

# VADE MECUM LEGISLAÇÃO CONTÁBIL

Legislação contábil compilada pela Equipe Contabilidade  
Facilitada do Estratégia Concursos

ESTRATÉGIA  
CONCURSOS

## APRESENTAÇÃO – VADE MECUM ESTRATÉGICO – LEGISLAÇÃO CONTÁBIL!



Olá! Tudo bem?

Aqui é o **Prof. Gabriel Rabelo** e, em nome da **EQUIPE CONTABILIDADE FACILITADA** do **Estratégia Concursos**, escrevo para apresentar este **VADE MECUM ESTRATÉGICO DA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL**. Sabemos que a leitura da lei seca é uma etapa importantíssima na sua preparação e, por este motivo, resolvemos poupar o seu tempo e compilar **a legislação mais importante da área contábil**.

E para quem serve este Vade Mecum? Para quem está estudando contabilidade, seja para a área acadêmica, seja concursos fiscais, da área contábil, de controle, exame, entre outros.

Sabemos que as bancas estão cobrando cada vez mais os Pronunciamentos Contábeis em provas. Assim, trouxemos aqui essencialmente a Lei 6.404/76, também chamada lei das sociedades por ações e os principais pronunciamentos que devem ser conhecidos para a sua prova (já atualizados com a Revisão 12).

Esperamos que você faça bom uso deste Vade Mecum Estratégico. Quando você estiver estudando as suas aulas em vídeo ou em PDF, pode ser interessante fazer uma breve consulta aos dispositivos legais mencionados pelo professor ou pelos exercícios.

Por fim, deixo o convite para que você conheça os nossos **CURSOS COMPLETOS** em vídeo, livro digital (PDF) e com acesso direto ao professor por meio do fórum de dúvidas. Acessando o link abaixo, você pode **baixar as aulas demonstrativas** dos cursos e conhecer melhor o nosso trabalho. E, caso resolva adquirir, saiba que você terá a nossa **garantia de satisfação**: caso não se adapte aos nossos cursos, basta solicitar seu o dinheiro de volta nos primeiros 30 dias após a compra, e nós faremos o reembolso integral, mesmo que você já tenha baixado alguns vídeos ou PDFs.

### CURSOS COMPLETOS PARA O EXAME DO CFC:

<https://www.estrategiaconcursos.com.br/cursosPorProfessor/gabriel-rabelo-1400/>

Bons estudos!

**Prof. Gabriel Rabelo | Estratégia Concursos**  
**Instagram @contabilidadefacilitada**



## ÍNDICE – LEGISLAÇÃO CONTÁBIL COMPILADA

LEI 6.404/76 – LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES .....	3
CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO .....	10
CPC 01 (R4) – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS.....	23
CPC 02 (R3) – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	40
CPC 03 (R2) – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA .....	47
CPC 04 (R4) – ATIVO INTANGÍVEL .....	53
CPC 06 (R2) – OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL .....	67
CPC 07 (R2) – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS .....	75
CPC 09 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO .....	79
CPC 12 – AJUSTE A VALOR PRESENTE .....	86
CPC 15 (R4) – COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS.....	90
CPC 16 (R2) – ESTOQUES .....	99
CPC 18 (R3) – INVESTIMENTO EM COLIGADA, EM CONTROLADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO.....	104
CPC 20 (R2) – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS .....	111
CPC 23 (R2) – POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO.....	114
CPC 24 (R2) – EVENTO SUBSEQUENTE .....	120
CPC 25 (R2) – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES .....	123
CPC 26 (R5) – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	131
CPC 27 (R4) – ATIVO IMOBILIZADO .....	149
CPC 28 (R4) – PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO .....	157
CPC 31 (R4) – ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA .....	166
CPC 32 (R4) – TRIBUTOS SOBRE O LUCRO .....	172
CPC 36 (R3) – DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS.....	189
CPC 46 (R2) – MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO.....	206
CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE .....	226
CPC 48 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS .....	251
ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL .....	274
RES CFC 803/96 – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR .....	276
NBC PG 100 – APLICAÇÃO GERAL AOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE .....	279



## LEI 6.404/76 – LEI DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

### CAPÍTULO XV

#### Exercício Social e Demonstrações Financeiras

##### SEÇÃO I

##### Exercício Social

Art. 175. O exercício social terá duração de 1 (um) ano e a data do término será fixada no estatuto.

Parágrafo único. Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa.

##### SEÇÃO II

#### Demonstrações Financeiras

##### Disposições Gerais

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e

IV – indicar:

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo;

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único);

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º);

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes;

e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo;

f) o número, espécies e classes das ações do capital social;

g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício;

h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e

i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia.

§ 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa.

§ 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo.

##### Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

§ 1º As demonstrações financeiras do exercício em que houver modificação de métodos ou critérios contábeis, de efeitos relevantes, deverão indicá-la em nota e ressaltar esses efeitos.

§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam



ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados.

§ 4º As demonstrações financeiras serão assinadas pelos administradores e por contabilistas legalmente habilitados.

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

§ 6º As companhias fechadas poderão optar por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas.

### SEÇÃO III Balanço Patrimonial Grupo de Contas

Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

I – ativo circulante; e

II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

§ 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:

I – passivo circulante;

II – passivo não circulante; e

III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados.

§ 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.

#### Ativo

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;

II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem

negócios usuais na exploração do objeto da companhia;

III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;

IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;

VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido.

Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.

#### Passivo Exigível

Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei.

#### Patrimônio Líquido

Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

§ 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;

b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;

§ 2º Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.

§ 3º Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei.

§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.

§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço



como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.

### Critérios de Avaliação do Ativo

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito;

II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;

III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;

IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;

V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;

VI - os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização;

VIII - os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

§ 1o Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo

a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;

b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.

d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em

um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:

1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;

2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou

3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros.

§ 2o A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de

a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;

b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

§ 3o A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam

I - registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou

II - revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização.

§ 4o Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.

### Critérios de Avaliação do Passivo

Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:

I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;

II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;

III - as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente,



sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante.

### **Critérios de Avaliação em Operações Societárias**

Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3º do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios.

## **SEÇÃO IV**

### **Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados**

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:

I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;

II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;

III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao fim do período.

§ 1º Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.

§ 2º A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia.

## **SEÇÃO V**

### **Demonstração do Resultado do Exercício**

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas;

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão

computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

## **SEÇÃO VI**

### **Demonstrações dos Fluxos de Caixa e do Valor Adicionado**

Art. 188. As demonstrações referidas nos incisos IV e V do caput do art. 176 desta Lei indicarão, no mínimo:

I - demonstração dos fluxos de caixa - as alterações ocorridas, durante o exercício, no saldo de caixa e equivalentes de caixa, segregando-se essas alterações em, no mínimo, 3 (três) fluxos:

a) das operações;

b) dos financiamentos; e

c) dos investimentos;

II - demonstração do valor adicionado - o valor da riqueza gerada pela companhia, a sua distribuição entre os elementos que contribuíram para a geração dessa riqueza, tais como empregados, financiadores, acionistas, governo e outros, bem como a parcela da riqueza não distribuída.

## **CAPÍTULO XVI**

### **Lucro, Reservas e Dividendos**

## **SEÇÃO I**

### **Lucro**

#### **Dedução de Prejuízos e Imposto sobre a Renda**

Art. 189. Do resultado do exercício serão deduzidos, antes de qualquer participação, os prejuízos acumulados e a provisão para o Imposto sobre a Renda.

Parágrafo único. o prejuízo do exercício será obrigatoriamente absorvido pelos lucros acumulados, pelas reservas de lucros e pela reserva legal, nessa ordem.

#### **Participações**

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

#### **Lucro Líquido**

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.



### Proposta de Destinação do Lucro

Art. 192. Juntamente com as demonstrações financeiras do exercício, os órgãos da administração da companhia apresentarão à assembléia-geral ordinária, observado o disposto nos artigos 193 a 203 e no estatuto, proposta sobre a destinação a ser dada ao lucro líquido do exercício.

## SEÇÃO II

### Reservas e Retenção de Lucros

#### Reserva Legal

Art. 193. Do lucro líquido do exercício, 5% (cinco por cento) serão aplicados, antes de qualquer outra destinação, na constituição da reserva legal, que não excederá de 20% (vinte por cento) do capital social.

§ 1º A companhia poderá deixar de constituir a reserva legal no exercício em que o saldo dessa reserva, acrescido do montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182, exceder de 30% (trinta por cento) do capital social.

§ 2º A reserva legal tem por fim assegurar a integridade do capital social e somente poderá ser utilizada para compensar prejuízos ou aumentar o capital.

#### Reservas Estatutárias

Art. 194. O estatuto poderá criar reservas desde que, para cada uma:

- I - indique, de modo preciso e completo, a sua finalidade;
- II - fixe os critérios para determinar a parcela anual dos lucros líquidos que serão destinados à sua constituição; e
- III - estabeleça o limite máximo da reserva.

#### Reservas para Contingências

Art. 195. A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, destinar parte do lucro líquido à formação de reserva com a finalidade de compensar, em exercício futuro, a diminuição do lucro decorrente de perda julgada provável, cujo valor possa ser estimado.

§ 1º A proposta dos órgãos da administração deverá indicar a causa da perda prevista e justificar, com as razões de prudência que a recomendem, a constituição da reserva.

§ 2º A reserva será revertida no exercício em que deixarem de existir as razões que justificaram a sua constituição ou em que ocorrer a perda.

#### Reserva de Incentivos Fiscais

Art. 195-A. A assembléia geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar para a reserva de incentivos fiscais a parcela do lucro líquido decorrente de doações ou subvenções governamentais para investimentos, que poderá ser excluída da base de cálculo do dividendo obrigatório (inciso I do caput do art. 202 desta Lei).

#### Retenção de Lucros

Art. 196. A assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos da administração, deliberar reter parcela do lucro líquido do exercício prevista em orçamento de capital por ela previamente aprovado.

§ 1º O orçamento, submetido pelos órgãos da administração com a justificação da retenção de lucros proposta, deverá compreender todas as fontes de recursos e aplicações de capital, fixo ou circulante, e poderá ter a duração de até 5 (cinco) exercícios, salvo no caso de execução, por prazo maior, de projeto de investimento.

§ 2º O orçamento poderá ser aprovado pela assembléia-geral ordinária que deliberar sobre o balanço do exercício e revisado anualmente, quando tiver duração superior a um exercício social.

#### Reserva de Lucros a Realizar

Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembléia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I - o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

II - o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro.

#### Limite da Constituição de Reservas e Retenção de Lucros

Art. 198. A destinação dos lucros para constituição das reservas de que trata o artigo 194 e a retenção nos termos do artigo 196 não poderão ser aprovadas, em cada exercício, em prejuízo da distribuição do dividendo obrigatório (artigo 202).

#### Limite do Saldo das Reservas de Lucro

Art. 199. O saldo das reservas de lucros, exceto as para contingências, de incentivos fiscais e de lucros a realizar, não poderá ultrapassar o capital social. Atingido esse limite, a assembléia deliberará sobre aplicação do excesso na integralização ou no aumento do capital social ou na distribuição de dividendos.

#### Reserva de Capital

Art. 200. As reservas de capital somente poderão ser utilizadas para:





I - absorção de prejuízos que ultrapassem os lucros acumulados e as reservas de lucros (artigo 189, parágrafo único);

II - resgate, reembolso ou compra de ações;

III - resgate de partes beneficiárias;

IV - incorporação ao capital social;

V - pagamento de dividendo a ações preferenciais, quando essa vantagem lhes for assegurada (artigo 17, § 5º).

Parágrafo único. A reserva constituída com o produto da venda de partes beneficiárias poderá ser destinada ao resgate desses títulos.

### SEÇÃO III Dividendos

#### Origem

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

§ 1º A distribuição de dividendos com inobservância do disposto neste artigo implica responsabilidade solidária dos administradores e fiscais, que deverão repor à caixa social a importância distribuída, sem prejuízo da ação penal que no caso couber.

§ 2º Os acionistas não são obrigados a restituir os dividendos que em boa-fé tenham recebido. Presume-se a má-fé quando os dividendos forem distribuídos sem o levantamento do balanço ou em desacordo com os resultados deste.

#### Dividendo Obrigatório

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas:

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores:

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores;

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197);

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização.

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros

critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo.

§ 3º A assembleia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades:

I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações;

II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I.

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos.

#### Dividendos de Ações Preferenciais

Art. 203. O disposto nos artigos 194 a 197, e 202, não prejudicará o direito dos acionistas preferenciais de receber os dividendos fixos ou mínimos a que tenham prioridade, inclusive os atrasados, se cumulativos.

#### Dividendos Intermediários

Art. 204. A companhia que, por força de lei ou de disposição estatutária, levantar balanço semestral, poderá declarar, por deliberação dos órgãos de administração, se autorizados pelo estatuto, dividendo à conta do lucro apurado nesse balanço.

§ 1º A companhia poderá, nos termos de disposição estatutária, levantar balanço e distribuir dividendos em períodos menores, desde que o total dos dividendos pagos em cada semestre do exercício social não exceda o montante das reservas de capital de que trata o § 1º do artigo 182.

§ 2º O estatuto poderá autorizar os órgãos de administração a declarar dividendos intermediários, à conta de lucros acumulados ou de reservas de lucros existentes no último



balanço anual ou semestral.

### **Pagamento de Dividendos**

Art. 205. A companhia pagará o dividendo de ações nominativas à pessoa que, na data do ato de declaração do dividendo, estiver inscrita como proprietária ou usufrutuária da ação.

§ 1º Os dividendos poderão ser pagos por cheque nominativo remetido por via postal para o endereço comunicado pelo acionista à companhia, ou mediante crédito em conta-corrente bancária aberta em nome do acionista.

§ 2º Os dividendos das ações em custódia bancária ou em depósito nos termos dos artigos 41 e 43 serão pagos pela companhia à instituição financeira depositária, que será responsável pela sua entrega aos titulares das ações depositadas.

§ 3º O dividendo deverá ser pago, salvo deliberação em contrário da assembléia-geral, no prazo de 60 (sessenta) dias da data em que for declarado e, em qualquer caso, dentro do exercício social.



## CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – ESTRUTURA CONCEITUAL PARA ELABORAÇÃO E DIVULGAÇÃO DE RELATÓRIO CONTÁBIL- FINANCEIRO

### CAPÍTULO 1: OBJETIVO DO RELATÓRIO CONTÁBIL-FINANCEIRO DE PROPÓSITO GERAL

#### Introdução

OB1. O objetivo da elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro de propósito geral constitui o pilar da Estrutura Conceitual. Outros aspectos da Estrutura Conceitual – como o conceito de entidade que reporta a informação, as características qualitativas da informação contábil-financeira útil e suas restrições, os elementos das demonstrações contábeis, o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e a evidenciação – fluem logicamente desse objetivo.

#### Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral

OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral (\*) é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (reporting entity) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito.

(\*) Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, os termos relatório contábil-financeiro e elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro referem-se a informações contábil-financeiras com propósito geral, a menos que haja indicação específica em contrário.

OB3. Decisões a serem tomadas por investidores existentes e em potencial relacionadas a comprar, vender ou manter instrumentos patrimoniais e instrumentos de dívida dependem do retorno esperado dos investimentos feitos nos referidos instrumentos, por exemplo: dividendos, pagamentos de principal e de juros ou acréscimos nos preços de mercado. Similarmente, decisões a serem tomadas por credores por empréstimos e por outros credores, existentes ou em potencial, relacionadas a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito, dependem dos pagamentos de principal e de juros ou de outros retornos que eles esperam. As expectativas de investidores, credores por empréstimos e outros credores em termos de retorno dependem da avaliação destes quanto ao montante, tempestividade e incertezas (as perspectivas) associados aos fluxos de caixa futuros de entrada para a entidade. Consequentemente, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação para auxiliá-los na avaliação das perspectivas em termos de entrada de fluxos de caixa futuros para a entidade.

OB4. Para avaliar as perspectivas da entidade em termos de entrada de fluxos de caixa futuros, investidores existentes e em potencial, credores por empréstimo e outros credores necessitam de informação acerca de recursos da entidade, reivindicações contra a entidade, e o quão eficiente e efetivamente a administração da entidade e seu conselho de administração (\*) têm cumprido com suas responsabilidades no uso dos recursos da entidade. Exemplos de referidas responsabilidades incluem a proteção de recursos da entidade de efeitos desfavoráveis advindos de fatos econômicos, como, por exemplo, mudanças de preço e de tecnologia, e a garantia de que a entidade tem cumprido as leis, com a regulação e com as disposições contratuais vigentes. Informações sobre a aprovação do cumprimento de suas responsabilidades são também úteis para decisões a serem tomadas por investidores existentes, credores por empréstimo e outros que tenham o direito de votar ou de outro modo exerçam influência nos atos praticados pela administração.

(\*) Ao longo de toda a Estrutura Conceitual, o termo administração refere-se tanto à diretoria executiva quanto ao conselho de administração ou órgãos similares, a menos que haja indicação específica em contrário.

OB5. Muitos investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, não podem requerer que as entidades que reportam a informação prestem a eles diretamente as informações de que necessitam, devendo desse modo confiar nos relatórios contábil-financeiros de propósito geral, para grande parte da informação contábil-financeira que buscam. Consequentemente, eles são os usuários primários para quem relatórios contábil-financeiros de propósito geral são direcionados.

OB6. Entretanto, relatórios contábil-financeiros de propósito geral não atendem e não podem atender a todas as informações de que investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, necessitam. Esses usuários precisam considerar informação pertinente de outras fontes, como, por exemplo, condições econômicas gerais e expectativas, eventos políticos e clima político, e perspectivas e panorama para a indústria e para a entidade.

OB7. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral não são elaborados para se chegar ao valor da entidade que reporta a informação; a rigor, fornecem informação para auxiliar investidores, credores por empréstimo e outros credores, existentes e em potencial, a estimarem o valor da entidade que reporta a informação.

OB8. Usuários primários individuais têm diferentes, e possivelmente conflitantes, desejos e necessidades de informação. Este Conselho Federal de Contabilidade, ao levar à frente o processo de produção de suas normas, irá procurar proporcionar um conjunto de informações que atenda às necessidades do número máximo de usuários primários. Contudo, a concentração em necessidades comuns de informação não impede que a entidade que reporta a informação preste informações adicionais que sejam mais úteis a um subconjunto particular de usuários primários.



OB9. A administração da entidade que reporta a informação está também interessada em informação contábil-financeira sobre a entidade. Contudo, a administração não precisa apoiar-se em relatórios contábil-financeiros de propósito geral uma vez que é capaz de obter a informação contábil-financeira de que precisa internamente.

OB10. Outras partes interessadas, como, por exemplo, órgãos reguladores e membros do público que não sejam investidores, credores por empréstimo e outros credores, podem do mesmo modo achar úteis relatórios contábil-financeiros de propósito geral. Contudo, esses relatórios não são direcionados primariamente a esses outros grupos.

OB11. Em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos. A Estrutura Conceitual estabelece os conceitos que devem amparar tais estimativas, julgamentos e modelos. Os conceitos representam o objetivo que este CFC e os elaboradores dos relatórios contábil-financeiros devem se empenhar em alcançar. Assim como a maioria dos objetivos, a visão contida na Estrutura Conceitual do que sejam a elaboração e a divulgação do relatório contábil-financeiro ideal é improvável de ser atingida em sua totalidade, pelo menos no curto prazo, visto que se requer tempo para a compreensão, aceitação e implementação de novas formas de analisar transações e outros eventos. Não obstante, o estabelecimento de objetivo a ser alcançado com empenho é essencial para que o processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro venha a evoluir e tenha sua utilidade aprimorada.

#### **Informação acerca dos recursos econômicos da entidade que reporta a informação, reivindicações e mudanças nos recursos e reivindicações**

OB12. Relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecem informação acerca da posição patrimonial e financeira da entidade que reporta a informação, a qual representa informação sobre os recursos econômicos da entidade e reivindicações contra a entidade que reporta a informação. Relatórios contábil-financeiros também fornecem informação sobre os efeitos de transações e outros eventos que alteram os recursos econômicos da entidade que reporta a informação e reivindicações contra ela. Ambos os tipos de informação fornecem dados de entrada úteis para decisões ligadas ao fornecimento de recursos para a entidade.

#### **Recursos econômicos e reivindicações**

OB13. Informação sobre a natureza e os montantes de recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação pode auxiliar usuários a identificarem a fraqueza e o vigor financeiro da entidade que reporta a informação. Essa informação pode auxiliar os usuários a avaliar a liquidez e a solvência da entidade que reporta a informação, suas necessidades em termos de financiamento adicional e o quão provavelmente bem sucedido será seu intento em angariar esse financiamento. Informações sobre as prioridades e as exigências de pagamento de reivindicações vigentes ajudam os usuários a prever de que forma fluxos de caixa futuros serão distribuídos entre aqueles com reivindicações contra a entidade que reporta

a informação.

OB14. Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação dos usuários acerca das perspectivas da entidade que reporta a informação em termos de fluxos de caixa futuros. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, como, por exemplo, contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam do uso variado de recursos combinados com vistas à produção e venda de produtos e serviços aos clientes. Muito embora fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos individuais (ou reivindicações), usuários dos relatórios contábil-financeiros precisam saber a natureza e o montante dos recursos disponíveis para uso nas operações da entidade que reporta a informação.

#### **Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações**

OB15. Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação resultam da performance financeira da entidade (ver itens OB17 a OB20) e de outros eventos ou transações, como, por exemplo, a emissão de títulos de dívida ou de títulos patrimoniais (ver item OB21). Para poder avaliar adequadamente as perspectivas de fluxos de caixa futuros da entidade que reporta a informação, os usuários precisam estar aptos a distinguir a natureza dessas mudanças.

OB16. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação auxiliam os usuários a compreender o retorno que a entidade tenha produzido sobre os seus recursos econômicos. Informações sobre o retorno que a entidade tenha produzido servem como indicativo de quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades para tornar eficiente e eficaz o uso dos recursos da entidade que reporta a informação. Informações sobre a variabilidade e sobre os componentes desse retorno também são importantes, especialmente para avaliação das incertezas associadas a fluxos de caixa futuros. Informações sobre a performance financeira passada da entidade que reporta a informação e sobre o quão diligente a administração tem sido no desempenho de suas responsabilidades são do mesmo modo úteis para predição de retornos futuros da entidade sobre os seus recursos econômicos.

#### **Performance financeira refletida pelo regime de competência (accruals)**

OB17. O regime de competência retrata com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos. Isso é importante em função de a informação sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação, e sobre as mudanças nesses recursos econômicos e reivindicações ao longo de um período, fornecer melhor base de avaliação da performance passada e futura da entidade do que a informação puramente baseada em recebimentos e pagamentos em caixa ao longo desse mesmo período.



OB18. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período que são reflexos de mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações, e não da obtenção adicional de recursos diretamente de investidores e credores (ver item OB21), são úteis para avaliar a capacidade passada e futura da entidade na geração de fluxos de caixa líquidos. Essas informações servem de indicativos da extensão em que a entidade que reporta a informação tenha aumentado seus recursos econômicos disponíveis, e dessa forma sua capacidade de gerar fluxos de caixa líquidos por meio de suas operações e não pela obtenção de recursos adicionais diretamente de investidores e credores.

OB19. Informações sobre a performance financeira da entidade que reporta a informação durante um período também podem ser indicativos da extensão em que determinados eventos, tais como mudanças nos preços de mercado ou nas taxas de juros, tenham provocado aumento ou diminuição nos recursos econômicos e reivindicações da entidade, afetando por conseguinte a capacidade de a entidade gerar a entrada de fluxos de caixa líquidos.

#### **Performance financeira refletida pelos fluxos de caixa passados**

OB20. Informações sobre os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação durante um período também ajudam os usuários a avaliar a capacidade de a entidade gerar fluxos de caixa futuros líquidos. Elas indicam como a entidade que reporta a informação obtém e despende caixa, incluindo informações sobre seus empréstimos e resgate de títulos de dívida, dividendos em caixa e outras distribuições em caixa para seus investidores, e outros fatores que podem afetar a liquidez e a solvência da entidade. Informações sobre os fluxos de caixa auxiliam os usuários a compreender as operações da entidade que reporta a informação, a avaliar suas atividades de financiamento e investimento, a avaliar sua liquidez e solvência e a interpretar outras informações acerca de sua performance financeira.

#### **Mudanças nos recursos econômicos e reivindicações que não são resultantes da performance financeira**

OB21. Os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação podem ainda mudar por outras razões que não sejam resultantes de sua performance financeira, como é o caso da emissão adicional de suas ações. Informações sobre esse tipo de mudança são necessárias para dar aos usuários uma completa compreensão do porquê das mudanças nos recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação e as implicações dessas mudanças em sua futura performance financeira.

### **CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL-FINANCEIRA ÚTIL**

#### **Introdução**

QC1. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil, discutidas neste capítulo, identificam os tipos de

informação que muito provavelmente são reputadas como as mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida nos seus relatórios contábil-financeiros (informação contábil-financeira).

QC2. Os relatórios contábil-financeiros fornecem informação sobre os recursos econômicos da entidade que reporta a informação, sobre reivindicações contra a entidade que reporta a informação e os efeitos de transações e outros eventos e condições que modificam esses recursos e reivindicações. (Essa informação é referenciada na Estrutura Conceitual como sendo uma informação sobre o fenômeno econômico). Alguns relatórios contábil-financeiros também incluem material explicativo sobre as expectativas da administração e sobre as estratégias para a entidade que reporta a informação, bem como outros tipos de informação sobre o futuro (forward-looking information).

QC3. As características qualitativas da informação contábil-financeira útil (\*) devem ser aplicadas à informação contábil-financeira fornecida pelas demonstrações contábeis, assim como à informação contábil-financeira fornecida por outros meios. O custo de gerar a informação, que é uma restrição sempre presente na entidade no processo de fornecer informação contábil-financeira útil, deve ser observado similarmente. No entanto, as considerações a serem tecidas quando da aplicação das características qualitativas e da restrição do custo podem ser diferentes para diferentes tipos de informação. Por exemplo, aplicá-las à informação sobre o futuro (forward-looking information) pode ser diferente de aplicá-las à informação sobre recursos econômicos e reivindicações existentes e sobre mudanças nesses recursos e reivindicações.

(\*) Ao longo de toda esta Estrutura Conceitual, os termos características qualitativas e restrição irão se referir a características qualitativas da informação contábil-financeira útil e à restrição da informação contábil-financeira útil.

#### **Características qualitativas da informação contábil-financeira útil**

QC4. Se a informação contábil-financeira é para ser útil, ela precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. A utilidade da informação contábil-financeira é melhorada se ela for comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

#### **Características qualitativas fundamentais**

QC5. As características qualitativas fundamentais são relevância e representação fidedigna.

#### **Relevância**

QC6. Informação contábil-financeira relevante é aquela capaz de fazer diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários. A informação pode ser capaz de fazer diferença em uma decisão mesmo no caso de alguns usuários decidirem não a levar em consideração, ou já tiver tomado ciência de sua existência por outras fontes.



QC7. A informação contábil-financeira é capaz de fazer diferença nas decisões se tiver valor preditivo, valor confirmatório ou ambos.

QC8. A informação contábil-financeira tem valor preditivo se puder ser utilizada como dado de entrada em processos empregados pelos usuários para prever futuros resultados. A informação contábil-financeira não precisa ser uma previsão ou uma projeção para que possua valor preditivo. A informação contábil-financeira com valor preditivo é empregada pelos usuários ao fazerem suas próprias previsões.

QC9. A informação contábil-financeira tem valor confirmatório se retro-alimentar – servir de feedback – avaliações prévias (confirmá-las ou alterá-las).

QC10. O valor preditivo e o valor confirmatório da informação contábil-financeira estão inter-relacionados. A informação que tem valor preditivo muitas vezes também tem valor confirmatório. Por exemplo, a informação sobre receita para o ano corrente, a qual pode ser utilizada como base para prever receitas para anos futuros, também pode ser comparada com previsões de receita para o ano corrente que foram feitas nos anos anteriores. Os resultados dessas comparações podem auxiliar os usuários a corrigirem e a melhorarem os processos que foram utilizados para fazer tais previsões.

#### Materialidade

QC11. A informação é material se a sua omissão ou sua divulgação distorcida (misstating) puder influenciar decisões que os usuários tomam com base na informação contábil-financeira acerca de entidade específica que reporta a informação. Em outras palavras, a materialidade é um aspecto de relevância específico da entidade baseado na natureza ou na magnitude, ou em ambos, dos itens para os quais a informação está relacionada no contexto do relatório contábil-financeiro de uma entidade em particular. Conseqüentemente, não se pode especificar um limite quantitativo uniforme para materialidade ou predeterminar o que seria julgado material para uma situação particular.

