Por esta mesma razão, na pessoa do responsável subsidiário tributário se devem repercutir os efeitos da caducidade e da prescrição, enquanto limites temporais do exercício dos direitos e deveres tributários, contanto que ao seu conhecimento sejam levados todos os actos processuais.

Do mesmo modo, o responsável subsidiário tributário deve ser parte, desde o primeiro momento e do primeiro acto, em todos os procedimentos tributários de iniciativa da administração fiscal, pois só assim lhe será facultado o conhecimento da situação e o exercício dos meios legais de defesa.

É, principalmente, do modo como exerce a sua função, que o responsável subsidiário se afasta ou aproxima da efectivação dessa responsabilidade e do seu chamamento subsidiário.

Como muito bem dizia a então Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, através da Direcção dos Serviços de Justiça Tributária, referindo-se à responsabilidade subsidiária dos gerentes ou administradores das pessoas colectivas, esta responsabilidade "afere-se em função de uma interpretação pessoal dos actos sociais e fundamenta-se numa culpa orgânica e funcional, porquanto são eles os elementos representativos das sociedades, os quais exteriorizam a vontade das mesmas nos mais diversos negócios jurídicos realizados"[41].

As medidas legalmente impostas aos responsáveis subsidiários tributários, de uma responsabilização patrimonial potencialmente ilimitada, pretendem ter um efeito dissuasor dos comportamentos lesivos referidos.

Nesta medida, o instituto da responsabilidade subsidiária tributária reforça as garantias de cobrabilidade dos créditos tributários.

A figura do responsável subsidiário louva-se nas normas do Direito Fiscal, tem a tipicidade deste ramo do Direito e não encontra paralelo noutras figuras de outros ramos do Direito.

(continua na próxima edição)

[41] Ofício-Circulado nº 1675, de 17/04/1995, Direcção de Serviços de Justiça Tributária, http://www.dgci.min-financas.pt/dgciappl/informacaoDGCI.nsf/ , (23-01-2006).

Revista Fiscal

Uma referência e um instrumento de trabalho para todos quantos desenvolvem a sua actividade profissional em íntima relação com o mundo tributário.

Vantagem Assinante

- Redução automática sobre os preços de capa.
- Recepção das publicações em casa ou no local de trabalho.
- Garantia de informação actualizada sem perda de nenhum exemplar.
- Acesso directo a ofertas exclusivas e descontos.
- Acesso a serviços do grupo ou a acções de formação em condições especiais.
- Privilégios de acesso aos sites de internet do Grupo.

Pedidos para: Vida Económica - R. Gonçalo Cristóvão, 111 6º esq. 4049-037 PORTO
Recortar ou fotocopiar Tel. 223 399 400 Fax 222 058 098 E-mail assinaturas: assinaturas@vidaeconomica.

Revista Fiscal

Nome _____

Morada _____ C. Postal _____

Nº Contribuinte _____ E-mail _____ Telef. _____

❒ SIM. Quero assinar a Revista Fiscal a partir de ___ / ___ (11 números / 1 ano), no valor de 100 €

❒ SIM. Quero assinar a Revista Fiscal a partir de ___ / ___ (22 números / 2 anos), no valor de 190 €

❒ SIM. Quero assinar a Revista Fiscal a partir de ___ / ___ (33 números / 3 anos), no valor de 270 €

❒ Para o efeito envio cheque / vale nº _____ s/ o _____, no valor de _____ €

❒ Debitem _____ €, no meu cartão VISA com o nº _____ Cód. Seg. _____

emitido em nome de _____ e válido até ___ / ___

ASSINATURA _____

RF/04/2007

Preços Assinatura

Anual	100 €
Bienal	190 €
Trienal	270 €

Vida Económica GRUPO EDITORIAL

Norma Internacional de Contabilidade [NIC 22]

Concentrações de actividades empresariais

Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva *

OBJECTIVO

O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de actividades empresariais. A norma cobre quer uma aquisição de uma empresa por uma outra, quer também a situação de unificação de interesses quando uma adquirente não possa ser identificada.

A aquisição e a unificação de interesses têm tratamentos contabilísticos diferentes.

DEFINIÇÕES

Uma concentração de actividades empresariais é o acto de juntar empresas separadas numa entidade económica como resultado da unificação de uma empresa com ou a obtenção de controlo sobre os activos líquidos e as operações de uma outra empresa.

