submetendo a decisão à homologação do Plenário.

Art. 25. Esta Resolução entra em vigor em 4 de outubro de 2024.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

(DOU, 03.10.2024)

BOIR7234---WIN/INTER

IR - PESSOA FÍSICA - FUNDOS DOS DIREITOS DA CRIANÇA E DO ADOLESCENTE - FDCA - FUNDOS DOS DIREITOS DA PESSOA IDOSA - FDI - REPASSE DE VALORES DOADOS - CONSIDERAÇÕES

ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO CODAR Nº 27, DE 02 OUTUBRO DE 2024.

OBSERVAÇÕES INOFORMEF

O Coordenador-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório, por meio do Ato Declaratório Executivo CODAR nº 27/2024, dispõe sobre repasse de valores doados por meio do Programa Gerador da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA) e aos Fundos dos Direitos da Pessoa Idosa (FDI).

Os valores destinados por meio do Programa da DIRPF/2024 foram repassados aos Fundos FDCA e FDI estão disponíveis no endereço eletrônico <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/repases-da-arrecadacao-federal>.

Considera-se habilitado ao recebimento dos repasses a que se refere o *caput* o FDCA ou FDI que atenda aos seguintes requisitos:

- tenha denominação e natureza jurídica de fundo público e esteja em situação regular perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); e
- mantenha conta bancária específica em instituição financeira pública para administração dos valores recebidos por destinação do contribuinte.

Em breve, será utilizada a chave PIX CNPJ para a efetivação dos repasses de valores destinados aos fundos por meio da DIRPF.

Consultora: Lélida Maria da Silva.

Dispõe sobre repasse de valores doados por meio do Programa Gerador da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA) e aos Fundos dos Direitos da Pessoa Idosa (FDI).

O COORDENADOR-GERAL DE ARRECAÇÃO E DE DIREITO CREDITÓRIO, no exercício da atribuição prevista no inciso II do art. 358 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no art. 260-K da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990 - Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), no art. 4º-A da Lei nº 12.213, de 20 de janeiro de 2010, e no art. 8º-E da Instrução Normativa RFB nº 1.131, de 20 de fevereiro de 2011, DECLARA:

Art. 1º Os valores destinados por meio do Programa Gerador da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF) 2024, na forma estabelecida pelo art. 260-A da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990, foram repassados aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (FDCA) e aos Fundos dos Direitos da Pessoa Idosa (FDI) relacionados no Anexo Único deste Ato Declaratório Executivo, disponível no endereço eletrônico <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/repassesda-arrecadacao-federal>.

Parágrafo único. Considera-se habilitado ao recebimento dos repasses a que se refere o *caput* o FDCA ou FDI que atenda aos seguintes requisitos:

I - tenha denominação e natureza jurídica de fundo público e esteja em situação regular perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ); e

II - mantenha conta bancária específica em instituição financeira pública para administração dos valores recebidos por destinação do contribuinte.

Art. 2º A atualização de dados e informações sobre os fundos ou o cadastramento de novos fundos, para fins de habilitação ao recebimento de destinações, deve ser feita na página do Ministério dos Direitos Humanos e da Cidadania (MDHC) na Internet, no endereço eletrônico cadastrofdca.mdh.gov.br para o FDCA ou cadastrofdi.mdh.gov.br para o FDI, observados os prazos estabelecidos pelo referido Ministério.

§ 1º A Secretaria Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente (SNDCA) e a Secretaria Nacional de Promoção e Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa (SNDPI), ambas vinculadas ao MDHC, deverão encaminhar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), até o dia 31 de outubro de cada ano, arquivo magnético com as informações a que se referem o art. 260-K da Lei nº 8.069, de 1990, e o art. 4º-A da Lei nº 12.213, de 20 de janeiro de 2010.

§ 2º A SNDCA e a SNDPI ficam dispensadas da obrigação de encaminhar à RFB em 2024 informações sobre os FDCA e os FDI constantes do Anexo Único, exceto em caso de alteração de dados.

Art. 3º Os Conselhos Municipais, Estaduais ou Distrital da Criança e do Adolescente ou da Pessoa Idosa não serão habilitados para a DIRPF.

Parágrafo Único. Para fins do disposto art. 1º, os entes cujo cadastro junto ao MDHC esteja em nome dos Conselhos a que se refere o *caput* devem atualizar seus dados, conforme o parágrafo único do art. 1º e o art. 2º.

Art. 4º Em breve, será utilizada a chave PIX CNPJ para a efetivação dos repasses de valores destinados aos fundos por meio da DIRPF.

§ 1º Para fins do disposto no *caput* os FDCA e os FDI deverão vincular a chave PIX CNPJ ao domicílio bancário onde mantém a conta específica para recebimento dos repasses, observado o disposto no parágrafo único do art. 1º.

§ 2º Ficam dispensados da vinculação a que se refere o § 1º o Fundo Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente e o Fundo Nacional dos Direitos da Pessoa Idosa.

§ 3º Para fins de efetivação dos repasses a que se refere o *caput*:

I - a vinculação da chave PIX CNPJ deverá ser feita junto à instituição financeira pública na qual o fundo mantém a conta específica, até o dia 31 de dezembro de 2024; e

II - a conta bancária específica deverá estar em situação ativa na data informada no Ato Declaratório Executivo (ADE) da Coordenação-Geral de Arrecadação e de Direito Creditório (Codar) a ser publicado em janeiro de 2025.

§ 4º Fica dispensada a informação da chave PIX CNPJ no formulário de cadastramento ou atualização de dados dos fundos perante o MDHC.

Art. 5º Este Ato Declaratório Executivo entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

ERITON LIMA DE OLIVEIRA

(DOU, 03.10.2024)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS, SEPARADAS E CONSOLIDADAS - MÉTODO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL - DISPOSIÇÕES

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, ITG Nº 09 (R2), DE 26 DE SETEMBRO DE 2024.

OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC por meio da Norma Brasileira de Contabilidade, ITG nº 09 (R2)/2024, dispõe sobre o objetivo esclarecer e orientar questões inerentes aos pronunciamentos citados em IN1 e IN2, bem como definir procedimentos contábeis específicos para as demonstrações individuais das controladoras, principalmente em relação ao (à), entre outros:

- uso das demonstrações individuais, consolidadas e separadas;
- diferenciação entre os métodos de mensuração de investimentos societários na demonstração contábil individual, na demonstração contábil separada e na demonstração contábil consolidada;
- aplicação inicial do método da equivalência patrimonial nas demonstrações individual e consolidada; e
- alguns tópicos especiais relacionados à aplicação do método da equivalência patrimonial após o reconhecimento inicial.

As alterações serão aplicáveis aos exercícios que começarem em, ou após, 1º.1.2025.

Consultora: Naiara Magalhães Camargo.

Aprova a ITG 09 (R2) - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do Art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada com base na Interpretação Técnica ICPC 09 (R3), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC): ITG 09 (R2) - DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS, DEMONSTRAÇÕES SEPARADAS, DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E APLICAÇÃO DO MÉTODO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Considerações iniciais

IN1. Após a edição da NBC TG 15 - Combinação de Negócios tornou-se necessária a emissão de determinadas orientações e interpretações a respeito, principalmente, das demonstrações contábeis individuais da entidade adquirente, uma vez que a NBC TG 15 está basicamente voltada à elaboração e apresentação das demonstrações consolidadas.

IN2. Com a edição NBC TG 04 - Ativo Intangível, da NBC TG 18 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, da NBC TG 19 - Negócios em Conjunto, da NBC TG 35 - Demonstrações Separadas e da NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas, diversos pontos também passaram a exigir orientações e interpretações.

IN3. Esta Interpretação visa a esclarecer e orientar questões inerentes às normas citados em IN1 e IN2, bem como define procedimentos contábeis específicos para as demonstrações individuais das controladoras, principalmente em relação ao (à):

- (a) uso das demonstrações individuais, consolidadas e separadas;
- (b) diferenciação entre os métodos de mensuração de investimentos societários na demonstração contábil individual, na demonstração contábil separada e na demonstração contábil consolidada;
- (c) aplicação inicial do método da equivalência patrimonial nas demonstrações individual e consolidada;
- (d) alguns tópicos especiais relacionados à aplicação do método da equivalência patrimonial após o reconhecimento inicial;
- (e) tratamento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em certas circunstâncias, inclusive incorporações e fusões;
- (f) algumas transações de capital entre sócios;
- (g) pontos relativos à vigência da NBC TG 15; e
- (h) outros.

IN4. A revisão da ITG 09, concluída em 2014 (R2), introduziu duas seções específicas para tratar de:

(a) perda do controle e alterações na participação em controlada (itens 70A a 70D) para destacar o tratamento contábil quando da perda do controle de uma ex-controlada nas situações em que o investimento remanescente ainda está sujeito ao método da equivalência patrimonial. O principal destaque é para a previsão da NBC TG 36, de que se deve primeiramente desreconhecer o valor do investimento da ex-controlada no balanço individual e, no caso do balanço patrimonial consolidado, desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada; e subsequentemente reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver, ao seu valor justo na data em que o controle foi perdido, tanto nas demonstrações individuais quanto nas demonstrações consolidadas. Importante destacar que o valor justo apurado de acordo com a NBC TG 48, passa a ser o novo custo do investimento para então se adotar o método da equivalência patrimonial previsto na NBC TG 18, se for o caso. O item 70D trata das alterações na participação em controlada;

(b) método contábil da aquisição nas operações de combinação de negócios (itens 70E a 70L) para tratar de esclarecimentos sobre o método contábil de aquisição nas operações de combinação de negócios, incluindo exemplos ilustrativos.

Introdução

1. Um investimento ou uma participação de uma entidade em instrumentos patrimoniais (normalmente ações ou cotas do capital social) de outra entidade pode se qualificar como um:

(a) investimento em controlada (objeto da NBC TG 36 e da NBC TG 15), avaliado pelo método da equivalência patrimonial no balanço individual conforme determinado legalmente e sujeito à consolidação de balanços, tanto como parte do requerido nas Normas, Interpretações e Comunicados do CFC, quanto das normas internacionais de contabilidade (IASB - International Accounting Standards Board); ou

(b) investimento em coligada e em empreendimento controlado em conjunto (objetos da NBC TG 18 e da NBC TG 19), avaliados pelo método da equivalência patrimonial, tanto no balanço individual, quanto no balanço consolidado da controladora quando esta tiver, direta ou indiretamente, influência significativa ou controle conjunto sobre outra sociedade, tanto como parte das Normas, Interpretações e Comunicados do CFC, quanto das normas internacionais de contabilidade;

(c) investimento em controlada, em empreendimento controlado em conjunto ou em coligada, mantido por entidades de investimento (investment entities), enquadradas nos itens 27 a 30 da NBC TG 36, avaliado ao valor justo por meio do resultado, tal qual um ativo financeiro;

(d) investimento tratado como ativo financeiro (objeto da NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros), avaliado ao valor justo por meio do resultado ou por meio de outros resultados abrangentes (quando eleita opção irrevogável permitida somente para ativos financeiros que não sejam derivativos ou mantidos para negociação), tanto no balanço individual da investidora, quanto no consolidado e nunca pela equivalência patrimonial, tanto como parte das práticas contábeis brasileiras quanto das normas internacionais de contabilidade; ou

(e) investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto apresentado em demonstração separada (objeto da NBC TG 35), avaliado ao valor justo, ao custo ou pela equivalência patrimonial, tanto como parte das práticas contábeis brasileiras quanto das normas internacionais de contabilidade.

Demonstrações contábeis

2. As demonstrações que constituem o conjunto completo de demonstrações contábeis requerido pela NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis compreendem:

(a) o balanço patrimonial;

(b) a demonstração do resultado;

(c) a demonstração do resultado abrangente;

(d) a demonstração das mutações do patrimônio líquido;

(e) a demonstração dos fluxos de caixa;

(f) a demonstração do valor adicionado, se exigida legalmente ou por algum órgão regulador; e

(g) as notas explicativas às demonstrações contábeis.

3. Essas demonstrações podem ser apresentadas, conforme as circunstâncias, na forma de:

(a) demonstrações contábeis individuais;

(b) demonstrações consolidadas;

(c) demonstrações separadas; e

(d) demonstrações combinadas.

Demonstrações contábeis individuais e demonstrações consolidadas

4. Do ponto de vista conceitual, as demonstrações individuais só deveriam ser divulgadas publicamente para o caso de entidades que não tivessem investimentos em controladas. No caso de existência desses

investimentos, as entidades deveriam divulgar somente as demonstrações consolidadas, conforme estabelecido nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB.

5. Todavia, a legislação societária brasileira e alguns órgãos reguladores determinam a divulgação pública das demonstrações contábeis individuais de entidades que contêm investimentos em controladas, mesmo quando essas entidades divulgam suas demonstrações consolidadas; inclusive, a legislação societária requer que as demonstrações contábeis individuais, no Brasil, sejam a base de diversos cálculos com efeitos societários (determinação dos dividendos mínimos obrigatórios e total, do valor patrimonial da ação, etc.). Esta interpretação, enquanto vigente a determinação legal para divulgação das demonstrações individuais da controladora, requer procedimentos contábeis específicos para as demonstrações individuais das controladoras.

6. Como consequência, o CFC esclarece, por meio desta interpretação, que, enquanto mantida essa legislação, é requerida a apresentação das demonstrações individuais de todas as entidades, mesmo quando apresentadas as demonstrações consolidadas. Requer, todavia, que as demonstrações individuais das entidades que têm investimentos em controladas sejam obrigatoriamente divulgadas em conjunto com as demonstrações consolidadas sempre que exigido legalmente ou pelas disposições da NBC TG 36.

7. A obrigação de "divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas...", conforme preconizado pelo art. 249 da Lei das Sociedades por Ações, não implica, necessariamente, divulgação em colunas lado a lado, podendo ser uma demonstração contábil a seguir da outra. Cumprido o mínimo exigido legalmente em termos de divulgação, a entidade pode divulgar somente suas demonstrações consolidadas como um conjunto próprio, o que é desejável ou até mesmo necessário se existirem práticas contábeis nas demonstrações consolidadas diferentes das utilizadas nas demonstrações individuais por autorização do órgão regulador ou por conterem efeitos de práticas anteriores à introdução das Leis nos. 11.638/07 e 11.941/09.

8. Deve ser aplicado o disposto nos itens 6 e 7 às situações em que as entidades reguladoras permitam ou determinem que as demonstrações consolidadas sejam elaboradas totalmente conforme as normas internacionais de contabilidade. Se apresentadas essas demonstrações conforme as normas do IASB aplicadas em conformidade com a NBC TG 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, ficam dispensadas de apresentação as demonstrações consolidadas elaboradas segundo as Normas, Interpretações e Comunicados do CFC.