#### Representação fidedigna

QC12. Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

QC13. O retrato da realidade econômica completo deve incluir toda a informação necessária para que o usuário compreenda o fenômeno sendo retratado, incluindo todas as descrições e explicações necessárias. Por exemplo, um retrato completo de um grupo de ativos incluiria, no mínimo, a descrição da natureza dos ativos que compõem o grupo, o retrato numérico de todos os ativos que compõem o grupo, e a descrição acerca do que o

retrato numérico representa (por exemplo, custo histórico original, custo histórico ajustado ou valor justo). Para alguns itens, um retrato completo pode considerar ainda explicações de fatos significativos sobre a qualidade e a natureza desses itens, fatos e circunstâncias que podem afetar a qualidade e a natureza deles, e os processos utilizados para determinar os números retratados.

QC14. Um retrato neutro da realidade econômica é desprovido de viés na seleção ou na apresentação da informação contábil-financeira. Um retrato neutro não deve ser distorcido com contornos que possa receber dando a ele maior ou menor peso, ênfase maior ou menor, ou qualquer outro tipo de manipulação que aumente a probabilidade de a informação contábil-financeira ser recebida pelos seus usuários de modo favorável ou desfavorável. Informação neutra não significa informação sem propósito ou sem influência no comportamento dos usuários. A bem da verdade, informação contábil-financeira relevante, por definição, é aquela capaz de fazer diferença nas decisões tomadas pelos usuários.

QC15. Representação fidedigna não significa exatidão em todos os aspectos. Um retrato da realidade econômica livre de erros significa que não há erros ou omissões no fenômeno retratado, e que o processo utilizado, para produzir a informação reportada, foi selecionado e foi aplicado livre de erros. Nesse sentido, um retrato da realidade econômica livre de erros não significa algo perfeitamente exato em todos os aspectos. Por exemplo, a estimativa de preço ou valor não observável não pode ser qualificada como sendo algo exato ou inexato. Entretanto, a representação dessa estimativa pode ser considerada fidedigna se o montante for descrito claramente e precisamente como sendo uma estimativa, se a natureza e as limitações do processo forem devidamente reveladas, e nenhum erro tiver sido cometido na seleção e aplicação do processo apropriado para desenvolvimento da estimativa.

QC16. Representação fidedigna, por si só, não resulta necessariamente em informação útil. Por exemplo, a entidade que reporta a informação pode receber um item do imobilizado por meio de subvenção governamental. Obviamente, a entidade ao reportar que adquiriu um ativo sem custo retrataria com fidedignidade o custo desse ativo, porém essa informação provavelmente não seria muito útil. Outro exemplo mais sutil seria a estimativa do montante por meio do qual o valor contábil do ativo seria ajustado para refletir a perda por desvalorização no seu valor (impairment loss). Essa estimativa pode ser uma representação fidedigna se a entidade que reporta a informação tiver aplicado com propriedade o processo apropriado, tiver descrito com propriedade a estimativa e tiver revelado quaisquer incertezas que afetam significativamente a estimativa. Entretanto, se o nível de incerteza de referida estimativa for suficientemente alto, a estimativa não será particularmente útil. Em outras palavras, a relevância do ativo que está sendo representado com fidedignidade será questionável. Se não existir outra alternativa para retratar a realidade econômica que seja mais fidedigna, a estimativa nesse caso deve ser considerada a melhor informação disponível.



### Aplicação das características qualitativas fundamentais

QC17. A informação precisa concomitantemente ser relevante e representar com fidedignidade a realidade reportada para ser útil. Nem a representação fidedigna de fenômeno irrelevante, tampouco a representação não fidedigna de fenômeno relevante auxiliam os usuários a tomarem boas decisões.

QC18. O processo mais eficiente e mais efetivo para aplicação das características qualitativas fundamentais usualmente seria o que segue (sujeito aos efeitos das características de melhoria e à restrição do custo, que não são considerados neste exemplo). Primeiro, identificar o fenômeno econômico que tenha o potencial de ser útil para os usuários da informação contábil-financeira reportada pela entidade. Segundo, identificar o tipo de informação sobre o fenômeno que seria mais relevante se estivesse disponível e que poderia ser representado com fidedignidade. Terceiro, determinar se a informação está disponível e pode ser representada com fidedignidade. Dessa forma, o processo de satisfazer as características qualitativas fundamentais chega ao seu fim. Caso contrário, o processo deve ser repetido a partir do próximo tipo de informação mais relevante.

### Características qualitativas de melhoria

QC19. Comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade são características qualitativas que melhoram a utilidade da informação que é relevante e que é representada com fidedignidade. As características qualitativas de melhoria podem também auxiliar a determinar qual de duas alternativas que sejam consideradas equivalentes em termos de relevância e fidedignidade de representação deve ser usada para retratar um fenômeno.

### Comparabilidade

QC20. As decisões de usuários implicam escolhas entre alternativas, como, por exemplo, vender ou manter um investimento, ou investir em uma entidade ou noutra. Consequentemente, a informação acerca da entidade que reporta informação será mais útil caso possa ser comparada com informação similar sobre outras entidades e com informação similar sobre a mesma entidade para outro período ou para outra data.

QC21. Comparabilidade é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles. Diferentemente de outras características qualitativas, a comparabilidade não está relacionada com um único item. A comparação requer no mínimo dois itens.

QC22. Consistência, embora esteja relacionada com a comparabilidade, não significa o mesmo. Consistência refere-se ao uso dos mesmos métodos para os mesmos itens, tanto de um período para outro considerando a mesma entidade que reporta a informação, quanto para um único período entre entidades. Comparabilidade é o objetivo; a consistência auxilia a alcançar esse objetivo.

QC23. Comparabilidade não significa uniformidade. Para que a

informação seja comparável, coisas iguais precisam parecer iguais e coisas diferentes precisam parecer diferentes. A comparabilidade da informação contábil-financeira não é aprimorada ao se fazer com que coisas diferentes pareçam iguais ou ainda ao se fazer coisas iguais parecerem diferentes.

QC24. Algum grau de comparabilidade é possivelmente obtido por meio da satisfação das características qualitativas fundamentais. A representação fidedigna de fenômeno econômico relevante deve possuir naturalmente algum grau de comparabilidade com a representação fidedigna de fenômeno econômico relevante similar de outra entidade que reporta a informação.

QC25. Muito embora um fenômeno econômico singular possa ser representado com fidedignidade de múltiplas formas, a discricionariedade na escolha de métodos contábeis alternativos para o mesmo fenômeno econômico diminui a comparabilidade.

### Verificabilidade

QC26. A verificabilidade ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cômicos e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo, quanto ao retrato de uma realidade econômica em particular ser uma representação fidedigna. Informação quantificável não necessita ser um único ponto estimado para ser verificável. Uma faixa de possíveis montantes com suas probabilidades respectivas pode também ser verificável.

QC27. A verificação pode ser direta ou indireta. Verificação direta significa verificar um montante ou outra representação por meio de observação direta, como, por exemplo, por meio da contagem de caixa. Verificação indireta significa checar os dados de entrada do modelo, fórmula ou outra técnica e recalcular os resultados obtidos por meio da aplicação da mesma metodologia. Um exemplo é a verificação do valor contábil dos estoques por meio da checagem dos dados de entrada (quantidades e custos) e por meio do recálculo do saldo final dos estoques utilizando a mesma premissa adotada no fluxo do custo (por exemplo, utilizando o método PEPS).

QC28. Pode não ser possível verificar algumas explicações e alguma informação contábil-financeira sobre o futuro (forward-looking information) até que o período futuro seja totalmente alcançado. Para ajudar os usuários a decidir se desejam usar dita informação, é normalmente necessário divulgar as premissas subjacentes, os métodos de obtenção da informação e outros fatores e circunstâncias que suportam a informação.

### Tempestividade

QC29. Tempestividade significa ter informação disponível para tomadores de decisão a tempo de poder influenciá-los em suas decisões. Em geral, a informação mais antiga é a que tem menos utilidade. Contudo, certa informação pode ter o seu atributo tempestividade prolongado após o encerramento do período contábil, em decorrência de alguns usuários, por exemplo,



necessitarem identificar e avaliar tendências.

### Compreensibilidade

QC30. Classificar, caracterizar e apresentar a informação com clareza e concisão torna-a compreensível.

QC31. Certos fenômenos são inerentemente complexos e não podem ser facilmente compreendidos. A exclusão de informações sobre esses fenômenos dos relatórios contábil-financeiros pode tornar a informação constante em referidos relatórios mais facilmente compreendida. Contudo, referidos relatórios seriam considerados incompletos e potencialmente distorcidos (misleading).

QC32. Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente. Por vezes, mesmo os usuários bem informados e diligentes podem sentir a necessidade de procurar ajuda de consultor para compreensão da informação sobre um fenômeno econômico complexo.

### Aplicação das características qualitativas de melhoria

QC33. Características qualitativas de melhoria devem ser maximizadas na extensão possível. Entretanto, as características qualitativas de melhoria, quer sejam individualmente ou em grupo, não podem tornar a informação útil se dita informação for irrelevante ou não for representação fidedigna.

QC34. A aplicação das características qualitativas de melhoria é um processo iterativo que não segue uma ordem preestabelecida. Algumas vezes, uma característica qualitativa de melhoria pode ter que ser diminuída para maximização de outra característica qualitativa. Por exemplo, a redução temporária na comparabilidade como resultado da aplicação prospectiva de uma nova norma contábil-financeira pode ser vantajosa para o aprimoramento da relevância ou da representação fidedigna no longo prazo. Divulgações apropriadas podem parcialmente compensar a não comparabilidade.

### Restrição de custo na elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro útil

QC35. O custo de gerar a informação é uma restrição sempre presente na entidade no processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro. O processo de elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro impõe custos, sendo importante que ditos custos sejam justificados pelos benefícios gerados pela divulgação da informação. Existem variados tipos de custos e benefícios a considerar.

QC36. Fornecedores de informação contábil-financeira envidam grande parte de seus esforços na coleta, no processamento, na verificação e na disseminação de informação contábil-financeira, mas os usuários em última instância pagam por esses custos na forma de retornos reduzidos. Usuários de informação contábil-financeira também incorrem em custos de análise e interpretação de informação fornecida. Se a informação demandada não é fornecida, os usuários incorrem em custos adicionais de obtenção da informação por meio de outras

fontes ou por meio de sua estimativa.

QC37. A elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro que seja relevante e que represente com fidedignidade o que se propõe representar auxilia os usuários a tomarem decisões com grau de confiança maior. Isso resulta em funcionamento mais eficiente dos mercados de capitais e em custo menor de capital para a economia como um todo. O investidor individual, o credor por empréstimo ou outro credor também se beneficiam desse processo por meio de decisões assentadas na melhor informação. Entretanto, não é possível para relatórios contábil-financeiros de propósito geral fornecer toda e qualquer informação que todo usuário repute ser relevante.

QC38. Na aplicação da restrição do custo, avalia-se se os benefícios proporcionados pela elaboração e divulgação de informação em particular são provavelmente justificados pelos custos incorridos para fornecimento e uso dessa informação. Quando da aplicação da restrição do custo no desenvolvimento do padrão proposto de elaboração e divulgação, o órgão normatizador deve procurar se informar junto aos fornecedores da informação, usuários, auditores independentes, acadêmicos e outros agentes sobre a natureza e quantidade esperada de benefícios e custos desse padrão. Em grande parte dos casos, as avaliações são baseadas na combinação de informação quantitativa e qualitativa.

QC39. Em função da subjetividade inerente ao processo, as avaliações de diferentes indivíduos acerca dos custos e benefícios da elaboração e divulgação de itens particulares de informação contábil-financeira devem variar. Dessa forma, o órgão normatizador deve procurar tomar por base os custos e benefícios com relação à elaboração e à divulgação de modo geral, e não somente em relação a entidades individuais que reportam a informação. Isso não quer dizer que as avaliações de custos e benefícios sempre são justificadas pelas mesmas exigências de divulgação para todas as entidades. Diferenças podem ser apropriadas em decorrência dos tamanhos variados das entidades, das diferentes formas de captação de capital (publicamente ou privadamente), das diferentes necessidades de usuários ou de outros fatores.

## CAPÍTULO 4: ESTRUTURA CONCEITUAL PARA A ELABORAÇÃO E APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS: TEXTO REMANESCENTE

### Premissa subjacente

#### Continuidade

4.1. As demonstrações contábeis normalmente são elaboradas tendo como premissa que a entidade está em atividade (going concern assumption) e irá manter-se em operação por um futuro previsível. Desse modo, parte-se do pressuposto de que a entidade não tem a intenção, nem tampouco a necessidade, de entrar em processo de liquidação ou de reduzir materialmente a escala de suas operações. Por outro lado, se essa intenção ou necessidade existir, as demonstrações contábeis podem ter que ser elaboradas em bases diferentes e, nesse caso, a base de





elaboração utilizada deve ser divulgada.

### Elementos das demonstrações contábeis

4.2 As demonstrações contábeis retratam os efeitos patrimoniais e financeiros das transações e outros eventos, por meio do grupamento dos mesmos em classes amplas de acordo com as suas características econômicas. Essas classes amplas são denominadas de elementos das demonstrações contábeis. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço patrimonial são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas. A demonstração das mutações na posição financeira usualmente reflete os elementos da demonstração do resultado e as alterações nos elementos do balanço patrimonial. Assim, esta Estrutura Conceitual não identifica qualquer elemento que seja exclusivo dessa demonstração.

4.3. A apresentação desses elementos no balanço patrimonial e na demonstração do resultado envolve um processo de subclassificação. Por exemplo, ativos e passivos podem ser classificados por sua natureza ou função nos negócios da entidade, a fim de mostrar as informações da maneira mais útil aos usuários para fins de tomada de decisões econômicas.

### Posição patrimonial e financeira

4.4. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial e financeira são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Estes são definidos como segue:

(a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade;

(b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos;

(c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos.

4.5. As definições de ativo e de passivo identificam suas características essenciais, mas não procuram especificar os critérios que precisam ser observados para que eles possam ser reconhecidos no balanço patrimonial. Desse modo, as definições abrangem itens que não são reconhecidos como ativos ou como passivos no balanço patrimonial em função de não satisfazerem os critérios de reconhecimento discutidos nos itens 4.37 a 4.53. Especificamente, a expectativa de que futuros benefícios econômicos fluam para a entidade ou saiam da entidade deve ser suficientemente certa para que seja observado o critério de probabilidade do item 4.38, antes que um ativo ou um passivo seja reconhecido.

4.6. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência subjacente e realidade econômica e não apenas para sua forma legal. Assim, por exemplo, no caso do arrendamento mercantil financeiro, a essência subjacente e a realidade

econômica são a de que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado pela maior parte da sua vida útil, em contraprestação de aceitar a obrigação de pagar por esse direito valor próximo do valor justo do ativo e o respectivo encargo financeiro. Dessa forma, o arrendamento mercantil financeiro dá origem a itens que satisfazem à definição de ativo e de passivo e, portanto, devem ser reconhecidos como tais no balanço patrimonial do arrendatário.

4.7. Balanços patrimoniais elaborados de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos vigentes podem incluir itens que não satisfaçam às definições de ativo ou de passivo e que não sejam tratados como parte do patrimônio líquido. As definições estabelecidas no item 4.4 devem, por outro lado, subsidiar futuras revisões a serem promovidas nos documentos vigentes, bem como na formulação de normas, interpretações e comunicados técnicos adicionais.

### Ativos

4.8. O benefício econômico futuro incorporado a um ativo é o seu potencial em contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade. Tal potencial pode ser produtivo, quando o recurso for parte integrante das atividades operacionais da entidade. Pode também ter a forma de conversibilidade em caixa ou equivalentes de caixa ou pode ainda ser capaz de reduzir as saídas de caixa, como no caso de processo industrial alternativo que reduza os custos de produção.

4.9. A entidade geralmente emprega os seus ativos na produção de bens ou na prestação de serviços capazes de satisfazer os desejos e as necessidades dos consumidores. Tendo em vista que esses bens ou serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os consumidores se dispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. O caixa por si só rende serviços para a entidade, visto que exerce um comando sobre os demais recursos.

4.10. Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser:

(a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;

(b) trocado por outros ativos;

(c) usado para liquidar um passivo; ou

(d) distribuído aos proprietários da entidade.

4.11. Muitos ativos, como, por exemplo, itens do imobilizado, têm forma física. Entretanto, a forma física não é essencial para a existência de ativo. Assim sendo, as patentes e os direitos autorais, por exemplo, são considerados ativos, caso deles sejam esperados que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e caso eles sejam por ela controlados.

4.12. Muitos ativos, como, por exemplo, contas a receber e imóveis, estão associados a direitos legais, incluindo o direito de propriedade. Ao determinar a existência do ativo, o direito de



propriedade não é essencial. Assim, por exemplo, um imóvel objeto de arrendamento mercantil será um ativo, caso a entidade controle os benefícios econômicos que são esperados que fluam da propriedade. Embora a capacidade de a entidade controlar os benefícios econômicos normalmente resulte da existência de direitos legais, o item pode, contudo, satisfazer à definição de ativo mesmo quando não houver controle legal. Por exemplo, o conhecimento (know-how) obtido por meio da atividade de desenvolvimento de produto pode satisfazer à definição de ativo quando, mantendo esse conhecimento (know-how) em segredo, a entidade controlar os benefícios econômicos que são esperados que fluam desse ativo.

4.13. Os ativos da entidade resultam de transações passadas ou de outros eventos passados. As entidades normalmente obtêm ativos por meio de sua compra ou produção, mas outras transações ou eventos podem gerar ativos. Por exemplo, um imóvel recebido de ente governamental como parte de programa para fomentar o crescimento econômico de dada região ou a descoberta de jazidas minerais. Transações ou eventos previstos para ocorrer no futuro não dão origem, por si só, ao surgimento de ativos. Desse modo, por exemplo, a intenção de adquirir estoques não atende, por si só, à definição de ativo.

4.14. Há uma forte associação entre incorrer em gastos e gerar ativos, mas ambas as atividades não são necessariamente indissociáveis. Assim, o fato de a entidade ter incorrido em gasto pode fornecer uma evidência de busca por futuros benefícios econômicos, mas não é prova conclusiva de que um item que satisfaça à definição de ativo tenha sido obtido. De modo análogo, a ausência de gasto relacionado não impede que um item satisfaça à definição de ativo e se qualifique para reconhecimento no balanço patrimonial. Por exemplo, itens que foram doados à entidade podem satisfazer à definição de ativo.

#### Passivos

4.15. Uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por bens e serviços recebidos. Entretanto, obrigações surgem também de práticas usuais do negócio, de usos e costumes e do desejo de manter boas relações comerciais ou agir de maneira equitativa. Desse modo, se, por exemplo, a entidade que decida, por questão de política mercadológica ou de imagem, retificar defeitos em seus produtos, mesmo quando tais defeitos tenham se tornado conhecidos depois da expiração do período da garantia, as importâncias que espera gastar com os produtos já vendidos constituem passivos.

4.16. Deve-se fazer uma distinção entre obrigação presente e compromisso futuro. A decisão da administração de uma entidade para adquirir ativos no futuro não dá origem, por si só, a uma obrigação presente. A obrigação normalmente surge somente quando um ativo é entregue ou a entidade ingressa

em acordo irrevogável para adquirir o ativo. Nesse último caso, a natureza irrevogável do acordo significa que as consequências econômicas de deixar de cumprir a obrigação, como, por exemplo, em função da existência de penalidade contratual significativa, deixam a entidade com pouca, caso haja alguma, liberdade para evitar o desembolso de recursos em favor da outra parte.

4.17. A liquidação de uma obrigação presente geralmente implica a utilização, pela entidade, de recursos incorporados de benefícios econômicos a fim de satisfazer a demanda da outra parte. A liquidação de uma obrigação presente pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por meio de:

- (a) pagamento em caixa;
- (b) transferência de outros ativos;
- (c) prestação de serviços;
- (d) substituição da obrigação por outra; ou
- (e) conversão da obrigação em item do patrimônio líquido.

A obrigação pode também ser extinta por outros meios, tais como pela renúncia do credor ou pela perda dos seus direitos.

4.18. Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de empréstimo bancário resulta na obrigação de honrá-lo no vencimento. A entidade também pode ter a necessidade de reconhecer como passivo os futuros abatimentos baseados no volume das compras anuais dos clientes. Nesse caso, a venda de bens no passado é a transação que dá origem ao passivo.

4.19. Alguns passivos somente podem ser mensurados por meio do emprego de significativo grau de estimativa. No Brasil, denominam-se esses passivos de provisões. A definição de passivo, constante do item 4.4, segue uma abordagem ampla. Desse modo, caso a provisão envolva uma obrigação presente e satisfaça os demais critérios da definição, ela é um passivo, ainda que seu montante tenha que ser estimado. Exemplos concretos incluem provisões para pagamentos a serem feitos para satisfazer acordos com garantias em vigor e provisões para fazer face a obrigações de aposentadoria.

#### Patrimônio líquido

4.20. Embora o patrimônio líquido seja definido no item 4.4 como algo residual, ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, na sociedade por ações, recursos aportados pelos sócios, reservas resultantes de retenções de lucros e reservas representando ajustes para manutenção do capital podem ser demonstrados separadamente. Tais classificações podem ser relevantes para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações contábeis quando indicarem restrições legais ou de outra natureza sobre a capacidade que a entidade tem de distribuir ou aplicar de outra forma os seus recursos patrimoniais. Podem também refletir o fato de que determinadas partes com direitos de propriedade sobre a entidade têm direitos diferentes com relação ao recebimento



de dividendos ou ao reembolso de capital.

4.21. A constituição de reservas é, por vezes, exigida pelo estatuto ou por lei para dar à entidade e seus credores uma margem maior de proteção contra os efeitos de prejuízos. Outras reservas podem ser constituídas em atendimento a leis que concedem isenções ou reduções nos impostos a pagar quando são feitas transferências para tais reservas. A existência e o tamanho de tais reservas legais, estatutárias e fiscais representam informações que podem ser importantes para a tomada de decisão dos usuários. As transferências para tais reservas são apropriações de lucros acumulados, portanto, não constituem despesas.

4.22. O montante pelo qual o patrimônio líquido é apresentado no balanço patrimonial depende da mensuração dos ativos e passivos. Normalmente, o montante agregado do patrimônio líquido somente por coincidência corresponde ao valor de mercado agregado das ações da entidade ou da soma que poderia ser obtida pela venda dos seus ativos líquidos numa base de item-por-item, ou da entidade como um todo, tomando por base a premissa da continuidade (going concern basis).

4.23. Atividades comerciais e industriais, bem como outros negócios são frequentemente exercidos por meio de firmas individuais, sociedades limitadas, entidades estatais e outras organizações cujas estruturas, legal e regulamentar, em regra, são diferentes daquelas aplicáveis às sociedades por ações. Por exemplo, pode haver poucas restrições, caso haja, sobre a distribuição aos proprietários ou a outros beneficiários de montantes incluídos no patrimônio líquido. Não obstante, a definição de patrimônio líquido e os outros aspectos dessa Estrutura Conceitual que tratam do patrimônio líquido são igualmente aplicáveis a tais entidades.

#### Performance

4.24. O resultado é frequentemente utilizado como medida de performance ou como base para outras medidas, tais como o retorno do investimento ou o resultado por ação. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do resultado são as receitas e as despesas. O reconhecimento e a mensuração das receitas e despesas e, conseqüentemente, do resultado, dependem em parte dos conceitos de capital e de manutenção de capital adotados pela entidade na elaboração de suas demonstrações contábeis. Esses conceitos estão expostos nos itens 4.57 a 4.65.

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

(b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam

relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.

4.26. As definições de receitas e despesas identificam suas características essenciais, mas não são uma tentativa de especificar os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas estão expostos nos itens 4.37 a 4.53.

4.27. As receitas e as despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo a serem prestadas informações relevantes para a tomada de decisões econômicas. Por exemplo, é prática comum distinguir os itens de receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade daqueles que não surgem. Essa distinção é feita considerando que a origem de um item é relevante para a avaliação da capacidade que a entidade tem de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro. Por exemplo, atividades incidentais como a venda de um investimento de longo prazo são improváveis de voltarem a ocorrer em base regular. Quando da distinção dos itens dessa forma, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades usuais de uma entidade podem não ser usuais em outras entidades.

4.28. A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir a performance da entidade, com maior ou menor grau de abrangência dos itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades usuais depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.

#### Receitas

4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

4.31. Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não circulantes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados. Por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Os ganhos são, em regra, reportados líquidos das respectivas despesas.



4.32. Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.

#### Despesas

4.33. A definição de despesas abrange tanto as perdas quanto as despesas propriamente ditas que surgem no curso das atividades usuais da entidade. As despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade incluem, por exemplo, o custo das vendas, salários e depreciação. Geralmente, tomam a forma de desembolso ou redução de ativos como caixa e equivalentes de caixa, estoques e ativo imobilizado.

4.34. Perdas representam outros itens que se enquadram na definição de despesas e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando decréscimos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das demais despesas. Consequentemente, não são consideradas como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

4.35. Perdas incluem, por exemplo, as que resultam de sinistros como incêndio e inundações, assim como as que decorrem da venda de ativos não circulantes. A definição de despesas também inclui as perdas não realizadas. Por exemplo, as que surgem dos efeitos dos aumentos na taxa de câmbio de moeda estrangeira com relação aos empréstimos da entidade a pagar em tal moeda. Quando as perdas são reconhecidas na demonstração do resultado, elas são geralmente demonstradas separadamente, pois sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. As perdas são, em regra, reportadas líquidas das respectivas receitas.

#### Ajustes para manutenção de capital

4.36. A reavaliação ou a atualização de ativos e passivos dão margem a aumentos ou a diminuições do patrimônio líquido. Embora tais aumentos ou diminuições se enquadrem na definição de receitas e de despesas, sob certos conceitos de manutenção de capital eles não são incluídos na demonstração do resultado. Em vez disso, tais itens são incluídos no patrimônio líquido como ajustes para manutenção do capital ou reservas de reavaliação. Esses conceitos de manutenção de capital estão expostos nos itens 4.57 a 4.65 desta Estrutura Conceitual.

#### Reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis

4.37. Reconhecimento é o processo que consiste na incorporação ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado de item que se enquadre na definição de elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 4.38. Envolve a descrição do item, a mensuração do seu montante monetário e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser reconhecidos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação

das práticas contábeis adotadas nem tampouco pelas notas explicativas ou material elucidativo.

4.38. Um item que se enquadre na definição de um elemento deve ser reconhecido se:

- (a) for provável que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e
- (b) o item tiver custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade (\*).

(\* ) A informação é confiável quando ela é completa, neutra e livre de erro.

4.39. Ao avaliar se um item se enquadra nesses critérios e, portanto, se qualifica para fins de reconhecimento nas demonstrações contábeis, é necessário considerar as observações sobre materialidade registradas no Capítulo 3 – Características Qualitativas da Informação Contábil-Financeira Útil. O inter-relacionamento entre os elementos significa que um item que se enquadre na definição e nos critérios de reconhecimento de determinado elemento, por exemplo, um ativo, requer automaticamente o reconhecimento de outro elemento, por exemplo, uma receita ou um passivo.

#### Probabilidade de futuros benefícios econômicos

4.40. O conceito de probabilidade deve ser adotado nos critérios de reconhecimento para determinar o grau de incerteza com que os benefícios econômicos futuros referentes ao item venham a fluir para a entidade ou a fluir da entidade. O conceito está em conformidade com a incerteza que caracteriza o ambiente no qual a entidade opera. As avaliações acerca do grau de incerteza atrelado ao fluxo de benefícios econômicos futuros devem ser feitas com base na evidência disponível quando as demonstrações contábeis são elaboradas. Por exemplo, quando for provável que uma conta a receber devida à entidade será paga pelo devedor, é então justificável, na ausência de qualquer evidência em contrário, reconhecer a conta a receber como ativo. Para uma ampla população de contas a receber, entretanto, algum grau de inadimplência é normalmente considerado provável; dessa forma, reconhece-se como despesa a esperada redução nos benefícios econômicos.

#### Confiabilidade da mensuração

4.41. O segundo critério para reconhecimento de um item é que ele possua custo ou valor que possa ser mensurado com confiabilidade. Em muitos casos, o custo ou valor precisa ser estimado; o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Quando, entretanto, não puder ser feita estimativa razoável, o item não deve ser reconhecido no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Por exemplo, o valor que se espera receber de uma ação judicial pode enquadrar-se nas definições tanto de ativo quanto de receita, assim como nos critérios probabilísticos exigidos para reconhecimento. Todavia, se não é possível mensurar com confiabilidade o montante que será recebido, ele não deve ser reconhecido como ativo ou receita. A existência da reclamação deve ser, entretanto, divulgada nas notas explicativas ou nos



quadros suplementares.

4.42. Um item que, em determinado momento, deixe de se enquadrar nos critérios de reconhecimento constantes do item 4.38 pode qualificar-se para reconhecimento em data posterior, como resultado de circunstâncias ou eventos subsequentes.