Uma aquisição é uma concentração de actividades empresariais em que uma das empresas, a adquirente, obtém o controlo sobre os activos líquidos e as operações de uma outra empresa, a adquirida, em troca da transferência de activos, pela incorporação de passivos ou pela emissão de títulos de capital próprio.

↘

É esta a situação mais corrente.

Uma unificação de interesses é uma concentração de actividades empresariais em que os accionistas das empresas envolvidas concentram o controlo sobre o total dos seus activos líquidos e as operações, a fim de conseguir uma participação mútua continuada nos riscos e benefícios ligados à entidade concentrada, de forma tal que nenhuma parte possa ser identificada como a adquirente.

Unificação de interesses (vai ser abolida, mas é o que o Fisco considera indirectamente):

- Os accionistas das empresas envolvidas concentram o controlo sobre os activos líquidos e as operações;
- Há uma participação mútua continuada nos riscos e benefícios ligados à entidade concentrada;
- Nenhuma parte possa ser identificada como a adquirente.

Unificação de interesses: método de comunhão de interesses

O reconhecimento dos activos e passivos das entidades objecto de concentração é efectuado de acordo com os elementos e valores constantes das contas daquelas empresas, não se utilizando os correspondentes justos valores.

- Não existe o reconhecimento de *goodwill* ou *goodwill* negativo.
- A eventual diferença entre o valor dos aumentos de um capital social e os valores dos activos e passivos deve ser registado como uma componente do capital próprio.
- Controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma empresa a fim de obter benefícios das suas actividades.
- Uma empresa-mãe (detentora) é uma empresa que tenha uma ou mais subsidiárias.
- Uma subsidiária é uma empresa que seja controlada por uma outra empresa (conhecida como empresa-mãe).
- Interesse minoritário é a parte dos resultados líquidos das operações e dos activos líquidos de uma subsidiária atribuível.

Activos monetários são o dinheiro e os activos a serem recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro.

Data de aquisição é a data na qual o controlo dos activos líquidos e das operações da adquirida foi efectivamente transferido para a adquirente.

* Doutorado em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade da Corunha, licenciado e mestre em Economia pela FEUP.
Artigo extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

- Natureza da concentração:
  - amigável; ou
  - hostil.
- Estrutura da concentração:
  - concentração horizontal;
  - concentração vertical;
  - conglomerados;
- Método da concentração:
  - fusão legal;
  - absorção A -> B;
  - constituição de nova empresa A + B -> C;
  - aquisição de acções.

A CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS PODEM ENVOLVER:

- a criação de uma nova empresa para ter o controlo sobre as empresas que se concentram;
- a transferência dos activos líquidos de uma ou mais das empresas que se concentram para uma outra empresa; ou
- a dissolução de uma ou mais das empresas que se concentram.

NATUREZA DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

Aquisição	Unificação de interesses
Aquisição inversa	

EXEMPLO DE UMA AQUISIÇÃO INVERSA

A empresa X tem um capital social materializado em 20 000 acções ordinárias.

Para adquirir a empresa Y, a empresa X realiza um aumento de capital e emite 50 000 novas acções, que é realizado por troca de todas as acções detidas pelos accionistas da empresa Y.

Nesta concentração empresarial, a empresa X fica detentora em 100% da empresa Y e aparentemente é a empresa adquirente. Porém, em substância, são os accionistas da empresa Y que ficaram com o controlo da empresa X (detêm 71,4% = 50 000 / 70 000 do seu capital social), que, por sua vez, controla 100% do capital da empresa Y.

IDENTIFICAR A ADQUIRENTE

A adquirente é a empresa concentrada que obtém controlo sobre outra empresa concentrada ou operações.

Controlo = poder
- sobre mais do que metade dos direitos de voto;
- de governar as políticas financeiras e operacionais;
- de nomear ou destituir a maioria dos membros do órgão de gestão;
- de reunir a maioria dos votos em reuniões do conselho de administração.

Controlo = indicações suplementares
- o justo valor de uma empresa seja significativamente maior do que o da outra empresa concentrada (aquisições inversas). A empresa maior é a adquirente;
- a concentração seja efectuada por meio de uma troca de dinheiro por acções ordinárias com direito a voto. A empresa que entrega dinheiro é a adquirente; ou
- a concentração resulta na gerência de uma empresa ser capaz de dominar a escolha da equipa de administradores da empresa concentrada resultante. A empresa dominante é a adquirente.