Demonstrações separadas

9. Conforme a NBC TG 18, a NBC TG 35 e a NBC TG 36, qualquer entidade que possua investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, além de suas demonstrações individuais, ou individuais e consolidadas, pode também elaborar e apresentar as demonstrações separadas. Não há nenhum requerimento por parte deste CFC que torne obrigatória a publicação das demonstrações separadas. Esta faculdade foi introduzida pelo CFC em alinhamento à previsão existente nas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB. Vale destacar que as demonstrações separadas não se confundem com as demonstrações individuais.

10. Do ponto de vista conceitual, as demonstrações separadas só deveriam ser apresentadas nas circunstâncias em que os investimentos societários mensurados pela equivalência patrimonial ou apresentados na forma de demonstrações consolidadas não representem de forma completa a razão e a destinação desses investimentos (ver itens

12 e 13). São raros os casos onde há justificativa para a apresentação das demonstrações separadas. De acordo com as normas internacionais, existem apenas três motivos que levariam à elaboração e divulgação das demonstrações separadas: (a) por opção, ou seja, a entidade opta pela apresentação adicional das demonstrações separadas; (b) por exigência legal local, ou seja, quando por força de lei local for exigido que os investimentos em coligadas, em controladas e em empreendimento controlado em conjunto sejam mensurados pelo custo, pelo valor justo ou por equivalência patrimonial;

e (c) por ter sido dispensada da aplicação do método da equivalência patrimonial ou da consolidação, situação em que a entidade deve mensurar os investimentos em coligadas, em controladas ou em empreendimento controlado em conjunto pelo custo, pelo valor justo ou por equivalência patrimonial e então publicar as demonstrações separadas. No caso brasileiro, nossa legislação societária não exige que tais investimentos sejam avaliados a custo ou a valor justo, bem como não dispensa a aplicação do método da equivalência patrimonial no balanço individual quando se tratar de investimentos em coligadas, em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto.

11. Nesse sentido, cumpre lembrar, primeiramente, que a equivalência patrimonial corresponde a uma forma simplificada de consolidação; por meio dela é consolidado no ativo da investidora o valor não de cada ativo e de cada passivo da entidade investida, mas apenas seu ativo líquido (patrimônio líquido) constituindo o valor patrimonial do investimento e determinado pela participação efetiva da investidora no patrimônio líquido

da investida; e é consolidada no resultado da investidora não cada receita e cada despesa da investida, mas apenas a parte do resultado já líquido pertencente à investidora em uma única linha. É reconhecida também no investimento da investidora de forma consolidada (e não em cada ativo e passivo seu) a parte que lhe cabe em cada resultado abrangente registrado pela investida. Assim, a equivalência patrimonial e a consolidação de demonstrações contábeis são visões diferentes do processo de consolidação de duas ou mais entidades, mas com efeitos praticamente iguais no valor final do patrimônio líquido e do resultado líquido da investidora. Portanto, estão calcadas no mesmo objetivo de consolidação, mas mostrando seus efeitos uma de forma simplificada, outra de forma integral.

12. Há circunstâncias, todavia, em que essas consolidações – simplificada (equivalência patrimonial) ou integral - não completam a visão que a investidora tem com relação a seus investimentos em outras entidades. Por exemplo, a investidora pode possuir participações em diversas entidades nas quais exerce influência significativa, mas não as controle (coligadas), e em outras entidades nas quais exerce controle ou controle conjunto, mas não tem nesses investimentos uma complementação de suas próprias atividades, ou não tem em cada investimento uma complementação das atividades dos seus demais investimentos. A entidade detém esses investimentos como oportunidades de negócios, que podem ser em ramos diferenciados até por política de diversificação, mas que são geridos pela investidora de forma individual e acompanhados pela sua evolução individual de valor como oportunidade de negócio. Mas não os administra como um processo integrado de criação de valor.

13. No caso de investimentos efetuados e/ou mantidos com os objetivos descritos no item 12 ou outros objetivos semelhantes, que propiciem à investidora a mesma forma de visão quando gerencia seus investimentos, pode a investidora concluir por ser relevante informar os investidores, credores e público em geral de outra forma que não pela equivalência patrimonial e/ou pela consolidação das demonstrações contábeis. Pode a investidora considerar ser útil reportar tais investimentos avaliados aos respectivos valores justos e reportar como resultado a mutação desses valores justos. Ou pode até concluir por serem esses investimentos melhor apresentados se avaliados ao custo.

14. Demonstrações separadas são, pois, demonstrações onde o balanço contém, preferencialmente, os investimentos societários em coligadas, em controladas e em empreendimentos controlados em conjunto avaliados pelo seu valor justo, e onde o resultado é mensurado pelas mutações nos valores justos desses investimentos. Contudo, cumpre destacar que, tal como previsto na NBC TG 18, quando, direta ou indiretamente, a entidade investidora for uma organização de capital de risco ou, ainda, fundo (mútuo ou de investimento), unidade fiduciária ou similar (incluindo fundos de seguro vinculados a investimentos), os investimentos em coligadas e em empreendimento controlado em conjunto podem ser reconhecidos e mensurados ao valor justo, em consonância com a NBC TG 48. Dessa forma, não será exigida a aplicação da equivalência patrimonial e já em suas demonstrações individuais os investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto estarão avaliados ao valor justo, tornando-se desnecessária a elaboração das demonstrações separadas. Essa prerrogativa está disponível também para os investimentos em controladas, mantidos por entidades de investimento (em regra organizações de capital de risco como os fundos de private equity ou fundos de venture capital), assim caracterizadas pela NBC TG 36. Já nas demonstrações individuais, os investimentos em controladas mantidos por entidades de investimento estarão mensurados ao valor justo, tornando desnecessária a elaboração das demonstrações separadas.

14A. De forma similar, como previsto no item 19 da NBC TG 18, quando a entidade possuir um investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, cuja participação seja detida indiretamente por meio de organização de capital de risco (ou, ainda, fundo mútuo ou de investimento, unidade fiduciária ou similar, incluindo fundos de seguro vinculados a investimentos), tal entidade pode adotar a mensuração ao valor justo para essa parcela da participação no investimento, em consonância com a NBC TG 48, nas condições especificadas naquela norma.

15. Podem ocorrer situações, todavia, em que não seja possível obter o valor justo dos investimentos, ou não seja ele passível de ser obtido de forma confiável. Nessa situação, os investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto podem ser mensurados ao custo, nas demonstrações separadas divulgadas adicionalmente (e nas individuais, para o caso das entidades a que aludem os itens 14 e

14A). Essa avaliação, em certas circunstâncias, pode ser preferível à equivalência patrimonial, já que esta se baseia nos valores contábeis das investidas e o valor econômico dos investimentos pode não guardar relação com esses valores contábeis; daí pode ser, em certas situações, preferível mensurar os investimentos ao custo e submetê-los ao teste de impairment (NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

16. Quando da avaliação dos investimentos nas demonstrações separadas ao custo, a investidora deve reconhecer receita ou despesa apenas quando da declaração ou recebimento dos dividendos (ou outras formas de distribuição de resultado da investida) ou quando da alienação ou outra forma de baixa de tais investimentos.

17. A apresentação das demonstrações separadas, todavia, não exime a entidade da obrigação de apresentação de suas demonstrações individuais e consolidadas, ou da aplicação, nessas demonstrações, da equivalência patrimonial, quando determinado pelas normas emitidas pelo CFC ou pela legislação vigente. Assim, nesse caso, as demonstrações separadas são consideradas como demonstrações adicionais.

Investimento em controlada e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na aquisição de controlada no reconhecimento inicial, nas demonstrações contábeis individuais e consolidadas da controladora

18. Na elaboração das demonstrações contábeis individuais, enquanto exigidas pela legislação brasileira, a adquirente deve aplicar os requisitos desta Interpretação com relação à identificação do valor justo do acervo líquido da entidade adquirida para fins do registro inicial em conta de investimento, da aplicação do método da equivalência patrimonial e da determinação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho por compra vantajosa (deságio) na aquisição de controlada.

19. Primeiramente, os ativos e os passivos da entidade cujos instrumentos patrimoniais (normalmente ações ou cotas do capital social) foram adquiridos devem ser ajustados, mesmo que extracontabilmente, com relação a todas as práticas contábeis relevantes utilizadas pela adquirente. Devem ser considerados nessa categoria de ajuste extracontábil somente aqueles ajustes decorrentes de mudança de prática contábil aceita para outra prática contábil também aceita; portanto, mudanças de estimativas e correções de erros contábeis devem ser ajustadas nas próprias demonstrações contábeis da adquirida. Atentar para algumas raras hipóteses em que as normas, interpretações e comunicados do CFC admitem diversidade de critérios.

20. A seguir, para fins de determinação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho por compra vantajosa, todos os ativos e passivos da investida devem ser reconhecidos e mensurados conforme a NBC TG 15, cuja regra geral de mensuração é o valor justo (com algumas exceções a essa regra geral, previstas nos itens 21 a 31A do citado na norma). Esse procedimento pode fazer com que sejam reconhecidos (extracontabilmente na determinação do patrimônio líquido ajustado da controlada para fins de aplicação da equivalência patrimonial e/ou que sejam reconhecidos contabilmente para fins de consolidação das demonstrações contábeis) ativos e/ou passivos que não eram reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade cujo controle foi obtido. Esse é o caso, por exemplo, de ativos intangíveis formados pela investida que não puderam ser reconhecidos contabilmente porque não atendem às condições previstas para tal na NBC TG 04 - Ativo Intangível, ou ainda de passivos contingentes não sujeitos ao reconhecimento contábil nas demonstrações da investida por força da NBC TG 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, mas que possam ser reconhecidos na combinação de negócios, por atenderem às condições de reconhecimento previstas na NBC TG 15 (como definido nos itens 22 a 23A da NBC TG 15, para o reconhecimento de um passivo contingente basta que sejam atendidas duas condições: (i) ser uma obrigação presente que surge de eventos passados e (ii) ter seu valor justo mensurado com confiabilidade). Isso porque, entre as regras gerais de reconhecimento previstas na referida norma, está a exigência de conformidade aos conceitos de ativo e passivo da NBC TG - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, bem como a exigência de que o ativo seja identificável nos termos da NBC TG 15. Portanto, o reconhecimento e a mensuração dos ativos líquidos da entidade cujo controle foi obtido (na combinação de negócios) devem seguir as determinações da NBC TG 15.

Esse procedimento pode fazer, então, com que:

(a) haja a inclusão de ativos existentes na investida, mas não reconhecidos nas demonstrações contábeis dessa investida (como é o caso de determinados ativos intangíveis não contabilizados na investida porque, por exemplo, gerados por ela sem condição de ativação, mas que podem agora ser reconhecidos e avaliados objetivamente de forma individual), desde que atendidas as condições de reconhecimento e mensuração estabelecidas na NBC TG 15; e

(b) haja a inclusão de passivos contingentes também não reconhecidos na investida (como certas contingências fiscais, cíveis, etc.), mas que tenham sido objeto de atribuição de valor por parte do investidor para assumi-las na aquisição, ou seja, tenham influenciado o valor pago na aquisição desses instrumentos patrimoniais;

consequentemente, eventual passivo contingente não sujeito ao reconhecimento contábil nas demonstrações da investida por força da NBC TG 25, mas que tenha provocado redução do valor pago ou a pagar por parte da adquirente, será extracontabilmente reconhecido para fins da determinação do patrimônio líquido da investida quando da aplicação da equivalência patrimonial e será reconhecido para fins de consolidação de demonstrações contábeis. Afinal, nessa situação esse passivo contingente terá provocado efeito no caixa da adquirente por haver reduzido o valor da aquisição.

21. O montante correspondente à diferença entre o valor justo e o valor contábil do acervo líquido cujo controle foi obtido deve ser considerado como ajuste extracontábil ao patrimônio líquido da entidade adquirida para fins do cômputo da equivalência patrimonial (nas demonstrações individuais da controladora), mesmo não estando refletido nas demonstrações contábeis individuais da entidade, cujo controle foi obtido, e as diferenças

individuais entre o valor justo e o valor contábil de cada ativo e passivo da entidade, cujo controle foi obtido, devem compor também os saldos desses ativos e passivos da entidade adquirida, para fins de consolidação das demonstrações contábeis.

22. Eliminado.

23. Na data da obtenção do controle, o montante do investimento decorrente de aquisição de controladas deve ser registrado nas demonstrações contábeis individuais da adquirente de forma segregada, para fins de controle e evidenciação, entre o valor do investimento proporcional ao percentual de participação sobre o patrimônio líquido ajustado conforme item 20 e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), no grupo de investimentos do ativo não circulante da seguinte maneira:

(a) o valor representado pela aplicação da percentagem de participação atribuível à controladora (participação adquirida mais a participação pré-existente na data da combinação) aplicada sobre o patrimônio líquido da adquirida ajustado pelas práticas contábeis da investidora e com ativos e passivos a seus valores justos (inclusive ativos anteriormente não reconhecidos e passivos contingentes que tenham sido reconhecidos conforme o item 20). Considerando-se que, como regra, nos registros contábeis originais da entidade adquirida os ativos e os passivos permanecem registrados pelos valores contábeis originais, sem qualquer ajuste pelos valores justos apurados na combinação de negócios, a entidade adquirente deve identificar todos os itens que resultem em diferenças entre os valores contábeis e os valores justos dos ativos e passivos da adquirida para fins de controle de sua realização por amortização, depreciação, exaustão, venda, liquidação, alteração no valor contabilizado, baixa, impairment ou qualquer outra mutação nos registros contábeis desses ativos e passivos. Quando realizadas essas diferenças entre valor contábil e valor justo de ativos e passivos da adquirida, deve a entidade adquirente realizar sua parte quando do reconhecimento do resultado da equivalência patrimonial. Afinal, o resultado da adquirida terá sido produzido com base nos valores históricos nela registrados, mas para a adquirente esses ativos e passivos terão sido adquiridos por valores justos da data da obtenção do controle. Na data da aquisição, o investimento em controlada para fins de suas demonstrações individuais é mensurado pela parte da controladora no valor justo dos ativos líquidos da adquirida, por consequência, deve ser subdividido para fins de controle, na entidade adquirente, em:

(i) parcela relativa à equivalência patrimonial sobre o patrimônio líquido contábil da adquirida; e

(ii) parcela relativa à diferença entre o valor obtido no inciso (i) acima e a parte da adquirente no valor justo dos ativos líquidos da adquirida, mensurados de acordo com a NBC TG 15, na data da obtenção do controle. Essa parcela representa a mais valia bruta derivada da diferença entre o valor justo e o valor contábil dos ativos líquidos da adquirida. Devem ser considerados e, quando necessário, registrados os efeitos tributários, conforme NBC TG 32 - Tributos sobre o Lucro;

(b) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) do investimento em controlada, representado pela diferença positiva entre (i) a soma do montante dado em troca do controle (valor pago ou a pagar relativo à compra de participação que conferiu o controle) com o valor justo de alguma participação pré-existente, se houver; e (ii) a parte da adquirente no valor justo dos ativos e passivos da entidade adquirida já líquidos do passivo fiscal diferido (ou acrescido do ativo fiscal diferido). Notar que esse goodwill só deve ser classificado no subgrupo de intangíveis no balanço consolidado, nunca no balanço individual, onde deve permanecer integrando o saldo contábil do investimento, o qual é apresentado no subgrupo de investimentos como ágio por expectativa de rentabilidade futura; afinal, o goodwill assim calculado é pertinente à adquirida, pago pela adquirente (nos casos em que houve compra, por exemplo) e para esta, individualmente, representa parte do custo de seu investimento, mesmo que sujeito a impairment.