4.43. Um item que possui as características essenciais de elemento, mas não atende aos critérios para reconhecimento pode, contudo, requerer sua divulgação em notas explicativas, em material explicativo ou em quadros suplementares. Isso é apropriado quando a divulgação do item for considerada relevante para a avaliação da posição patrimonial e financeira, do desempenho e das mutações na posição financeira da entidade por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

#### Reconhecimento de ativos

4.44. Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.

4.45. Um ativo não deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando os gastos incorridos não proporcionarem a expectativa provável de geração de benefícios econômicos para a entidade além do período contábil corrente. Ao invés disso, tal transação deve ser reconhecida como despesa na demonstração do resultado. Esse tratamento não implica dizer que a intenção da administração ao incorrer nos gastos não tenha sido a de gerar benefícios econômicos futuros para a entidade ou que a administração tenha sido mal conduzida. A única implicação é que o grau de certeza quanto à geração de benefícios econômicos para a entidade, além do período contábil corrente, é insuficiente para garantir o reconhecimento do ativo.

#### Reconhecimento de passivos

4.46. Um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade. Na prática, as obrigações originadas de contratos ainda não integralmente cumpridos de modo proporcional – proportionately unperformed (por exemplo, passivos decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias ainda não recebidos) - não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis. Contudo, tais obrigações podem enquadrar-se na definição de passivos caso sejam atendidos os critérios de reconhecimento nas circunstâncias específicas, e podem qualificar-se para reconhecimento. Nesses casos, o reconhecimento dos passivos exige o reconhecimento dos correspondentes ativos ou despesas.

#### Reconhecimento de receitas

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com

confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

4.48. Os procedimentos normalmente adotados, na prática, para reconhecimento da receita, como, por exemplo, a exigência de que a receita tenha sido ganha, são aplicações dos critérios de reconhecimento definidos nesta Estrutura Conceitual. Tais procedimentos são geralmente direcionados para restringir o reconhecimento como receita àqueles itens que possam ser mensurados com confiabilidade e tenham suficiente grau de certeza.

#### Reconhecimento de despesas

4.49. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado quando resultarem em decréscimo nos benefícios econômicos futuros, relacionado com o decréscimo de um ativo ou o aumento de um passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da despesa ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumento nos passivos ou de diminuição nos ativos (por exemplo, a alocação por competência de obrigações trabalhistas ou da depreciação de equipamento).

4.50. As despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (regime de competência), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. Por exemplo, os vários componentes de despesas que integram o custo das mercadorias vendidas devem ser reconhecidos no mesmo momento em que a receita derivada da venda das mercadorias é reconhecida. Contudo, a aplicação do conceito de confrontação, de acordo com esta Estrutura Conceitual, não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

4.51. Quando se espera que os benefícios econômicos sejam gerados ao longo de vários períodos contábeis e a associação com a correspondente receita somente possa ser feita de modo geral e indireto, as despesas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base em procedimentos de alocação sistemática e racional. Muitas vezes isso é necessário ao reconhecer despesas associadas com o uso ou o consumo de ativos, tais como itens do imobilizado, ágio pela expectativa de rentabilidade futura (goodwill), marcas e patentes. Em tais casos, a despesa é designada como depreciação ou amortização. Esses procedimentos de alocação destinam-se a reconhecer despesas nos períodos contábeis em que os benefícios econômicos associados a tais itens sejam consumidos ou expirem.

4.52. A despesa deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado quando o gasto não produzir benefícios econômicos futuros ou quando, e na extensão em



que, os benefícios econômicos futuros não se qualificarem, ou deixarem de se qualificar, para reconhecimento no balanço patrimonial como ativo.

4.53. A despesa também deve ser reconhecida na demonstração do resultado nos casos em que um passivo é incorrido sem o correspondente reconhecimento de ativo, como no caso de passivo decorrente de garantia de produto.

#### **Mensuração dos elementos das demonstrações contábeis**

4.54. Mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Esse processo envolve a seleção da base específica de mensuração.

4.55. Um número variado de bases de mensuração é empregado em diferentes graus e em variadas combinações nas demonstrações contábeis. Essas bases incluem o que segue:

(a) Custo histórico. Os ativos são registrados pelos montantes pagos em caixa ou equivalentes de caixa ou pelo valor justo dos recursos entregues para adquiri-los na data da aquisição. Os passivos são registrados pelos montantes dos recursos recebidos em troca da obrigação ou, em algumas circunstâncias (como, por exemplo, imposto de renda), pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

(b) Custo corrente. Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que teriam de ser pagos se esses mesmos ativos ou ativos equivalentes fossem adquiridos na data do balanço. Os passivos são reconhecidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera seriam necessários para liquidar a obrigação na data do balanço.

(c) Valor realizável (valor de realização ou de liquidação). Os ativos são mantidos pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa que poderiam ser obtidos pela sua venda em forma ordenada. Os passivos são mantidos pelos seus montantes de liquidação, isto é, pelos montantes em caixa ou equivalentes de caixa, não descontados, que se espera serão pagos para liquidar as correspondentes obrigações no curso normal das operações.

(d) Valor presente. Os ativos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de entradas líquidas de caixa que se espera seja gerado pelo item no curso normal das operações. Os passivos são mantidos pelo valor presente, descontado, dos fluxos futuros de saídas líquidas de caixa que se espera serão necessários para liquidar o passivo no curso normal das operações.

4.56. A base de mensuração mais comumente adotada pelas entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis é o custo histórico. Ele é normalmente combinado com outras bases de mensuração. Por exemplo, os estoques são geralmente mantidos pelo menor valor entre o custo e o valor líquido de realização, os títulos e valores mobiliários negociáveis podem em determinadas circunstâncias ser mantidos a valor de

mercado e os passivos decorrentes de pensões são mantidos pelo seu valor presente. Ademais, em algumas circunstâncias, determinadas entidades usam a base de custo corrente como resposta à incapacidade de o modelo contábil de custo histórico enfrentar os efeitos das mudanças de preços dos ativos não monetários.

#### **Conceitos de capital e de manutenção de capital**

##### **Conceitos de capital**

4.57. O conceito de capital financeiro (ou monetário) é adotado pela maioria das entidades na elaboração de suas demonstrações contábeis. De acordo com o conceito de capital financeiro, tal como o dinheiro investido ou o seu poder de compra investido, o capital é sinônimo de ativos líquidos ou patrimônio líquido da entidade. Segundo o conceito de capital físico, tal como capacidade operacional, o capital é considerado como a capacidade produtiva da entidade baseada, por exemplo, nas unidades de produção diária.

4.58. A seleção do conceito de capital apropriado para a entidade deve estar baseada nas necessidades dos usuários das demonstrações contábeis. Assim, o conceito de capital financeiro deve ser adotado se os usuários das demonstrações contábeis estiverem primariamente interessados na manutenção do capital nominal investido ou no poder de compra do capital investido. Se, contudo, a principal preocupação dos usuários for com a capacidade operacional da entidade, o conceito de capital físico deve ser adotado. O conceito escolhido indica o objetivo a ser alcançado na determinação do lucro, mesmo que possa haver algumas dificuldades de mensuração ao tornar operacional o conceito.

##### **Conceitos de manutenção de capital e determinação do lucro**

4.59. Os conceitos de capital mencionados no item 4.57 dão origem aos seguintes conceitos de manutenção de capital:

(a) Manutenção do capital financeiro. De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se o montante financeiro (ou dinheiro) dos ativos líquidos no fim do período exceder o seu montante financeiro (ou dinheiro) no começo do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período. A manutenção do capital financeiro pode ser medida em qualquer unidade monetária nominal ou em unidades de poder aquisitivo constante.

(b) Manutenção do capital físico. De acordo com esse conceito, o lucro é considerado auferido somente se a capacidade física produtiva (ou capacidade operacional) da entidade (ou os recursos ou fundos necessários para atingir essa capacidade) no fim do período exceder a capacidade física produtiva no início do período, depois de excluídas quaisquer distribuições aos proprietários e seus aportes de capital durante o período.

4.60. O conceito de manutenção de capital está relacionado com a forma pela qual a entidade define o capital que ela procura manter. Ele representa um elo entre os conceitos de capital e os conceitos de lucro, pois fornece um ponto de referência para medição do lucro; é uma condição essencial



para distinção entre o retorno sobre o capital da entidade e a recuperação do capital; somente os ingressos de ativos que excedam os montantes necessários para manutenção do capital podem ser considerados como lucro e, portanto, como retorno sobre o capital. Portanto, o lucro é o montante remanescente depois que as despesas (inclusive os ajustes de manutenção do capital, quando for apropriado) tiverem sido deduzidas do resultado. Se as despesas excederem as receitas, o montante residual será um prejuízo.

4.61. O conceito de manutenção do capital físico requer a adoção do custo corrente como base de mensuração. O conceito de manutenção do capital financeiro, entretanto, não requer o uso de uma base específica de mensuração. A escolha da base conforme este conceito depende do tipo de capital financeiro que a entidade está procurando manter.

4.62. A principal diferença entre os dois conceitos de manutenção de capital está no tratamento dos efeitos das mudanças nos preços dos ativos e passivos da entidade. Em termos gerais, a entidade terá mantido seu capital se ela tiver tanto capital no fim do período como tinha no início, computados os efeitos das distribuições aos proprietários e seus aportes para o capital durante esse período. Qualquer valor além daquele necessário para manter o capital do início do período é lucro.

4.63. De acordo com o conceito de manutenção do capital financeiro, por meio do qual o capital é definido em termos de unidades monetárias nominais, o lucro representa o aumento do capital monetário nominal ao longo do período. Assim, os aumentos nos preços de ativos mantidos ao longo do período, convencionalmente designados como ganhos de estocagem, são, conceitualmente, lucros. Entretanto, eles podem não ser reconhecidos como tais até que os ativos sejam realizados mediante transação de troca. Quando o conceito de manutenção do capital financeiro é definido em termos de unidades de poder aquisitivo constante, o lucro representa o aumento no poder de compra investido ao longo do período. Assim, somente a parcela do aumento nos preços dos ativos que exceder o aumento no nível geral de preços é considerada como lucro. O restante do aumento é tratado como ajuste para manutenção do capital e, conseqüentemente, como parte integrante do patrimônio líquido.

4.64. De acordo com o conceito de manutenção do capital físico, quando o capital é definido em termos de capacidade física produtiva, o lucro representa o aumento desse capital ao longo do período. Todas as mudanças de preços afetando ativos e passivos da entidade são vistas, nesse conceito, como mudanças na mensuração da capacidade física produtiva da entidade. Assim sendo, devem ser tratadas como ajustes para manutenção do capital, que são parte do patrimônio líquido, e não como lucro.

4.65. A seleção das bases de mensuração e do conceito de manutenção de capital é que determina o modelo contábil a ser utilizado na elaboração das demonstrações contábeis. Diferentes modelos contábeis apresentam diferentes graus de relevância e confiabilidade e, como em outras áreas, a

administração deve buscar o equilíbrio entre a relevância e a confiabilidade. Esta Estrutura Conceitual é aplicável ao elenco de modelos contábeis e fornece orientação para elaboração e apresentação das demonstrações contábeis elaboradas conforme o modelo escolhido. No momento presente, não é intenção do CFC eleger um modelo em particular a não ser em circunstâncias excepcionais. Essa intenção será, contudo, revista vis-à-vis os desenvolvimentos que forem sendo observados no mundo.



## CPC 01 (R4) – REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer procedimentos que a entidade deve aplicar para assegurar que seus ativos estejam registrados contabilmente por valor que não exceda seus valores de recuperação. Um ativo está registrado contabilmente por valor que excede seu valor de recuperação se o seu valor contábil exceder o montante a ser recuperado pelo uso ou pela venda do ativo. Se esse for o caso, o ativo é caracterizado como sujeito ao reconhecimento de perdas, e a Norma requer que a entidade reconheça um ajuste para perdas por desvalorização. A Norma também especifica quando a entidade deve reverter um ajuste para perdas por desvalorização e estabelece as divulgações requeridas.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ajuste para perdas por desvalorização de todos os ativos, exceto:

- (a) estoques (ver CPC 16 – Estoques);
- (b) ativos de contrato e ativos resultantes de custos para obter ou cumprir contratos que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente
- (c) ativos fiscais diferidos (ver CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);
- (d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver CPC 33 – Benefícios a Empregados);
- (e) ativos financeiros que estejam dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros;
- (f) propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (ver CPC 28 – Propriedade para Investimento);
- (g) (g) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola dentro do alcance da CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de vender; (Alterada pela CPC 01 (R3))
- (h) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance da CPC 11 – Contratos de Seguro; e
- (i) ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

3. Esta Norma não se aplica a estoques, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda) em decorrência de as normas do CFC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos.

4. Esta Norma é aplicada a ativos financeiros classificados como:

- (a) controladas, conforme definido na CPC 36 – Demonstrações Consolidadas; (Alterada pela CPC 01 (R1))
- (b) coligadas, conforme definido na CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e (Alterada pela CPC 01 (R1))
- (c) empreendimento controlado em conjunto, conforme definido na CPC 19 – Negócios em Conjunto. (Alterada pela CPC 01 (R1))

Para perdas por desvalorização com outros ativos financeiros, deve ser aplicado o CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

5. Esta Norma não se aplica a ativos financeiros dentro do alcance da CPC 48, propriedades para investimento mensuradas ao valor justo, dentro do alcance da CPC 28 ou ativos biológicos relacionados à atividade agrícola mensurados ao valor justo líquido de despesas de vendas dentro do alcance da CPC 29. Entretanto, esta Norma é aplicada a ativos que são registrados pelo valor reavaliado (valor justo na data de reavaliação, se permitida legalmente, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável subsequentes) em consonância com outras normas do CFC e com a legislação brasileira, conforme modelo de reavaliação previsto na CPC 27 – Ativo Imobilizado e na CPC 04 – Ativo Intangível. A única diferença entre o valor justo do ativo e seu valor justo menos custos de alienação são os custos incrementais diretos atribuíveis à alienação do ativo:

- (a) se as despesas para a baixa são insignificantes, o valor recuperável do ativo reavaliado está necessariamente próximo a (ou pouco maior do que) seu valor reavaliado. Nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações para contabilizar a reavaliação, é improvável que o ativo reavaliado não seja recuperável e, portanto, o valor recuperável não precisa ser estimado;
- (c) se os custos de alienação não forem insignificantes, o valor justo menos os custos de alienação do ativo reavaliado é necessariamente menor que o seu valor justo. Portanto, o ativo reavaliado apresenta problemas de recuperação se o seu valor em uso for menor que o seu valor reavaliado. Nesse caso, após a aplicação dos requisitos de reavaliação, a entidade aplica esta Norma para determinar se o ativo pode apresentar problemas de recuperação. (Alterado pela CPC 01 (R1))

### Definições

6. Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados específicos que se seguem:

Valor contábil é o montante pelo qual o ativo está reconhecido no balanço depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização ou exaustão acumulada e ajuste para perdas.

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera entradas de caixa, entradas essas que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos ou outros grupos de ativos.

Ativos corporativos são ativos, exceto ágio por expectativa de





rentabilidade futura (goodwill), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros tanto da unidade geradora de caixa sob revisão quanto de outras unidades geradoras de caixa.

Despesas de venda ou de baixa são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda ou à baixa de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, excluindo as despesas financeiras e de impostos sobre o resultado gerado.

Valor depreciável, amortizável e exaurível é o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo nas demonstrações contábeis, menos seu valor residual.

Depreciação, amortização e exaustão é a alocação sistemática do valor depreciável, amortizável e exaurível de ativos durante sua vida útil.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (ver CPC 46 – Mensuração do Valor Justo). (Alterada pela CPC 01 (R1))

Perda por desvalorização é o montante pelo qual o valor contábil de um ativo ou de unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Valor recuperável de um ativo ou de unidade geradora de caixa é o maior montante entre o seu valor justo líquido de despesa de venda e o seu valor em uso.

Vida útil é:

(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter do ativo.

Valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devem advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

#### Identificação de ativo que pode estar desvalorizado

7. Os itens 8 a 17 especificam quando um valor recuperável deve ser determinado. Essas exigências usam o termo “um ativo”, mas se aplicam igualmente a um ativo em particular ou a uma unidade geradora de caixa. As demais partes desta Norma estão estruturadas da seguinte forma:

(a) Os itens 18 a 57 estabelecem exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências também utilizam o termo “um ativo”, muito embora sejam igualmente aplicáveis a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

(b) Os itens 58 a 108 estabelecem exigências para reconhecimento e mensuração de perdas com desvalorização. Reconhecimento e mensuração de perdas por desvalorização para ativos individuais, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), devem observar conjuntamente os itens 58 a 64. Os itens 65 a 108 abarcam o reconhecimento e a mensuração de perdas por desvalorização para unidades geradoras de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade

futura (goodwill).

(c) Os itens 109 a 116 estabelecem exigências para reversão de perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo ou unidade geradora de caixa. Mais uma vez essas exigências utilizam o termo “um ativo”, muito embora sejam igualmente aplicadas a um ativo individual ou unidade geradora de caixa. Exigências adicionais para um ativo individual são estabelecidas nos itens 117 a 121, para unidade geradora de caixa nos itens 122 e 123 e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos itens 124 e 125.

(d) Os itens 126 a 133 especificam a informação a ser divulgada acerca das perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização para ativos e unidades geradoras de caixa. Os itens 134 a 136 especificam divulgações adicionais requeridas para unidades geradoras de caixa às quais o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ativos intangíveis com vida útil indefinida tenham sido alocados para o propósito de testes do valor recuperável.

8. O ativo está desvalorizado quando seu valor contábil excede seu valor recuperável. Os itens 12 a 14 descrevem algumas indicações de que essa perda possa ter ocorrido. Se qualquer dessas situações estiver presente, a entidade deve fazer uma estimativa formal do valor recuperável. Exceto conforme descrito no item 10, esta Norma não requer que a entidade faça uma estimativa formal do valor recuperável se não houver indicação de possível desvalorização.

9. A entidade deve avaliar ao fim de cada período de reporte, se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização. Se houver alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo.

10. Independentemente de existir, ou não, qualquer indicação de redução ao valor recuperável, a entidade deve:

(a) testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

(b) testar, anualmente, o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em combinação de negócios, de acordo com os itens 80 a 99.

11. A capacidade de um ativo intangível gerar benefícios econômicos futuros suficientes para recuperar seu valor contábil é usualmente sujeita a maior incerteza na fase em que o ativo ainda não está disponível para uso do que na fase em que ele já se encontra disponível para uso. Isso posto, esta Norma requer que a entidade proceda ao teste por desvalorização, no mínimo anualmente, de ativo intangível que



ainda não esteja disponível para uso.

12. Ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

#### Fontes externas de informação

(a) há indicações observáveis de que o valor do ativo diminuiu significativamente durante o período, mais do que seria de se esperar como resultado da passagem do tempo ou do uso normal; (Alterada pela CPC 01 (R1))

(a) mudanças significativas com efeito adverso sobre a entidade ocorreram durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal, no qual a entidade opera ou no mercado para o qual o ativo é utilizado;

(b) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentaram durante o período, e esses aumentos provavelmente afetarão a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso de um ativo e diminuirão materialmente o valor recuperável do ativo;

(c) o valor contábil do patrimônio líquido da entidade é maior do que o valor de suas ações no mercado;

#### Fontes internas de informação

(d) evidência disponível de obsolescência ou de dano físico de um ativo;

(e) mudanças significativas, com efeito adverso sobre a entidade, ocorreram durante o período, ou devem ocorrer em futuro próximo, na extensão pela qual, ou na maneira na qual, um ativo é ou será utilizado. Essas mudanças incluem o ativo que se torna inativo ou ocioso, planos para descontinuidade ou reestruturação da operação à qual um ativo pertence, planos para baixa de ativo antes da data anteriormente esperada e reavaliação da vida útil de ativo como finita ao invés de indefinida;

(f) evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho econômico de um ativo é ou será pior que o esperado;

#### Dividendo de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada

(g) para um investimento em controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada, a investidora reconhece dividendo advindo desse investimento e existe evidência disponível de que:

(i) o valor contábil do investimento nas demonstrações contábeis separadas excede os valores contábeis dos ativos líquidos da investida reconhecidos nas demonstrações consolidadas, incluindo eventual ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou

(ii) o dividendo excede o total de lucro abrangente da controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada no período em que o dividendo é declarado.

13. A relação constante do item 12 não é exaustiva. A entidade

pode identificar outras indicações ou fontes de informação de que um ativo pode ter se desvalorizado, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável ou, no caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), proceda ao teste de recuperação nos termos dos itens 80 a 99.

14. Evidência proveniente de relatório interno que indique que um ativo pode ter se desvalorizado inclui a existência de:

(a) fluxos de caixa para adquirir o ativo ou necessidades de caixa subsequentes para operar ou mantê-lo, que sejam significativamente mais elevadas do que originalmente orçadas;

(b) fluxos de caixa líquidos realizados ou lucros ou prejuízos operacionais gerados pelo ativo, que são significativamente piores do que aqueles orçados;

(c) queda significativa nos fluxos de caixa líquidos orçados ou no lucro operacional, ou aumento significativo no prejuízo orçado, gerados pelo ativo; ou

(d) prejuízos operacionais ou saídas de caixa líquidas advindos do ativo, quando os números do período atual são agregados com números orçados para o futuro.

15. Conforme indicado no item 10, esta Norma requer que um ativo intangível, com vida útil indefinida, ou ainda não disponível para uso, e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) sejam testados com relação à redução ao valor recuperável, pelo menos uma vez ao ano. Independentemente do momento em que as exigências do item 10 sejam aplicadas, o conceito de materialidade se aplica na identificação e verificação da necessidade de se estimar o valor recuperável de um ativo. Por exemplo, se cálculos prévios indicam que o valor recuperável de um ativo é significativamente maior do que seu valor contábil, a entidade não necessita estimar novamente o valor recuperável do ativo, desde que não tenham ocorrido eventos que eliminariam essa diferença. Do mesmo modo, a análise prévia pode indicar que o valor recuperável de um ativo não é sensível a uma ou mais das indicações relacionadas no item 12.

16. Para ilustrar o item 15, se as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos aumentarem no período, a entidade não precisa fazer uma estimativa formal do valor recuperável de um ativo nos seguintes casos:

(a) se for improvável que a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo tenha sido afetada pelo aumento nessas taxas de mercado. Por exemplo, os aumentos nas taxas de juros de curto prazo podem não ter efeito material sobre a taxa de desconto utilizada para um ativo que tenha vida útil remanescente longa;

(b) se for provável que a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo tenha sido afetada pelo aumento nessas taxas de mercado, porém a análise prévia de sensibilidade do valor recuperável indique que:

(i) é improvável que haja diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (exemplo: em alguns casos, a entidade



pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

(ii) é improvável que a diminuição no valor recuperável resulte em perda material por desvalorização.

17. Se houver indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o valor residual para o ativo necessitem ser revisados e ajustados em consonância com as normas aplicáveis ao ativo, mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

#### **Mensuração do valor recuperável**

18. Esta Norma define valor recuperável como o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo ou de unidade geradora de caixa e o seu valor em uso. Os itens 19 a 57 estabelecem as exigências para mensuração do valor recuperável. Essas exigências usam o termo “um ativo”, muito embora se apliquem igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa.

19. Nem sempre é necessário determinar o valor justo líquido de despesas de venda de um ativo e seu valor em uso. Se qualquer um desses montantes exceder o valor contábil do ativo, este não tem desvalorização e, portanto, não é necessário estimar o outro valor.

20. É possível mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação, mesmo que não haja preço cotado em mercado ativo para ativo idêntico. Entretanto, algumas vezes não é possível mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação porque não há base para se fazer estimativa confiável do preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do ativo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições atuais de mercado. Nesse caso, o valor em uso pode ser utilizado como seu valor recuperável. (Alterado pela CPC 01 (R1))

21. Se não há razão para acreditar que o valor em uso de um ativo exceda materialmente seu valor justo líquido de despesas de venda, o valor justo líquido de despesas de venda do ativo pode ser considerado como seu valor recuperável. Esse será frequentemente o caso para um ativo que é mantido para alienação. Isso ocorre porque o valor em uso de ativo mantido para alienação corresponderá principalmente às receitas líquidas da baixa, uma vez que os futuros fluxos de caixa do uso contínuo do ativo, até sua baixa, provavelmente serão irrisórios.

22. O valor recuperável é determinado para um ativo individual, a menos que o ativo não gere entradas de caixa provenientes de seu uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas provenientes de outros ativos ou de grupos de ativos. Se esse for o caso, o valor recuperável é determinado para a unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (ver itens 65 a 103), a menos que:

(a) o valor justo líquido de despesas de venda do ativo seja maior do que seu valor contábil; ou

(b) o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo

próximo do valor justo líquido de despesas de alienação e este possa ser mensurado. (Alterada pela CPC 01 (R1))

23. Em alguns casos, estimativas, médias e cálculos sintéticos podem oferecer uma aproximação razoável dos cálculos detalhados demonstrados nesta Norma para determinar o valor justo líquido de despesas de venda ou o valor em uso.

#### **Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida**

24. O item 10 requer que um ativo intangível com vida útil indefinida seja no mínimo testado anualmente com relação à redução ao valor recuperável, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável, independentemente de haver, ou não, alguma indicação de que possa existir redução ao valor recuperável. Entretanto, o mais recente cálculo detalhado do valor recuperável de tal ativo, efetuado em período anterior, pode ser utilizado no teste do valor recuperável para esse ativo no período corrente, desde que todos os seguintes critérios sejam atendidos:

(a) se o ativo intangível não gerar entradas de caixa decorrentes do uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou de grupo de ativos, sendo o ativo, portanto, testado para fins de valor recuperável como parte de unidade geradora de caixa à qual pertence, e os ativos e passivos que compõem essa unidade não tiverem sofrido alteração significativa desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável tiver resultado em valor que excede o valor contábil do ativo com uma margem substancial; e

(c) baseado em análise de eventos que ocorreram e em circunstâncias que mudaram desde o cálculo mais recente do valor recuperável, for remota a probabilidade de que a determinação do valor recuperável corrente seja menor do que o valor contábil do ativo.

#### **Valor justo líquido de despesa de venda**

28. As despesas com a baixa, exceto as que já foram reconhecidas como passivo, devem ser deduzidas ao se mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. Exemplos desses tipos de despesas são as despesas legais, tributos, despesas com a remoção do ativo e gastos diretos incrementais para deixar o ativo em condição de venda. Entretanto, as despesas com demissão de empregados e as associadas à redução ou reorganização de um negócio em seguida à baixa de um ativo não são despesas incrementais para baixa do ativo. (Alterado pela CPC 01 (R1))

29. Em alguns momentos, a baixa de um ativo poderia exigir que o comprador assumisse um passivo e somente um único valor justo líquido de despesas de venda, contemplando o ativo e o passivo imputado ao comprador, estaria disponível. O item 78 explica como tratar essas situações.

#### **Valor em uso**

30. Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do



valor em uso do ativo:

- (a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;
- (b) expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;
- (c) valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;
- (d) preço pela assunção da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e
- (e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

31. A estimativa do valor em uso de um ativo envolve os seguintes passos:

- (a) estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e
- (b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

32. Os elementos identificados nos itens 30(b), (d) e (e) podem estar refletidos como ajustes dos fluxos de caixa futuros ou como ajustes da taxa de desconto. Qualquer que seja a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis. O Apêndice A oferece orientações adicionais acerca da utilização de técnicas de valor presente para a mensuração do valor em uso de um ativo.

#### Base para estimativas de fluxos de caixa futuros

33. Ao mensurar o valor em uso a entidade deve:

- (a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto (range) de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil remanescente do ativo. Peso maior deve ser dado às evidências externas;
- (b) basear as projeções de fluxo de caixa nas previsões ou nos orçamentos financeiros mais recentes aprovados pela administração que, porém, devem excluir qualquer estimativa de fluxo de caixa que se espera surgir das reestruturações futuras ou da melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. As projeções baseadas nessas previsões ou orçamentos devem abranger, como regra geral, o período máximo de cinco anos, a menos que se justifique, fundamentadamente, um período mais longo;
- (c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes pela extrapolação das projeções baseadas em orçamentos ou previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser devidamente justificada. Essa taxa de

crescimento não deve exceder a taxa média de crescimento, de longo prazo, para os produtos, setores de indústria ou país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que se justifique, fundamentadamente, uma taxa mais elevada.

34. A administração deve avaliar a razoabilidade das premissas sobre as quais as atuais projeções de fluxos de caixa se baseiam, examinando as causas das diferenças entre as projeções passadas de fluxos de caixa e os fluxos de caixa atuais observados. A administração deve certificar-se de que as premissas sobre as quais suas projeções atuais de fluxos de caixa estão baseadas são consistentes com os resultados observados no passado, garantindo que os efeitos de eventos ou circunstâncias subsequentes, que não foram previstos quando os fluxos de caixa atuais observados foram estimados, tornem isso adequado.