CONTABILIZAÇÃO DAS AQUISIÇÕES

Uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição deve ser contabilizada pelo uso do método contabilístico da compra.

A partir da aquisição, um adquirente deve:
- incorporar na demonstração dos resultados os resultados das operações da adquirida; e
- reconhecer no balanço os activos e passivos identificáveis da adquirida e qualquer *goodwill* ou *goodwill* negativo proveniente da aquisição.

CUSTO DE AQUISIÇÃO

Uma aquisição deve ser contabilizada pelo seu custo, que é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes pagos ou o justo valor, à data da troca, de outras retribuições de compra dadas pelo adquirente em troca do controlo sobre os activos líquidos da outra empresa, mais quaisquer custos directamente atribuíveis à aquisição.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS E PASSIVOS IDENTIFICÁVEIS

Os activos e passivos identificáveis devem ser reconhecidos separadamente à data de aquisição se, e somente se:
- for provável que quaisquer benefícios económicos futuros associados fluirão para, ou, recursos que incorporem benefícios económicos fluirão de, a adquirente; e
- estiver disponível uma medida fiável do seu custo ou justo valor.

CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

- Natureza da concentração:
  - amigável; ou
  - hostil.
- Estrutura da concentração:
  - concentração horizontal;
  - concentração vertical;
  - conglomerados;
- Método da concentração:
  - fusão legal;
  - absorção A -> B;
  - constituição de nova empresa A + B -> C;
  - aquisição de acções.

A CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS PODEM ENVOLVER:

- a criação de uma nova empresa para ter o controlo sobre as empresas que se concentram;
- a transferência dos activos líquidos de uma ou mais das empresas que se concentram para uma outra empresa; ou
- a dissolução de uma ou mais das empresas que se concentram.

NATUREZA DE UMA CONCENTRAÇÃO DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS

Aquisição	Unificação de interesses
Aquisição inversa	

EXEMPLO DE UMA AQUISIÇÃO INVERSA

A empresa X tem um capital social materializado em 20 000 acções ordinárias.

Para adquirir a empresa Y, a empresa X realiza um aumento de capital e emite 50 000 novas acções, que é realizado por troca de todas as acções detidas pelos accionistas da empresa Y.

Nesta concentração empresarial, a empresa X fica detentora em 100% da empresa Y e aparentemente é a empresa adquirente. Porém, em substância, são os accionistas da empresa Y que ficaram com o controlo da empresa X (detêm 71,4% = 50 000 / 70 000 do seu capital social), que, por sua vez, controla 100% do capital da empresa Y.

IDENTIFICAR A ADQUIRENTE

A adquirente é a empresa concentrada que obtém controlo sobre outra empresa concentrada ou operações.

Controlo = poder
- sobre mais do que metade dos direitos de voto;
- de governar as políticas financeiras e operacionais;
- de nomear ou destituir a maioria dos membros do órgão de gestão;
- de reunir a maioria dos votos em reuniões do conselho de administração.

Controlo = indicações suplementares
- o justo valor de uma empresa seja significativamente maior do que o da outra empresa concentrada (aquisições inversas). A empresa maior é a adquirente;
- a concentração seja efectuada por meio de uma troca de dinheiro por acções ordinárias com direito a voto. A empresa que entrega dinheiro é a adquirente; ou
- a concentração resulta na gerência de uma empresa ser capaz de dominar a escolha da equipa de administradores da empresa concentrada resultante. A empresa dominante é a adquirente.

CONTABILIZAÇÃO DAS AQUISIÇÕES

Uma concentração de actividades empresariais que seja uma aquisição deve ser contabilizada pelo uso do método contabilístico da compra.

A partir da aquisição, um adquirente deve:
- incorporar na demonstração dos resultados os resultados das operações da adquirida; e
- reconhecer no balanço os activos e passivos identificáveis da adquirida e qualquer *goodwill* ou *goodwill* negativo proveniente da aquisição.