24. No reconhecimento inicial do investimento nas demonstrações individuais da controladora, a soma dos valores apresentados em (a)(i), (a)(ii) e (b) no item 23 deve corresponder à soma do valor justo total dos pagamentos efetuados, ativos transferidos, títulos emitidos como parte do pagamento e obrigações assumidas para pagamento futuro (contingentes ou não) como consequência da operação de combinação de negócios e o valor justo da participação preexistente. Todavia, vale lembrar que, como previsto na NBC TG 15, a participação de não controladores pode, a critério da adquirente, ser mensurada a valor justo, situação em que o goodwill da combinação de negócios a ser apresentado nas demonstrações consolidadas corresponderá à soma do goodwill atribuível à controladora (determinado conforme item 23) e do goodwill atribuível aos não controladores, que corresponderá, na data da aquisição, à diferença positiva entre o valor justo da participação dos não controladores (com base no preço de cotação dos instrumentos patrimoniais em poder dos mesmos, por exemplo) e a parte que cabe aos não controladores no valor justo dos ativos líquidos da adquirida (já ajustados em função do passivo ou ativo fiscal diferido).

25. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) apurado na forma do item 23(b), por ter vida útil indefinida, não será amortizado (ressalvado o disposto nos itens 40 a 43) e deve ser submetido a teste de recuperabilidade (impairment), conforme NBC TG 01.

26. No balanço consolidado, o goodwill da combinação deve ficar registrado no subgrupo do ativo intangível por se referir à expectativa de rentabilidade futura da controlada adquirida, cujos ativos e passivos estão consolidados nos da controladora. Já no balanço individual da controladora, a parte desse ágio atribuível à controladora deve integrar o saldo contábil do investimento e, portanto, ficar no subgrupo de investimentos do grupo de ativos não circulantes, porque, para a investidora, faz parte do seu investimento na aquisição da controlada, não sendo ativo intangível seu (como dito atrás, essa parte da expectativa de rentabilidade futura - o genuíno intangível - é da controlada). O processo de reconhecimento de impairment, por outro lado, deve ser aplicado tanto à conta de goodwill no balanço consolidado (ver NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos), como à subconta também de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) no balanço individual.

27. A conta de investimento deve ser detalhada em notas explicativas quanto aos seus três componentes (se existirem): valor patrimonial da participação da controladora no valor contábil do patrimônio líquido da controlada adquirida (item 23(a)(i)), valor da mais valia dos ativos líquidos adquiridos atribuída à controladora (item 23(a)(ii)) e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) atribuído à controladora (item 23(b)).

28. Ressalta-se que não se caracteriza como ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) o valor pago que se refira especificamente a direito de concessão, direito de exploração e assemelhados, como explicitado no item 41. Nessas situações, se o contrato de concessão for identificável (pelo critério legal, contratual) e puder ser mensurado a valor justo em condição objetiva e confiável, o ativo intangível correspondente será classificado separadamente no subgrupo ativo intangível nas demonstrações consolidadas. A parte da controladora nesse intangível comporá o saldo contábil do investimento nas demonstrações individuais. Na medida em que parte do excesso de valor do negócio sobre o valor justo dos ativos líquidos (que é o que representa o goodwill) contiver benefícios por sinergia dos direitos de concessão com os próprios fluxos de caixa da adquirente, mas tais direitos não puderem ser reconhecidos separadamente do goodwill por não serem identificáveis nos termos da NBC TG 15, então, esse direito fará parte do goodwill da combinação de negócios. Em situações excepcionais (caso das concessões no Brasil), a expectativa de rentabilidade futura pode apresentar uma vida útil definida (por exemplo, prazo da concessão), sendo, por consequência, caracterizados como "intangíveis de vida útil definida", nos termos da NBC TG 04, estando sujeitos à amortização contábil periódica. Ditos lucros futuros (expectativa) não devem ser confundidos com o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), em decorrência de (i) serem identificados; (ii) terem vida útil definida e (iii) serem amortizados contabilmente. O goodwill, muito embora seja composto por expectativa de rentabilidade futura, não possui vida útil definida razão pela qual não está sujeito à amortização contábil periódica. Ver itens 40 a 43.

29. Na eventualidade de apuração de ganho por compra vantajosa, o registro contábil deve ser feito conforme previsto na NBC TG 15, o que redundará em reconhecimento de ganho na entidade adquirente.

30. Existem situações em que o controle pode não ser obtido por pagamento ou compromisso de futuro pagamento e, sim, por outros meios sem que ocorra uma "compra" de ações (e nada terá sido efetivamente "pago") como por meio de acordo de votos, por exemplo. Mesmo nesse caso, haverá goodwill se o valor justo da participação preexistente mais o valor justo da participação dos não controladores superar o valor justo dos ativos líquidos da adquirida na data da combinação. Portanto, para fins da equivalência patrimonial (nas demonstrações individuais da controladora), o procedimento dos itens 20 a 23 também será requerido, bem como a diferença entre o valor justo da participação preexistente e a parte da controladora no valor justo dos ativos líquidos deve ser contabilmente reconhecida nas demonstrações individuais da controladora como ágio derivado de expectativa de rentabilidade futura - goodwill - note-se que esse é o goodwill atribuído à controladora. De forma contrária, pode surgir ganho por aquisição vantajosa de controle nessa situação.

31. O item 19 da NBC TG 15 permite mensurar a participação dos não controladores, na data da combinação de negócios (obtenção do controle da controlada), por dois critérios, sendo o primeiro "pelo valor justo" dessa participação. Nesse caso, a diferença positiva entre o valor justo da participação dos não controladores e o montante correspondente à parte deles no valor justo dos ativos líquidos da adquirida, na data da combinação, constitui a parte do goodwill atribuída aos não controladores. Quando da consolidação, esse valor (goodwill atribuível aos não controladores) deve ser adicionado à linha do goodwill atribuível à controladora (que surge pela eliminação do investimento em controlada para fins de consolidação), a crédito da participação dos não controladores no patrimônio líquido consolidado.

32. A opção, pela adquirente, para a mensuração da participação dos não controladores a valor justo, deve seguir as orientações da NBC TG 46 - Mensuração do Valor Justo. Essa exigência também vale para as demais mensurações a valor justo feitas para aplicar o método de aquisição exigido pela NBC TG 15. A diferença entre o valor justo dessa participação dos sócios não controladores e a parte proporcional desses sócios no valor justo dos ativos e passivos identificáveis da adquirida deve ser registrada como complemento ao goodwill

atribuível à controladora, compondo dessa forma o goodwill total da combinação, o qual será apresentado nas demonstrações consolidadas. Essa avaliação a valor justo da participação dos acionistas não controladores ocorrerá apenas na data da combinação de negócios. Subsequentemente à combinação, o goodwill da combinação (parte da controladora e parte dos não controladores) sofrerá anualmente o teste de impairment (ver NBC TG 01). O saldo da participação de não controladores a ser apresentado no balanço consolidado corresponderá ao valor dessa participação em seu reconhecimento inicial (no caso, o valor justo) acrescido pela parte que lhes cabe nas mutações do patrimônio líquido contábil da controladora posteriores à aquisição e diminuído pela realização da mais valia atribuível aos não controladores e pelas perdas de impairment que vierem a ser reconhecidas no goodwill.

33. É de se notar que somente quando a participação dos não controladores for avaliada a valor justo é que poderá ser apurado o goodwill no balanço consolidado, representando o goodwill total da entidade adquirida na data da aquisição do seu controle (nesse goodwill total estarão somadas a parte dos sócios controladores e a parte dos não controladores). Por outro lado, quando a participação dos não controladores não for avaliada a valor justo, aparecerá no balanço consolidado apenas o goodwill relativo à parte dos sócios controladores. Portanto, na ausência da avaliação da participação dos não controladores a valor justo, não há que se imputar aos não controladores no balanço consolidado goodwill calculado com base no valor pago pelos controladores, principalmente pela provável existência, neste, do prêmio de controle. Entretanto, no teste de impairment do goodwill, o item C4 da NBC TG 01 assim o exige extracontabilmente para fins de teste de impairment. Ou seja, não se reconhece no balanço consolidado, por assim dizer, o "goodwill implícito" dos acionistas não controladores (calculado a partir do preço pago pelos controladores). Este só é considerado para fins de teste de impairment.

34. O segundo critério enunciado no item 19(b) da NBC TG 15 o adquirente deve mensurar a participação de não controladores "pela participação proporcional atual conferida pelos instrumentos patrimoniais nos montantes reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida". Nesse caso, o goodwill calculado para a combinação, conforme já citado, será unicamente o próprio goodwill atribuído à controladora, de forma que não será reconhecido nas demonstrações consolidadas o goodwill atribuível aos não controladores. Todavia, considerando-se que nos registros contábeis da entidade adquirida os ativos e passivos permanecerão pelos valores contábeis originais e não pelos respectivos valores justos, a entidade adquirente deverá identificar a diferença entre o valor justo e o valor contábil para cada ativo e passivo da adquirida reconhecidos na combinação (o que inclui o passivo fiscal diferido) para fins de controle de sua realização (por amortização, depreciação, exaustão, venda, liquidação, alteração no valor contabilizado, baixa, impairment ou qualquer outra mutação que venha a sofrer), conforme item 23(a). Porém, no subgrupo de investimentos da controladora em suas demonstrações individuais estará representada apenas a parcela dessa diferença que cabe a ela, controladora. Isso implica dizer que a diferença entre o valor justo e o valor contábil de cada ativo (ou passivo) da adquirida, que constitui a mais valia de ativos e o correspondente passivo (ou ativo) fiscal diferido, na parte atribuível aos não controladores, não estará registrada no balanço individual da controladora, mas deve estar registrada no balanço consolidado e isso será feito por meio dos ajustes pertinentes a cada consolidação. Decorre daí que:

(a) o valor mencionado no item 23(a), representado pela diferença entre o valor justo dos ativos e passivos adquiridos e aqueles registrados na entidade adquirida pelos montantes originais precisa ser reconhecido no balanço consolidado na sua totalidade e não apenas proporcionalmente à participação obtida no capital da adquirida pela controladora (o mesmo deve ocorrer em relação ao passivo (ou ativo) fiscal diferido determinado sobre essa diferença); a parcela acrescida por esse cálculo corresponde, em contrapartida, a ajuste na participação dos não controladores no balanço consolidado. O valor total de diferença entre os ativos e os passivos adquiridos deve ser alocado diretamente aos correspondentes ativos e passivos. Posteriormente à aquisição, as parcelas realizadas (decorrentes de baixa, depreciação, amortização, exaustão, venda, impairment, etc.) serão adicionadas às respectivas rubricas da demonstração do resultado e, se for o caso, aos outros resultados abrangentes; e

(b) a diferença mencionada no item 23(b), representada pelo goodwill deve continuar sendo classificada no grupo do intangível nas demonstrações consolidadas, ajustado pelo goodwill atribuível aos não controladores somente se essa participação dos não controladores for avaliada ao valor justo.

Exemplo do ajuste do valor justo dos ativos e passivos na consolidação da data da aquisição do controle:

Admitam-se os seguintes balanços, conforme abaixo, antes da aquisição do controle da Cia. B por parte da Cia. A:

Balanço Individual 1 da Cia. A

Balanço Individual da Cia. B

A Cia. A adquire 60% das ações da Cia. B, cujos ativos identificáveis a valor justo correspondem a \$ 2.500 e os passivos a \$ 800. Adicionalmente foi reconhecida uma contingência passiva avaliada em \$ 200, a qual não estava registrada nas demonstrações da Cia. B. Esse passivo pode ser reconhecido na aplicação do método de aquisição exigido pela NBC TG 15 em função de atender à definição de passivo e ter um valor justo confiável. Por isso, o valor justo dos ativos líquidos da Cia. B é calculado em \$ 1.500 (\$ 1.200 de patrimônio líquido contábil, mais excedente de valores justos sobre os valores contábeis dos ativos de \$ 500, menos \$ 200 da contingência não reconhecida ou de outra forma, totalizando, portanto, \$ 2.500 de ativos e \$ 1.000 de passivos). Como o valor justo dos ativos líquidos (base contábil para o grupo dos ativos líquidos da adquirida) excede o patrimônio líquido contábil (base fiscal para o grupo dos ativos líquidos da adquirida, dado que a adquirida continuará a existir) em \$ 300 e, assumindo-se uma alíquota marginal de imposto de renda e contribuição social de 30%, então, o passivo fiscal diferido a ser reconhecido será de \$ 90 por exigência da NBC TG 15 - Combinações de Negócio e NBC TG 32 - Tributos sobre o Lucro. Então, o valor justo final dos ativos líquidos passa para \$ 1.410 (\$ 1.500 - \$ 90).

Dado que o valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera que sejam gerados pelo negócio são maiores que o caixa máximo gerado pela venda dos ativos e passivos em bases separadas, naturalmente o valor do negócio adquirido, em continuidade, será maior que o valor justo dos ativos líquidos identificados. Assim, em função da rentabilidade futura, o valor pago pela Cia. A para a compra de 60% das ações da Cia. B foi de \$ 1.100, o que caracteriza um ágio por expectativa de rentabilidade futura de \$ 254 (\$ 1.100 menos 60% de \$ 1.410) atribuível ao adquirente. E, assumindo-se que a Cia. A opte, na data da aquisição, pela mensuração da participação dos não controladores pelo valor correspondente à parte que lhes cabe no valor justo dos ativos líquidos da Cia. B (\$ 564), então, não haverá goodwill atribuível aos não controladores e o valor de \$ 254 será o próprio goodwill da combinação.