35. Geralmente, orçamentos e previsões financeiras de fluxos de caixa futuros para períodos superiores a cinco anos, detalhados, explícitos e confiáveis, não estão disponíveis. Por essa razão, as estimativas da administração de fluxos de caixa futuros devem ser baseadas nos mais recentes orçamentos e previsões para um período máximo de cinco anos. A administração pode utilizar projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras para um período superior a cinco anos se estiver convicta de que essas projeções são confiáveis e se puder demonstrar sua capacidade, baseada na experiência passada, de fazer previsão acurada de fluxo de caixa para esse período mais longo.

36. As projeções de fluxo de caixa até o fim da vida útil de um ativo devem ser estimadas pela extrapolação das projeções de fluxo de caixa baseadas em orçamentos e previsões financeiras, usando uma taxa de crescimento para anos subsequentes. Essa taxa deve ser estável ou decrescente, a menos que um aumento na taxa seja condizente com informações objetivas acerca dos padrões de ciclo de vida do produto ou setor econômico. Se apropriada, a taxa de crescimento deve ser zero ou negativa.

37. Quando as condições estiverem favoráveis e atrativas, possivelmente concorrentes entrarão no mercado e restringirão o crescimento. Portanto, as entidades têm dificuldade em exceder a taxa média de crescimento histórico a longo prazo, por exemplo, vinte anos, para os produtos, setores econômicos ou país ou países nos quais a entidade opera ou no mercado no qual o ativo é utilizado.

38. Ao utilizar informações de orçamentos e previsões financeiras, a entidade deve considerar se as informações refletem premissas razoáveis e fundamentadas, e se representam a melhor estimativa, por parte da administração, quanto ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil remanescente do ativo.

#### Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros

39. As estimativas de fluxos de caixa futuros devem incluir:

- (a) projeções de entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo;



(b) projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e

(c) se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

40. As estimativas de fluxos de caixa futuros e a taxa de desconto devem refletir premissas consistentes sobre aumentos de preço devido à inflação (aumento generalizado de preços). Portanto, se a taxa de desconto incluir o efeito dos aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos nominais. Se a taxa de desconto excluir o efeito de aumentos de preço devido à inflação, os fluxos de caixa futuros devem ser estimados em termos reais (porém, devem incluir aumentos ou futuras reduções específicas de preços).

41. As projeções de saídas de caixa devem incluir aquelas necessárias à utilização e manutenção habituais do ativo, bem como os custos indiretos futuros (overheads) que podem ser atribuídos diretamente ao uso do ativo, ou a ele alocados, em base razoável e consistente.

42. Quando o valor contábil de um ativo não incluir ainda todas as saídas de caixa a serem incorridas antes de estar pronto para uso ou venda, a previsão de saídas de fluxos de caixa futuros deve incluir uma previsão de qualquer saída de caixa adicional que se espera incorrer antes que o ativo esteja pronto para uso ou venda. Por exemplo, esse é o caso de edifício em construção ou de projeto em desenvolvimento que ainda não foi concluído.

43. Para evitar dupla contagem, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) entradas de caixa advindas de ativos que geram outras entradas de caixa que são, em grande parte, independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros como contas a receber); e

(b) saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, passivos de planos de pensão e provisões).

44. Fluxos de caixa futuros devem ser estimados para o ativo em sua condição atual. As estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir futuras entradas ou saídas de caixa previstas para as quais se tenha expectativa de advir de:

(a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou

(b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

45. Em função de os fluxos de caixa futuros serem estimados para o ativo em sua condição atual, o valor em uso não deve refletir:

(a) futuras saídas de caixa ou redução de gastos relacionados (por exemplo, reduções nos gastos com pessoal) ou benefícios que se tenha a expectativa de advir de futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou

(b) futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa relacionadas para as quais se tenha a expectativa que advenham dessas saídas de caixa.

46. Uma reestruturação é um programa que é planejado e controlado pela administração e muda significativamente o alcance do negócio levado a efeito por uma entidade ou a maneira sob a qual o negócio é conduzido. A CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes contém orientação, elucidando quando a entidade está comprometida com uma reestruturação.

47. Quando a entidade se torna comprometida com uma reestruturação, alguns ativos possivelmente serão afetados por essa reestruturação. Uma vez que a entidade esteja comprometida com a reestruturação:

(a) sua estimativa de entradas e saídas futuras de caixa, com o objetivo de determinar o valor em uso, deve refletir a economia de custos e outros benefícios provenientes da reestruturação (com base nas mais recentes previsões financeiras ou orçamentos aprovados pela administração); e

(b) sua estimativa de futuras saídas de caixa para a reestruturação é computada na provisão para reestruturação de acordo com a CPC 25.

48. Até que a entidade incorra em saídas de caixa que melhorem ou aprimorem o desempenho do ativo, as estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir as entradas futuras estimadas de caixa para as quais se tenha a expectativa de advir do aumento de benefícios econômicos associados com as saídas de caixa.

49. Estimativas de fluxos de caixa futuros incluem as saídas de caixa futuras necessárias para manter o nível de benefícios econômicos esperados gerados pelo ativo em sua condição atual. Quando a unidade geradora de caixa é composta por ativos com diferentes vidas úteis estimadas, sendo todos essenciais para a continuidade da operação da unidade, a reposição de ativos com vida útil mais curta é considerada como integrante do gasto relacionado à utilização e manutenção da unidade quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros associados a essa unidade. De modo similar, quando um ativo individual é composto por itens com diferentes vidas úteis estimadas, a reposição de itens com vida mais curta é considerada como integrante do gasto relacionado à utilização e manutenção do ativo quando da estimativa dos fluxos de caixa futuros gerados por esse ativo.

50. Estimativas de fluxos de caixa futuros não devem incluir:

(a) entradas ou saídas de caixa provenientes de atividades de financiamento; ou

(b) recebimentos ou pagamentos de tributos sobre a renda.

51. Fluxos de caixa futuros estimados refletem premissas que são consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de algumas premissas será contado duas vezes ou ignorado. Em decorrência de o valor do dinheiro no tempo ser considerado no desconto de fluxos de



caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa excluem as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados antes de impostos.

52. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela baixa de um ativo ao término de sua vida útil deve ser o montante que a entidade espera obter da baixa do ativo em transação com isenção de interesses entre partes concededoras e interessadas, após deduzir as despesas estimadas com a baixa.

53. A estimativa de fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) pela baixa de um ativo ao término de sua vida útil é determinada de modo semelhante para o valor justo líquido de despesas de venda do ativo, exceto que, ao estimar esses fluxos de caixa líquidos:

(a) a entidade deve usar preços em vigor na data da estimativa para ativos semelhantes que atingiram o fim de sua vida útil e que operaram em condições semelhantes àquelas nas quais o ativo será utilizado;

(b) a entidade deve ajustar esses preços tanto pelo efeito de aumentos futuros de preços devidos à inflação (aumento generalizado de preços), quanto para futuros aumentos ou diminuições específicas de preços. Entretanto, se as estimativas de fluxos de caixa futuros provenientes do uso contínuo do ativo e a taxa de desconto excluírem o efeito da inflação, a entidade também deve excluir esse efeito da estimativa de fluxos de caixa líquidos advindos da baixa.

53A. O valor justo difere do valor em uso. O valor justo reflete as premissas que os participantes do mercado utilizam ao precificar o ativo. Por outro lado, o valor em uso reflete os efeitos de fatores que podem ser específicos para a entidade e não aplicáveis às entidades de modo geral. Por exemplo, o valor justo não reflete nenhum dos seguintes fatores, na medida em que eles geralmente não estejam disponíveis a participantes do mercado:

(a) valor adicional obtido a partir do agrupamento de ativos (como, por exemplo, a criação de carteira de propriedades para investimento em diferentes locais);

(b) sinergias entre o ativo que está sendo mensurado e outros ativos;

(c) direitos legais ou restrições legais que sejam específicos somente ao proprietário atual do ativo; e

(d) benefícios fiscais ou ônus fiscais que sejam específicos ao proprietário atual do ativo. (Item incluído pela CPC 01 (R1))

#### Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

54. Os fluxos de caixa futuros são estimados na moeda em que eles são gerados e, em seguida, descontados, usando-se uma taxa de desconto adequada para essa moeda. A entidade deve traduzir o valor presente usando a taxa de câmbio à vista na data do cálculo do valor em uso.

#### Taxa de desconto

55. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos, que reflita as avaliações atuais de mercado acerca:

(a) do valor do dinheiro no tempo; e

(b) dos riscos específicos do ativo para os quais as estimativas de fluxos de caixa futuros não tenham sido ajustadas.

56. Uma taxa que reflita avaliações atuais de mercado do valor do dinheiro no tempo e dos riscos específicos do ativo é o retorno que os investidores exigiriam se eles tivessem que escolher um investimento que gerasse fluxos de caixa de montantes, tempo de ocorrência e perfil de risco equivalentes àqueles que a entidade espera que advenham do ativo. Essa taxa é estimada a partir de taxas implícitas em transações correntes de mercado para ativos semelhantes, ou ainda do custo médio ponderado de capital de companhia aberta listada em bolsa que tenha um ativo único (ou carteira de ativos) semelhante em termos de potencial de serviço e riscos do ativo sob revisão. Entretanto, a taxa de desconto (ou taxas) utilizada para mensurar o valor em uso do ativo não deve refletir os riscos para os quais os fluxos de caixa futuros estimados tenham sido ajustados. De outro modo, o efeito de algumas premissas será levado em consideração em duplicidade.

57. Quando uma taxa específica de um ativo não estiver diretamente disponível no mercado, a entidade deve usar substitutos para estimar a taxa de desconto. O Apêndice A dispõe sobre informações adicionais quanto à estimativa de taxas de desconto em tais circunstâncias.

#### Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização

58. Os itens 59 a 64 estabelecem as exigências para reconhecer e mensurar perdas por desvalorização para um ativo individual com exceção do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O reconhecimento e a mensuração de perdas por desvalorização para uma unidade geradora de caixa e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) são tratados nos itens 65 a 108.

59. Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior ao seu valor contábil, o valor contábil do ativo deve ser reduzido ao seu valor recuperável. Essa redução representa uma perda por desvalorização do ativo.

60. A perda por desvalorização do ativo deve ser reconhecida imediatamente na demonstração do resultado, a menos que o ativo tenha sido reavaliado. Qualquer desvalorização de ativo reavaliado deve ser tratada como diminuição do saldo da reavaliação.

61. A perda por desvalorização de ativo não reavaliado deve ser reconhecida na demonstração do resultado do exercício. Entretanto, a perda por desvalorização de ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes (na reserva de reavaliação) na extensão em que a perda por desvalorização não exceder o saldo da reavaliação reconhecida para o mesmo ativo. Essa perda por desvalorização sobre o ativo reavaliado reduz a reavaliação reconhecida para o ativo.

62. Quando o montante estimado da perda por desvalorização for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a



entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outra norma.

63. Depois do reconhecimento da perda por desvalorização, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual (se houver), em base sistemática ao longo de sua vida útil remanescente.

64. Se a perda por desvalorização for reconhecida, quaisquer ativos ou passivos fiscais diferidos relacionados devem ser reconhecidos em consonância com a CPC 32, comparando-se o valor contábil revisado do ativo com sua base fiscal.

#### **Unidade geradora de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)**

65. Os itens 66 a 108 estabelecem as exigências para a identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence e para a determinação do valor contábil e do reconhecimento da perda por desvalorização para unidades geradoras de caixa e ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

#### **Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence**

66. Se houver qualquer indicação de que um ativo possa estar desvalorizado, o valor recuperável deve ser estimado para o ativo individual. Se não for possível estimar o valor recuperável para o ativo individual, a entidade deve determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence (unidade geradora de caixa do ativo).

67. O valor recuperável de um ativo individual não pode ser determinado se:

(a) o valor em uso do ativo não puder ser estimado como sendo próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda (por exemplo, quando os fluxos de caixa futuros advindos do uso contínuo do ativo não puderem ser estimados como sendo insignificantes); e

(b) o ativo não gerar entradas de caixa que são em grande parte independentes daquelas provenientes de outros ativos.

Nesses casos, o valor em uso e, portanto, o valor recuperável, somente pode ser determinado para a unidade geradora de caixa do ativo.

#### **Exemplo**

Uma entidade de mineração tem uma estrada de ferro particular para dar suporte às suas atividades de mineração. Essa estrada pode ser vendida somente pelo valor de sucata e ela não gera entradas de caixa que são, em grande parte, independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos da mina.

Não é possível estimar o valor recuperável da estrada de ferro privada porque seu valor em uso não pode ser determinado e é provavelmente diferente do valor de sucata. Portanto, a entidade deve estimar o valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual a estrada de ferro particular pertence, isto é, a

mina como um todo.

68. Conforme definido no item 6, uma unidade geradora de caixa de um ativo é o menor grupo de ativos que inclui esse ativo e gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. A identificação de uma unidade geradora de caixa do ativo envolve julgamento. Se o valor recuperável não puder ser determinado para um ativo individual, a entidade identifica o menor agregado de ativos que gera entradas de caixa em grande parte independentes.

#### **Exemplo**

Uma empresa de ônibus fornece serviços, sob contrato, a um município que requer a prestação de serviços mínima em cada uma das cinco linhas operadas. Os ativos alocados a cada linha e os fluxos de caixa provenientes de cada linha podem ser identificados separadamente. Uma das linhas opera com prejuízo significativo.

Como a entidade não tem a opção de eliminar nenhuma das linhas operadas, o nível mais baixo de entradas de caixa identificáveis que são substancialmente independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos são as entradas de caixa geradas pelas cinco linhas em conjunto. A unidade geradora de caixa para cada linha é a empresa de ônibus como um todo.

69. As entradas de caixa são entradas de caixa e equivalentes de caixa recebidos de terceiros independentes da entidade. Ao identificar se as entradas de caixa provenientes de um ativo (ou grupo de ativos) são, em grande parte, independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos (ou grupos de ativos), a entidade deve considerar vários fatores, incluindo a maneira como a administração monitora as operações da entidade (tais como: por linhas de produto, linhas de negócios, localidades individuais, áreas distritais ou regionais) ou a maneira como a administração toma decisões sobre a continuidade ou a baixa dos ativos e operações da entidade.

70. Se existir mercado ativo para o produto gerado por um ativo ou grupo de ativos, esse ativo ou grupo de ativos deve ser identificado como unidade geradora de caixa, mesmo que alguns ou todos os produtos sejam utilizados internamente. Se as entradas de caixa geradas por qualquer ativo ou unidade geradora de caixa forem afetadas por preço de transferência interno, a entidade deve usar a melhor estimativa da administração em relação aos preços futuros que poderiam ser obtidos em transação entre partes independentes, levando em consideração:

(a) as entradas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso do ativo ou da unidade geradora de caixa; e

(b) as saídas futuras de caixa utilizadas para determinar o valor em uso de quaisquer outros ativos ou unidades geradoras de caixa que são afetados pelo preço de transferência interno.

71. Mesmo se parte ou toda a produção de um ativo ou de grupo de ativos for utilizada por outras unidades da entidade (por exemplo, produtos em estágio intermediário de processo



de produção), esse ativo ou grupo de ativos forma uma unidade geradora de caixa separada se a entidade puder vender a produção desse ativo em mercado ativo. Isso acontece porque esse ativo ou grupo de ativos poderia gerar entradas de caixa que seriam em grande parte independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos. Ao usar informações baseadas em orçamentos e previsões financeiras que estão relacionadas a essa unidade geradora de caixa, ou a qualquer outro ativo ou unidade geradora de caixa afetada pelo preço de transferência interno, a entidade deve ajustar essa informação se os preços de transferência internos não refletirem a melhor estimativa, por parte da administração, dos preços que seriam conseguidos em transação entre partes independentes, sem favorecimentos e dentro da relação de comutatividade.

72. As unidades geradoras de caixa devem ser identificadas de maneira consistente de período para período para o mesmo ativo ou tipos de ativos, a menos que haja justificativa para mudança.

73. Se a entidade determinar que um ativo pertence a uma unidade geradora de caixa diferente da que pertencia em períodos anteriores, ou que os tipos de ativos agrupados na unidade geradora de caixa tenham mudado, o item 130 requer divulgações acerca da unidade geradora de caixa se uma perda por desvalorização for reconhecida ou revertida para essa unidade geradora de caixa.

#### **Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa**

74. O valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso. Para o propósito de determinar o montante recuperável de uma unidade geradora de caixa, qualquer referência a “um ativo”, constante dos itens 19 a 57 deve ser lida como referência a “uma unidade geradora de caixa”.

75. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa deve ser determinado de maneira consistente com o modo pelo qual é determinado o montante recuperável da unidade geradora de caixa.

76. O valor contábil de uma unidade geradora de caixa:

(a) deve incluir somente o valor contábil daqueles ativos que podem ser atribuídos diretamente ou alocados em base razoável e consistente à unidade geradora de caixa, e que gerarão as futuras entradas de caixa utilizadas para determinar o valor em uso da unidade geradora de caixa; e

(b) não deve incluir o valor contábil de qualquer passivo reconhecido, a menos que o valor recuperável da unidade geradora de caixa não possa ser determinado sem se considerar esse passivo.

Isso ocorre porque o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a ativos que não fazem parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos nas

demonstrações contábeis (ver itens 28 e 43).

77. Quando os ativos são agregados para fins de avaliação do montante de recuperação, é importante incluir na unidade geradora de caixa todos os ativos que geram ou são utilizados para gerar fluxos relevantes de entradas de caixa. De outra forma, a unidade geradora de caixa pode parecer ser totalmente recuperável quando, de fato, ocorreu uma perda por desvalorização. Em alguns casos, mesmo que alguns ativos contribuam para os fluxos de caixa futuros estimados de uma unidade geradora de caixa, eles não podem ser alocados à unidade geradora de caixa em base razoável e consistente. Esse poderia ser o caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos corporativos, tais como ativos do escritório central. Os itens 80 a 102 explicam como lidar com esses ativos ao testar uma unidade geradora de caixa para avaliar uma perda por desvalorização.

78. Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se na baixa de uma unidade geradora de caixa houver a exigência de que o comprador assuma um passivo. Nesse caso, o valor justo líquido de despesas de alienação (ou o fluxo de caixa estimado advindo da baixa final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda dos ativos da unidade geradora de caixa e o passivo em conjunto, menos as despesas a serem incorridas com a baixa. A fim de levar a efeito uma comparação que faça sentido entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil. (Alterado pela CPC 01 (R1))

#### **Exemplo**

Uma entidade opera uma mina em um país cuja legislação exige que o proprietário restaure o local em que é desenvolvida a atividade exploratória, quando do término das atividades. O custo de restauração inclui a reposição da superfície ambiental que precisou ser removida antes que as operações da mina se iniciassem. A provisão para os custos de reposição da superfície ambiental foi reconhecida assim que ela foi removida. Esse valor foi reconhecido como parte do custo da mina e está sendo exaurido ao longo da sua vida útil. O valor contábil da provisão para os custos de restauração é de \$ 500, que é igual ao valor presente desses custos de restauração.

A entidade está testando a mina para fins de perda por desvalorização. A unidade geradora de caixa da mina é ela como um todo. A entidade recebeu várias ofertas de compra da mina a um preço em torno de \$ 800. Esse preço considera o fato de que o comprador assumirá a obrigação de restaurar o que for necessário. As despesas de venda da mina são desprezíveis. O valor em uso da mina é de aproximadamente \$ 1.200, excluindo os custos de restauração. O valor contábil da mina é \$ 1.000.

O valor justo líquido de despesas de venda da unidade geradora de caixa é de \$ 800. Esse valor considera os custos de restauração que já foram provisionados. Como consequência, o valor em uso da unidade geradora de caixa é determinado depois de considerar os custos de restauração, e é estimado em





\$ 700 (\$ 1.200 menos \$ 500). O valor contábil da unidade geradora de caixa é de \$ 500, que é o valor contábil da mina (\$ 1.000) menos o valor contábil da provisão para custos de restauração (\$ 500). Portanto, o valor recuperável da unidade geradora de caixa supera seu valor contábil.

79. Por razões práticas, o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa é algumas vezes determinado depois de se considerarem os ativos que não são parte da unidade geradora de caixa (por exemplo, contas a receber ou outros ativos financeiros) ou passivos que tenham sido reconhecidos (como, por exemplo, contas a pagar, pensões e outras provisões). Nesses casos, o valor contábil da unidade geradora de caixa deve ser aumentado pelo valor contábil desses ativos e diminuído pelo valor contábil desses passivos.

#### Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

##### Alocação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a unidade geradora de caixa

80. Para o propósito do teste de redução ao valor recuperável, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios deve, a partir da data da operação, ser alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou a grupos de unidades geradoras de caixa, que devem se beneficiar das sinergias da operação, independentemente de os outros ativos ou passivos da entidade adquirida serem, ou não, atribuídos a essas unidades ou grupos de unidades. Cada unidade ou grupo de unidades ao qual o ágio (goodwill) é alocado dessa forma deve:

(a) representar o menor nível dentro da entidade no qual o ágio (goodwill) é monitorado para fins gerenciais internos; e

(b) não ser maior do que um segmento operacional, conforme definido pelo item 5 da CPC 22 – Informações por Segmento, antes da agregação.

81. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros advindos de outros ativos adquiridos na combinação de negócios que não são identificados individualmente e não são reconhecidos separadamente. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não gera fluxos de caixa independentemente de outros ativos ou grupos de ativos, e frequentemente contribui para os fluxos de caixa de múltiplas unidades geradoras de caixa. Às vezes, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não pode ser alocado em base não arbitrária a unidades geradoras de caixa individuais, mas apenas a grupos de unidades geradoras de caixa. Assim, o menor nível dentro da entidade, no qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é monitorado para fins gerenciais internos, às vezes, inclui algumas unidades geradoras de caixa às quais o ágio se relaciona, mas às quais não pode ser alocado. As referências nos itens 83 a 99 a uma unidade geradora de caixa à qual o ágio deve ser alocado devem ser lidas também como referências a um grupo de unidades geradoras de caixa às quais o ágio deve ser alocado.

82. A aplicação das exigências do item 80 faz com que o ágio por

expectativa de rentabilidade futura (goodwill) seja testado para redução ao valor recuperável em nível que reflita a forma pela qual a entidade gerencia suas operações e com a qual o ágio estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de reporte adicionais não é por via de consequência necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado para o propósito do teste de redução ao valor recuperável pode não coincidir com o nível no qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado conforme a CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis para o propósito de mensuração de ganhos e perdas em moeda estrangeira. Por exemplo, se a entidade é requerida pela CPC 02 a alocar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a níveis relativamente menores de unidades geradoras de caixa para o propósito de mensuração de ganhos e perdas com moeda estrangeira, ela não é requerida para o propósito do teste de redução ao valor recuperável a utilizar o mesmo nível, a menos que ela também monitore nesse nível o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em termos gerenciais internos.

84. Se a alocação inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), adquirido em combinação de negócios, não puder ser completada antes do término do período anual em que a combinação de negócios ocorre, essa alocação inicial deve ser completada antes do término do primeiro período anual com início após a data da aquisição.

85. De acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios, se o tratamento contábil inicial da combinação de negócios puder ser determinado somente provisoriamente ao término do período no qual a combinação de negócios ocorre, o adquirente deve:

(a) contabilizar a combinação utilizando esses valores provisórios; e

(b) reconhecer quaisquer ajustes a esses valores provisórios como resultado da conclusão do tratamento contábil inicial dispensado dentro do período de mensuração, o qual não excederá doze meses a partir da data da aquisição.

Nessas circunstâncias, pode não ser possível concluir a alocação inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), reconhecido em combinação de negócios, antes do término do período anual em que ocorre a combinação. Quando esse for o caso, a entidade deve divulgar a informação requerida no item 133.

86. Se o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver sido alocado a uma unidade geradora de caixa e a entidade se desfizer de uma operação dentro dessa unidade, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado à operação baixada deve ser:

(a) incluído no valor contábil da operação quando da determinação dos ganhos ou perdas na baixa; e

(b) mensurado com base nos valores relativos da operação



baixada e na parcela da unidade geradora de caixa mantida em operação (retida), a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado à operação baixada.

#### Exemplo

Uma entidade vende por \$ 100 uma operação que fazia parte de unidade geradora de caixa na qual houve alocação de ágio pago por expectativa de resultado futuro (goodwill).

O ágio alocado à unidade não pode ser identificado ou associado, exceto arbitrariamente, a um grupo de ativos em nível mais baixo do que aquela unidade. O valor recuperável da parcela remanescente da unidade geradora de caixa retido é de \$ 300.

Como o ágio alocado à unidade geradora de caixa não pôde ser identificado ou associado, de forma não arbitrária, a um grupo de ativos em nível mais baixo do que aquela unidade, o ágio associado à operação alienada é medido com base nos valores relativos da operação alienada e na parcela da unidade remanescente. Portanto, 25% do ágio alocado à unidade geradora de caixa são incluídos no valor contábil da operação que é vendida.

87. Se a entidade reorganizar sua estrutura de reporte de forma que altere a composição de uma ou mais unidades geradoras de caixa às quais o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tenha sido alocado, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) deve ser realocado às unidades afetadas. Essa realocação deve ser realizada, utilizando-se uma abordagem de valor relativo semelhante àquela utilizada quando a entidade se desfaz de uma operação componente de uma unidade geradora de caixa, a menos que a entidade consiga demonstrar que algum outro método reflita melhor o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) associado às unidades reorganizadas.

#### Exemplo

O ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado originariamente à unidade geradora de caixa A. O ágio alocado a A não pode ser identificado ou associado de forma não arbitrária a um grupo de ativos em nível mais baixo do que A. A unidade A será dividida e integrada em três outras unidades geradoras de caixa, B, C e D.

Como o ágio alocado a A não pode ser identificado ou associado de forma não arbitrária a um grupo de ativos em nível mais baixo que A, ele deve ser alocado proporcionalmente para as unidades B, C e D, com base nos valores relativos das três partes de A, antes que essas partes sejam integradas a B, C e D.

#### Testando unidade geradora de caixa com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) para redução ao valor recuperável

88. Quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) se relacionar com uma unidade geradora de caixa, mas não tiver sido alocado a ela, conforme descrito no item 81, essa unidade geradora de caixa deve ser testada para redução

ao valor recuperável sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, pela comparação do valor contábil da unidade, excluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

89. Se a unidade geradora de caixa descrita no item 88 incluir em seu valor contábil um ativo intangível que tenha vida útil indefinida, ou que ainda não esteja disponível para uso, e esse ativo somente puder ser testado para redução ao valor recuperável apenas como parte da unidade geradora de caixa, o item 10 requer que a unidade também seja testada, anualmente, para redução ao valor recuperável.

90. A unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver sido alocado deve ser testada anualmente para verificar a necessidade de redução ao valor recuperável e sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, comparando-se seu valor contábil, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com o valor recuperável da unidade. Se o valor recuperável da unidade ultrapassar seu valor contábil, a unidade e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado àquela unidade devem ser considerados como não estando desvalorizados. Se o valor contábil da unidade ultrapassar seu valor recuperável, a entidade deve reconhecer a perda por desvalorização de acordo com o item 104.

#### Momento dos testes de redução ao valor recuperável

96. O teste anual de redução ao valor recuperável para unidade geradora de caixa à qual tenha ocorrido alocação de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pode ser realizado a qualquer momento durante o período anual, desde que o teste seja realizado, todos os anos, na mesma ocasião. Unidades geradoras de caixa diferentes podem ser testadas, em momentos diferentes, para redução ao valor recuperável. Porém, se parte ou todo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a uma unidade geradora de caixa decorre de combinação de negócios ocorrida durante o período anual corrente, essa unidade deve ser testada para redução ao valor recuperável antes do fim do período anual corrente.

97. Se os ativos que constituem a unidade geradora de caixa, à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, forem testados ao mesmo tempo em que tal procedimento for dispensado à referida unidade, eles devem ser testados para redução ao valor recuperável antes dessa unidade. Da mesma forma, se as unidades geradoras de caixa constituírem um grupo de unidades geradoras de caixa ao qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, e tiverem sua redução ao valor recuperável testada ao mesmo tempo em que o referido grupo de unidades, as unidades individuais devem ser testadas para redução ao valor recuperável antes desse grupo de unidades.

98. Quando da realização do teste para redução ao valor recuperável de unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, pode



haver indicação de redução ao valor recuperável de um ativo dentro dessa unidade. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente o ativo para redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer desvalorização para aquele ativo, antes de realizar o teste na unidade geradora de caixa que contém o ágio. Da mesma forma, pode haver indicação de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contenha o ágio. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente a redução ao valor recuperável dessa unidade geradora de caixa e reconhecer qualquer desvalorização observada, antes de testar a redução ao valor recuperável de referido grupo de unidades.