CUSTO DE AQUISIÇÃO

Uma aquisição deve ser contabilizada pelo seu custo, que é a quantia de dinheiro ou seus equivalentes pagos ou o justo valor, à data da troca, de outras retribuições de compra dadas pelo adquirente em troca do controlo sobre os activos líquidos da outra empresa, mais quaisquer custos directamente atribuíveis à aquisição.

RECONHECIMENTO DE ACTIVOS E PASSIVOS IDENTIFICÁVEIS

Os activos e passivos identificáveis devem ser reconhecidos separadamente à data de aquisição se, e somente se:
- for provável que quaisquer benefícios económicos futuros associados fluirão para, ou, recursos que incorporem benefícios económicos fluirão de, a adquirente; e
- estiver disponível uma medida fiável do seu custo ou justo valor.

A CONTABILIZAÇÃO DE UMA AQUISIÇÃO ENVOLVE

Conhecimento de custo de aquisição	cf. nºs 21 a 25
Identificação dos activos e passivos identificáveis	cf. nºs 26 a 31
Determinação dos justos valores dos activos e passivos identificáveis	cf. nºs 39 a 40
Imputação do custo de aquisição aos activos e passivos identificáveis correspondentes à participação	Tratamento de referência (32 a 33)
	Tratamento alternativo (34 a 35)
Compras sucessivas de acções	cf. nºs 36 a 38

Imputação do custo de aquisição aos activos e passivos identificáveis correspondentes à participação	Tratamento de referência (data da transacção de troca): • aos justos valores na percentagem do interesse da adquirente; • a diferença - *goodwill* ou *goodwill* negativo. Os interesses minoritários são expressos pela proporção minoritária das quantias escrituradas pré-aquisição (provavelmente, deixará de ser possível).
	Tratamento alternativa (data da aquisição): • igual acima; • igual acima; • os interesses minoritários são expressos pela proporção minoritária dos justos valores dos activos e passivos identificáveis.

JUSTO VALOR

- Títulos negociáveis, pelos seus preços correntes de mercado.
- Títulos não negociáveis, pelos seus valores estimados que tomem em consideração características tais como rácios preço-resultados, rendimentos em dividendos e taxas de crescimento esperadas de títulos comparáveis de empresas com características semelhantes.
- Dívidas a receber, pelos valores presentes de quantias a receber, determinadas por taxas de juro correntes apropriadas, menos provisões para incobráveis e custos de cobrança, se necessário. Porém, o desconto não é exigido para dívidas a receber a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal da dívida e a quantia descontada não seja material.
- Inventários:

- produtos acabados e mercadorias, pelos preços de venda menos a soma de a) os custos com a alienação e b) uma margem de lucro razoável para o esforço de vender do adquirente com base no lucro de produtos acabados e mercadorias semelhantes;
- produtos e trabalhos em curso, pelos preços de venda de produtos acabados menos a soma de a) custos de completar, b) custos de alienar e c) uma margem de lucro razoável para o esforço de completar e vender com base no lucro de produtos acabados semelhantes; e
- matérias-primas, pelos custos correntes de reposição.

- Terrenos e edifícios pelo seu valor de mercado.
- Instalações e equipamentos pelo seu valor de mercado normalmente determinado por avaliação. Quando não haja evidência de valor de mercado por força da natureza especializada das instalações e equipamentos ou porque tais activos sejam raramente vendidos, excepto como parte de uma empresa em continuidade, eles são valorizados pelo seu custo de reposição depreciado;
- Activos intangíveis pelo justo valor determinado:

- referência a um mercado activo;

- se não existir mercado activo, numa base que reflicta a quantia que a empresa teria pago pelo activo numa transacção em que não exista relacionamento entre partes conhecedoras e dispostas a isso, com base na melhor informação disponível;
- se o justo valor de um activo intangível não puder ser mensurado com referência a um mercado activo, a quantia reconhecida relativa a esse activo intangível à data de aquisição deve ser limitada a uma quantia que não crie ou aumente o *goodwill* negativo que surge na aquisição.

• Activos ou passivos líquidos referentes a planos de benefícios, pelo valor presente da obrigação de benefícios definidos menos o justo valor de quaisquer activos do plano.

• Activos e passivos por impostos, pela quantia de benefícios de impostos provenientes de perdas ou de impostos a pagar com respeito ao resultado líquido, determinado a partir da perspectiva da entidade concentrada ou do grupo resultante da aquisição.