O balanço individual da Cia. A passa, na data da aquisição, e com os detalhamentos do investimento feito no balanço apenas para facilitar a visualização:

Balanço Individual 2 da Cia. A

Na data da aquisição, o valor patrimonial da participação dos não controladores da Cia. B (valor contábil) corresponde, inicialmente, a 40% de \$ 1.200 = \$ 480. Entretanto, como a NBC TG 15 - Combinação de Negócios requer o registro dos ativos e passivos pelo seu valor justo em sua totalidade, bem como o passivo fiscal diferido (dado que no caso em questão, o valor justo superou o valor contábil dos ativos líquidos), então, ao valor patrimonial da participação dos não controladores deve ser acrescentada a parte que lhes cabe na mais valia dos ativos líquidos (já deduzido o passivo fiscal diferido).

Assim, na posição consolidada da data da aquisição, os ativos identificados serão acrescidos de \$ 500 de mais valia bruta (sendo \$ 300 do adquirente e \$ 200 dos não controladores), os passivos serão acrescidos de \$ 200 relativos ao passivo contingente reconhecido (sendo \$ 120 do adquirente e \$ 80 dos não controladores) e, por fim, será incluído o passivo fiscal diferido de \$ 901 (sendo \$ 54 do adquirente e \$ 36 dos não controladores). Ao fazer isso, a parcela da mais valia total líquida atribuída à adquirente, que é de \$ 126 (\$ 300 - \$ 120 - \$ 54), já está contida no saldo contábil do investimento em controlada. Entretanto, a parte atribuída aos não controladores, que é de \$ 84 (\$ 200 - \$ 80 - \$ 36), não consta nem no balanço contábil da adquirida e nem da adquirente, devendo ser mantido extracontabilmente para fins de controle. Dessa forma, os ajustes nos ativos líquidos, que totalizam \$ 210 (\$ 500 - \$ 200 - \$ 90) terão como contrapartida a eliminação do ágio por mais valia de ativos líquidos contida no investimento em controlada da adquirente (\$ 126) e um acréscimo na participação dos não controladores (\$ 84). O balanço consolidado da data da aquisição será, portanto:

Balanço Consolidado da Cia. A na data da aquisição do controle da Cia. B

Se a adquirente optar pela mensuração da participação de não controladores pelo valor justo e esse corresponder a \$ 670, por exemplo, poderá então a Cia. A, no seu balanço consolidado na data da aquisição do controle, reconhecer essa participação com esse valor, com o diferencial sendo tratado como ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) atribuível aos não controladores e integrando o goodwill da combinação (NBC TG 15 - Combinação de Negócios, item 19). Nesse caso, \$ 360 representarão o goodwill total da combinação, resultante da soma da parte paga pela controladora na aquisição (\$ 254) com a parte atribuída à participação dos demais sócios (\$ 106). O Balanço consolidado da Cia. A na data da aquisição ficará (o balanço individual não muda) então assim representado:

Balanço Consolidado da Cia. A na data da aquisição do controle da Cia. B (com a participação de não controladores a valor justo)

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na aquisição de participação em entidade coligada ou em empreendimento controlado em conjunto avaliado pelo método da equivalência patrimonial

35. No caso de investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, também os ativos líquidos identificáveis da investida (incluindo o passivo ou ativo fiscal diferido correspondente) na data da

obtenção da influência significativa (ou do controle conjunto) devem ser mensurados a valor justo, bem como devem previamente ser ajustadas as demonstrações da investida às práticas contábeis da investidora, como mencionado nos itens 19 e 20.

36. Um investimento em empreendimento controlado em conjunto ou em coligada deve ser contabilizado na demonstração individual da investidora, usando-se o método da equivalência patrimonial a partir da data em que esta se torne empreendimento controlado em conjunto ou coligada. Na aquisição do investimento, qualquer diferença entre o custo do investimento (montante dado em troca da participação comprada e mais o valor justo de participação pré-existente na investida, se houver) e a parte do investidor no valor justo líquido dos ativos e dos passivos identificáveis do empreendimento controlado em conjunto ou coligada (já líquido do passivo fiscal diferido ou acrescido do ativo fiscal diferido) deve ser contabilizada da mesma forma como descrito nesta Interpretação para investimento em controlada, exceto pelo que consta do item 37.

37. No caso de aplicação da equivalência patrimonial em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) deve estar contido no saldo contábil do investimento a ser apresentado no balanço da entidade investidora, registrado dentro do subgrupo investimento no ativo não circulante, não podendo ser apresentado em separado no subgrupo dos ativos intangíveis.

38. Portanto:

(a) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pertinente a empreendimento controlado em conjunto ou coligada deve estar contido no saldo contábil da conta de investimento e não deve ser amortizado de forma linear ou constante, sendo o investimento como um todo (ou seja, incluindo o goodwill) testado anualmente (ou com mais frequência caso existam evidências para tal) frente ao valor recuperável;

(b) a parcela do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da coligada ou empreendimento controlado em conjunto (já líquido do passivo ou ativo fiscal diferido) que superar o custo do investimento (o que resulta em ganho por compra vantajosa) deverá ser analisada (revisada) de acordo com o requerido pela NBC TG 15 - Combinação de Negócios, o que resultará, em situações particulares, no reconhecimento de ganho na entidade adquirente.

39. No reconhecimento de participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, o valor da diferença entre a parcela do patrimônio líquido da adquirida com seus ativos e passivos avaliados a valor justo (incluindo o passivo ou ativo fiscal diferido) e o valor contábil dessa mesma parcela deve ser subdividido e tratado contabilmente como no caso do investimento em controlada, conforme item 23(a).

Expectativa de lucros futuros com prazo definido; direitos de concessão, de exploração e assemelhados

40. Em regra, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é um ativo intangível de vida útil indefinida, razão pela qual não está sujeito à amortização sistemática ao longo do tempo, sendo, por outro lado, submetido ao menos anualmente a teste quanto ao seu valor recuperável (NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

41. Todavia, podem existir situações em que a expectativa de lucros futuros tenha seu benefício econômico limitado no tempo (prazo definido). Isso pode ocorrer em situações onde o valor pago excedente ao valor justo dos ativos líquidos adquiridos decorra não só, por exemplo, de um direito de concessão com vida útil definida, mas também de efeitos sinérgicos que se espera venham a produzir aumento de rentabilidade.

42. O CFC entende que não se caracteriza como ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) o valor pago que se refira especificamente a direito de concessão, direito de exploração e assemelhados, inclusive quando adquirido em combinação de negócios onde a entidade adquirida seja uma concessionária, cujo direito à concessão tenha prazo conhecido e definido. O goodwill apenas existe na medida em que não haja condição de reconhecimento de ativo intangível identificável, conforme regras de reconhecimento da NBC TG 15.

43. No caso de ativo intangível, inclusive no mencionado no item 41, existe a amortização e ela se faz durante essa vida útil, como tratado na NBC TG 04 e também a aplicação do teste de recuperabilidade da NBC TG 01.

44 a 47. Eliminados.

Lucros não realizados em operações com coligada ou empreendimento controlado em conjunto

48. A NBC TG 18 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto e NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas tratam de lucros não realizados entre a entidade investidora e suas investidas ou entre controladas diretas ou indiretas da mesma controladora.

49. Nas operações de venda de ativos da investidora para uma coligada (ou empreendimento controlado em conjunto) (downstream), são considerados lucros não realizados, na proporção da participação da investidora na coligada, aqueles obtidos em operações de ativos que, à época das demonstrações contábeis,

ainda permaneçam na coligada. Por definição, essa coligada deve ter um controlador que não seja essa investidora, ou não deve ter controlador, a fim de que entre a investidora e a coligada possa existir apenas relação de influência significativa e não de controle, e para que ambas não sejam consideradas sob controle comum. Equiparam-se à venda, para fins de lucro não realizado, os aportes de ativos para integralização de capital na investida. E equipara-se à coligada o empreendimento controlado em conjunto.

50. Dessa forma, na venda (ou contribuição de capital em ativos) da investidora para a coligada (ou empreendimento controlado em conjunto) deve ser considerada realizada, na investidora, a parcela do lucro proporcional à participação dos demais sócios na coligada que sejam partes independentes da investidora ou dos controladores da investidora. Afinal, a operação de venda se dá entre partes independentes, por ter a coligada um controlador diferente do controlador da investidora.

Esses procedimentos também devem ser aplicados para o caso de coligada e/ou investidora sem sócio controlador. Por exemplo, um ativo com valor contábil de \$ 1.000.000 é vendido pela empresa A por \$ 1.400.000 para a sua coligada B, na qual A participa com 20% do capital votante. O tributo sobre esse lucro é de \$ 150.000, de forma que o resultado da investidora está afetado pelo valor líquido de \$ 250.000. Ao vender à coligada, é como se estivesse vendendo com lucro apenas na parte da venda aos investidores que detêm 80% do capital social de B. A empresa A não deve considerar realizada a parcela relativa à sua própria participação, ou seja, 20% de \$ 250.000 = \$ 50.000.

50A. O lucro não realizado, na forma do exposto no item 50, deve ser reconhecido à medida que o ativo for vendido para terceiros, ou for depreciado, ou sofrer impairment ou sofrer baixa por qualquer outro motivo.

51. A operação de venda deve ser registrada normalmente pela investidora (receitas e despesas correspondentes) e a eliminação dos lucros não realizados deve ser feita no resultado individual da investidora, na rubrica de resultado da equivalência patrimonial (e se for o caso no resultado consolidado), pelo registro da parcela não realizada a crédito da conta de investimento, até a efetiva realização do ativo na coligada (ou empreendimento controlado em conjunto). No exemplo do item 50, debita-se o resultado (em conta do mesmo grupo da receita ou despesa da equivalência patrimonial por tratar-se de efeito decorrente do seu envolvimento com a investida), creditando-se uma subconta retificadora do investimento em B pelos \$ 50.000 de lucro não realizado.

Não devem ser eliminadas na demonstração do resultado da investidora as parcelas de venda, custo da mercadoria ou produto vendido, tributos e outros itens aplicáveis, já que a operação como um todo se dá com genuínos terceiros, ficando como não realizada apenas a parcela devida do lucro. Devem ser reconhecidos, quando aplicável, conforme NBC TG 32 - Tributos sobre o Lucro, os tributos diferidos.

52. Na investidora, em suas demonstrações individuais e, se for o caso, nas consolidadas, a eliminação de que trata o item 51 se dá em linha logo após o resultado da equivalência patrimonial (suponha-se de \$ 500.000, para fins de exemplo), com destaque na própria demonstração do resultado ou em nota explicativa.

Exemplo:

Resultado da equivalência patrimonial sobre investimentos em coligada e empreendimento controlado em conjunto.....\$500.000 (-)

Lucro não realizado em operações com coligada e empreendimento controlado em conjunto.....\$ (50.000) \$ 450.000

53. Nas operações de venda da coligada (ou empreendimento controlado em conjunto) para sua investidora (upstream), os lucros não realizados por operação de ativos ainda em poder da investidora ou de suas controladas devem ser eliminados da seguinte forma: para o cálculo do valor da equivalência patrimonial, do lucro líquido da investida é deduzida a integralidade do lucro que for considerado como não realizado pela investidora. Por exemplo, a coligada D obteve um lucro líquido de \$ 800.000, dentro dos quais estão \$ 300.000 de lucro (já líquido do tributo sobre o resultado) de operação de venda para a investidora C de bem que ainda está no ativo de C. Essa investidora possui 30% de D. Assim, a investidora C não deve reconhecer a parte que lhe caberia de 30% sobre o lucro de \$ 300.000 da operação entre a coligada e ela, por não estar realizado, aplicando a equivalência de 30% sobre o restante do lucro líquido de C, ou seja, $30\% \times (\$ 800.000 - \$ 300.000) = \$ 150.000$. Os demais \$ 90.000 ($30\% \times \$ 300.000$) serão reconhecidos por C à medida da realização do ativo em questão, conforme exposto no item 50A. Observe-se que esse tratamento automaticamente reduz o saldo contábil do investimento uma vez que ao invés de lhe ser debitado \$ 240.000 ($30\% \times \$ 800.000$) será debitado somente \$ 150.000 ($\$ 240.000 - \$ 90.000$).

54. A existência de transações com natureza comercial² entre a investidora e a investida envolvendo ativos que gerem prejuízos é, normalmente, uma evidência de necessidade de reconhecimento de impairment, conforme NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, ou de redução ao valor realizável, conforme a NBC TG 16 - Estoques, o que pode levar a não eliminação desse prejuízo. Afinal, se caracterizada a perda por

não recuperabilidade do ativo, essa perda deve ser reconhecida, conforme os citados na norma, antes da operação de venda, mesmo que somente para fins do cálculo da equivalência patrimonial pela investidora quando o ativo estiver na coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Esse conceito deve ser aplicado também para as operações com controladas.

Lucros não realizados em operações entre controladora e controlada e entre controladas

55. Nas operações com controladas, os lucros não realizados devem ser totalmente eliminados nas operações de venda da controladora para a controlada, os quais devem ser reconhecidos no resultado da controladora somente quando os ativos transacionados forem realizados (pelo uso, venda ou perda) na investida. São considerados não realizados os lucros contidos no ativo de qualquer entidade pertencente ao mesmo grupo econômico, não necessariamente na controlada para a qual a controladora tenha feito a operação original.

55A. Deve ser aplicado o item 55 quando a controladora for, por sua vez, controlada de outra entidade do mesmo grupo econômico. Por exemplo, a controladora E controla F que, por sua vez, controla G; F deve eliminar totalmente qualquer lucro não realizado ao vender um bem para G, por ser controladora de G.

55B. Nas demonstrações individuais, quando de operações de venda de ativos da controladora para suas controladas (downstream), a eliminação do lucro não realizado deve ser feita no resultado individual da controladora, deduzindo-se cem por cento do lucro contido no ativo ainda em poder do grupo econômico, em contrapartida da conta de investimento (como se fosse uma devolução de parte desse investimento), até sua efetiva realização pela baixa do ativo na(s) controlada(s).

55C. A eliminação de que trata o item 55B na demonstração do resultado deve ser feita em linha logo após o resultado da equivalência patrimonial, com destaque na própria demonstração do resultado ou em nota explicativa, conforme item 52. Podem ser eliminadas na demonstração do resultado da controladora as parcelas de venda, custo da mercadoria ou produto vendido, tributos e outros itens aplicáveis, já que a operação como um todo não se dá com genuínos terceiros. Se não eliminados, esses valores devem ser evidenciados na própria demonstração do resultado ou em notas explicativas.