99. O mais recente cálculo detalhado, feito em período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tenha sido alocado pode ser utilizado no teste dessa unidade no período corrente, desde que todos os critérios abaixo sejam atendidos:

(a) os ativos e os passivos que compõem a unidade não tenham sofrido mudanças significativas desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

(b) o cálculo mais recente do valor recuperável tenha resultado em valor que ultrapasse o valor contábil de uma unidade por uma margem substancial; e

(c) com base na análise de eventos que tenham ocorrido, e circunstâncias que tenham mudado desde o cálculo mais recente do valor recuperável, a probabilidade de determinação corrente de valor recuperável de uma unidade geradora de caixa ser inferior ao valor contábil corrente seja remota.

#### Ativo corporativo

100. Ativos corporativos incluem os ativos do grupo ou de departamento ou divisão da entidade, tais como prédio da sede ou de divisão da entidade, ou equipamentos de processamento eletrônico de dados ou centro de pesquisas. A estrutura da entidade determina se um ativo atende à definição desta Norma de ativos corporativos para uma unidade geradora de caixa individual. As características peculiares dos ativos corporativos são as de que não geram entradas de caixa independentemente de outros ativos ou grupo de ativos, e que seu valor contábil não pode ser totalmente atribuído à unidade geradora de caixa sob revisão.

101. Em função de os ativos corporativos não gerarem entradas de caixa separadas, o valor recuperável de um ativo corporativo individual não pode ser determinado, a menos que a administração tenha decidido se desfazer do ativo. Como consequência, se houver indicação de que o ativo corporativo possa ter se desvalorizado, o valor recuperável deve ser determinado para a unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa à qual o ativo corporativo pertence, comparando este ao valor contábil dessa unidade geradora ou desse grupo de unidades geradoras de caixa. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

102. Ao testar uma unidade geradora de caixa para saber se

houve desvalorização, a entidade deve identificar todos os ativos corporativos que estão relacionados com a unidade geradora de caixa sob revisão. Se uma parcela do valor contábil do ativo corporativo:

(a) puder ser alocada em base razoável e consistente àquela unidade, a entidade deve comparar o valor contábil da unidade, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocado a essa unidade, com o seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

(b) não puder ser alocada em base razoável e consistente àquela unidade, a entidade deve cumulativa e sequencialmente:

(i) comparar o valor contábil da unidade, excluindo o ativo corporativo, com o seu valor recuperável e reconhecer qualquer perda por desvalorização de acordo com o item 104;

(ii) identificar o menor grupo de unidades geradoras de caixa, que inclui a unidade geradora de caixa sob revisão, e ao qual uma parcela do valor contábil do ativo corporativo pode ser alocada em base razoável e consistente; e

(iii) comparar o valor contábil do grupo de unidades geradoras de caixa, incluindo a parcela do valor contábil do ativo corporativo alocada a esse grupo de unidades, com o valor recuperável do grupo de unidades. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

#### Desvalorização em uma unidade geradora de caixa

104. Uma perda por desvalorização deve ser reconhecida para uma unidade geradora de caixa – o menor grupo da unidade geradora de caixa ao qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou o ativo corporativo tenham sido alocados – se, e somente se, o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) for menor do que o valor contábil da unidade (grupo de unidades). A perda por desvalorização deve ser alocada para reduzir o valor contábil dos ativos da unidade (grupo de unidades) na seguinte ordem:

(a) primeiramente, para reduzir o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado à unidade geradora de caixa (grupo de unidades); e

(b) a seguir, aos outros ativos da unidade (grupo de unidades) proporcionalmente ao valor contábil de cada ativo da unidade (grupo de unidades).

Essas reduções nos valores contábeis devem ser tratadas como perda por desvalorização de itens individuais dos ativos e reconhecidas de acordo com o item 60.

105. Ao alocar a perda por desvalorização de acordo com o item 104, a entidade não deve reduzir o valor contábil de um ativo abaixo do valor mais alto na comparação entre:

(a) seu valor justo líquido de despesas de alienação (se puder ser mensurado); (Alterada pela CPC 01 (R1))

(a) seu valor em uso (se puder ser determinado); e

(b) zero.

O valor da perda por desvalorização que de outra forma teria



sido alocado ao ativo deve ser alocado proporcionalmente aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

106. Se não for praticável estimar o valor recuperável para cada ativo individualmente de uma unidade geradora de caixa, esta Norma determina alocação arbitrária da perda por desvalorização entre os ativos dessa unidade, exceto o ágio por expectativa de resultado futuro (goodwill), porque todos os ativos de uma unidade geradora de caixa operam de forma conjunta.

107. Se o valor recuperável de um ativo individual não puder ser determinado (ver item 67),

(a) a perda por desvalorização deve ser reconhecida para o ativo se o seu valor contábil for maior do que o mais alto dos seguintes valores: seu valor justo líquido de despesas de venda e os resultados dos procedimentos de alocação descritos nos itens 104 e 105; e

(b) nenhuma perda por desvalorização deve ser reconhecida para o ativo se a unidade geradora de caixa à qual está relacionado não sofrer perda por desvalorização. Isso se aplica mesmo se o valor justo líquido de despesas de venda do ativo for menor do que seu valor contábil.

#### Exemplo

Uma máquina teve um dano físico, mas ainda está operando, embora não tão bem quanto anteriormente ao dano físico. O valor justo líquido de despesas de venda da máquina é menor do que o seu valor contábil. A máquina não gera entradas de caixa independentes. O menor grupo de ativos identificável, que inclui a máquina e que gera entradas de caixa que são em grande parte independentes das entradas de caixa de outros ativos, é a linha de produção à qual a máquina pertence. O valor recuperável da linha de produção indica que a linha de produção tomada como um todo não sofreu desvalorização.

**Premissa 1:** orçamentos ou previsões aprovados pela administração não demonstram a obrigação da administração de substituir a máquina.

O valor recuperável da máquina sozinha não pode ser estimado, pois o valor em uso da máquina:

(a) pode ser diferente de seu valor justo líquido de despesas de venda; e

(b) pode ser determinado somente para a unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção).

A linha de produção não sofreu perda por desvalorização. Portanto, não há perda por desvalorização reconhecida para a máquina. Entretanto, a entidade pode necessitar reavaliar o período de depreciação ou o método de depreciação para a máquina. Talvez um período mais curto ou método mais rápido de depreciação seja exigido para refletir a vida útil remanescente da máquina ou as bases sobre as quais se esperam que os benefícios econômicos sejam usufruídos pela entidade.

**Premissa 2:** os orçamentos ou previsões aprovados pela administração demonstram o compromisso da administração de

substituir a máquina e vendê-la em futuro próximo. Os fluxos de caixa provenientes de uso contínuo da máquina até sua baixa são estimados como desprezíveis.

O valor em uso da máquina pode ser estimado como próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda. Portanto, o valor recuperável da máquina pode ser determinado e nenhuma consideração deve ser dada à unidade geradora de caixa à qual a máquina pertence (a linha de produção). Em função de o valor justo líquido de despesas de venda da máquina ser menor do que seu valor contábil, a perda por desvalorização deve ser reconhecida para a máquina.

108. Depois de as exigências dos itens 104 e 105 terem sido observadas, um passivo deve ser reconhecido para qualquer valor remanescente de perda por desvalorização de uma unidade geradora de caixa se, e somente se, isso for exigido por outras normas.

#### Reversão de perda por desvalorização

109. Os itens 110 a 116 estabelecem as exigências para reverter uma perda por desvalorização de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, reconhecida em períodos anteriores. Essas exigências utilizam o termo “um ativo”, mas se aplicam igualmente a um ativo individual ou a uma unidade geradora de caixa. Exigências adicionais para um ativo individual são estabelecidas nos itens 117 a 121, para unidade geradora de caixa nos itens 122 e 123 e para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos itens 124 e 125.

110. A entidade deve avaliar, ao término de cada período de reporte, se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), possa não mais existir ou ter diminuído. Se existir alguma indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável desse ativo.

111. Ao avaliar se há alguma indicação de que perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), possa ter diminuído ou possa não mais existir, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes indicações:

#### Fontes externas de informação

(a) há indicações observáveis de que o valor do ativo tenha aumentado significativamente durante o período; (Alterada pela CPC 01 (R1))

(a) mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, tenham ocorrido durante o período, ou ocorrerão em futuro próximo, no ambiente tecnológico, de mercado, econômico ou legal no qual ela opera ou no mercado para o qual o ativo é destinado;

(b) as taxas de juros de mercado ou outras taxas de mercado de retorno sobre investimentos tenham diminuído durante o período, e essas diminuições possivelmente tenham afetado a taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso do ativo e aumentado seu valor recuperável materialmente;



### Fontes internas de informação

(c) mudanças significativas, com efeito favorável sobre a entidade, tenham ocorrido durante o período, ou se espera que ocorram em futuro próximo, na extensão ou na maneira por meio da qual o ativo é utilizado ou se espera que seja utilizado. Essas mudanças incluem custos incorridos durante o período para melhorar ou aprimorar o desempenho do ativo ou para reestruturar a operação à qual o ativo pertence;

(d) há evidência disponível advinda dos relatórios internos que indica que o desempenho econômico do ativo é ou será melhor do que o esperado.

112. Indicações de redução potencial na perda por desvalorização descritas no item 111 espelham principalmente as indicações de potencial perda por desvalorização descritas no item 12.

113. Se houver indicação de que a perda por desvalorização reconhecida para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), pode vir a não mais existir ou tenha diminuído, isso pode ser uma evidência de que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização ou exaustão ou o valor residual necessitem ser revisados ou ajustados conforme normas aplicáveis ao ativo, mesmo se nenhuma perda por desvalorização for revertida para o ativo.

114. Uma perda por desvalorização reconhecida em períodos anteriores para um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser revertida se, e somente se, tiver havido mudança nas estimativas utilizadas para determinar o valor recuperável do ativo desde a última perda por desvalorização que foi reconhecida. Se esse for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado, com plena observância do descrito no item 117, para seu valor recuperável. Esse aumento ocorre pela reversão da perda por desvalorização.

115. A reversão de perda por desvalorização reflete um aumento no potencial de serviços estimados de um ativo, ou pelo uso ou pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma perda por desvalorização para o ativo. O item 130 requer que a entidade identifique a mudança nas estimativas que causam o aumento no potencial de serviços estimados. Exemplos de mudanças nas estimativas incluem:

(a) mudança na base do valor recuperável (exemplo, se o valor recuperável é baseado no valor justo líquido de despesas de venda ou no valor em uso);

(b) se o valor recuperável foi baseado no valor em uso, mudança no montante ou no período previsto de ocorrência de fluxos de caixa futuros estimados ou na taxa de desconto; ou

(c) se o valor recuperável foi baseado no valor justo líquido de despesas de venda, mudança na estimativa dos componentes do valor justo líquido de despesas de venda.

116. O valor em uso de um ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de futuras entradas de caixa aumenta na medida em que essas

entradas se tornam mais próximas da data atual. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por desvalorização não deve ser revertida simplesmente por causa da passagem do tempo (algumas vezes reconhecida pelo termo “fluência” do desconto – unwinding of discount), mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

### Reversão de perda por desvalorização para ativo individual

117. O aumento do valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), atribuível à reversão de perda por desvalorização não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), caso nenhuma perda por desvalorização tivesse sido reconhecida para o ativo em anos anteriores.

118. Qualquer aumento no valor contábil de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), acima do seu valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), caso a perda por desvalorização para o ativo não tivesse sido reconhecida em anos anteriores é considerado uma reavaliação. Se e nas situações em que a legislação brasileira permitir, a entidade deve aplicar as normas específicas voltadas à matéria.

119. A reversão de perda por desvalorização de um ativo, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser reconhecida imediatamente no resultado do período, a menos que o ativo esteja registrado por valor reavaliado de acordo com outra norma. Qualquer reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser tratada como aumento de reavaliação conforme tal norma.

120. A reversão de perda por desvalorização sobre ativo reavaliado deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes sob o título de reserva de reavaliação. Entretanto, na extensão em que a perda por desvalorização para o mesmo ativo reavaliado tenha sido anteriormente reconhecida no resultado do período, a reversão dessa desvalorização deve ser também reconhecida no resultado do período.

121. Depois que a reversão de perda por desvalorização é reconhecida, a despesa de depreciação, amortização ou exaustão para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos seu valor residual (se houver) em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

### Reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa

122. A reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa deve ser alocada aos ativos da unidade, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), proporcionalmente ao valor contábil desses ativos. Esses aumentos em valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização de ativos individuais e reconhecidos de acordo com o item 119.

123. Ao alocar a reversão de perda por desvalorização para uma



unidade geradora de caixa, de acordo com o item 122, o valor contábil de um ativo não deve ser aumentado acima do menor dos parâmetros a seguir:

(a) seu valor recuperável (se este puder ser determinado); e

(b) o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação, amortização ou exaustão), se a perda por desvalorização não tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

O valor da reversão da perda por desvalorização, que seria de outra forma alocado ao ativo, deve ser alocado de forma proporcional aos outros ativos da unidade, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

#### **Reversão de perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)**

124. A perda por desvalorização reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não deve ser revertida em período subsequente.

125. A CPC 04 proíbe o reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Qualquer aumento no valor recuperável do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) nos períodos subsequentes ao reconhecimento de perda por desvalorização para esse ativo é equivalente ao reconhecimento de ágio por expectativa de rentabilidade futura gerado internamente (goodwill gerado internamente) e não reversão de perda por desvalorização reconhecida para o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

#### **Divulgação**

126. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos:

(a) o montante das perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas perdas por desvalorização foram incluídas;

(b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido no resultado do período e a linha da demonstração do resultado na qual essas reversões foram incluídas;

(c) o montante de perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período; e

(d) o montante das reversões das perdas por desvalorização de ativos reavaliados reconhecido em outros resultados abrangentes durante o período.

127. Uma classe de ativos é um agrupamento de ativos de natureza e uso similares nas operações da entidade.

128. As informações exigidas no item 126 podem ser apresentadas com outras informações divulgadas para a classe de ativos. Por exemplo, essas informações podem ser incluídas na conciliação do valor contábil do ativo imobilizado no início e no fim do período, conforme requerido pela CPC 27.

129. A entidade que reporta informações por segmento de acordo com a CPC 22 deve divulgar as seguintes informações

para cada segmento reportado:

(a) o montante das perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente;

(b) o montante das reversões de perdas por desvalorização reconhecido, durante o período, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente.

130. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada perda por desvalorização ou reversão reconhecida durante o período para ativo individual, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), ou para unidade geradora de caixa: (Alterada pela CPC 01 (R2))

(a) os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou à reversão da perda por desvalorização;

(b) o montante da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;

(c) para um ativo individual:

(i) a natureza do ativo; e

(ii) se a entidade reporta informações por segmento de acordo com a CPC 22, o segmento a ser reportado ao qual o ativo pertence;

(d) para uma unidade geradora de caixa:

(i) uma descrição da unidade geradora de caixa (por exemplo, se é uma linha de produtos, uma planta industrial, uma unidade operacional do negócio, uma área geográfica, ou um segmento a ser reportado, conforme a CPC 22);

(ii) o montante da perda por desvalorização reconhecida ou revertida por classe de ativos e, se a entidade reporta informações por segmento nos termos da CPC 22, a mesma informação por segmento; e

(iii) se o agregado de ativos utilizado para identificar a unidade geradora de caixa tiver mudado desde a estimativa anterior do seu valor recuperável (se houver), uma descrição da maneira atual e anterior de agregar os ativos envolvidos e as razões que justificam a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;

(e) o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) e se o valor recuperável do ativo (unidade geradora de caixa) é seu valor justo líquido de despesa de alienação ou seu valor em uso; (Alterada pela CPC 01 (R2))

(f) se o valor recuperável for o valor justo líquido de despesas de alienação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(i) o nível da hierarquia do valor justo (ver CPC 46) dentro do qual a mensuração do valor justo do ativo (unidade geradora de caixa) é classificada em sua totalidade (sem levar em conta as despesas de alienação que são observáveis);

(ii) para a mensuração do valor justo classificado no nível 2 e no nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição da técnica de avaliação usada para mensurar o valor justo menos as despesas de alienação. Se tiver havido mudança na técnica de avaliação, a



entidade deve divulgar a mudança ocorrida e os motivos para fazê-la; e

(iii) para a mensuração do valor justo classificado no nível 2 e no nível 3 da hierarquia de valor justo, cada pressuposto-chave em que a gerência baseou a sua determinação do valor justo menos as despesas de alienação. Pressupostos-chave são aqueles para os quais (unidade geradora de caixa) o valor recuperável do ativo for mais sensível. A entidade também deve divulgar a taxa de desconto utilizada na mensuração atual e anterior, se o valor justo menos as despesas de alienação for mensurada usando a técnica de valor presente; (Alínea alterada pela CPC 01 (R2))

(e) se o valor recuperável for o valor em uso, a taxa de desconto utilizada na estimativa corrente e na estimativa anterior (se houver) do valor em uso.

131. A entidade deve divulgar as seguintes informações para as perdas por desvalorização como um todo e para as reversões de perdas por desvalorização como um todo, reconhecidas durante o período para o qual nenhuma informação tenha sido divulgada de acordo com o item 130:

(a) as classes principais de ativos afetados por perdas por desvalorização e as classes principais de ativos afetados por reversões de perdas por desvalorização; e

(b) os principais eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento dessas perdas por desvalorização e reversões de perdas por desvalorização.

132. A entidade é encorajada a divulgar as premissas utilizadas para determinar o valor recuperável de ativos (unidades geradoras de caixa) durante o período. Entretanto, o item 134 exige que a entidade divulgue informações acerca das estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável de uma unidade geradora de caixa quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou o ativo intangível de vida útil indefinida estiver incluído no valor contábil da unidade.

133. Se uma parcela do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), advinda de combinação de negócios ocorrida durante o período, não tiver sido alocada a uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) ao término do período de reporte nos termos do item 84, o valor não alocado do ágio deve ser divulgado juntamente com as razões pelas quais o valor permanece não alocado.

**Estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável de unidade geradora de caixa contendo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ativo intangível com vida útil indefinida**

134. A entidade deve divulgar as informações requeridas nas alíneas (a) a (f) abaixo para cada unidade geradora de caixa (grupo de unidades) cujo valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados à unidade (grupo de unidades), seja significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida reconhecidos pela entidade:

(a) o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado à unidade (grupo de unidades);

(b) o valor contábil dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado à unidade (grupo de unidades);

(c) a base sobre a qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tenha sido determinado (por exemplo, valor em uso ou o valor justo líquido de despesas de alienação); (Alterada pela CPC 01 (R2))

(c) se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tiver sido baseado no valor em uso:

(i) cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado suas projeções de fluxo de caixa para o período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível; (Alterado pela CPC 01 (R1))

(i) descrição da abordagem utilizada pela administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas-chave; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externas;

(ii) o período sobre o qual a administração projetou os fluxos de caixa, baseada em orçamento ou previsões por ela aprovados e, quando um período superior a cinco anos for utilizado para a unidade geradora de caixa (grupo de unidades), uma explicação do motivo por que um período mais longo é justificável;

(iii) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa, além do período coberto pelo mais recente orçamento ou previsão, e a justificativa para utilização de qualquer taxa de crescimento que exceda a taxa média de crescimento de longo prazo para os produtos, segmentos de indústria, ou país ou países no qual a entidade opera, ou para o mercado para o qual a unidade (grupo de unidades) é direcionada; e

(iv) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;

(e) se o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) tiver sido baseado no valor justo líquido de despesas de alienação, as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo líquido de despesas de alienação. A entidade não é obrigada a fornecer as divulgações exigidas pela CPC 46. Se o valor justo líquido de despesas de alienação não é mensurado, utilizando-se o preço cotado para unidade idêntica (grupo de unidades), a entidade deve divulgar as seguintes informações: (Alterada pela CPC 01 (R1))

(i) cada premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado a determinação do valor justo líquido de despesas de alienação. Premissas-chave são aquelas para as quais o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) é mais sensível; (Alterado pela CPC 01 (R1))

(i) descrição da abordagem utilizada pela administração para determinar o valor sobre o qual estão assentadas as premissas-



chave; se esses valores refletem a experiência passada ou, se apropriado, são consistentes com fontes de informação externas, e, caso contrário, como e por que esses valores diferem da experiência passada ou de fontes de informação externas

(iia) o nível da hierarquia de valor justo (ver CPC 46) no qual a mensuração do valor justo se classifica em sua totalidade (sem levar em conta a o nível de observação dos custos de alienação); (Incluído pela CPC 01 (R1))

(iib) se tiver ocorrido mudança na técnica de avaliação, a mudança e as razões para fazê-la; (Incluído pela CPC 01 (R1))

Se o valor justo líquido das despesas de alienação tiver sido mensurado, utilizando projeções de fluxo de caixa descontado, a entidade deve divulgar as seguintes informações: (Alterado pela CPC 01 (R1))

(i) o período ao longo do qual a administração tenha projetado os fluxos de caixa;

(iii) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa;

(iv) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;

(f) se uma possível e razoável mudança em uma premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado sua determinação de valor recuperável da unidade (grupo de unidades) puder resultar em valor contábil superior ao seu valor recuperável:

(i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;

(ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e

(iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa-chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil.

135. Se alguns ou todos os valores contábeis do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida são alocados a múltiplas unidades geradoras de caixa (grupo de unidades), e o valor então alocado a cada unidade (grupo de unidades) não é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, esse fato deve ser divulgado em conjunto com o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados a essas unidades (grupo de unidades). Adicionalmente, se os valores recuperáveis de quaisquer dessas unidades (grupo de unidades) forem baseados na mesma premissa-chave, e o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, alocados a essas unidades, é significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis de vida útil indefinida, a entidade deve divulgar esse fato juntamente com:

(a) o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a essas unidades (grupo de unidades);

(b) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades (grupo de unidades);

(c) descrição da premissa-chave;

(d) descrição da abordagem da administração para determinar o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; se esse valor reflete a experiência passada ou, se apropriado, é consistente com fontes de informação externas e, caso contrário, como e por que esse valor difere da experiência passada ou de fontes de informação externas; e

(e) se uma razoável e possível mudança na premissa-chave puder resultar em valor contábil agregado da unidade (grupo de unidades) superior ao seu valor recuperável:

(i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil agregado;

(ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e

(iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa-chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil agregado.

136. O mais recente cálculo detalhado, efetuado em período anterior, do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa (grupo de unidades) pode, de acordo com os itens 24 ou 99, ser considerado e utilizado no teste da perda por desvalorização dessa unidade (grupo de unidades) no período corrente, desde que sejam atendidos critérios específicos. Quando esse for o caso, a informação para aquela unidade (grupo de unidades) deve ser incorporada nas divulgações exigidas pelos itens 134 e 135, com relação aos procedimentos utilizados para cálculo do valor recuperável.





## CPC 02 (R3) – EFEITOS DAS MUDANÇAS NAS TAXAS DE CÂMBIO E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### Objetivo

1. Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo desta Norma é orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação.

2. Os principais pontos envolvem quais taxas de câmbio devem ser usadas e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.

### Alcance

3. Esta Norma deve ser adotada:

(a) na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto para aquelas transações com derivativos e saldos dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros;;

(b) na conversão de resultados e posição financeira de operações no exterior que são incluídos nas demonstrações contábeis da entidade por meio de consolidação ou pela aplicação do método da equivalência patrimonial; e (Alterada pela CPC 02 (R1))

(c) na conversão de resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.

4. A CPC 48 é aplicável a muitos derivativos em moeda estrangeira e, por via de consequência, tais instrumentos derivativos estão fora do alcance desta Norma. Entretanto, aqueles derivativos em moeda estrangeira que estão fora do alcance da CPC 48 (exemplo: alguns derivativos em moeda estrangeira embutidos em outros contratos) estão dentro do alcance desta Norma. Adicionalmente, esta Norma é aplicada quando a entidade converte saldos relativos a derivativos de sua moeda funcional para a moeda de apresentação.

5. Esta Norma não é aplicada à contabilidade de operações de hedge para itens em moeda estrangeira, incluindo o hedge de investimento líquido em entidade no exterior. A CPC 48 é aplicado à contabilidade de operações de hedge.

6. Esta Norma é aplicada na apresentação das demonstrações contábeis da entidade em moeda estrangeira e estabelece exigências a serem observadas para que as demonstrações contábeis resultantes possam ser consideradas como em consonância com as normas emanadas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Na conversão de informações financeiras para moeda estrangeira que não atenda às referidas exigências, esta Norma requer que sejam divulgadas informações específicas.

7. Esta Norma não é aplicada na apresentação da demonstração dos fluxos de caixa para aqueles fluxos de caixa advindos de transações em moeda estrangeira, ou para a conversão de fluxos de caixa da entidade no exterior (ver CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa).

### Definições

8. Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados abaixo descritos:

Taxa de fechamento é a taxa de câmbio à vista vigente ao término do período de reporte.

Variação cambial é a diferença resultante da conversão de um número específico de unidades em uma moeda para outra moeda, a diferentes taxas cambiais.

Taxa de câmbio é a relação de troca entre duas moedas.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração (ver CPC 46). (Alterada pela CPC 02 (R1))

Moeda estrangeira é qualquer moeda diferente da moeda funcional da entidade.

Entidade no exterior é uma entidade que pode ser controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial, sucursal ou agência de uma entidade que reporta informação, por meio da qual são desenvolvidas atividades que estão baseadas ou são conduzidas em um país ou em moeda diferente daquelas da entidade que reporta a informação.

Moeda funcional é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.

Grupo econômico é uma entidade controladora e todas as suas controladas.

Itens monetários são unidades de moeda mantidas em caixa e ativos e passivos a serem recebidos ou pagos em um número fixo ou determinado de unidades de moeda.

Investimento líquido em entidade no exterior é o montante que representa o interesse (participação na maior parte das vezes) da entidade que reporta a informação nos ativos líquidos dessa entidade.

Moeda de apresentação é a moeda na qual as demonstrações contábeis são apresentadas.

Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio; no Brasil, a taxa a ser utilizada é a divulgada pelo Banco Central do Brasil.

### Detalhamento das definições

#### Moeda funcional

9. O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que principalmente ela gera e despense caixa. A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação de sua moeda funcional:



(a) a moeda:

(i) que mais influencia os preços de venda de bens e serviços (geralmente é a moeda na qual os preços de venda para seus bens e serviços estão expressos e são liquidados); e

(ii) do país cujas forças competitivas e regulações mais influenciam na determinação dos preços de venda para seus bens e serviços;

(b) a moeda que mais influencia fatores como mão de obra, matéria-prima e outros custos para o fornecimento de bens ou serviços (geralmente é a moeda na qual tais custos estão expressos e são liquidados).

10. Os seguintes fatores também podem servir como evidências para determinar a moeda funcional da entidade:

(a) a moeda por meio da qual são originados recursos das atividades de financiamento (exemplo: emissão de títulos de dívida ou ações).

(b) a moeda por meio da qual os recursos gerados pelas atividades operacionais são usualmente acumulados.

11. Os seguintes fatores adicionais devem ser considerados na determinação da moeda funcional de entidade no exterior, e também devem sê-los para avaliar se a moeda funcional dessa entidade no exterior é a mesma daquela utilizada pela entidade que reporta a informação (no caso em tela, a entidade que reporta a informação é aquela que possui uma entidade no exterior por meio de controlada, filial, sucursal, agência, coligada ou empreendimento controlado em conjunto):

(a) se as atividades da entidade no exterior são executadas como extensão da entidade que reporta a informação e, não, nos moldes em que lhe é conferido um grau significativo de autonomia. Um exemplo para ilustrar a primeira figura é quando a entidade no exterior somente vende bens que são importados da entidade que reporta a informação e remete para esta o resultado obtido. Um exemplo para ilustrar a segunda figura é quando a entidade no exterior acumula caixa e outros itens monetários, incorre em despesas, gera receita e angaria empréstimos, tudo substancialmente em sua moeda local;

(b) se as transações com a entidade que reporta a informação ocorrem em uma proporção alta ou baixa das atividades da entidade no exterior;

(c) se os fluxos de caixa advindos das atividades da entidade no exterior afetam diretamente os fluxos de caixa da entidade que reporta a informação e estão prontamente disponíveis para remessa para esta;

(d) se os fluxos de caixa advindos das atividades da entidade no exterior são suficientes para pagamento de juros e demais compromissos, existentes e esperados, normalmente presentes em título de dívida, sem que seja necessário que a entidade que reporta a informação disponibilize recursos para servir a tal propósito.

12. Quando os indicadores acima estão mesclados e a determinação da moeda funcional não é um processo tão óbvio,

a administração deve se valer de julgamento para determinar a moeda funcional que representa com maior fidedignidade os efeitos econômicos das transações, eventos e condições subjacentes. Como parte dessa abordagem, a administração deve priorizar os indicadores primários do item 9 antes de levar em consideração os indicadores enumerados nos itens 10 e 11, os quais são fornecidos para servirem como evidência adicional para determinação da moeda funcional da entidade.