• Dívidas e livranças a pagar, dívidas a longo prazo, acréscimos e outras reivindicações a pagar, pelos valores presentes das quantias a serem satisfeitas na liquidação do passivo determinados por taxas de juro correntes apropriadas. Porém, o desconto não é exigido para passivos a curto prazo quando a diferença entre a quantia nominal do passivo e a quantia descontada não for material.

• Contratos onerosos e outros passivos identificáveis da adquirida, pelos valores presentes das quantias a serem descontadas na satisfação da obrigação determinadas a taxas de juro corrente apropriadas; e

• Provisões para cessação ou redução de actividades da adquirida que sejam reconhecidas, nomeadamente as que digam respeito ao desenvolvimento de um plano que o adquirente tenha à, ou antes da, data de aquisição, que envolva o cancelamento ou a redução das actividades da adquirida, nomeadamente, a retribuição de empregados da adquirida relativamente à cessação dos seus empregos; o encerramento de instalações da adquirida; a eliminação de linhas de produto da adquirida; ou o cancelamento de contratos da adquirida que se tenham tornado onerosos porque o adquirente comunicou à outra parte em, ou antes de, a data de aquisição que o contrato será cancelado.

Rubricas	DC nº 13	NIC 22
Títulos negociáveis e de investimento	Valor corrente de mercado; ou valor estimado ou de avaliação, tomando em conta o rácio PER, dividendos, outros rendimentos, taxa de crescimento esperada de títulos comparáveis (se não forem correctamente negociados)	Preços correntes de mercado
Títulos não negociáveis	–	Valores estimados tomando em consideração rácios preços-ganhos, rendimentos em dividendos e taxas de crescimento esperadas de títulos comparáveis
Dívidas a receber	Valor presente, a taxas de juro apropriadas, reduzido das provisões para cobrança duvidosa e dos custos de cobrança	Valor presente, a taxas de juro apropriadas, reduzido das provisões para cobrança duvidosa e dos custos de cobrança, só para quantias materialmente relevantes
Matérias-primas	Custo de reposição	Custo de reposição

Rubricas	DC nº 13	NIC 22
Produtos/obras e trabalhos em curso	Preço de venda estimado dos bens acabados, deduzidos da soma de: - custos a incorrer para o acabamento - custos a incorrer para a venda - uma contribuição razoável de lucro bruto para bens semelhantes	Preço de venda estimado dos bens acabados, deduzidos da soma de: - custos de completar - custos de alienar - uma margem de lucro razoável
Produtos acabados e mercadorias	Preço de venda estimado deduzido da soma de: - custos a incorrer para a venda - uma contribuição razoável de lucro bruto para bens semelhantes	Preço de venda deduzido da soma de: - custos de alienação - uma margem de lucro razoável para bens semelhantes
Terrenos e edifícios	Valor de avaliação, com referência ao valor corrente de mercado, se disponível	Valor de mercado
Equipamentos e instalações	Se para uso continuado: custo de reposição de equipamento e instalações com capacidade semelhante. Se não estiverem disponíveis, recorre-se ao custo de reposição depreciado. Se para uso temporário: o mais baixo entre o custo de reposição para capacidade semelhante e a quantia recuperável. Se para venda, ainda que posterior: quantia recuperável	Valor de mercado determinado por avaliação
Activos fixos intangíveis	Valores estimados ou avaliados	Por justos valores determinados de acordo com a NIC 38, activos fixos intangíveis
Outros activos, incluindo recursos naturais	Valores estimados ou de avaliação, tendo em conta o preço corrente de mercado, procura esperada, quantidade disponível e taxas esperadas de crescimento	–
Activos e passivos por efeito de impostos	Valor presente dos benefícios de impostos, calculado a partir da perspectiva da entidade concentrada ou do grupo resultante da aquisição	Quantia de benefícios de impostos provenientes de perdas fiscais ou de impostos a pagar com respeito ao resultado líquido (ver também a NIC12, Impostos sobre lucros)
Dívidas a pagar e acréscimos	Valor presente das quantias a serem desembolsadas, determinada a taxa de desconto apropriada	Valor presente das quantias a serem desembolsadas
Passivos contingentes e compromissos com probabilidade de originarem passivos	Valor presente das quantias a serem desembolsadas, determinada a taxa de desconto apropriada	–