56. Nas operações de venda da controlada para a controladora (upstream) ou para outras controladas do mesmo grupo econômico, o lucro deve ser reconhecido na vendedora normalmente. No caso de coligada e de empreendimento controlado em conjunto, adota-se o mesmo procedimento.

56A. Nas demonstrações individuais da controladora, quando de operações de venda de ativos da controlada para a controladora ou entre controladas, o cálculo da equivalência patrimonial deve ser feito deduzindo-se, do patrimônio líquido da controlada, cem por cento do lucro contido no ativo ainda em poder do grupo econômico. Com isso, a controladora deve registrar como resultado valor nulo, não tendo, por isso, afetação no seu resultado e no seu patrimônio líquido como decorrência do resultado reconhecido pela controlada.

56B. No balanço consolidado, a parte do resultado da controlada que for atribuível aos sócios não controladores deve ser ajustada em decorrência da eliminação dos lucros não realizados.

Exemplo:

Informações:

57 a 59. Eliminados.

Equivalência patrimonial sobre outros resultados abrangentes

60. Na aplicação da equivalência patrimonial sobre coligada, controlada ou empreendimento controlado em conjunto, o resultado da equivalência patrimonial deve, basicamente, representar a parcela da investidora no resultado líquido da investida. A equivalência patrimonial sobre outros resultados abrangentes da investida deve ser reconhecida, na investidora, também diretamente contra seu patrimônio líquido, como parte de outros resultados abrangentes da investidora.

61. Dessa forma, não devem transitar pelo resultado da investidora como resultado da equivalência patrimonial as mutações do patrimônio líquido da investida que não transitam ou só transitarão futuramente pelo resultado da investida, tais como: ajustes por variação cambial de investimentos no exterior e ganhos ou perdas de conversão (NBC TG 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis); determinados ganhos e perdas atuariais (NBC TG 33 - Benefícios a Empregados); variações no valor justo de ativos financeiros disponíveis para venda (NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros); variações no valor justo de instrumentos de hedge em contabilidade de hedge (NBC TG 48); realização de reservas de reavaliação (NBC TG 27 - Ativo Imobilizado), etc.

Outros aspectos da equivalência patrimonial

62. Nas aplicações subsequentes da equivalência patrimonial à aplicação inicial, devem ser observados os mesmos procedimentos requeridos nos itens 19 e 20 quanto aos ajustamentos extracontábeis da investida

para utilização das mesmas práticas contábeis da investidora e quanto à manutenção dos valores justos dos ativos e passivos da investida apurados na data da aquisição, inclusive do passivo (ou ativo) fiscal diferido.

63. No caso de reconhecimento, por controlada, de ajuste de exercício anterior por mudança de prática contábil ou retificação de erro e consequente reapresentação retrospectiva de suas demonstrações contábeis, a controladora deve fazer o reconhecimento de sua parte nesse ajuste e também deve proceder à reapresentação retrospectiva de suas demonstrações contábeis, conforme a NBC TG 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Se o mesmo ocorrer com coligada ou com empreendimento controlado em conjunto, a investidora pode proceder da mesma forma ou reconhecer sua parte no resultado da equivalência patrimonial, dando a devida divulgação do fato e do valor envolvido.

Variações de porcentagem de participação em controladas

64. Depois de adquirido o controle da entidade, ambas passam a fazer parte do mesmo grupo econômico e essa entidade econômica é obrigada, pela NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas, bem como pelas normas internacionais de contabilidade, a elaborar e apresentar demonstrações consolidadas como se fossem uma única entidade. Deve haver a devida evidencição da parcela do patrimônio e do resultado pertencente aos que são sócios apenas nas controladas, mas não na controladora (chamados de sócios não controladores), mas por essa mesma NBC TG 36 e por essas mesmas normas internacionais de contabilidade, o patrimônio líquido deve ser considerado pelo seu todo e o resultado líquido também. A participação dos não controladores é parcela integrante do patrimônio líquido da entidade consolidada, logo, transacionar com os sócios não controladores é transacionar com sócios desse mesmo patrimônio líquido.

65. Como decorrência do item anterior, as negociações subsequentes em que a controladora adquire, dos sócios não controladores desse mesmo patrimônio, novos instrumentos patrimoniais (ações ou cotas, por exemplo) de uma controlada, passam a se caracterizar como sendo transações entre a entidade e seus sócios, a não ser que seja uma alienação de uma investidora que caracterize a perda de controle de sua controlada. Ou seja, trata-se de operações que se assemelham àquela em que a entidade adquire ações ou cotas de seus próprios sócios.

66. Por isso a NBC TG 36 requer, em seus itens 23 e 24, que as mudanças na participação relativa da controladora sobre uma controlada que não resultem na perda de controle devem ser contabilizadas como transações de capital (ou seja, transações com sócios, na qualidade de proprietários) nas demonstrações consolidadas. Em tais circunstâncias, o valor contábil da participação da controladora e o valor contábil da participação dos não controladores devem ser ajustados para refletir as mudanças nas participações relativas das partes na controlada. Qualquer diferença entre o montante pelo qual a participação dos não controladores tiver sido ajustada e o valor justo da quantia recebida ou paga deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido atribuível aos proprietários da controladora, e não como resultado.

67. Portanto, se a controladora adquirir mais ações ou outros instrumentos patrimoniais de entidade que já controla, deve considerar a diferença entre o valor de aquisição e o valor patrimonial contábil adquirido em contrapartida do seu patrimônio líquido (individual e consolidado), semelhantemente, por exemplo, à compra de ações próprias (em tesouraria). No caso de alienação, desde que não seja perdido o controle sobre a controlada, a diferença também deve ser alocada diretamente ao patrimônio líquido, e não ao resultado.

68. Nas demonstrações contábeis individuais da controladora, as transações de capital mencionadas no item 66 devem refletir a situação dessa controladora individual, mas sem perder de vista que ele (o disposto no item 66) está vinculado ao conceito de entidade econômica como um todo, e nesse conceito estão envolvidos os patrimônios da controladora e da controlada. Esse é inclusive o objetivo da aplicação do método da equivalência patrimonial. Nesse balanço individual, não se tem a reprodução pura e simples e totalmente isolada da controladora, o que só deve ser apresentado nas demonstrações separadas.

69. Nas demonstrações separadas da controladora, se forem apresentadas, as transações de capital mencionadas no item 66 devem ser consideradas como alterações dos seus investimentos, quer quando avaliados pelo valor justo quer quando pelo custo. Nessas demonstrações, a ideia subjacente é exatamente a de não integração entre investidora e controladas (e coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto, se for o caso) e, sim, a de caracterização dos investimentos como negócios da controladora. Nesse caso, nas demonstrações separadas da controladora a aquisição de, ou a venda para, sócios não controladores de suas controladas se caracterizam, para a controladora, como transações com terceiros, e não com sócios do mesmo grupo econômico. Consequentemente, os ajustes derivados dessas transações, se existentes, devem ser registrados no seu resultado, e não no seu patrimônio líquido.

Exemplo:

A Cia. A adquire, por \$ 1.300, 80% das ações da Cia. B que tem patrimônio líquido contábil igual (por simplificação) a seus valores justos, no montante de \$ 1.250. Com isso, paga ágio por expectativa de

rentabilidade futura no valor de \$ 300 (\$ 1.300 - 80% de \$ 1.250). Assim, o balanço patrimonial (classificações desconsideradas) da Cia. A ficará representado da seguinte forma:

Balanço Individual 1 da Cia. A

Balanço da Cia. B

Balanço Consolidado 1 da Cia. A

Admita-se, agora, uma operação aparentemente desvinculada da matéria, mas introduzida apenas para mostrar a relação entre aquisição de ações próprias e aquisição de ações de não controladores, que a Cia. A adquira 5% de ações do seu próprio capital social por \$ 200; se seu próprio balanço também estiver a valores justos, isso implica estar comprando 5% de \$2.300 (R\$ 115) por \$ 200, pagando implicitamente o ágio de \$ 85. Mas esse ágio não deve ser evidenciado, ficando seu balanço individual assim representado:

Balanço Individual 2 da Cia. A

No balanço consolidado da Cia. A ter-se-á, supondo também nenhuma alteração no balanço da Cia. B, o seguinte:

Balanço Consolidado 2 da Cia. A

Admita-se agora que a Cia. A adquira, dos sócios não controladores da Cia. B, mais 10% do capital dessa sua controlada Cia. B por \$ 150. Supondo nenhuma mudança no balanço da Cia. B, 10% do patrimônio líquido da Cia. B a valores contábeis e a valores justos correspondem a \$ 125, verificando-se o pagamento implícito do ágio de \$ 25.

Segundo a determinação da NBC TG 36, a contabilização desses \$ 25 deve ser como redução do patrimônio líquido consolidado. Como coerência, e para que o balanço individual tenha o mesmo patrimônio líquido que o consolidado, também terá que haver uma redução do patrimônio líquido do balanço individual da Cia. A. No caso em questão, essa redução, explicada após se ver, à frente, o balanço consolidado, será a relativa ao ágio (goodwill) adicional nessa aquisição, que não será tratada como acréscimo ao ativo intangível. Entretanto, na prática essas transações ocorrem em datas posteriores à data da combinação, de forma que o valor pago pela compra de parte a mais do capital da controlada poderá conter não apenas goodwill, como também mais valia (a preços correntes). Apesar disso, o que pode ser registrado na conta de investimento pela compra adicional de participação é somente o valor patrimonial da participação adicional comprada, desde que a controladora tenha mensurado a participação dos não controladores a valor justo na data da combinação, pois se tiver sido utilizado o critério alternativo, então nas demonstrações consolidadas o goodwill existente deve ser totalmente atribuível apenas à controladora.

Assim, os \$ 125 relativos ao valor justo dos ativos líquidos adquiridos devem ficar, no balanço individual, registrados como acréscimo do investimento na controlada B (no consolidado ele obviamente será eliminado contra o patrimônio líquido da Cia. B) e os \$ 25 ficarão como redução do patrimônio líquido da controladora tanto na demonstração individual como na consolidada. Ficará então o balanço individual da Cia. A assim representado:

Balanço Individual 3 da Cia. A

O item B96 da NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas requer que "A entidade deve reconhecer diretamente no patrimônio líquido qualquer diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações de não controladores e o valor justo da contrapartida paga ou recebida e deve atribuir essa diferença aos proprietários da controladora." Ou seja, a diferença entre o valor da participação dos não controladores a ser diminuída pela operação, no caso de \$ 125 (era \$ 250 antes, com 20% do patrimônio líquido de \$ 1.250 da Cia. B, e agora muda para \$ 125, por passar a ser 10% desse mesmo patrimônio líquido; assim, a redução é de \$ 125) e o valor do pagamento por ela, \$ 150, no montante de \$25, deve ser reconhecida diretamente no patrimônio líquido na parte atribuível aos proprietários da controladora.

A contabilização nesse balanço individual fica melhor entendida a partir do balanço consolidado. Este ficará assim representado:

Balanço Consolidado 3 da Cia. A

Vê-se que, no balanço consolidado, o patrimônio líquido total de \$ 2.200 está dividido em duas partes: \$ 125 pertencentes aos não controladores, e \$ 2.075 pertencentes aos sócios da Cia. A. Fica agora mais claro porque o patrimônio líquido individual da Cia. A, que precisa aparecer por \$ 2.075, precisa também considerar o ágio na aquisição das ações dos não controladores como redutor do patrimônio líquido da controladora A (balanço individual 3 da Cia. A atrás). Se se considerar, nesse balanço individual da Cia. A, o ágio (goodwill) nessa aquisição junto aos não controladores de \$ 25 como acréscimo ao ágio pago originalmente na aquisição da Cia. B de \$ 300, o patrimônio líquido da Cia. A aparecerá diferente do consolidado. Quando o investimento em controlada é avaliado pela equivalência patrimonial, o que se procura é exatamente a igualdade entre lucro líquido e patrimônio líquido entre esse balanço individual e o consolidado (na parte do patrimônio líquido pertencente aos sócios todos da controladora, ou seja, à parte da parcela pertencente aos sócios não

controladores). Essa é a filosofia básica do método da equivalência patrimonial quando for aplicado no balanço individual da controladora.

Caso a participação de não controladores estivesse sido avaliada a valor justo quando da combinação, e não com base no valor justo dos ativos e passivos da controlada, e admitindo-se que os 20% da participação de não controladores antes da segunda aquisição de ações por parte da controladora tivesse o valor justo de \$ 300, o balanço consolidado 2 da Cia. A ficaria assim representado:

Balanço Consolidado 2 da Cia. A, com participação de não controladores a valor justo

O goodwill da combinação agora é de \$ 350 porque ele contém o goodwill atribuível à controladora de \$ 300 (o mesmo de antes) e o goodwill atribuível aos não controladores de \$ 50 (\$ 300 de valor justo - \$ 250 da parte deles no valor justo dos ativos líquidos que, no exemplo, coincidiu com o valor patrimonial). Vale lembrar que, conforme a NBC TG 15, a participação dos não controladores é mensurada a valor justo somente na data da aquisição do controle e não nos períodos subsequentes. A determinação dessa participação nas posições consolidadas subsequentes será dada pelo valor dela no seu reconhecimento inicial (valor justo na data da combinação), acrescida ou reduzida da parte que lhes cabe nas mutações do patrimônio líquido contábil da controlada, da realização da mais valia, das perdas por impairment do goodwill a eles atribuído e dos ajustes por mudança de participação relativa (com reflexos no valor patrimonial dessa participação e na mais valia e no goodwill correspondente).

Nesse caso, uma aquisição adicional de 10% pela controladora por \$ 150 provocaria um registro contábil no balanço consolidado subsequente: a participação de não controladores cairia para \$ 150, e com isso não haveria o registro do goodwill incluído nessa aquisição contra o patrimônio líquido dos sócios controladores da Cia. A, mas, sim, contra a própria participação de não controladores. Entretanto, cumpre destacar a simplicidade do exemplo ao tratar ambas as transações (combinação e aquisição adicional de participação) como ocorridas na mesma data, o que não ocorre na prática. Dessa forma, a inexistência de diferença entre o valor pago e o ajuste na conta representativa da participação de não controladores deve-se apenas a essa simplificação.