13. A moeda funcional da entidade reflete as transações, os eventos e as condições subjacentes que são relevantes para ela. Assim, uma vez determinada, a moeda funcional não deve ser alterada a menos que tenha ocorrido mudança nas transações, nos eventos e nas condições subjacentes.

14. Se a moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária, as demonstrações contábeis da entidade devem ser reelaboradas nos moldes da Norma sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (pelo método da correção integral enquanto não emitida essa Norma). A entidade não pode evitar a reapresentação nos moldes requeridos pela Norma sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária mediante, por exemplo, a eleição de outra moeda que não seja aquela determinada em consonância com esta Norma como sua moeda funcional (tal como a moeda funcional de sua controladora).

#### Investimento líquido em entidade no exterior

15. A entidade pode possuir item monetário caracterizado como recebível junto a uma entidade no exterior ou como contas a pagar à mesma. Um item para o qual sua liquidação não é provável de ocorrer, tampouco está planejada para um futuro previsível é, substancialmente, parte do investimento líquido da entidade nessa entidade no exterior, e deve receber o tratamento contábil previsto nos itens 32 e 33 desta Norma. Referidos itens monetários podem contemplar contas a receber de longo prazo e empréstimos de longo prazo. Eles não contemplam contas a receber e contas a pagar relacionados a operações comerciais normais.

15A. A entidade que possui item monetário a receber de entidade no exterior ou item monetário a pagar para entidade no exterior, conforme descrito no item 15, pode ser qualquer controlada do grupo econômico. Por exemplo, uma entidade possui duas controladas: "A" e "B". A controlada "B" é uma entidade no exterior. A controlada "A" concede um empréstimo à controlada "B". O empréstimo que a controlada "A" tem a receber da controlada "B" será considerado parte do investimento líquido da controladora na controlada "B" se a sua liquidação não for provável de ocorrer, tampouco estiver planejada para um futuro previsível. Do mesmo modo esse entendimento valeria se a controlada "A" fosse por completo uma entidade no exterior.

#### Item monetário

16. A característica essencial de item monetário é o direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem:



passivos de planos de pensão ou outros benefícios a empregados a serem pagos com caixa; provisões que devem ser liquidadas em caixa; e dividendos a serem distribuídos com caixa, que são reconhecidos como passivos. Da mesma forma, um contrato que preveja o direito a receber (ou a obrigação de entregar) um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade ou uma quantidade variável de ativos, cujo valor justo a ser recebido (ou a ser entregue) iguale-se a um número fixo ou determinável de unidades de moeda, é considerado item monetário. Por outro lado, a característica essencial de item não monetário é a ausência do direito a receber (ou da obrigação de entregar) um número fixo ou determinável de unidades de moeda. Alguns exemplos incluem: adiantamento a fornecedores de mercadorias; adiantamento a prestadores de serviços; aluguéis antecipados; goodwill; ativos intangíveis; estoques; imobilizado; e provisões a serem liquidadas mediante a entrega de ativo não monetário.

#### Resumo da abordagem requerida por esta Norma

17. Na elaboração das demonstrações contábeis, cada entidade  $\square$  seja ela uma entidade única, uma entidade com operações no exterior (como uma controladora) ou uma entidade no exterior (como uma controlada ou filial)  $\square$  deve determinar sua moeda funcional com base nos itens 9 a 14. A entidade deve converter os itens expressos em moeda estrangeira para sua moeda funcional e deve reportar os efeitos de tal conversão em consonância com os itens 20 a 37 e 50.

18. Muitas entidades que reportam a informação são compostas de um número de entidades individuais (exemplo: grupo econômico é formado pela controladora e uma ou mais controladas). Vários tipos de entidades, sejam elas membros de grupo econômico, ou não, podem ter investimentos em coligadas ou negócios em conjunto. Elas podem ter também filiais, agências, sucursais ou dependências. É necessário que os resultados e a posição financeira de cada entidade individual incluída na entidade que reporta a informação sejam convertidos para a moeda segundo a qual essa entidade que reporta a informação apresenta suas demonstrações contábeis. Esta Norma permite que a moeda de apresentação da entidade que reporta a informação seja qualquer moeda (ou moedas). Os resultados e a posição financeira de qualquer entidade individual incluída na entidade que reporta a informação, cuja moeda funcional difira da moeda de apresentação, devem ser convertidos em consonância com os itens 38 a 50. (Alterado pela CPC 02 (R1))

19. Esta Norma também permite que a entidade, na elaboração de suas demonstrações contábeis individuais, ou na elaboração de suas demonstrações contábeis separadas, conforme previsto na CPC 35 – Demonstrações Separadas, apresente essas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação da entidade que reporta a informação difira da sua moeda funcional, seus resultados e posição financeira devem ser também convertidos para essa moeda de apresentação, de acordo com os itens 38 a 50.

#### Apresentação de transação em moeda estrangeira na moeda funcional

#### Reconhecimento inicial

20. Uma transação em moeda estrangeira é a transação que é fixada ou requer sua liquidação em moeda estrangeira, incluindo transações que são originadas quando a entidade:

- (a) compra ou vende bens ou serviços cujo preço é fixado em moeda estrangeira;
- (b) obtém ou concede empréstimos, quando os valores a pagar ou a receber são fixados em moeda estrangeira; ou
- (c) de alguma outra forma, adquire ou desfaz-se de ativos, ou assume ou liquida passivos fixados em moeda estrangeira.

21. Uma transação em moeda estrangeira deve ser reconhecida contabilmente, no momento inicial, pela moeda funcional, mediante a aplicação da taxa de câmbio à vista entre a moeda funcional e a moeda estrangeira, na data da transação, sobre o montante em moeda estrangeira.

22. A data da transação é a data a partir da qual a transação se qualifica para fins de reconhecimento, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Por motivos práticos, a taxa de câmbio que se aproxima da taxa vigente na data da transação é usualmente adotada, como, por exemplo, a taxa de câmbio média semanal ou mensal que pode ser aplicada a todas as transações, em cada moeda estrangeira, ocorridas durante o período. Contudo, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, a adoção da taxa de câmbio média para o período não é apropriada.

#### Apresentação ao término de períodos de reporte subsequentes

23. Ao término de cada período de reporte:

- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio de fechamento;
- (b) os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio vigente na data da transação; e
- (c) os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se as taxas de câmbio vigentes nas datas em que o valor justo for mensurado. (Alterada pela CPC 02 (R1))

24. O valor contábil de item deve ser determinado em conjunto com outras normas pertinentes. Por exemplo, terrenos, plantas industriais, máquinas e equipamentos podem ser mensurados pelo valor justo ou pelo custo histórico como base de valor, de acordo com a CPC 27  $\square$  Ativo Imobilizado. Independentemente de o valor contábil ser determinado com base no custo histórico ou com base no valor justo, se o valor contábil é determinado em moeda estrangeira, ele deve ser convertido para a moeda funcional de acordo com esta Norma.

25. O valor contábil de alguns itens deve ser determinado pela comparação de dois ou mais montantes. Por exemplo, o valor contábil dos estoques deve ser determinado pelo custo ou pelo valor líquido de realização, dos dois o menor, conforme a CPC 16  $\square$  Estoques. Da mesma forma, conforme a CPC 01  $\square$  Redução ao Valor Recuperável de Ativos, o valor contábil do ativo, para o



qual há indicação de redução de valor, é o menor valor entre o seu valor contábil, antes de se considerarem possíveis perdas por desvalorização, e o seu valor recuperável. Quando esse ativo for item não monetário e for mensurado em moeda estrangeira, o valor contábil é determinado comparando-se:

(a) o custo ou o valor contábil, conforme apropriado, convertido à taxa de câmbio vigente na data em que o valor for determinado (exemplo: a taxa na data da transação para um item mensurado em termos de custo histórico como base de valor); e

(b) o valor líquido de realização ou o valor recuperável, conforme apropriado, convertido à taxa de câmbio vigente na data em que o valor for determinado (exemplo: a taxa de câmbio de fechamento ao término do período de reporte).

O efeito dessa comparação pode ensejar o reconhecimento de perda por desvalorização na moeda funcional sem que enseje o seu reconhecimento na moeda estrangeira ou vice-versa.

26. Quando várias taxas de câmbio estiverem disponíveis, a taxa de câmbio a ser utilizada é aquela a partir da qual os futuros fluxos de caixa representados pela transação ou pelos saldos poderiam ser liquidados se esses fluxos de caixa tivessem ocorrido na data da mensuração. Se, temporariamente, não houver câmbio entre duas moedas, a taxa a ser utilizada é a primeira taxa de câmbio subsequente a partir da qual operações de câmbio podem ser feitas.

#### Reconhecimento de variação cambial

27. Conforme ressaltado nos itens 3(a) e 5, a CPC 48 deve ser aplicado à contabilidade de operações de hedge para itens em moeda estrangeira. Na aplicação da contabilidade de operações de hedge, a entidade é requerida a tratar contabilmente algumas variações cambiais diferentemente do tratamento previsto por esta Norma para as variações cambiais. Por exemplo, a CPC 48 requer que as variações cambiais advindas de item monetário, qualificado como instrumento de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa, sejam inicialmente reconhecidas em conta específica de outros resultados abrangentes (dentro do patrimônio líquido), na extensão da eficácia da operação de hedge.

28. As variações cambiais advindas da liquidação de itens monetários ou da conversão de itens monetários por taxas diferentes daquelas pelas quais foram convertidos quando da mensuração inicial, durante o período ou em demonstrações contábeis anteriores, devem ser reconhecidas na demonstração do resultado no período em que surgirem, com exceção daquelas descritas no item 32.

29. Quando itens monetários são originados de transações em moeda estrangeira e há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, surge uma variação cambial. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contábil em que foi originada, toda a variação cambial deve ser reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação é liquidada em período contábil subsequente, a variação cambial reconhecida em cada período, até a data de liquidação, deve ser determinada pela mudança

nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.

30. Quando um ganho ou uma perda sobre itens não monetários for reconhecido em conta específica de outros resultados abrangentes, qualquer variação cambial atribuída a esse componente de ganho ou perda deve ser também reconhecida em conta específica de outros resultados abrangentes. Por outro lado, quando um ganho ou uma perda sobre item não monetário for reconhecido na demonstração do resultado do período, qualquer variação cambial atribuída a esse ganho ou perda deve ser também reconhecida na demonstração do resultado do período.

31. Outras normas do CFC requerem que alguns ganhos ou perdas sejam reconhecidos em conta específica de outros resultados abrangentes. Por exemplo, a CPC 27 requer que alguns ganhos e perdas advindos da reavaliação do imobilizado, quando tal procedimento for permitido por lei, sejam reconhecidos em conta específica de outros resultados abrangentes (diretamente no patrimônio líquido). Quando referido ativo reavaliado é mensurado em moeda estrangeira, o item 23(c) desta Norma requer que o montante reavaliado seja convertido, utilizando-se a taxa de câmbio vigente na data em que o valor reavaliado for determinado, originando uma variação cambial que também deve ser reconhecida em conta específica de outros resultados abrangentes.

32. As variações cambiais advindas de itens monetários que fazem parte do investimento líquido em entidade no exterior da entidade que reporta a informação (ver item 15) devem ser reconhecidas no resultado nas demonstrações contábeis separadas da entidade que reporta a informação ou nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, conforme apropriado. Nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta a informação (por exemplo: demonstrações contábeis individuais com avaliação das investidas por equivalência patrimonial, ou demonstrações contábeis consolidadas quando a entidade no exterior é uma controlada), tais variações cambiais devem ser reconhecidas, inicialmente, em outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido, e devem ser transferidas do patrimônio líquido para a demonstração do resultado quando da baixa do investimento líquido, de acordo com o item 48.

33. Quando um item monetário faz parte do investimento líquido em entidade no exterior da entidade que reporta a informação e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta a informação, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, de acordo com o item 28. Se esse item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis separadas e nas individuais da entidade que reporta a informação, de acordo com o item 28. Se esse item está expresso em moeda que não é nem a moeda funcional da entidade que reporta a informação tampouco a moeda funcional da entidade no exterior, surge uma variação cambial nas demonstrações separadas e nas individuais da entidade que reporta a informação e nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, de acordo com o



item 28. Tais diferenças cambiais devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta a informação (exemplo: demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada ou é tratada contabilmente pelo método da equivalência patrimonial). (Alterado pela CPC 02 (R1))

34. Quando a entidade mantém seus registros contábeis em moeda diferente da sua moeda funcional, no momento da elaboração de suas demonstrações contábeis, todos os montantes devem ser convertidos para a moeda funcional, de acordo com os itens 20 a 26. Esse procedimento gera os mesmos montantes na moeda funcional que teriam ocorrido caso os itens tivessem sido registrados inicialmente na moeda funcional. Por exemplo, itens monetários são convertidos para a moeda funcional, utilizando-se a taxa de câmbio de fechamento; e itens não monetários que são mensurados com base no custo histórico devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de câmbio da data da transação que resultou em seu reconhecimento.

#### **Alteração na moeda funcional**

35. Quando há alteração na moeda funcional da entidade, a entidade deve aplicar, prospectivamente, os procedimentos de conversão requeridos à nova moeda funcional a partir da data da alteração.

36. Conforme ressaltado no item 13, a moeda funcional da entidade reflete as transações, os eventos e as condições subjacentes que são relevantes para a entidade. Portanto, uma vez determinada a moeda funcional, ela somente pode ser alterada se houver mudança nas transações, nos eventos e nas condições subjacentes. Por exemplo, uma alteração na moeda que influencia fortemente os preços de venda de bens e serviços pode conduzir a alteração na moeda funcional da entidade.

37. O efeito da alteração na moeda funcional deve ser tratado contabilmente de modo prospectivo. Objetivamente, a entidade deve converter todos os itens para a nova moeda funcional, utilizando a taxa de câmbio observada na data da alteração. Os montantes resultantes da conversão, no caso dos itens não monetários, devem ser tratados como se fossem seus custos históricos. Variações cambiais advindas da conversão da entidade no exterior, previamente reconhecidas em outros resultados abrangentes, de acordo com os itens 32 e 39(c), não devem ser transferidas do patrimônio líquido para a demonstração do resultado até a baixa da entidade no exterior.

#### **Uso de moeda de apresentação diferente da moeda funcional**

##### **Conversão para a moeda de apresentação**

38. A entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Se a moeda de apresentação das demonstrações contábeis difere da moeda funcional da entidade, seus resultados e sua posição financeira devem ser convertidos para a moeda de apresentação. Por exemplo, quando um grupo econômico é composto por entidades individuais com diferentes moedas funcionais, os resultados e a

posição financeira de cada entidade devem ser expressos na mesma moeda comum a todas elas, para que as demonstrações contábeis consolidadas possam ser apresentadas.

39. Os resultados e a posição financeira da entidade, cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária, devem ser convertidos para moeda de apresentação diferente, adotando-se os seguintes procedimentos:

(a) ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (incluindo os balanços comparativos) devem ser convertidos, utilizando-se a taxa de câmbio de fechamento na data do respectivo balanço;

(b) receitas e despesas para cada demonstração do resultado abrangente ou demonstração do resultado apresentada (incluindo as demonstrações comparativas) devem ser convertidas pelas taxas de câmbio vigentes nas datas de ocorrência das transações; e

(c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes.

40. Por razões práticas, uma taxa que se aproxime das taxas de câmbio vigentes nas datas das transações, por exemplo, a taxa média para o período, pode ser normalmente utilizada para converter itens de receita e despesa. Entretanto, se as taxas de câmbio flutuarem significativamente, o uso da taxa de câmbio média para o período é inapropriado.

41. As variações cambiais mencionadas no item 39(c) são decorrentes de:

(a) conversão de receitas e despesas pela taxa de câmbio vigentes nas datas de ocorrência das transações e conversão de ativos e passivos pela taxa de câmbio de fechamento;

(b) conversão dos saldos de abertura de ativos líquidos (patrimônio líquido) pela taxa de câmbio de fechamento atual, que difere da taxa de câmbio de fechamento anterior.

Essas variações cambiais não devem ser reconhecidas na demonstração do resultado porque as mudanças nas taxas de câmbio têm pouco ou nenhum efeito direto sobre os fluxos de caixa atuais e futuros advindos das operações. O montante acumulado das variações cambiais deve ser apresentado em conta específica separada do patrimônio líquido até que ocorra a baixa da entidade no exterior. Quando as variações cambiais são relacionadas a uma entidade no exterior que é consolidada, porém não é controlada integralmente, as variações cambiais acumuladas advindas da conversão e atribuídas às participações de não controladores devem ser a estas alocadas e devem ser, dessa forma, reconhecidas no balanço patrimonial consolidado.

42. Os resultados e a posição financeira da entidade cuja moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária devem ser convertidos para moeda de apresentação diferente, adotando-se os seguintes procedimentos:

(a) todos os montantes (isto é, ativos, passivos, itens do patrimônio líquido, receitas e despesas, incluindo saldos comparativos) devem ser convertidos pela taxa de câmbio de fechamento da data do balanço patrimonial mais recente,



exceto que,

(b) quando os montantes forem convertidos para a moeda de economia não hiperinflacionária, os montantes comparativos devem ser aqueles que seriam apresentados como montantes do ano corrente nas demonstrações contábeis do ano anterior (isto é, não ajustados para mudanças subsequentes no nível de preços ou mudanças subsequentes nas taxas de câmbio).

43. Quando a moeda funcional da entidade for moeda de economia hiperinflacionária, a entidade deve reelaborar suas demonstrações contábeis nos moldes da Norma sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (ou pelo método da correção integral enquanto não emitida essa Norma) antes de aplicar o método de conversão definido no item 42, exceto para os montantes comparativos que são convertidos para moeda de economia não hiperinflacionária (ver item 42(b)). Quando a economia deixar de ser considerada hiperinflacionária e a entidade não mais proceder à reelaboração de suas demonstrações contábeis nos moldes da Norma sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária, ela deve considerar como custos históricos, para fins de conversão para a moeda de apresentação, os montantes em moeda de capacidade aquisitiva constante na data em que a entidade deixa de representar suas demonstrações contábeis.

#### Conversão de entidade no exterior

44. Os itens 45 a 47, adicionalmente aos itens 38 a 43, devem ser observados quando os resultados e a posição financeira da entidade no exterior forem convertidos para moeda de apresentação que permita que a entidade no exterior possa ser incluída nas demonstrações contábeis da entidade que reporta a informação por meio de consolidação ou pelo método da equivalência patrimonial. (Alterado pela CPC 02 (R1))

45. A incorporação de resultados e a posição financeira da entidade no exterior àqueles da entidade que reporta a informação seguem os procedimentos usuais de consolidação, tais como a eliminação de saldos e transações intragrupo de controlada (ver CPC 36 – Demonstrações Consolidadas). Entretanto, um ativo (ou passivo) monetário intragrupo, seja ele de curto ou longo prazo, não pode ser eliminado contra o passivo (ou o ativo) intragrupo correspondente, sem que sejam apresentados os resultados das flutuações da moeda nas demonstrações contábeis consolidadas. Isso ocorre porque o item monetário representa um compromisso de converter uma dada moeda em outra e expõe a entidade que reporta a informação a ganhos e perdas derivados das flutuações da moeda. Dessa forma, nas demonstrações contábeis consolidadas da entidade que reporta a informação, tal variação cambial deve ser reconhecida na demonstração do resultado ou, se resultante das circunstâncias descritas no item 32, deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido até a baixa da entidade no exterior. (Alterado pela CPC 02 (R1))

46. Quando as demonstrações contábeis da entidade no exterior são levantadas em data diferente da data em que são levantadas as demonstrações contábeis da entidade que

reporta a informação, a entidade no exterior deve normalmente elaborar demonstrações adicionais referentes à mesma data das demonstrações contábeis da entidade que reporta a informação. Quando isso não for feito, a CPC 36 permite a utilização de data diferente, contanto que a diferença não seja maior do que dois meses e que ajustes sejam feitos para os efeitos de quaisquer transações significativas ou outros eventos que possam ocorrer entre as diferentes datas. Nesse caso, ativos e passivos da entidade no exterior devem ser convertidos pela taxa de câmbio em vigor na data de encerramento do período de reporte da entidade no exterior. Os ajustes devem ser feitos para mudanças significativas nas taxas cambiais até a data de encerramento do período de reporte da entidade que reporta a informação, em consonância com CPC 36. A mesma abordagem deve ser adotada ao se aplicar o método da equivalência patrimonial para coligadas, controladas e empreendimentos controlados em conjunto nos moldes requeridos pela CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. (Alterado pela CPC 02 (R1))

47. Qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) originado da aquisição de entidade no exterior e quaisquer ajustes de valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos originados da aquisição dessa entidade no exterior devem ser tratados como ativos e passivos da entidade no exterior. Desse modo, eles devem ser expressos na moeda funcional da entidade no exterior e devem ser convertidos pela taxa de câmbio de fechamento, de acordo com os itens 39 e 42.

#### Baixa total ou parcial de entidade no exterior

48. Na baixa de entidade no exterior, o montante acumulado de variações cambiais relacionadas a essa entidade no exterior, reconhecido em outros resultados abrangentes e registrado em conta específica do patrimônio líquido, deve ser transferido do patrimônio líquido para a demonstração do resultado (como ajuste de reclassificação) quando o ganho ou a perda na baixa for reconhecido (a esse respeito ver CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis).

48A. Além do tratamento contábil previsto para a baixa integral da participação da entidade em entidade no exterior, as seguintes baixas parciais devem ser contabilizados como baixa:

(a) quando a baixa parcial envolver a perda de controle de controlada que contenha entidade no exterior, mesmo que a entidade mantenha participação na ex-controlada após a baixa parcial; e

(b) quando a participação retida após a alienação parcial de uma participação em um negócio em conjunto ou uma alienação parcial de uma participação em coligada que incluir uma operação no exterior for um ativo financeiro que inclui uma operação no exterior;

48B. Na baixa de controlada que contenha entidade no exterior, o montante acumulado de variações cambiais relacionadas a essa entidade, que tenha sido atribuído à participação de não controladores, deve ser desreconhecido, sem, contudo, ser transferido para a demonstração do resultado.



48C. Na baixa parcial de controlada que contenha entidade no exterior, a entidade deve realocar o montante acumulado de variações cambiais reconhecido no patrimônio líquido às participações de não controladores nessa entidade no exterior, na proporção da participação destes. Em qualquer outra baixa parcial de entidade no exterior, a entidade deve transferir para a demonstração do resultado tão somente a participação proporcional baixada sobre o montante acumulado de variações cambiais reconhecido em outros resultados abrangentes.

48D. A baixa parcial da participação de entidade em entidade no exterior é qualquer redução da participação mantida pela entidade na entidade no exterior, com exceção daquelas reduções previstas no item 48A que devem ser contabilizadas como baixa.

49. Qualquer entidade pode baixar total ou parcialmente suas participações em entidade no exterior mediante venda, liquidação, resgate, reembolso ou amortização de ações, ou abandono do todo ou parte da operação. A redução do valor contábil de entidade no exterior, quer seja em função de suas próprias perdas, quer seja em função de desvalorização reconhecida (impairment), não caracteriza baixa parcial. Desse modo, nenhuma parte do ganho ou da perda cambial reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser transferida para a demonstração do resultado no momento dessa redução do valor contábil.

#### Efeitos fiscais de todas as variações cambiais

50. Ganhos e perdas em transações com moedas estrangeiras e variações cambiais advindas da conversão do resultado e da posição financeira da entidade (incluindo a entidade no exterior) para moeda diferente podem produzir efeitos fiscais. A CPC 32  $\square$  Tributos sobre o Lucro deve ser aplicada no tratamento desses efeitos fiscais.

#### Divulgação

51. Nos itens 53 e 55 a 57, as referências à "moeda funcional" aplicam-se, no caso de grupo econômico, à moeda funcional da controladora.

52. A entidade deve divulgar:

(a) o montante das variações cambiais reconhecidas na demonstração do resultado, com exceção daquelas originadas de instrumentos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado, de acordo com a CPC 48; e

(b) variações cambiais líquidas reconhecidas em outros resultados abrangentes e registradas em conta específica do patrimônio líquido, e a conciliação do montante de tais variações cambiais, no início e no final do período.

53. Quando a moeda de apresentação das demonstrações contábeis for diferente da moeda funcional, esse fato deve ser relatado juntamente com a divulgação da moeda funcional e da razão para a utilização de moeda de apresentação diferente.

54. Quando houver alteração na moeda funcional da entidade que reporta a informação ou de entidade no exterior significativa, esse fato e a razão para a alteração na moeda

funcional devem ser divulgados.

55. Quando a entidade apresentar suas demonstrações contábeis em moeda que é diferente da sua moeda funcional, ela só deve mencionar que essas demonstrações estão em conformidade com as práticas contábeis adotadas no Brasil se elas estiverem de acordo com todas as exigências de cada norma, interpretação e comunicado técnico do CFC aplicáveis, incluindo o método de conversão definido nos itens 39 e 42.

56. Algumas vezes, a entidade apresenta suas demonstrações contábeis ou outras informações financeiras em moeda que não é a sua moeda funcional, sem cumprir as exigências do item 55. Por exemplo, a entidade pode converter para outra moeda somente itens selecionados de suas demonstrações contábeis. Ou ainda, a entidade, cuja moeda funcional não é a moeda de economia hiperinflacionária, pode converter suas demonstrações contábeis para outra moeda, aplicando a todos os itens a taxa de câmbio de fechamento mais recente. Essas conversões não estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e são exigidas as divulgações especificadas no item 57.

57. Quando a entidade apresentar suas demonstrações contábeis ou outras informações financeiras em moeda que seja diferente da sua moeda funcional ou da moeda de apresentação das suas demonstrações contábeis, e as exigências do item 55 não forem observadas, a mesma entidade deve:

(a) identificar claramente as informações como sendo informações suplementares para distingui-las das informações que estão de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil;

(b) divulgar a moeda utilizada para essas informações suplementares; e

(c) divulgar a moeda funcional da entidade e o método de conversão utilizado para determinar as informações suplementares.



## CPC 03 (R2) – DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

### Objetivo

Informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

O objetivo desta Norma é requerer a prestação de informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade por meio de demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa do período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

### Alcance

1. A entidade deve elaborar a demonstração dos fluxos de caixa de acordo com os requisitos desta Norma e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis apresentadas ao final de cada período.
2. (Eliminado).
3. Os usuários das demonstrações contábeis de uma entidade estão interessados em saber como a entidade gera e utiliza caixa e equivalentes de caixa. Esse é o ponto, independentemente da natureza das atividades da entidade, e ainda que o caixa seja considerado como produto da entidade, como pode ser o caso de instituição financeira. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, por mais diferentes que sejam as suas principais atividades geradoras de receita. Elas precisam de caixa para levar a efeito suas operações, pagar suas obrigações e proporcionar um retorno para seus investidores. Assim sendo, esta Norma requer que todas as entidades apresentem demonstração dos fluxos de caixa.

### Benefícios da informação dos fluxos de caixa

4. A demonstração dos fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para mudar os montantes e a época de ocorrência dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. A demonstração dos fluxos de caixa também concorre para o incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional por diferentes entidades, visto que reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas

transações e eventos.

5. Informações históricas dos fluxos de caixa são frequentemente utilizadas como indicador do montante, época de ocorrência e grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. Também são úteis para averiguar a exatidão das estimativas passadas dos fluxos de caixa futuros, assim como para examinar a relação entre lucratividade e fluxos de caixa líquidos e o impacto das mudanças de preços.

### Definições

6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados abaixo especificados:

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de caixa são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.

Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

### Caixa e equivalentes de caixa

7. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição. Os investimentos em instrumentos patrimoniais (de patrimônio líquido) não estão contemplados no conceito de equivalentes de caixa, a menos que eles sejam, substancialmente, equivalentes de caixa, como, por exemplo, no caso de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo.

8. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas correntes garantidas que são liquidados em curto lapso temporal compõem parte integral da gestão de caixa da entidade. Nessas circunstâncias, saldos bancários a descoberto são incluídos





como componente de caixa e equivalentes de caixa. Uma característica desses arranjos oferecidos pelos bancos é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor.

9. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e, não, parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa.

#### **Apresentação da demonstração dos fluxos de caixa**

10. A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

11. A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada aos seus negócios. A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

12. Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

#### **Atividades operacionais**

13. O montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais é um indicador chave da extensão pela qual as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e juros sobre o capital próprio e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. As informações sobre os componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos são úteis, em conjunto com outras informações, na projeção de fluxos futuros de caixa operacionais.