O balanço, após essa aquisição, ficaria assim representado:

Balanço Consolidado 3 da Cia. A, com participação de não controladores a valor justo

A visão dos reflexos dessas operações no balanço individual da controladora numa forma diferente, ou seja, sem a visão nesse balanço individual da entidade econômica como um todo, ou dessa representação simplificada provida pelo método da equivalência patrimonial, nunca é dada pelo balanço individual com a avaliação dos investimentos em controlada por equivalência patrimonial. Para isso existem as demonstrações separadas, com os investimentos avaliados a valor justo ou até mesmo pelo custo; a seguir expande-se o exemplo anterior com essa suposição.

Continuação do exemplo com a utilização das demonstrações separadas:

Admita-se que a Cia. A conclua que as demonstrações separadas também devam ser elaboradas e divulgadas, com os investimentos societários avaliados a valor justo, por considerar que seu investimento na controlada B é de natureza tal que o balanço consolidado, considerando ambas como uma entidade econômica, não seja a melhor representação de sua realidade.

No primeiro balanço separado, não há o que mudar se tiver acabado de adquirir os 80% das ações da Cia. B, e o valor de aquisição deve representar o valor justo nesse momento. (Se a aquisição houvesse ocorrido anteriormente, a diferença estaria registrada em reservas de lucros ou em prejuízos acumulados no patrimônio líquido).

Balanço Separado 1 da Cia. A

Quando da aquisição de suas próprias ações, nada muda no valor justo de sua controlada B, e se terá:

Balanço Separado 2 da Cia. A

Admita-se que, imediatamente antes da aquisição de mais 10% das ações da Cia. B por \$ 150, o valor justo dos 80% das ações anteriormente adquiridas seja de \$ 1.400 (proporcionalmente esse valor é mais do que o valor da segunda aquisição, dado o fato de o lote anterior incluir o valor relativo ao prêmio de controle). E admita-se que o valor total, então, dos 90% das ações da Cia. B agora de propriedade da Cia. A, tenha o valor justo de \$ 1.550. A diferença entre o valor justo anterior dos 80% (\$ 1.300) e o novo (\$ 1.400) terá impactado o resultado e o patrimônio líquido da Cia. A, cujas reservas passarão de \$ 800 para \$ 900. Todavia, se as mudanças de valor justo serão computadas no resultado do período ou como outro resultado abrangente (ajustes de avaliação patrimonial), dependerá da classificação dada para o ativo financeiro de acordo com a NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros (como designado ao valor justo por meio do resultado ou como disponível para venda).

O relevante agora é verificar que esse lote adicional de 10% das ações da Cia. B, adquiridos por \$ 150, tem esse valor justo de \$ 150 nesse momento e, do ponto de vista absolutamente individual da Cia. A, mas sem

considerar o investimento na Cia. B como refletindo uma extensão da entidade econômica Cia. A, e, sim, um mero investimento societário, com valor justo total de \$ 1.550. Para essa situação não há que se falar em semelhança às ações em tesouraria, porque, para a Cia. A, os demais sócios na Cia. B não são seus sócios, e sim investidores na forma de terceiros, já que a Cia. A está, nas demonstrações separadas, propiciando exatamente essa visão. Seu balanço separado ficará agora assim representado:

Balanço Separado 3 da Cia. A

Não foi aqui considerado o valor justo das ações em tesouraria, que são ações da própria Cia. A, que poderiam ter mudado de valor. Só que, como no caso de alienação dessas ações, sua mutação de valor é contra as reservas que a suportam. Assim, o patrimônio líquido da Cia. A continuaria exatamente com os mesmos \$ 2.200.

70. No caso de aquisição de mais instrumentos patrimoniais da controlada com ganho por compra vantajosa, ajuste semelhante deve ser feito, agora com conta de saldo positivo no patrimônio líquido. Efeitos semelhantes nas vendas de instrumentos patrimoniais devem ser também assim registrados, a não ser quando uma venda produza perda de controle da entidade investida, quando deverão ser observados os procedimentos requeridos pela NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas (ver itens 70ª a 70C).

Perda do controle e alterações na participação em controlada

70A. No caso da controladora perder o controle da controlada, consoante preveem os itens 25 e B97 a B99 da NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas, deve-se (i) desreconhecer o valor do investimento da ex-controlada no balanço individual e, no caso do balanço patrimonial consolidado, desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada; e (ii) reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver, ao seu valor justo na data em que o controle foi perdido, tanto nas demonstrações individuais quanto nas demonstrações consolidadas.

70B. O valor justo a que se refere o item anterior deve ser considerado como o valor justo no reconhecimento inicial de ativo financeiro de acordo com a NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros ou, quando apropriado, como custo no reconhecimento inicial de investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto (ver item 70C).

70C. Quando o investimento remanescente na ex-controladora ainda estiver sujeito à aplicação do método da equivalência patrimonial em função de a investidora perder o controle, mas manter influência significativa ou controle conjunto, nos termos da NBC TG 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, a investidora deve: (i) considerar o valor justo, na data em que o controle for perdido, da parcela remanescente como o novo custo do investimento; (ii) reconhecer quaisquer diferenças entre o novo custo do investimento e a participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida nos termos nos itens 25 e 26 da NBC TG 36; e (iii) passar a aplicar o método da equivalência patrimonial, de acordo com as previsões da NBC TG 18, quando aplicável.

70D. As alterações de participação de uma investidora em uma controlada devem ser reconhecidas de acordo com o que estabelece a NBC TG 36. Nas demonstrações individuais requeridas pela legislação societária brasileira, esses investimentos devem ser reconhecidos pelo método da equivalência patrimonial; todavia, os critérios de reconhecimento das variações de participação societária (perda de controle ou aquisição de novas participações) devem seguir o previsto na NBC TG 36, considerando inclusive que o patrimônio líquido e o resultado das demonstrações individuais não devem apresentar divergências com as cifras correspondentes nas demonstrações consolidadas.

Método contábil da aquisição nas operações de combinação de negócios

70E. A NBC TG 15, fundamentado na IFRS 3 do IASB, determina, em seu item 4, que as operações de combinação de negócios sejam reconhecidas contabilmente de acordo com o método da aquisição (The Acquisition Method). De acordo com a NBC TG 15, em seu item 5, o método da aquisição exige a identificação da empresa adquirente e, por consequência, da empresa adquirida, posto que os ativos líquidos da empresa adquirida serão objeto de mensuração ao valor justo.

70F. O documento Basis for Conclusions da IFRS 3, em seus itens BC22 a BC55, apresenta as discussões que permearam a decisão tomada pelos boards do FASB e do IASB3, ao decidirem eleger o método da aquisição para tratamento contábil das combinações de negócios.

70G. Até então, as práticas contábeis adotadas nos USGAAP (APB Opinion 16) e nas IFRSs (IAS 22) admitiam, além do método da aquisição (acquisition method, originalmente denominado purchase method) o método da comunhão de interesses (pooling of interests method), que abrigaria aquelas operações em que não se conseguisse identificar o adquirente: as denominadas fusões genuínas de controle (true mergers).

70H. Na primeira fase do projeto conjunto de regulação contábil das combinações de negócios, o FASB e o IASB chegaram a cogitar a inclusão de um terceiro método contábil, qual seja, o da nova base de mensuração conjunta (fresh-start method), voltado a abrigar aquelas combinações em que a história da entidade combinada

resultante começaria, por assim dizer, a partir da operação. A adquirente não poderia ser identificada, ou em sendo identificada, estaria substancialmente modificada pela transação. Casos concretos da aplicação do método da nova base de mensuração conjunta seriam as formações de empreendimentos conjuntos ou formações de novas entidades decorrentes de combinações de negócios envolvendo múltiplas outras entidades⁴.

70I. Ambos os boards concluíram que a maioria das combinações de negócios reside em aquisições de controle⁵, razão pela qual o método da aquisição foi dado como sendo o mais apropriado para tratar contabilmente ditas operações. Nem o método da comunhão de interesses, tampouco o método da nova base de mensuração conjunta poderia ser adotado de modo não ambíguo e dentro de limites não arbitrários. E as fusões genuínas de controle - true mergers - seriam tão raras de serem observadas que não justificariam um tratamento contábil particular.

70J. A depender de cada caso, alguns incentivos econômicos, em certos ambientes de regulação, podem motivar a caracterização formal de uma operação como "fusão genuína", mas tem que ser tratada contabilmente como aquisição de controle. Por exemplo, a elisão da obrigatoriedade de formular uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) por alienação de controle, nos termos do art. 254-A da LSA, ou ainda, a elisão da obrigatoriedade estatutária de formular uma Oferta Pública de Aquisição (OPA) por aquisição efetiva ou potencial de controle a mercado, dentro do rito do art. 257 da LSA (a aquisição de percentual de ações em circulação fixado em estatuto, que aciona gatilho estatutário obrigando uma OPA por 100% das ações de emissão da companhia. As denominadas defesas "anti-aquisição" de companhias com controle pulverizado, que receberam a alcunha generalizada no mercado brasileiro de poison pill), podem estimular o tratamento formal como comunhão de interesses, mas contabilmente não podem ser assim reconhecidas. Assim, não há o que se falar em matéria de prática contábil alternativa para combinações de negócios no Brasil e quando adotadas as Normas Internacionais de Contabilidade: deve-se aplicar o método da aquisição para todos os casos que estejam dentro do alcance da NBC TG 15.

70K. A título de ilustração, seja admitido o seguinte exemplo:

Antes da combinação de negócios

Depois da combinação de negócios

70L. Em ambos os casos, nas duas hipóteses, o que ocorre contabilmente é a aquisição do controle da companhia Y pela companhia Alfa, posto que os controladores da companhia X (Cia. Alfa) passam a controlar a entidade resultante da combinação de negócios. Logo, o acervo de ativos líquidos da companhia Y deve ser objeto de mensuração a valor justo, haja vista que a companhia X já era controlada da companhia Alfa. Para fins de julgamento profissional (identificação de companhia adquirida e adquirente), deve ser observada, entre outras evidências, a configuração final do bloco de controle após a combinação de negócios e outros parâmetros dos guias de orientação da NBC TG 15 e da NBC TG 36.

71 a 75. Eliminados.

Disposição sobre eventuais diferenças entre demonstrações individuais e consolidadas

76. Para dirimir eventuais conflitos entre a aplicação concomitante da NBC TG 18, itens 25, 30 e 31 com a NBC TG 36, itens 23 e 24, devem prevalecer as orientações previstas na NBC TG 43 a fim de garantir que não haja diferenças entre os lucros líquidos e patrimônios líquidos individual e consolidado.

Disposições transitórias

77. Enquanto o CFC não emitir norma ou interpretação abrangente que discipline a forma pela qual as transações entre entidades sob controle comum devem ser tratadas (razão pela qual foram suprimidos os itens 44 a 47), deve ser aplicada a regulação existente por órgão regulador da entidade.

78. Para as companhias não abrangidas no item anterior, quer pela inexistência de órgão regulador, norma específica ou ambos, deve ser desenvolvida política contábil específica para tratamento das transações entre entidades sob controle comum, tomando por base a prevalência da substância econômica sobre a forma jurídica.

Esta Revisão entra em vigor na data de sua publicação, devendo-se as alterações para os exercícios iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2025, revogando a ITG 09 e a ITG 09 (R1), publicadas no DOU, seção 1, de 28.11.2014 e 22.12.2016, respectivamente.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR

(DOU, 03.10.2024)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC - NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE - NBC - INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO CORRELAÇÃO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE - IAS 28 - APROVAÇÃO

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG Nº 18 (R4), DE 7 DE DEZEMBRO DE 2023.

OBSERVAÇÕES INFORMEF

O Conselho Federal de Contabilidade - CFC, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG nº 18 (R4)/2023, dispõe sobre Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 28.

O objetivo desta Norma é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures).

Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades que sejam investidoras com o controle conjunto de investida ou com influência significativa sobre ela.

Nas demonstrações individuais os investimentos em controladas devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial conforme determinado legalmente.

Consultora: Jéssica Rosa da Silva Barreto.

Aprova a NBC TG 18 (R4) - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 28.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do Art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), elaborada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 (R3) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC):

NBC TG 18 (R4) - INVESTIMENTO EM COLIGADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO**Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer a contabilização de investimentos em coligadas e definir os requisitos para a aplicação do método da equivalência patrimonial quando da contabilização de investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures).

Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicado por todas as entidades que sejam investidoras com o controle conjunto de investida ou com influência significativa sobre ela.

2A. Nas demonstrações individuais os investimentos em controladas devem ser avaliados pelo método de equivalência patrimonial conforme determinado legalmente. Ver a ITG 09 - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial e a NBC TG 35 - Demonstrações Separadas, quando aplicável.

Definições

3. Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados: Coligada é a entidade sobre a qual o investidor tem influência significativa.

Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de um grupo econômico, em que ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Método da equivalência patrimonial é o método de contabilização por meio do qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e, a partir daí, é ajustado para refletir a alteração pós-aquisição na participação do investidor sobre os ativos líquidos da investida. As receitas ou as despesas do investidor incluem sua participação nos lucros ou prejuízos da investida, e os outros resultados abrangentes do investidor incluem a sua participação em outros resultados abrangentes da investida.

Negócio em conjunto é um negócio do qual duas ou mais partes têm controle conjunto.

Controle conjunto é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.

Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é um negócio conjunto por meio do qual as partes, que detêm o controle em conjunto do acordo contratual, têm direitos sobre os ativos líquidos desse acordo.

Investidor conjunto (joint venturer) é uma parte de um empreendimento controlado em conjunto (joint venture) que tem o controle conjunto desse empreendimento.

Influência significativa é o poder de participar das decisões sobre políticas financeiras e operacionais de uma investida, mas sem que haja o controle individual ou conjunto dessas políticas.

4. Os termos a seguir estão definidos no item 4 da NBC TG 35 – Demonstrações Separadas e no Apêndice A da NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas e são usados nesta Norma com os significados especificados nos Pronunciamentos, Interpretações e Comunicados do CFC em que forem definidos:

- controle de investida;
- grupo econômico;
- controladora;
- demonstrações separadas;
- controlada.

Influência significativa

5. Se o investidor mantém direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), vinte por cento ou mais do poder de voto da investida, presume-se que ele tenha influência significativa, a menos que possa ser claramente demonstrado o contrário.

Por outro lado, se o investidor detém, direta ou indiretamente (por meio de controladas, por exemplo), menos de vinte por cento do poder de voto da investida, presume-se que ele não tenha influência significativa, a menos que essa influência possa ser claramente demonstrada. A propriedade substancial ou majoritária da investida por outro investidor não necessariamente impede que um investidor tenha influência significativa sobre ela.

6. A existência de influência significativa por investidor geralmente é evidenciada por uma ou mais das seguintes formas:

- (a) representação no conselho de administração ou na diretoria da investida;
- (b) participação nos processos de elaboração de políticas, inclusive em decisões sobre dividendos e outras distribuições;
- (c) operações materiais entre o investidor e a investida;
- (d) intercâmbio de diretores ou gerentes;
- (e) fornecimento de informação técnica essencial.

7. A entidade pode ter em seu poder bônus de subscrição (warrants), opções de compra de ações, instrumentos de dívida ou patrimoniais conversíveis em ações ordinárias ou outros instrumentos semelhantes com potencial de, se exercidos ou convertidos, conferir à entidade poder de voto adicional ou reduzir o poder de voto de outra parte sobre as políticas financeiras e operacionais da investida (isto é, potenciais direitos de voto). A existência e o efeito dos potenciais direitos de voto prontamente exercíveis ou conversíveis, incluindo os potenciais direitos de voto detidos por outras entidades, devem ser consideradas na avaliação de a entidade possuir ou não influência significativa. Os potenciais direitos de voto não são exercíveis ou conversíveis quando, por exemplo, não podem ser exercidos ou convertidos até uma data futura ou até a ocorrência de evento futuro.

8. Ao avaliar se os potenciais direitos de voto contribuem para a influência significativa, a entidade deve examinar todos os fatos e circunstâncias (inclusive os termos do exercício dos potenciais direitos de voto e quaisquer outros acordos contratuais considerados individualmente ou em conjunto) que possam afetar os direitos potenciais, exceto a intenção da administração e a capacidade financeira de exercê-los ou convertê-los.

9. A entidade perde a influência significativa sobre a investida quando ela perde o poder de participar nas decisões sobre as políticas financeiras e operacionais daquela investida. A perda da influência significativa pode ocorrer com ou sem mudança no nível de participação acionária absoluta ou relativa. Isso pode ocorrer, por exemplo, quando uma coligada se torna sujeita ao controle de governo, tribunal, órgão administrador ou entidade reguladora. Isso pode ocorrer também como resultado de acordo contratual.

Método da equivalência patrimonial

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser inicialmente reconhecido pelo custo e o seu valor contábil será aumentado ou diminuído pelo reconhecimento da participação do investidor nos lucros ou prejuízos do período, gerados pela investida após a aquisição. A participação do investidor no lucro ou prejuízo do período da investida deve ser

reconhecida no resultado do investidor. As distribuições recebidas da investida reduzem o valor contábil do investimento. Ajustes no valor contábil do investimento também são necessários pelo reconhecimento da participação proporcional do investidor nas variações de saldo dos componentes dos outros resultados abrangentes da investida.

Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do investidor nessas mudanças deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes do investidor (ver a NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis).

11. O reconhecimento do resultado com base nas distribuições recebidas sobre o mesmo pode não ser uma mensuração adequada da receita auferida pelo investidor no investimento em coligada, e em empreendimento controlado em conjunto, em função de as distribuições recebidas poderem ter pouca relação com o desempenho da investida. Em decorrência de o investidor possuir o controle conjunto ou exercer influência significativa sobre a investida, ele tem participação no desempenho da investida e, como resultado, participação no retorno de seu investimento. O investidor deve reconhecer contabilmente essa participação por meio da extensão do alcance de suas demonstrações contábeis com a inclusão de sua participação nos lucros ou prejuízos da investida. Como resultado, a aplicação do método da equivalência patrimonial proporciona relatórios com maior grau de informação acerca dos ativos líquidos do investidor e acerca de suas receitas e despesas.

12. Quando existirem potenciais direitos de voto ou outros derivativos que contenham potenciais direitos de voto, a participação da entidade na investida deve ser determinada exclusivamente com base na participação societária existente e não deve refletir o possível exercício ou conversão dos potenciais direitos de voto ou de outros instrumentos derivativos, a menos que o item 13 seja aplicado ao caso.

13. Em algumas circunstâncias, a entidade tem, na essência, participação societária decorrente do resultado de transação que lhe dê, no momento corrente, acesso aos retornos associados à participação societária. Nessas circunstâncias, a proporção alocada à entidade deve ser determinada levando em consideração o eventual exercício de direitos potenciais de voto e outros instrumentos derivativos que no momento corrente dê à entidade acesso aos retornos.

14. A NBC TG 48 - Instrumentos Financeiros não deve ser aplicado às participações na investida que sejam contabilizadas por meio do método da equivalência patrimonial. Quando houver instrumentos contendo potenciais direitos de voto que, na essência, possibilitam, no momento corrente, acesso aos retornos associados à participação detida na investida, tais instrumentos não estão sujeitos à NBC TG 48. Em todos os demais casos, instrumentos contendo potenciais direitos de voto em investida devem ser contabilizados em consonância com a NBC TG 48.

14A. A entidade também deve aplicar a NBC TG 48 a outros instrumentos financeiros em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, relativamente aos quais o método da equivalência patrimonial não é aplicado. Esses instrumentos incluem participações em longo prazo que, em substância, fazem parte do investimento líquido da entidade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto (ver item 38). A entidade deve aplicar a NBC TG 48 a tais participações em longo prazo antes de aplicar o item 38 e os itens 40 a 43 desta Norma. Ao aplicar a NBC TG 48, a entidade não deve levar em consideração quaisquer ajustes no valor contábil de participações em longo prazo decorrentes da aplicação desta Norma.

15. A menos que um investimento ou parcela desse investimento em uma investida seja classificado como "mantido para venda", em consonância com a NBC TG 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, o investimento, ou qualquer interesse retido no investimento não classificado como mantido para venda, deve ser classificado como um ativo não circulante.

Aplicação do método da equivalência patrimonial

16. A entidade com o controle conjunto, ou com influência significativa sobre uma investida, deve contabilizar esse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial, a menos que o investimento se enquadre nas exceções previstas nos itens 17 a 19 desta Norma.

Exceções à aplicação do método da equivalência patrimonial

17. A entidade não precisa aplicar o método da equivalência patrimonial aos investimentos em que detenha o controle conjunto, ou exerça influência significativa, se a entidade for uma controladora que, se permitido legalmente, estiver dispensada de elaborar demonstrações consolidadas por seu enquadramento no alcance da exceção do item 4 (a) da NBC TG 36, ou se todos os seguintes itens forem observados:

(a) a entidade é controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais acionistas ou sócios, incluindo aqueles sem direito a voto, foram informados a respeito e não fizeram objeção quanto à não aplicação do método da equivalência patrimonial;

(b) os instrumentos de dívida ou patrimoniais da entidade não são negociados publicamente (bolsas de valores domésticas ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(c) a entidade não arquivou e não está em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outro órgão regulador, visando à emissão e/ou distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumentos no mercado de capitais; e

(d) a controladora final ou qualquer controladora intermediária da entidade disponibiliza ao público suas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Comunicados do CFC, em que as controladas são consolidadas ou são mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com a NBC TG 36.

18. Quando o investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for mantido, direta ou indiretamente, pela entidade que seja organização de capital de risco, ou fundo mútuo, entidade fiduciária e entidades similares, incluindo investimentos em fundo de investimento ligado a um contrato de seguro, essa entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para esses investimentos, em consonância com a NBC TG 48. Um exemplo de um fundo de investimento ligado a um contrato de seguro é um fundo mantido por uma entidade como os itens subjacentes de um grupo de contratos de seguro com características de participação direta. Para as finalidades dessa opção, os contratos de seguro incluem contratos de investimento com cláusulas de participação discricionária. A entidade deve fazer essa escolha separadamente para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto em seu reconhecimento inicial (Ver NBC TG 50 - Contratos de Seguro para os termos utilizados neste item que são definidos nessa Norma).

19. Quando a entidade possuir investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, cuja parcela da participação seja detida indiretamente por meio de organização de capital de risco ou fundo mútuo, entidade fiduciária e entidades similares, investimentos em seguros detidos por um fundo, a entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para essa parcela da participação no investimento, em consonância com a NBC TG 48, independentemente de a organização de capital de risco ou fundo mútuo, entidade fiduciária e entidades similares, investimentos em seguros detidos por um fundo, incluindo fundos de seguro vinculados a investimentos, exercer influência significativa sobre essa parcela da participação. Se a entidade fizer essa escolha contábil, deve adotar o método da equivalência patrimonial para a parcela remanescente da participação que detiver no investimento em coligada, ou em empreendimento controlado em conjunto que não seja detida indiretamente por meio de organização de capital de risco ou fundo mútuo, entidade fiduciária e entidades similares, incluindo investimentos em seguros detidos por um fundo.

Classificação como mantido para venda

20. A entidade deve aplicar a NBC TG 31 em investimento, ou parcela de investimento, em coligada, ou em empreendimento controlado em conjunto que se enquadre nos critérios requeridos para sua classificação como "mantido para venda".

Qualquer parcela retida de investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, que não tenha sido classificada como "mantido para venda", deve ser contabilizada por meio do uso do método da equivalência patrimonial até o momento da baixa efetiva da parcela classificada como mantido para venda. Após a baixa efetiva, a entidade deve contabilizar qualquer participação remanescente no investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, em consonância com a NBC TG 48, a menos que a participação remanescente continue a ser uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto, caso em que o método da equivalência patrimonial deverá ser usado.

21. Quando o investimento, ou parcela de investimento, em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, previamente classificado como "mantido para venda", não mais se enquadrar nas condições requeridas para ser classificado como tal, a ele deve ser aplicado o método da equivalência patrimonial de modo retrospectivo, a partir da data de sua classificação como "mantido para venda". As demonstrações contábeis para os períodos abrangidos desde a classificação do investimento como "mantido para venda" deverão ser ajustadas de modo a refletir essa informação.

Descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial

22. A entidade deve descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento deixar de se qualificar como coligada ou como empreendimento controlado em conjunto, conforme a seguir orientado:

(a) Se um investimento se torna uma controlada, a entidade deve registrar esse investimento de acordo com a NBC TG 15 - Combinação de negócios e NBC TGa NBC TG 36 - Demonstrações consolidadas.

(b) se a participação remanescente no investimento, antes qualificado como coligada, ou empreendimento controlado em conjunto, for um ativo financeiro, a entidade deve mensurá-la ao valor justo. O valor justo da participação remanescente deve ser considerado como seu valor justo no reconhecimento inicial tal qual um ativo financeiro, em consonância com a NBC TG 48. A entidade deve reconhecer na demonstração do resultado do período qualquer diferença entre:

(i) o valor justo de qualquer participação remanescente e qualquer contraprestação advinda da alienação de parte da participação no investimento; e

(ii) o valor contábil de todo o investimento na data em que houve a descontinuidade do uso do método da equivalência patrimonial;

(c) quando a entidade descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial, deve contabilizar todos os montantes previamente reconhecidos em outros resultados abrangentes, e que estejam relacionados com o investimento objeto da mudança de mensuração contábil, na mesma base que seria requerido caso a investida tivesse diretamente se desfeito dos ativos e passivos relacionados.

23. Desse modo, assim como a receita ou a despesa previamente reconhecida em outros resultados abrangentes pela investida seria reclassificada para a demonstração do resultado do período como receita ou despesa quando da baixa ou da liquidação de ativos ou passivos relacionados, a entidade deve reclassificar a receita ou a despesa reconhecida no seu patrimônio líquido para a demonstração do resultado (como um ajuste de reclassificação) quando o método da equivalência patrimonial for descontinuado. Por exemplo, se a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver diferenças de conversão acumuladas relacionadas à entidade no exterior e a investidora decidir descontinuar o uso do método da equivalência patrimonial, a investidora deve reclassificar para a demonstração do resultado do período, como receita ou despesa, a receita ou despesa previamente reconhecida de forma reflexa em outros resultados abrangentes relacionada à entidade no exterior.

24. Se o investimento em coligada tornar-se investimento em controlada em conjunto ou o investimento em controlada em conjunto tornar-se investimento em coligada, a entidade deve continuar adotando o método da equivalência patrimonial e não proceder à remensuração da participação retida.

Mudanças na participação societária

25. Se a participação societária da entidade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for reduzida, porém o investimento continuar a ser classificado, respectivamente, como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, a investidora deve reclassificar para a demonstração do resultado a proporção da receita ou despesa previamente reconhecida em outros resultados abrangentes que esteja relacionada com a redução na participação societária, caso referido ganho ou perda tivesse que ser reclassificado para a demonstração do resultado, na eventual baixa ou liquidação dos ativos ou passivos relacionados.

Procedimentos para o método da equivalência patrimonial

26. Muitos dos procedimentos que são apropriados para a aplicação do método da equivalência patrimonial são similares aos procedimentos de consolidação, descritos na NBC TG 36 - Demonstrações Consolidadas. Além disso, os conceitos que fundamentam os procedimentos utilizados para contabilizar a aquisição de controlada devem ser também adotados para contabilizar a aquisição de investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto.

27. A participação de grupo econômico em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto é dada pela soma das participações mantidas pela controladora e suas outras controladas no investimento. As participações mantidas por outras coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto do grupo devem ser ignoradas para essa finalidade. Quando a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto tiver investimentos em controladas, em coligadas ou em empreendimentos controlados em conjunto, o resultado, os outros resultados abrangentes e os ativos líquidos considerados para aplicação do método da equivalência patrimonial devem ser aqueles reconhecidos nas demonstrações contábeis da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto (incluindo a participação detida pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto no resultado, nos outros resultados abrangentes e nos ativos líquidos de suas coligadas e de seus empreendimentos controlados em conjunto), após a realização dos ajustes necessários para uniformizar as práticas contábeis (ver itens 35 a 36A).

28. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) e descendentes (downstream) envolvendo ativos que não constituam um negócio, conforme definido pela NBC TG 15, entre o investidor (incluindo suas controladas consolidadas) e a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis do investidor somente na extensão da participação de outros investidores sobre essa coligada ou empreendimento controlado em conjunto, desde que esses outros investidores sejam partes independentes do grupo econômico ao qual pertence a investidora. As transações ascendentes são, por exemplo, vendas de ativos da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto para o investidor. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos do investidor para a coligada ou para o empreendimento controlado em conjunto. A participação do investidor no resultado de coligada ou empreendimento controlado em conjunto resultante dessas transações deve ser eliminada.

29. Quando transações descendentes (downstream) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem vendidos ou integralizados, ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, referidas perdas devem ser reconhecidas integralmente pela investidora. Quando transações ascendentes (upstream) fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem adquiridos ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, o investidor deve reconhecer sua participação nessas perdas.

30. O ganho ou a perda resultante da integralização por meio de ativo não monetário, que não constitui um negócio, tal como definido na NBC TG 15, de participação patrimonial subscrita em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizada em consonância com o previsto no item 28, exceto se a transação não tiver natureza comercial, conforme aplicação dada ao termo pela NBC TG 27

- Ativo Imobilizado. Se tal transação não tiver natureza comercial, o ganho ou a perda deve ser considerado como não realizado e não deve ser reconhecido, a menos que o item 31 também seja aplicável. O ganho ou a perda não realizado deve ser eliminado contra o investimento contabilizado de acordo com o método da equivalência patrimonial e não deve ser apresentado como ganho ou perda diferido no balanço patrimonial consolidado ou no balanço patrimonial da entidade em que os investimentos são contabilizados com base no método da equivalência patrimonial.

31. Se adicionalmente à participação patrimonial recebida em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, a entidade também receber ativos monetários e não monetários, a entidade deve reconhecer na sua totalidade na demonstração do resultado do período a parcela do ganho ou da perda do ativo não monetário integralizado com relação ao ativo monetário ou não monetário recebido.

31A. O ganho ou a perda resultante de operação descendente envolvendo ativos que constituem um negócio, tal como definido na NBC TG 15, entre a entidade (incluindo suas controladas consolidadas) e sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto deve ser reconhecido integralmente nas demonstrações contábeis do investidor.

31B. A entidade pode vender ou entregar ativos como pagamento em dois ou mais acordos (transações). Ao determinar se os ativos que são vendidos ou entregues como pagamento constituem um negócio, tal como definido na NBC TG 15, a entidade deve considerar se a venda ou a entrega como pagamento desses ativos faz parte de vários acordos que devem ser contabilizados como uma única transação, de acordo com os requisitos do item B97 da NBC TG 36.

32. O investimento em coligada e em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial a partir da data em que o investimento se tornar sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Na aquisição do investimento, quaisquer diferenças entre o custo do investimento e a participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida devem ser contabilizadas como segue:

(a) o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) relativo a uma coligada ou a um empreendimento controlado em conjunto deve ser incluído no valor contábil do investimento e sua amortização não é permitida;

(b) qualquer excedente da participação do investidor no valor justo líquido dos ativos e passivos identificáveis da investida sobre o custo do investimento deve ser incluído como receita na determinação da participação do investidor nos resultados da investida no período em que o investimento for adquirido.

Ajustes apropriados devem ser efetuados após a aquisição, nos resultados da investida, por parte do investidor, para considerar, por exemplo, a depreciação de ativos com base nos respectivos valores justos da data da aquisição. Da mesma forma, retificações na participação do investidor nos resultados da investida devem ser feitas, após a aquisição, por conta de perdas reconhecidas pela investida em decorrência da redução ao valor recuperável (impairment) de ativos, tais como, por exemplo, para o ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) ou para o ativo imobilizado.

33. Deve ser utilizada a demonstração contábil mais recente da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto para aplicação do método da equivalência patrimonial. Quando o término do exercício social do investidor for diferente daquele da investida, esta deve elaborar, para utilização por parte do investidor, demonstrações contábeis na mesma data das demonstrações do investidor, a menos que isso seja impraticável.

34. De acordo com o disposto no item 33, quando as demonstrações contábeis da investida utilizadas para aplicação do método da equivalência patrimonial forem de data diferente da data usada pelo investidor, ajustes pertinentes devem ser feitos em decorrência dos efeitos de transações e eventos significativos que ocorrerem entre aquela data e a data das demonstrações contábeis do investidor. Independentemente disso, a defasagem máxima entre as datas de encerramento das demonstrações da investida e do investidor não deve ser superior a três meses. A duração dos períodos abrangidos nas demonstrações contábeis e qualquer diferença entre as respectivas datas de encerramento devem ser as mesmas de um período para outro.

35. As demonstrações contábeis do investidor devem ser elaboradas utilizando práticas contábeis uniformes para eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes.

36. Exceto pelo descrito no item 36A, se a investida utilizar práticas contábeis diferentes daquelas adotadas pelo investidor em eventos e transações de mesma natureza em circunstâncias semelhantes, devem ser efetuados ajustes necessários para adequar as demonstrações contábeis da investida às práticas contábeis do investidor quando da utilização destas para aplicação do método da equivalência patrimonial.

36A. Sem prejuízo do disposto no item 36, se a entidade, que não é por si mesma entidade de investimento, tem participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto que é entidade de investimento, a entidade pode, na aplicação do método da equivalência patrimonial, eleger manter a mensuração ao valor justo, aplicada pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto, em suas controladas. Essa escolha deve ser feita separadamente para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto que seja entidade de investimento, para a data mais antiga em que:

(a) a coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é entidade de investimento foi inicialmente reconhecido;

(b) a coligada ou empreendimento controlado em conjunto torna-se entidade de investimento; e

(c) a coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é entidade de investimento torna-se controladora pela primeira vez.

37. Se a investida tiver ações preferenciais com direito a dividendo cumulativo em circulação que estiverem em poder de outras partes que não o investidor, as quais são classificadas como parte integrante do patrimônio líquido, o investidor deve calcular sua participação nos resultados do período da investida após ajustá-lo pela dedução dos dividendos pertinentes a essas ações, independentemente de eles terem sido declarados ou não.

38. Quando a participação do investidor nos prejuízos da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto se igualar ou exceder o saldo contábil de sua participação na investida, o investidor deve descontinuar o reconhecimento de sua participação em perdas adicionais. A participação na investida deve ser o valor contábil do investimento nessa investida, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, juntamente com alguma participação de longo prazo que, em essência, constitui parte do investimento líquido total do investidor na investida. Por exemplo, um componente, cuja liquidação não está planejada, nem tampouco é provável que ocorra num futuro previsível, é, em essência, uma extensão do investimento da entidade naquela investida.

Tais componentes podem incluir ações preferenciais, bem como recebíveis ou empréstimos de longo prazo, porém não incluem componentes como recebíveis ou exigíveis de natureza comercial ou quaisquer recebíveis de longo prazo para os quais existam garantias adequadas, tais como empréstimos garantidos. O prejuízo reconhecido pelo método da equivalência patrimonial que exceda o investimento em ações ordinárias do investidor deve ser aplicado aos demais componentes que constituem a participação do investidor na investida em ordem inversa de interesse residual - seniority (isto é, prioridade na liquidação).

39. Após reduzir, até zero, o saldo contábil da participação do investidor, perdas adicionais devem ser consideradas, e um passivo deve ser reconhecido, somente na extensão em que o investidor tiver incorrido em obrigações legais ou construtivas (não formalizadas) ou tiver feito pagamentos em nome da investida. Se a investida subsequentemente apurar lucros, o investidor deve retomar o reconhecimento de sua participação nesses lucros somente após o ponto em que a parte que lhe cabe nesses lucros posteriores se igualar à sua participação nas perdas não reconhecidas.

Perdas por redução ao valor recuperável

40. Após a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo o reconhecimento dos prejuízos da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto em conformidade com o disposto no item 38, a entidade deve aplicar os itens 41A a 41C para determinar se há qualquer evidência objetiva de que seu investimento líquido em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto não é recuperável (impaired).

41. (Eliminado)

41A. O investimento líquido em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto apresenta problemas de recuperação e as perdas por redução ao valor recuperável são incorridas se, e apenas se, houver evidência objetiva da redução ao seu valor recuperável como resultado de um ou mais eventos que tenham ocorrido após o reconhecimento inicial do investimento líquido (evento de perda), e esse evento (ou eventos) de perda tiver impacto sobre os fluxos de caixa futuros estimados do investimento líquido, que possa ser estimado de forma confiável. Pode não ser possível identificar um evento único e distinto que tenha causado a redução ao valor recuperável.

Em vez disso, o efeito combinado de diversos eventos pode ter causado a redução ao valor recuperável. As perdas esperadas como resultado de eventos futuros, independentemente de sua probabilidade, não devem

ser reconhecidas. A evidência objetiva de que o investimento líquido apresenta problemas de recuperação inclui dados observáveis, que são levados à atenção da entidade sobre os seguintes eventos de perda:

- (a) dificuldade financeira significativa da coligada ou do empreendimento Controlado em conjunto;
- (b) quebra de contrato, como, por exemplo, inadimplência ou atraso nos pagamentos pela coligada ou pelo empreendimento controlado em conjunto;
- (c) a entidade, por motivos econômicos ou legais, relacionados à dificuldade financeira de sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto, dá à coligada ou ao empreendimento controlado em conjunto uma concessão que a entidade, de outro modo, não consideraria;
- (d) tornar-se provável que a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto entrará em falência ou passará por outra reorganização financeira; ou
- (e) desaparecimento de mercado ativo para o investimento líquido, por causa de dificuldades financeiras da coligada, ou do empreendimento controlado em conjunto.

41B. O desaparecimento de mercado ativo porque os instrumentos financeiros ou patrimoniais da coligada, ou do empreendimento controlado em conjunto deixaram de ser negociados publicamente não é evidência de redução ao valor recuperável. A redução da classificação de crédito ou a diminuição no valor justo da coligada, ou do empreendimento controlado em conjunto não representa, em si, evidência de redução ao valor recuperável, embora possa ser evidência de redução ao valor recuperável quando considerada com outras informações disponíveis.

41C. Além dos tipos de eventos no item 41A, a evidência objetiva de redução ao valor recuperável do investimento líquido nos instrumentos patrimoniais da coligada ou do empreendimento controlado em conjunto inclui informações sobre alterações significativas com efeito adverso que tenha ocorrido no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto atua, e indica que o custo do investimento no instrumento patrimonial pode não ser recuperado. A diminuição significativa ou prolongada no valor justo de investimento em instrumento patrimonial abaixo de seu custo também é uma evidência objetiva de redução ao valor recuperável.

42. Em função de o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) integrar o valor contábil do investimento líquido na investida, não sendo reconhecido separadamente, ele não deve ser testado separadamente com relação ao seu valor recuperável. Em vez disso, o valor contábil total do investimento é que deve ser testado como um único ativo, em conformidade com o disposto na NBC TG 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, pela comparação de seu valor contábil com seu valor recuperável (valor justo líquido de despesa de venda ou valor em uso, dos dois, o maior), sempre que a aplicação dos itens 41A a 41C indicar que o investimento líquido possa não ser recuperado (impaired). A perda por redução ao valor recuperável, reconhecida nessas circunstâncias, não deve ser alocada a qualquer ativo que constitui parte do valor contábil do investimento líquido na investida, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Conseqüentemente, a reversão dessas perdas deve ser reconhecida de acordo com a NBC TG 01, na extensão do aumento subsequente no valor recuperável do investimento líquido. Na determinação do valor em uso do investimento líquido, a entidade deve estimar:

(a) sua participação no valor presente dos fluxos de caixa futuros que se espera sejam gerados pela investida, incluindo os fluxos de caixa das operações da investida e o valor residual esperado com a alienação do investimento; ou

(b) o valor presente dos fluxos de caixa futuros esperados em função do recebimento de dividendos provenientes do investimento e o valor residual esperado com a alienação do investimento.

Sob as premissas adequadas, os métodos acima devem produzir o mesmo resultado.

43. O valor recuperável de um investimento em coligada ou em um empreendimento controlado em conjunto deve ser determinado para cada investimento, a menos que a coligada ou o empreendimento controlado em conjunto não gerem entradas de caixa de forma contínua que sejam em grande parte independentes daquelas geradas por outros ativos da entidade.

Demonstrações separadas

44. O investimento em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações contábeis separadas do investidor em conformidade com o disposto no item 10 da NBC TG 35 - Demonstrações Separadas.

Disposições transitórias

45 a 45F. (Eliminados).

45G. A entidade deve aplicar as alterações dos itens 14A e 41, retrospectivamente, de acordo com a NBC TG 23 para períodos de relatório anual com início em 1º de janeiro do início da vigência dessas alterações, exceto quando especificado nos itens 45H a 45K.

45H. A entidade que aplicar pela primeira vez as alterações descritas no item 45G ao mesmo tempo em que aplicar pela primeira vez a NBC TG 48 deve aplicar os requisitos de transição, especificados na NBC TG 48, às participações em longo prazo descritos no item 14A.

45I. A entidade, que aplicou pela primeira vez as alterações descritas no item 45G, após a primeira aplicação da NBC TG 48, deve aplicar os requisitos de transição da NBC TG 48 necessários para a aplicação dos requisitos estabelecidos no item 14A para as participações em longo prazo. Para esse propósito, as referências à data da aplicação inicial da NBC TG 48 devem ser lidas como referentes ao início do período de reporte anual em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez (a data da aplicação inicial das alterações). A entidade não é obrigada a reapresentar os períodos anteriores para refletir a aplicação das alterações. A entidade pode reapresentar períodos anteriores somente se for possível sem o uso de percepção posterior (hindsight).

45J. Ao aplicar pela primeira vez as alterações descritas no item 45G, a entidade que aplica a isenção temporária da NBC TG 48, de acordo com os contratos de seguro da NBC TG 11, não é obrigada a reapresentar os períodos anteriores para refletir a aplicação das alterações. A entidade pode reapresentar períodos anteriores somente se for possível sem o uso de percepção posterior (hindsight).

45K. Se a entidade não reapresentar os períodos anteriores, aplicando o item 45I ou o item 45J, na data da aplicação inicial das alterações, deve reconhecer em lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) qualquer diferença entre:

- (a) o valor contábil anterior das participações em longo prazo descritas no item 14A nessa data; e
- (b) o valor contábil dessas participações em longo prazo nessa data.

46. (Eliminado).

47. Esta Norma entra em vigor no dia 1º de janeiro de 2025 e revoga, nessa mesma data, a Resolução CFC nº 1.241/2009, a NBC TG 18, a NBC TG 18 (R1) e a NBC TG 18 (R2), publicadas no DOU, seção 1, de 4.12.2009, 30.1.2013, 26.12.2014 e 06.11.2015, respectivamente.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

(DOU, 03.10.2024)

BOIR7233---WIN/INTER

“Precisamos de uma nova mentalidade para tornar o capitalismo uma força aceitável no mundo. Se as empresas se importarem apenas em lucrar e acumular bônus, ferrando pessoas e o mundo no processo, então não se sustentarão por muito tempo, e nem vão merecer. Mas se elas começarem a ser uma força para o bem, eu realmente acho que poderíamos superar a maioria dos problemas do mundo. Seria uma maneira tão satisfatória de fazer as coisas que as pessoas se divertiriam muito.”

Richard Branson, Virgin Records