14. Os fluxos de caixa advindos das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, eles geralmente resultam de transações e de outros eventos que entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

- (a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- (b) recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
- (c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- (d) pagamentos de caixa a empregados ou por conta de empregados;

(e) recebimentos e pagamentos de caixa por seguradora de prêmios e sinistros, anuidades e outros benefícios da apólice;

(f) pagamentos ou restituição de caixa de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e

(g) recebimentos e pagamentos de caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda futura.

Algumas transações, como a venda de item do imobilizado, podem resultar em ganho ou perda, que é incluído na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento. Entretanto, pagamentos em caixa para a produção ou a aquisição de ativos mantidos para aluguel a terceiros que, em sequência, são vendidos, conforme descrito no item 68A da CPC 27 – Ativo Imobilizado, são fluxos de caixa advindos das atividades operacionais. Os recebimentos de aluguéis e das vendas subsequentes de tais ativos são também fluxos de caixa das atividades operacionais.

15. A entidade pode manter títulos e empréstimos para fins de negociação imediata ou futura (dealing or trading purposes), os quais, no caso, são semelhantes a estoques adquiridos especificamente para revenda. Dessa forma, os fluxos de caixa advindos da compra e venda desses títulos são classificados como atividades operacionais. Da mesma forma, as antecipações de caixa e os empréstimos feitos por instituições financeiras são comumente classificados como atividades operacionais, uma vez que se referem à principal atividade geradora de receita dessas entidades.

#### **Atividades de investimento**

16. A divulgação em separado dos fluxos de caixa advindos das atividades de investimento é importante em função de tais fluxos de caixa representarem a extensão em que os dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar lucros e fluxos de caixa no futuro. Somente desembolsos que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis são passíveis de classificação como atividades de investimento. Exemplos de fluxos de caixa advindos das atividades de investimento são:

- (a) pagamentos em caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Esses pagamentos incluem aqueles relacionados aos custos de desenvolvimento ativados e aos ativos imobilizados de construção própria;
- (b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- (c) pagamentos em caixa para aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto aqueles pagamentos referentes a títulos considerados como equivalentes de caixa ou aqueles mantidos para negociação imediata ou futura);
- (d) recebimentos de caixa provenientes da venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto



aqueles recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e aqueles mantidos para negociação imediata ou futura);

(e) adiantamentos em caixa e empréstimos feitos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira);

(f) recebimentos de caixa pela liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos de instituição financeira);

(g) pagamentos em caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou futura, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e

(h) recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato for contabilizado como proteção (hedge) de posição identificável, os fluxos de caixa do contrato devem ser classificados do mesmo modo como foram classificados os fluxos de caixa da posição que estiver sendo protegida.

#### Atividades de financiamento

17. A divulgação separada dos fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento é importante por ser útil na predição de exigências de fluxos futuros de caixa por parte de fornecedores de capital à entidade. Exemplos de fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento são:

(a) caixa recebido pela emissão de ações ou outros instrumentos patrimoniais;

(b) pagamentos em caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade;

(c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, notas promissórias, outros títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;

(d) amortização de empréstimos e financiamentos; e

(e) pagamentos em caixa pelo arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento mercantil financeiro.

#### Apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

18. A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando alternativamente:

(a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgadas; ou

(b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou o prejuízo é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre recebimentos de caixa ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros, e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

19. Pelo método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas alternativamente:

(a) dos registros contábeis da entidade; ou

(b) pelo ajuste das vendas, dos custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos (no caso de instituições financeiras, pela receita de juros e similares e despesa de juros e encargos e similares) e outros itens da demonstração do resultado ou do resultado abrangente referentes a:

(i) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(ii) outros itens que não envolvem caixa; e

(iii) outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

20. De acordo com o método indireto, o fluxo de caixa líquido advindo das atividades operacionais é determinado ajustando o lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de:

(a) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, ganhos e perdas cambiais não realizados e resultado de equivalência patrimonial quando aplicável; e

(c) todos os outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido advindo das atividades operacionais pode ser apresentado pelo método indireto, mostrando-se as receitas e as despesas divulgadas na demonstração do resultado ou resultado abrangente e as variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar.

20A. A conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida, obrigatoriamente, caso a entidade use o método direto para apurar o fluxo líquido das atividades operacionais. A conciliação deve apresentar, separadamente, por categoria, os principais itens a serem conciliados, à semelhança do que deve fazer a entidade que usa o método indireto em relação aos ajustes ao lucro líquido ou prejuízo para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

#### Apresentação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e de financiamento

21. A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos advindos das atividades de investimento e de financiamento, exceto quando os fluxos de caixa, nas condições descritas nos itens 22 e 24, forem apresentados em base líquida.

#### Apresentação dos fluxos de caixa em base líquida

22. Os fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento podem ser apresentados em



base líquida nas situações em que houver:

(a) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa em favor ou em nome de clientes, quando os fluxos de caixa refletirem mais as atividades dos clientes do que as da própria entidade; e

(b) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes a itens cujo giro seja rápido, os montantes sejam expressivos e os vencimentos sejam de curto prazo.

23. Exemplos de recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes ao item 22(a) são:

(a) movimentação (depósitos e saques) em contas de depósitos à vista de banco;

(b) recursos mantidos para clientes por entidade de investimento; e

(c) aluguéis cobrados em nome de terceiros e pagos inteiramente aos proprietários dos imóveis.

23A. Exemplos de recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes ao item 22(b) são os adiantamentos destinados a, e o reembolso de:

(a) pagamentos e recebimentos relativos a cartões de crédito de clientes;

(b) compra e venda de investimentos; e

(c) outros empréstimos tomados a curto prazo, como, por exemplo, os que têm vencimento em três meses ou menos, contados a partir da respectiva contratação.

24. Os fluxos de caixa advindos de cada uma das seguintes atividades de instituição financeira podem ser apresentados em base líquida:

(a) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa pelo aceite e resgate de depósitos a prazo fixo;

(b) depósitos efetuados em outras instituições financeiras ou recebidos de outras instituições financeiras;

(c) adiantamentos e empréstimos de caixa feitos a clientes, e a amortização desses adiantamentos e empréstimos.

#### Fluxos de caixa em moeda estrangeira

25. Os fluxos de caixa advindos de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade pela aplicação, ao montante em moeda estrangeira, das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência do fluxo de caixa.

26. Os fluxos de caixa de controlada no exterior devem ser convertidos pela aplicação das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência dos fluxos de caixa.

27. Os fluxos de caixa que estejam expressos em moeda estrangeira devem ser apresentados de acordo com a CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Essa Norma permite o uso de taxa de câmbio que se aproxime da taxa de câmbio vigente. Por exemplo, a taxa de câmbio média ponderada para um período

pode ser utilizada para o registro de transações em moeda estrangeira ou para a conversão dos fluxos de caixa de controlada no exterior. Entretanto, a CPC 02 não permite o uso de taxa de câmbio ao término do período de reporte quando da conversão dos fluxos de caixa de controlada no exterior.

28. Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Todavia, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, é apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, a fim de conciliar o caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esse valor é apresentado separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se existirem, caso tais fluxos de caixa tivessem sido divulgados às taxas de câmbio do fim do período.

#### Juros e dividendos

31. Os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de maneira consistente, de período a período, como decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

32. O montante total dos juros pagos durante o período é divulgado na demonstração dos fluxos de caixa, quer tenha sido reconhecido como despesa na demonstração do resultado, quer tenha sido capitalizado, conforme a CPC 20 – Custos de Empréstimos.

33. Os juros pagos e recebidos e os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e recebidos e os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, os juros pagos e os juros, os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados, respectivamente, como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre investimentos.

34. Os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos e juros sobre o capital próprio utilizando os fluxos de caixa operacionais.

34A. Esta Norma encoraja fortemente as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital



próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento. Alternativa diferente deve ser seguida de nota evidenciando esse fato.

#### **Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido**

35. Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda (IR) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devem ser divulgados separadamente e devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser identificados especificamente como atividades de financiamento e de investimento.

36. Os tributos sobre o lucro (IR e CSLL) resultam de transações que originam fluxos de caixa que são classificados como atividades operacionais, de investimento ou de financiamento na demonstração dos fluxos de caixa. Embora a despesa com impostos possa ser prontamente identificável com as atividades de investimento ou de financiamento, torna-se, às vezes, impraticável identificar os respectivos fluxos de caixa dos impostos, que podem, também, ocorrer em período diferente dos fluxos de caixa da transação subjacente. Portanto, os impostos pagos são comumente classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Todavia, quando for praticável identificar o fluxo de caixa dos impostos com uma determinada transação, da qual resultem fluxos de caixa que sejam classificados como atividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa dos impostos deve ser classificado como atividade de investimento ou de financiamento, conforme seja apropriado. Quando os fluxos de caixa dos impostos forem alocados em mais de uma classe de atividade, o montante total dos impostos pagos no período também deve ser divulgado.

#### **Investimento em controlada, coligada e empreendimento controlado em conjunto**

37. Quando o critério contábil de investimento em coligada, empreendimento controlado em conjunto ou controlada basear-se no método da equivalência patrimonial ou no método de custo, a entidade investidora fica limitada a apresentar, na demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa entre a própria entidade investidora e a entidade na qual participe (por exemplo, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou controlada), representados, por exemplo, por dividendos e por adiantamentos. (Alterado pela CPC 03 (R1))

38. A entidade que apresenta seus interesses em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, utilizando o método da equivalência patrimonial deve incluir, em sua demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa referentes a seus investimentos na coligada ou empreendimento controlado em conjunto e as distribuições de lucros e outros pagamentos ou recebimentos entre a entidade e o empreendimento controlado em conjunto. (Alterado pela CPC 03 (R1))

#### **Alteração da participação em controlada e em outros negócios**

39. Os fluxos de caixa agregados advindos da obtenção ou da perda de controle de controladas ou outros negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades

de investimento.

40. A entidade deve divulgar, de modo agregado, com relação tanto à obtenção quanto à perda do controle de controladas ou outros negócios durante o período, cada um dos seguintes itens:

- (a) o montante total pago para obtenção do controle ou o montante total recebido na perda do controle;
- (b) a parcela do montante total de compra paga ou de venda recebida em caixa e em equivalentes de caixa;
- (c) o montante de caixa e equivalentes de caixa de controladas ou de outros negócios sobre o qual o controle foi obtido ou perdido; e
- (d) o montante dos ativos e passivos, exceto caixa e equivalentes de caixa, das controladas e de outros negócios sobre o qual o controle foi obtido ou perdido, resumido pelas principais classificações.

40A. Entidade de investimento, conforme definido na CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, não precisa aplicar os itens 40(c) ou 40(d) a investimento em controlada que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado. (Incluído pela CPC 03 (R2))

41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa resultantes da obtenção ou da perda de controle de controladas ou de outros negócios, em linhas específicas da demonstração, juntamente com a apresentação separada dos montantes dos ativos e passivos adquiridos ou alienados, possibilita a distinção desses fluxos de caixa dos fluxos de caixa advindos de outras atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa decorrentes da perda de controle não devem ser deduzidos dos efeitos decorrentes da obtenção do controle.

42. O montante agregado de caixa pago ou recebido em contrapartida à obtenção ou à perda do controle de controladas ou de outros negócios deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, líquido do saldo de caixa ou equivalentes de caixa adquirido ou alienado como parte dessas transações, eventos ou mudanças de circunstâncias.

42A. Os fluxos de caixa advindos de mudanças no percentual de participação em controlada, que não resultem em perda do controle, devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades de financiamento, a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento, conforme definido na CPC 36, e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. (Alterado pela CPC 03 (R2))

42B. As mudanças no percentual de participação em controlada que não resultem na perda de controle, tais como compras ou vendas subsequentes de instrumentos patrimoniais da controlada pela controladora, devem ser tratadas contabilmente como transações de capital (ver CPC 36), a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Portanto, os fluxos de caixa resultantes devem ser classificados da mesma forma que outras transações entre sócios ou acionistas, conforme descrito no item 17. (Alterado



pela CPC 03 (R2))

#### Transação que não envolve caixa ou equivalentes de caixa

43. Transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa devem ser excluídas da demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de investimento e de financiamento.

44. Muitas atividades de investimento e de financiamento não têm impacto direto sobre os fluxos de caixa correntes, muito embora afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo de referida demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalente de caixa são:

(a) a aquisição de ativos, quer seja pela assunção direta do passivo respectivo, quer seja por meio de arrendamento financeiro;

(b) a aquisição de entidade por meio de emissão de instrumentos patrimoniais; e

(c) a conversão de dívida em instrumentos patrimoniais.

#### Componentes de caixa e equivalentes de caixa

45. A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar uma conciliação dos montantes em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no balanço patrimonial.

46. Em função da variedade de práticas de gestão de caixa e de produtos bancários ao redor do mundo, e com vistas a atender para a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade deve divulgar a política que adota na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa.

47. O efeito de qualquer mudança na política para determinar os componentes de caixa e equivalentes de caixa, como, por exemplo, a mudança na classificação dos instrumentos financeiros previamente considerados como parte da carteira de investimentos da entidade, deve ser apresentado de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

#### Outras divulgações

48. A entidade deve divulgar, acompanhados de comentário da administração, os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso pelo grupo.

49. Existem várias circunstâncias nas quais os saldos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade não estão disponíveis para uso do grupo. Entre os exemplos estão saldos de caixa e equivalentes de caixa mantidos por controlada que opere em país no qual se apliquem controles cambiais ou outras restrições legais que impeçam o uso generalizado dos saldos

pela controladora ou por outras controladas.

50. Informações adicionais podem ser relevantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, acompanhada de comentário da administração, é encorajada e pode incluir:

(a) o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito;

(b) o montante agregado dos fluxos de caixa de cada uma das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, referentes às participações societárias em empreendimentos controlados em conjunto apresentados mediante o uso da consolidação proporcional; (Eliminada pela CPC 03 (R1))

(c) o montante agregado dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional, separadamente dos fluxos de caixa que são necessários apenas para manter a capacidade operacional;

(d) o montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento de negócios passível de reporte (ver CPC 22 – Informações por Segmento);

(e) os montantes totais dos juros e dividendos e juros sobre o capital próprio, pagos e recebidos, separadamente, bem como o montante total do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pagos, neste caso destacando os montantes relativos à tributação da entidade (item 20).

51. A divulgação separada dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional e dos fluxos de caixa que são necessários para manter a capacidade operacional é útil ao permitir ao usuário determinar se a entidade está investindo adequadamente na manutenção de sua capacidade operacional. A entidade que não investe adequadamente na manutenção de sua capacidade operacional pode estar prejudicando a futura lucratividade em favor da liquidez corrente e da distribuição de lucros aos proprietários.

52. A divulgação dos fluxos de caixa por segmento de negócios permite aos usuários obter melhor entendimento da relação entre os fluxos de caixa do negócio como um todo e os de suas partes componentes, e a disponibilidade e variabilidade dos fluxos de caixa por segmento de negócios.

52A. As demonstrações contábeis não devem divulgar o valor dos fluxos de caixa por ação. Nem o fluxo de caixa líquido nem quaisquer de seus componentes substituem o lucro líquido como indicador de desempenho da entidade, como a divulgação do fluxo de caixa por ação poderia sugerir.



## CPC 04 (R4) – ATIVO INTANGÍVEL

### Objetivo

1. O objetivo da presente Norma é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outra norma. Esta Norma estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados nesta Norma forem atendidos. A Norma também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

### Alcance

2. A presente Norma aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

- (a) ativos intangíveis dentro do alcance de outra norma;
  - (b) ativos financeiros, conforme definidos na CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;
  - (c) no reconhecimento e mensuração de ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais (ver norma sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitida);
  - (d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.
3. Se outra norma estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar referida norma específica ao invés desta. Por exemplo, esta Norma não deve ser aplicada nos seguintes casos:
- (a) ativos intangíveis mantidos por uma entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver CPC 16 – Estoques)
  - (b) ativos fiscais diferidos (ver CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);
  - (c) arrendamentos mercantis, dentro do alcance da CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
  - (d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver CPC 33 – Benefícios a Empregados);
  - (e) ativos financeiros, conforme definido na CPC 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns ativos financeiros são tratados pela CPC 35 – Demonstrações Separadas, CPC 36 – Demonstrações Consolidadas e CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; (Alterada pela CPC 04 (R1))
  - (f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios (ver CPC 15 – Combinação de Negócios);
  - (g) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora, dentro do alcance da CPC 11 – Contratos de Seguro. A CPC 11 contém exigências de divulgação específicas para referidos custos de aquisição diferidos, porém não trata dos aludidos ativos intangíveis. Assim sendo, as exigências de divulgação desta Norma devem ser aplicadas para tais ativos intangíveis;
  - (h) ativos intangíveis não circulantes classificados como

mantidos para venda (ou incluídos em um grupo de ativos a ser alienado, que é classificado como mantido para venda), conforme CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

(i) ativos decorrentes de contratos com clientes que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com a CPC 27 – Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos da presente Norma, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

5. Entre outros, a presente Norma aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado ao mesmo.

6. No caso de arrendamento financeiro, o ativo correspondente pode ser tangível ou intangível. Após o reconhecimento inicial, o arrendatário deve aplicar a presente Norma para a contabilização de um ativo intangível. Direitos cedidos por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais estão fora do alcance da CPC 06, estando, por consequência, dentro do alcance desta Norma.

7. As exclusões do alcance desta Norma podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguro. Portanto, a presente Norma não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, esta Norma aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do software) e a outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

### Definições

8. Os termos abaixo são utilizados na presente Norma com os



seguintes significados:

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Ativo é um recurso:

(a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e

(b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e da perda por desvalorização.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra contraprestação dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outra norma como, por exemplo, a CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Ver CPC 46 – Mensuração do Valor Justo.) (Alterada pela CPC 04 (R1))

Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável (CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Ativo monetário é aquele representado por dinheiro ou por direitos a serem recebidos em uma quantia fixa ou determinável de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade obteria com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.

Vida útil é:

(a) o período de tempo no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

### Ativo intangível

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pela presente Norma não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição (ver item 68).

### Identificação

11. A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:

(a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.



## Controle

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

15. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

## Benefício econômico futuro

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo

intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

## Reconhecimento e mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:

- (a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e
- (b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 43 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 44 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 45 a 47, das permutas de ativos intangíveis; os itens 48 a 50, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Os itens 51 a 67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento da presente Norma. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo. Em conformidade com o item 63, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

- (a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- (b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da





administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

23. A entidade deve utilizar seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.

24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

#### **Aquisição separada**

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos separadamente.

26. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com confiabilidade, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

(a) custos de benefícios aos empregados (conforme definido na CPC 33) incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);

(b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e

(c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

(a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(b) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

(c) custos administrativos e outros custos indiretos.

30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de

ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

(a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e

(b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

31. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.

32. Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros, durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo de acordo com a CPC 20 – Custos de Empréstimos.

#### **Aquisição como parte de combinação de negócios**

33. De acordo com a CPC 15, se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo deve ser o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas dos participantes do mercado na data de aquisição sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com confiabilidade o seu valor justo. Portanto, o critério de mensuração previsto no item 21(b) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. (Alterado pela CPC 04 (R1))

34. De acordo com a CPC 15, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela



adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

- (a) corresponder à definição de ativo; e
- (b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

#### Ativo intangível adquirido em combinação de negócios

35. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de ativo intangível, existir uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios tiver vida útil definida, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança.

36. Um ativo intangível adquirido em combinação de negócios pode ser separável, mas apenas em conjunto com um contrato a ele relacionado, ativo ou passivo identificável. Nesses casos, a adquirente deve reconhecer o ativo intangível separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mas em conjunto com o item relacionado.

37. O adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um único ativo desde que os ativos individuais no grupo tenham vida útil semelhante. Por exemplo, as expressões “marca” e “nome comercial” são muitas vezes utilizadas como sinônimos de marcas registradas e outros. No entanto, as primeiras são nomes comerciais genéricos que são usados para se referir a um grupo de ativos complementares, como marca comercial (ou marca de serviço) e os seus relacionados nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica.

#### Gastos subsequentes em projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido

42. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:

- (a) relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou em combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível; e
- (b) incorridos após a aquisição desse projeto, devem ser contabilizados de acordo com os itens 54 a 62.

43. A aplicação das disposições dos itens 54 a 62 significa que os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou em uma combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:

- (a) gastos de pesquisa – como despesa quando incorridos;

(b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 57 – como despesa quando incorridos; e

(c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 57 – adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

#### Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

44. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. De acordo com a CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais, uma entidade tem a faculdade de reconhecer inicialmente ao valor justo tanto o ativo intangível quanto a concessão governamental. Se uma entidade optar por não reconhecer inicialmente ao valor justo o ativo, ela deve reconhecer o ativo inicialmente ao valor nominal (o outro tratamento permitido pela CPC 07) acrescido de quaisquer gastos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido.

#### Permuta de ativos

45. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com confiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

46. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

- (a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
- (b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e
- (c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.



Para determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

47. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível é a mensuração do seu custo com confiabilidade. O valor justo de ativo intangível é mensurado com confiabilidade: (a) se a variabilidade da faixa de mensuração de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com confiabilidade tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo deve ser usado para mensurar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente. (Alterado pela CPC 04 (R1))

#### **Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente**

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos na presente Norma. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor justo da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor justo da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade. (Alterado pela CPC 04 (R1))

#### **Ativo intangível gerado internamente**

51. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

- (a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e
- (b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a

entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens 52 a 67, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

52. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:

- (a) na fase de pesquisa; e/ou
- (b) na fase de desenvolvimento.

Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos desta Norma.

53. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

#### **Fase de pesquisa**

54. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

56. São exemplos de atividades de pesquisa:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

#### **Fase de desenvolvimento**

57. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se



destine ao uso interno, a sua utilidade;

(e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e

(f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

58. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.

59. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

(a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;

(b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;

(c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e

(d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

60. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo com base nos princípios da CPC 01. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto na CPC 01.

61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, junto a um financiador, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com confiabilidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver software de computadores.

63. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

64. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

### Custo de ativo intangível gerado internamente

65. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos desta Norma como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 57. O item 71 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

66. O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

(a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;

(b) custos de benefícios a empregados (conforme definido na CPC 33) relacionados à geração do ativo intangível;

(c) taxas de registro de direito legal; e

(d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.

A CPC 20 especifica critérios para o reconhecimento dos juros como um elemento do custo de um ativo intangível gerado internamente.

67. Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

(a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;

(b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e

(c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

### Exemplo do item 65

Uma entidade está desenvolvendo novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$ 1.000, dos quais \$ 900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$ 100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$ 500.

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$ 100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$ 900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 devem ser reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não podendo ser incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$ 2.000. Ao



final de 20X6, o valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$ 2.100 (gastos de \$ 100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$ 2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de \$ 200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$ 2.100) ao seu valor recuperável (\$ 1.900). Essa perda por redução no valor recuperável será revertida em um período posterior se os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos na CPC 01, forem atendidos.

#### Reconhecimento de despesa

68. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:

(a) se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 67); ou

(b) se o item é adquirido em uma combinação de negócios e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da combinação de negócios) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na data de aquisição (ver CPC 15).

69. Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 54), exceto quando forem adquiridos como parte de uma combinação de negócios. Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

(a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do ativo imobilizado, conforme CPC 27. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

(b) gastos com treinamento;

(c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e

(d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

69A. A entidade tem o direito de acessar os produtos quando estes passam a ser de sua propriedade. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar produtos que tenham sido

desenvolvidos por um fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados por um fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade usa os mesmos para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar material de publicidade aos clientes.

70. O item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de acessar aqueles bens. De forma similar, o item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade receber esses serviços.

#### Despesa anterior não reconhecida como ativo

71. Gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.

#### Mensuração após reconhecimento

72. A CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por lei ou norma legal regularmente estabelecida, (\*) a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (item 74) ou pelo método de reavaliação (item 75). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.

(\*) Na data da aprovação desta Norma, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

73. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

#### Método de custo

74. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (CPC 01).

#### Método de reavaliação

75. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente<sup>1</sup>, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação. Para efeitos de reavaliação nos termos da presente



Norma, o valor justo deve ser mensurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo. (Alterado pela CPC 04 (R1))

76. O método de reavaliação não permite:

(a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem

(b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

77. O método de reavaliação deve ser aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 65), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a ativo intangível recebido por subvenção ou assistência governamental e reconhecido pelo valor nominal (ver item 44).

78. É raro existir mercado ativo para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público. (Alterado pela CPC 04 (R1))

79. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

80. Quando um ativo intangível for reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor da reavaliação. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas;

ou

(b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 85 e 86. (Alterado pela CPC 04 (R2))

81. Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser reconhecido pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por desvalorização.

82. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado deixar de poder ser mensurado em relação a um mercado ativo, o seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por desvalorização. (Alterado pela CPC 04 (R1))

83. O fato de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com a CPC 01.

84. Se o valor justo do ativo puder ser mensurado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data. (Alterado pela CPC 04 (R1))

85. Se o valor contábil de ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria de outros resultados abrangentes no patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

86. Se o valor contábil de ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferida para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não deve transitar pelo resultado.

#### Vida útil

88. A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o



período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110). Os exemplos incluídos nesta Norma ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na determinação da vida útil.

90. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive:

(a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;

(b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;

(c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

(d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

(e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;

(f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;

(g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e

(h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

91. O termo “indefinida” não significa “infinita”. A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os softwares e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, muitas vezes será o caso de que sua vida útil seja curta. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. (Alterado pela CPC 04 (R3))

93. A vida útil de ativo intangível pode ser muito longa ou até

indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

94. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como ativo intangível em uma combinação de negócios é o período contratual remanescente do contrato em que o direito foi concedido e não incluirá períodos de renovação.

95. Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

96. A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem custo significativo:

(a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;

(b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e

(c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

#### **Ativo intangível com vida útil definida**

##### **Período e método de amortização**

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com a CPC 31, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de



consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

98A. Há uma presunção refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível não é apropriado. A receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível reflete fatores típicos que não estão diretamente ligados ao consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa presunção só pode ser superada em circunstâncias limitadas:

(a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas, conforme descrito no item 98C; ou

(b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos do ativo intangível são altamente correlacionados. (Incluído pela CPC 04 (R3))

98B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 98, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade como número predeterminado de anos (ou seja, tempo), como número de unidades produzidas ou como montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos. (Incluído pela CPC 04 (R3))

98C. Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção de um limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para a amortização. Por exemplo, a entidade pode adquirir uma concessão para explorar e extrair ouro de uma mina de ouro. O fim do contrato pode estar baseado no valor fixo da receita total a ser gerada a partir da extração (por exemplo, o contrato pode permitir a extração de ouro da mina até que a receita total acumulada com a venda de ouro atinja \$ 2 bilhões) e não ser baseado no tempo ou na quantidade de ouro extraído. Em

outro exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos (por exemplo, o contrato pode permitir a operação da estrada com pedágio até que o montante acumulado de pedágios gerados a partir da operação da estrada atinja \$ 100 milhões). No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada. (Incluído pela CPC 04 (R3))

99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques (ver CPC 16).

#### Valor residual

100. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

(a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

(b) exista mercado ativo para ele e:

(b) exista mercado ativo (como definido na CPC 46) para ele e: (Alterada pela CPC 04 (R1))

(i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

(ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

101. O valor amortizável de ativo com vida útil definida deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àsquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

103. O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

#### Revisão do período e do método de amortização





104. O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com a CPC 23.

105. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.

106. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

#### **Ativo intangível com vida útil indefinida**

107. Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

108. De acordo com a CPC 01, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:

(a) anualmente; e

(b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

#### **Revisão da vida útil**

109. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, conforme CPC 23.

110. De acordo com a CPC 01, a revisão da vida útil de ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com a referida Norma, reconhecendo a eventual desvalorização como perda.

#### **Recuperação do valor contábil – perda por redução ao valor recuperável de ativos**

111. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade deve aplicar a CPC 01. Essa Norma determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização.

#### **Baixa e alienação**

112. O ativo intangível deve ser baixado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

113. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (a menos que a CPC 06 venha a requerer outro tratamento em uma venda e lease back), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda.

114. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (por exemplo, venda, arrendamento financeiro ou doação). A data da alienação do ativo intangível é a data em que o recebedor obtém o controle desse ativo de acordo com os requisitos para determinar quando a obrigação de cumprimento é satisfeita no CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. O CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil deve ser aplicado à baixa por meio da venda e de lease back..

115. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

115A. No caso de re aquisição de direitos por meio de uma combinação de negócios, se esses direitos forem subsequentemente revendidos a um terceiro, o correspondente valor contábil, se existir, deve ser utilizado para determinar o ganho ou a perda na revenda.

116. O valor da contrapartida a ser incluído no ganho ou perda resultante da baixa de ativo intangível deve ser estabelecido de acordo com os requisitos para determinar o preço de transação nos itens 47 a 72 do CPC 47. As alterações subsequentes ao valor estimado da contrapartida incluído no ganho ou perda devem ser contabilizados de acordo os requisitos para alterações no preço de transação no CPC 47..

117. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda, de acordo com a CPC 31.

#### **Divulgação**

##### **Geral**

118. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

(a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos



de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;

(b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;

(c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;

(d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

(i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;

(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes da CPC 31 e outras baixas;

(iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com a CPC 01 (se houver);

(iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com a CPC 01 (se houver);

(v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com a CPC 01 (se houver);

(vi) qualquer amortização reconhecida no período;

(vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e

(viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

119. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similar nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

(a) marcas;

(b) títulos de periódicos;

(c) softwares;

(d) licenças e franquias;

(e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;

(f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e

(g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

120. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com a CPC 01,

além das informações exigidas no item 118(e)(iii) a (v).

121. A CPC 23 requer que uma entidade divulgue a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:

(a) na avaliação da vida útil de ativo intangível;

(b) no método de amortização; ou

(c) nos valores residuais.

122. A entidade também deve divulgar:

(a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;

(b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;

(c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 44):

(i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;

(ii) o seu valor contábil; e

(iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação; (\*)

(\*) Na data da aprovação desta Norma, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

(d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e

(e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

123. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 90.

#### **Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o método de reavaliação**

124. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

(a) por classe de ativos intangíveis:

(i) a data efetiva da reavaliação;

(ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e

(iii) o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 74; e

(b) o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no



início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas.

125. Pode ser necessário agrupar as classes de ativo reavaliadas em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão agrupadas se isso provocar a apresentação de uma classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos métodos de custo e de reavaliação.

#### **Gasto com pesquisa e desenvolvimento**

126. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

127. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 66 e 67 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 126).

#### **Outras informações**

128. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

(a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e

(b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento da presente Norma, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

#### **Disposições transitórias**

130. A entidade deve adotar esta Norma:

(a) para contabilizar um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios de acordo com o alcance da CPC 15; e

(b) para contabilizar todos os outros ativos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual de aplicação desta Norma. Desse modo, quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor desta Norma, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, a entidade não deve ajustar o valor contábil dos ativos intangíveis reconhecidos nessa data. Entretanto, nessa data, a entidade deve aplicar esta Norma para reavaliar as vidas úteis desses ativos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade mudar sua avaliação da vida útil de um ativo, essa mudança deve ser contabilizada como mudança em uma estimativa contábil de acordo com a CPC 23.

#### **Permutas de ativos similares**

131. A exigência prevista no item 130 para aplicação desta Norma prospectivamente deve ser entendida de forma tal que se uma permuta de ativos tiver sido mensurada antes da vigência desta Norma com base no valor contábil do ativo dado em troca, a entidade não deve reapresentar o valor contábil do ativo adquirido para refletir seu valor justo na data da aquisição.



## CPC 06 (R2) – OPERAÇÕES DE ARRENDAMENTO MERCANTIL

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer, para arrendatários e arrendadores, políticas contábeis e divulgações apropriadas a aplicar em relação a arrendamentos mercantis.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de todas as operações de arrendamento mercantil (leasing) que não sejam:

- (a) arrendamentos mercantis para explorar ou usar minério, petróleo, gás natural e recursos similares não regeneráveis; e
- (b) acordos de licenciamento para itens tais como fitas cinematográficas, registros de vídeo, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (copyrights).

Esta Norma, entretanto, não deve ser aplicada como base de mensuração para:

- (a) propriedade detida por arrendatário que seja contabilizada como propriedade de investimento (ver CPC 28 – Propriedade para Investimento);
- (b) propriedade de investimento fornecida pelos arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais (ver CPC 28);
- (c) ativos biológicos dentro do alcance da CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola detidos por arrendatários sob a forma de arrendamentos mercantis financeiros; ou (Alterada pela CPC 06 (R2))
- (d) ativos biológicos dentro do alcance da CPC 29 fornecidos por arrendadores sob a forma de arrendamentos mercantis operacionais. (Alterada pela CPC 06 (R2))

3. Esta Norma aplica-se a acordos que transfiram o direito de usar ativos mesmo que existam serviços substanciais relativos ao funcionamento ou à manutenção de tais ativos prestados pelos arrendadores. Esta Norma não se aplica a acordos que sejam contratos de serviço que não transfiram o direito de usar os ativos de uma parte contratante para a outra.

### Definições

4. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Arrendamento mercantil é um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado.

Arrendamento mercantil financeiro é aquele em que há transferência substancial dos riscos e benefícios inerentes à propriedade de um ativo. O título de propriedade pode ou não vir a ser transferido.

Arrendamento mercantil operacional é um arrendamento

mercantil diferente de um arrendamento mercantil financeiro.

Arrendamento mercantil não cancelável é um arrendamento mercantil que é cancelável apenas:

- (a) após a ocorrência de alguma contingência remota;
- (b) com a permissão do arrendador;
- (c) se o arrendatário contratar um novo arrendamento mercantil para o mesmo ativo ou para um ativo equivalente com o mesmo arrendador; ou
- (d) após o pagamento pelo arrendatário de uma quantia adicional tal que, no início do arrendamento mercantil, a continuação do arrendamento mercantil seja razoavelmente certa.

Início do arrendamento mercantil é a mais antiga entre a data do acordo de arrendamento mercantil e a data de um compromisso assumido pelas partes quanto às principais disposições do arrendamento mercantil. Nessa data:

- (a) um arrendamento mercantil deve ser classificado como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional; e
- (b) no caso de arrendamento mercantil financeiro, as quantias a reconhecer no começo do prazo do arrendamento mercantil são determinadas.

Começo do prazo do arrendamento mercantil é a data a partir da qual o arrendatário passa a poder exercer o seu direito de usar o ativo arrendado. É a data do reconhecimento inicial do arrendamento mercantil (isto é, o reconhecimento dos ativos, passivos, receita ou despesas resultantes do arrendamento mercantil, conforme for apropriado).

Prazo do arrendamento mercantil é o período não cancelável pelo qual o arrendatário contratou o arrendamento mercantil do ativo juntamente com quaisquer prazos adicionais pelos quais o arrendatário tem a opção de continuar a arrendar o ativo, com ou sem pagamento adicional, quando no início do arrendamento mercantil for razoavelmente certo que o arrendatário exercerá a opção.

Pagamentos mínimos do arrendamento mercantil são os pagamentos durante o prazo do arrendamento mercantil que o arrendatário está ou possa vir a ser obrigado a fazer, excluindo pagamento contingente, custos relativos a serviços e impostos a serem pagos pelo arrendador e a ele serem reembolsados, juntamente com:

- (a) para o arrendatário, quaisquer quantias garantidas pelo arrendatário ou por parte relacionada a ele; ou
- (b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:
  - (i) pelo arrendatário;
  - (ii) por parte relacionada com o arrendatário; ou
  - (iii) por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de dar cumprimento às obrigações segundo a garantia.



Contudo, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se torne exercível, para que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil compreendem os pagamentos mínimos a serem feitos durante o prazo do arrendamento mercantil até a data esperada do exercício dessa opção de compra e o pagamento necessário para exercê-la.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com a ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem transação compulsória.

Vida econômica é:

(a) o período durante o qual se espera que um ativo seja economicamente utilizável por um ou mais usuários; ou

(b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que um ou mais usuários esperam obter do ativo.

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do começo do prazo do arrendamento mercantil, sem limitação pelo prazo do arrendamento mercantil, durante o qual se espera que os benefícios econômicos incorporados no ativo sejam consumidos pela entidade.

Valor residual garantido é:

(a) para um arrendatário, a parte do valor residual que seja garantida por ele ou por parte a ele relacionada (sendo o valor da garantia o valor máximo que possa, em qualquer caso, tornar-se pagável); e

(b) para um arrendador, a parte do valor residual que seja garantida pelo arrendatário ou por terceiro não relacionado com o arrendador que seja financeiramente capaz de satisfazer as obrigações cobertas pela garantia.

Valor residual não garantido é a parte do valor residual do ativo arrendado, cuja realização pelo arrendador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o arrendador.

Custos diretos iniciais são custos incrementais que são diretamente atribuíveis à negociação e estruturação de um arrendamento mercantil, exceto os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes.

Investimento bruto no arrendamento mercantil é a soma:

(a) dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber pelo arrendador segundo um arrendamento mercantil financeiro; e

(b) de qualquer valor residual não garantido atribuído ao arrendador.

Investimento líquido no arrendamento mercantil é o investimento bruto no arrendamento mercantil descontado à taxa de juros implícita no arrendamento mercantil.

Receita financeira não realizada é a diferença entre:

- (a) o investimento bruto no arrendamento mercantil; e
- (b) o investimento líquido no arrendamento mercantil.

Taxa de juros implícita no arrendamento mercantil é a taxa de desconto que, no início do arrendamento mercantil, faz com que o valor presente agregado: a) dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil; e b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo arrendado e (ii) de quaisquer custos diretos iniciais do arrendador.

Taxa de juros incremental de financiamento do arrendatário é a taxa de juros que o arrendatário teria de pagar num arrendamento mercantil semelhante ou, se isso não for determinável, a taxa em que, no início do arrendamento mercantil, o arrendatário incorreria ao pedir emprestado por prazo semelhante, e com segurança semelhante, os fundos necessários para comprar o ativo.

Pagamento contingente é a parcela dos pagamentos do arrendamento mercantil que não seja de quantia fixada, e sim baseada na quantia futura de um fator que se altera sem ser pela passagem do tempo (por exemplo, percentual de vendas futuras, quantidade de uso futuro, índices de preços futuros, taxas futuras de juros do mercado).

5. Um acordo ou compromisso de arrendamento mercantil pode incluir uma disposição para ajustar os pagamentos do arrendamento mercantil devido a alterações do custo de construção ou aquisição da propriedade arrendada ou devido a alterações em outra mensuração de custo ou valor, tais como níveis gerais de preços, ou nos custos de financiamento do arrendamento mercantil por parte do arrendador, durante o período entre o início do arrendamento mercantil e o começo do prazo do arrendamento mercantil. Para as finalidades desta Norma, se isso ocorrer, o efeito de tais alterações deve ser considerado como tendo ocorrido no início do arrendamento mercantil.

6. A definição de arrendamento mercantil inclui contratos para o aluguel de ativo que contenham condição, dando ao arrendatário a opção de adquirir o ativo após o cumprimento das condições acordadas. Esses contratos são por vezes conhecidos por contratos de aluguel-compra.

6A. Esta Norma utiliza o termo valor justo de modo que difere, em alguns aspectos, da definição de valor justo da CPC 46 – Mensuração do Valor Justo. Portanto, ao aplicar esta Norma, a entidade mensura o valor justo de acordo com a CPC 06 e não com a CPC 46. (Incluído pela CPC 06 (R1))

### **Classificação do arrendamento mercantil**

7. A classificação de arrendamentos mercantis adotada nesta Norma baseia-se na extensão em que os riscos e benefícios inerentes à propriedade de ativo arrendado permanecem no arrendador ou no arrendatário. Os riscos incluem as possibilidades de perdas devidas à capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno em função de alterações nas condições econômicas. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de operações lucrativas



durante a vida econômica do ativo e de ganhos derivados de aumentos de valor ou de realização do valor residual.

8. Um arrendamento mercantil deve ser classificado como financeiro se ele transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade. Um arrendamento mercantil deve ser classificado como operacional se ele não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade.

9. Dado que a transação entre o arrendador e o arrendatário se baseia em um acordo de arrendamento mercantil entre eles, é apropriado usar definições consistentes. A aplicação dessas definições em diferentes circunstâncias do arrendador e do arrendatário pode ocasionar situação em que o mesmo arrendamento mercantil seja classificado diferentemente por ambos. Por exemplo, esse pode ser o caso se o arrendador se beneficiar de uma garantia de valor residual proporcionada por uma parte não relacionada ao arrendatário.

10. A classificação de um arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro ou arrendamento mercantil operacional depende da essência da transação e não da forma do contrato. Exemplos de situações que individualmente ou em conjunto levariam normalmente a que um arrendamento mercantil fosse classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) o arrendamento mercantil transfere a propriedade do ativo para o arrendatário no fim do prazo do arrendamento mercantil;

(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo por um preço que se espera seja suficientemente mais baixo do que o valor justo à data em que a opção se torne exercível de forma que, no início do arrendamento mercantil, seja razoavelmente certo que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento mercantil refere-se à maior parte da vida econômica do ativo mesmo que a propriedade não seja transferida;

(d) no início do arrendamento mercantil, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil totaliza pelo menos substancialmente todo o valor justo do ativo arrendado; e

(e) os ativos arrendados são de natureza especializada de tal forma que apenas o arrendatário pode usá-los sem grandes modificações.

11. Os indicadores de situações que individualmente ou em combinação também podem levar a que um arrendamento mercantil seja classificado como arrendamento mercantil financeiro são:

(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento mercantil, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são suportadas pelo arrendatário;

(b) os ganhos ou as perdas da flutuação no valor justo do valor residual são atribuídos ao arrendatário (por exemplo, na forma de abatimento que equalize a maior parte do valor da venda no

fim do arrendamento mercantil); e

(c) o arrendatário tem a capacidade de continuar o arrendamento mercantil por um período adicional com pagamentos que sejam substancialmente inferiores ao valor de mercado.

12. Os exemplos e indicadores enunciados nos itens 10 e 11 nem sempre são conclusivos. Se for claro com base em outras características que o arrendamento mercantil não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade, o arrendamento mercantil deve ser classificado como operacional. Isso pode acontecer se, por exemplo, a propriedade do ativo se transferir ao final do arrendamento mercantil mediante um pagamento variável igual ao valor justo no momento, ou se há pagamentos contingentes, como resultado dos quais o arrendatário não tem substancialmente todos os riscos e benefícios.

13. A classificação do arrendamento mercantil deve ser feita no início do arrendamento mercantil. Se em qualquer momento o arrendatário e o arrendador concordarem em modificar as disposições do arrendamento mercantil, exceto por renovação do contrato, de tal maneira que resulte numa classificação diferente do arrendamento mercantil segundo os critérios enunciados nos itens 7 a 12, caso os termos alterados tivessem estado em vigor no início do arrendamento mercantil, o acordo revisto é considerado como um novo acordo durante o seu prazo. Contudo, as alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas relativas à vida econômica ou ao valor residual da propriedade arrendada) ou as alterações nas circunstâncias (por exemplo, inadimplência por parte do arrendatário) não originam uma nova classificação de um arrendamento mercantil para fins contábeis.

15A. Quando o arrendamento mercantil contempla tanto terreno quanto edifícios, a entidade deve avaliar individualmente cada elemento objeto do contrato de arrendamento para fins de classificação e enquadramento como arrendamento operacional ou financeiro, em consonância com os itens 7 a 13 desta Norma. Ao julgar se um dos elementos objeto do contrato é um arrendamento operacional ou financeiro, um aspecto importante a ser considerado é o fato de que o terreno, via de regra, apresenta uma vida útil econômica indefinida.

16. Para classificar e contabilizar um arrendamento mercantil de terreno e edifícios, os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil (incluindo qualquer pagamento inicial, antecipado), sempre que for necessário, devem ser alocados no início do período do arrendamento mercantil entre os elementos terreno e edifícios na proporção dos valores justos relativos das participações no terreno e nas edificações objeto do arrendamento no início do arrendamento mercantil. Se os pagamentos do arrendamento mercantil não puderem ser alocados com confiabilidade entre esses dois elementos, a totalidade do arrendamento mercantil deve ser classificada como arrendamento mercantil financeiro, a não ser que esteja claro que ambos os elementos são arrendamentos mercantis operacionais, em cujo caso a totalidade do arrendamento



mercantil deve ser classificada como arrendamento mercantil operacional.

17. Para um arrendamento mercantil de terreno e edifícios no qual a quantia que seria inicialmente reconhecida para o elemento terreno, de acordo com o item 20, seja imaterial, o terreno e os edifícios podem ser tratados como uma única unidade para a finalidade da classificação do arrendamento mercantil e classificados como arrendamento mercantil financeiro ou operacional de acordo com os itens 7 a 13. Em tal caso, a vida econômica dos edifícios é considerada como a vida econômica da totalidade do ativo arrendado.

18. A mensuração separada dos elementos terreno e edifícios não é exigida quando os interesses do arrendatário tanto com o terreno quanto com os edifícios forem classificados como propriedade de investimento, de acordo com a CPC 28, e for adotado o modelo do valor justo. São necessários cálculos pormenorizados para essa avaliação apenas se a classificação de um ou de ambos os elementos for incerta.

19. De acordo com a CPC 28, é possível a um arrendatário classificar uma propriedade detida mediante um arrendamento mercantil operacional como propriedade para investimento. Se assim fizer, a propriedade deve ser contabilizada como se fosse um arrendamento mercantil financeiro e, além disso, o modelo do valor justo deve ser aplicado ao ativo reconhecido. O arrendatário deve continuar a contabilizar o arrendamento mercantil como arrendamento mercantil financeiro, mesmo que um evento posterior altere a natureza do interesse na propriedade do arrendatário que já não esteja mais classificada como propriedade para investimento. Esse é o caso se, por exemplo, o arrendatário:

(a) ocupar a propriedade, que venha a ser depois transferida para ocupação pelo proprietário por um custo considerado igual ao seu valor justo à data da alteração no uso; ou

(b) conceder um subarrendamento mercantil (sublease) que transfira substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade para parte não relacionada. Um subarrendamento mercantil deve ser contabilizado pelo arrendatário como arrendamento mercantil financeiro a um terceiro, embora possa ser contabilizado como arrendamento mercantil operacional pelo terceiro.

### **Arrendamento mercantil nas demonstrações contábeis do arrendatário**

#### **Arrendamento mercantil financeiro**

##### **Reconhecimento inicial**

20. No começo do prazo de arrendamento mercantil, os arrendatários devem reconhecer, em contas específicas, os arrendamentos mercantis financeiros como ativos e passivos nos seus balanços por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada ou, se inferior, ao valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil, cada um determinado no início do arrendamento mercantil. A taxa de desconto a ser utilizada no cálculo do valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil deve ser a

taxa de juros implícita no arrendamento mercantil, se for praticável determinar essa taxa; se não for, deve ser usada a taxa incremental de financiamento do arrendatário. Quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário devem ser adicionados à quantia reconhecida como ativo.

21. As transações e outros eventos devem ser contabilizados e apresentados de acordo com a sua essência e realidade financeira e não meramente com a sua forma legal. Embora a forma legal de um acordo de arrendamento mercantil seja a de que o arrendatário possa não adquirir a propriedade legal do ativo arrendado, no caso dos arrendamentos mercantis financeiros, a essência e a realidade financeira são tais que o arrendatário adquire os benefícios econômicos do uso do ativo arrendado durante a maior parte da sua vida econômica em troca da obrigação de pagar por tal direito uma quantia que se aproxima, no início do arrendamento mercantil, do valor justo do ativo e do respectivo encargo financeiro.

22. Se tais transações de arrendamento mercantil não estiverem refletidas no balanço do arrendatário, os recursos econômicos e o nível de obrigações de uma entidade estarão registrados a menor, distorcendo dessa forma os índices financeiros. Portanto, é apropriado que um arrendamento mercantil financeiro seja reconhecido no balanço do arrendatário não só como ativo, mas também como obrigação de efetuar futuros pagamentos do arrendamento mercantil. No começo do prazo do arrendamento mercantil, o ativo e o passivo dos futuros pagamentos do arrendamento mercantil devem ser reconhecidos no balanço pelas mesmas quantias, exceto no caso de quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário que sejam adicionados à quantia reconhecida como ativo.

23. Não é adequado que os passivos originados da contabilização de ativos arrendados sejam apresentados nas demonstrações contábeis como dedução dos ativos arrendados. Se os passivos forem apresentados no balanço patrimonial classificados como passivos circulantes e não circulantes, a mesma classificação deve ser feita para os passivos do arrendamento mercantil.

24. Custos diretos iniciais são frequentemente incorridos em relação às atividades específicas de arrendamento mercantil. Tais custos, como os de negociação e os de garantia de acordos de arrendamento mercantil, se identificados como diretamente atribuíveis às atividades executadas pelo arrendatário para um arrendamento mercantil financeiro, devem ser adicionados ao montante reconhecido como ativo.

##### **Mensuração subsequente**

25. Os pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devem ser segregados entre encargo financeiro e redução do passivo em aberto. O encargo financeiro deve ser apropriado a cada período durante o prazo do arrendamento mercantil de forma a produzir uma taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo. Os pagamentos contingentes devem ser contabilizados como despesa nos períodos em que são incorridos.

26. Na prática, ao apropriar o encargo financeiro aos períodos



durante o prazo do arrendamento mercantil, o arrendatário pode usar alguma forma de aproximação para simplificar os cálculos.

27. Um arrendamento mercantil financeiro dá origem a uma despesa de depreciação (amortização) relativa a ativos depreciáveis (amortizáveis), assim como uma despesa financeira para cada período contábil. A política de depreciação (amortização) para os ativos arrendados depreciáveis (amortizáveis) deve ser consistente com a política dos demais ativos depreciáveis (amortizáveis) sobre os quais se detenha a propriedade e a depreciação reconhecida deve ser calculada de acordo com a CPC 27 – Ativo Imobilizado, ou para o caso de amortização, de acordo com a CPC 04 – Ativo Intangível. Se não houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o ativo deve ser totalmente depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, o que for menor.

28. O valor depreciável de ativo arrendado deve ser alocado a cada período contábil durante o período de uso esperado em base sistemática consistente com a política de depreciação que o arrendatário adote para os ativos depreciáveis de que seja proprietário. Se houver certeza razoável de que o arrendatário virá a obter a propriedade no fim do prazo do arrendamento mercantil, o período de uso esperado é a vida útil do ativo; caso contrário, o ativo deve ser depreciado durante o prazo do arrendamento mercantil ou da sua vida útil, dos dois o menor.

29. Raramente a soma da despesa de depreciação do ativo e da despesa financeira do período é igual ao pagamento da prestação do arrendamento mercantil durante o período, sendo, por isso, inadequado simplesmente reconhecer os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil como despesa. Por conseguinte, é improvável que o ativo e o passivo relacionado sejam de valor igual após o começo do prazo do arrendamento mercantil.

30. Para determinar se um ativo arrendado está desvalorizado, a entidade deve aplicar a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### Divulgação

31. Os arrendatários, além de cumprir os requisitos da CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros:

(a) para cada categoria de ativo, valor contábil líquido ao final do período;

(b) conciliação entre o total dos futuros pagamentos mínimos do arrendamento mercantil ao final do período e o seu valor presente. Além disso, a entidade deve divulgar o total dos futuros pagamentos mínimos do arrendamento mercantil ao final do período, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;

(ii) mais de um ano e até cinco anos;

(iii) mais de cinco anos;

(c) pagamentos contingentes reconhecidos como despesa durante o período;

(d) valor, no final do período, referente ao total dos futuros pagamentos mínimos de subarrendamento mercantil que se espera sejam recebidos nos subarrendamentos mercantis não canceláveis;

(e) descrição geral dos acordos materiais de arrendamento mercantil do arrendatário incluindo, mas não se limitando a, o seguinte:

(i) base pela qual é determinado o pagamento contingente a efetuar;

(ii) existência e condições de opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento; e

(iii) restrições impostas por acordos de arrendamento mercantil, tais como as relativas a dividendos e juros sobre o capital próprio, dívida adicional e posterior arrendamento mercantil.

32. Além disso, os requisitos para divulgação de acordo com a CPC 01, a CPC 04, a CPC 27, a CPC 28 e a CPC 29 devem ser observados pelos arrendatários de ativos sob arrendamentos mercantis financeiros.

#### Arrendamento mercantil operacional

33. Os pagamentos da prestação do arrendamento mercantil segundo um arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa na base da linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, exceto se outra base sistemática for mais representativa do padrão temporal do benefício do usuário.

34. Para os arrendamentos mercantis operacionais, os pagamentos da prestação (excluindo os custos de serviços tais como seguro e manutenção) devem ser reconhecidos como despesa na base da linha reta, salvo se outra base sistemática for representativa do padrão temporal do benefício do usuário, mesmo que tais pagamentos não sejam feitos nessa base.

#### Divulgação

35. Os arrendatários, além de cumprir os requisitos da CPC 40, devem fazer as seguintes divulgações relativas aos arrendamentos mercantis operacionais:

(a) total dos pagamentos mínimos futuros dos arrendamentos mercantis operacionais não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:

(i) até um ano;

(ii) mais de um ano e até cinco anos;

(iii) mais de cinco anos;

(b) total dos pagamentos mínimos futuros de subarrendamento mercantil que se espera que sejam recebidos nos subarrendamentos mercantis não canceláveis ao final do período;





(c) pagamentos de arrendamento mercantil e de subarrendamento mercantil reconhecidos como despesa do período, com valores separados para pagamentos mínimos de arrendamento mercantil, pagamentos contingentes e pagamentos de subarrendamento mercantil;

(d) descrição geral dos acordos de arrendamento mercantil significativos do arrendatário, incluindo, mas não se limitando a, o seguinte:

(i) base pela qual é determinado o pagamento contingente;

(ii) existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de reajustamento; e

(iii) restrições impostas por acordos de arrendamento mercantil, tais como as relativas a dividendos e juros sobre o capital próprio, dívida adicional e posterior arrendamento mercantil.

### **Arrendamento mercantil nas demonstrações contábeis do arrendador**

#### **Arrendamento mercantil financeiro**

##### **Reconhecimento inicial**

36. Os arrendadores devem reconhecer os ativos mantidos por arrendamento mercantil financeiro nos seus balanços e apresentá-los como conta a receber por valor igual ao investimento líquido no arrendamento mercantil.

37. Num arrendamento mercantil financeiro, substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade legal são transferidos pelo arrendador e, portanto, os pagamentos do arrendamento mercantil a serem recebidos são tratados pelo arrendador como amortização de capital e receita financeira para reembolsá-lo e recompensá-lo pelo investimento e serviços.

38. Os custos diretos iniciais são muitas vezes incorridos por parte dos arrendadores e incluem valores como comissões, honorários legais e custos internos que sejam incrementais e diretamente atribuíveis à negociação e estruturação do arrendamento mercantil. Esses custos excluem gastos gerais como aqueles que são incorridos por equipe de vendas e marketing. Para arrendamentos mercantis financeiros que não sejam os que envolvem arrendadores fabricantes ou comerciantes (quando isso for permitido legalmente), os custos diretos iniciais devem ser incluídos na mensuração inicial da conta a receber de arrendamento mercantil financeiro e reduzem o valor da receita reconhecida durante o prazo do arrendamento mercantil. A taxa de juros implícita no arrendamento mercantil deve ser definida de tal forma que os custos diretos iniciais sejam automaticamente incluídos na conta a receber de arrendamento mercantil financeiro e não haja necessidade de adicioná-los separadamente. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes relacionados com a negociação e a estruturação de um arrendamento mercantil estão excluídos da definição de custos diretos iniciais. Como resultado, os referidos custos devem ser excluídos do investimento líquido no arrendamento mercantil e devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da

venda for reconhecido. Normalmente, em um arrendamento mercantil financeiro, esse lucro é reconhecido no começo do prazo do arrendamento mercantil.

##### **Mensuração subsequente**

39. O reconhecimento da receita financeira deve basear-se no padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro.

40. Um arrendador tem como meta apropriar a receita financeira durante o prazo do arrendamento mercantil em base sistemática e racional. Essa apropriação da receita baseia-se no padrão que reflete o retorno periódico constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento mercantil financeiro. Os pagamentos do arrendamento mercantil relacionados ao período, excluindo custos de serviços, devem ser aplicados ao investimento bruto no arrendamento mercantil para reduzir tanto o principal quanto as receitas financeiras não realizadas.

41. Os valores residuais não garantidos estimados, usados no cálculo do investimento bruto do arrendador em arrendamento mercantil, devem ser revisados regularmente. Se tiver ocorrido redução no valor residual estimado não garantido, a apropriação da receita durante o prazo do arrendamento mercantil deve ser revista e qualquer redução relacionada a valores apropriados deve ser imediatamente reconhecida.

41A. Um ativo objeto de um arrendamento mercantil financeiro que é classificado contabilmente como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos dessa natureza, que é classificado como mantido para venda), de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, deve ser contabilizado em consonância com a citada Norma.

42. Os arrendadores fabricantes ou comerciantes devem reconhecer lucro ou prejuízo de venda no período, de acordo com a política seguida pela entidade para vendas definitivas. Se forem fixadas taxas de juro artificialmente baixas, o lucro de venda deve ser restrito ao que se aplicaria se a taxa de juros do mercado fosse utilizada. Os custos incorridos pelos arrendadores fabricantes ou comerciantes relacionados à negociação e estruturação de arrendamento mercantil devem ser reconhecidos como despesa quando o lucro da venda for reconhecido.

43. Os fabricantes ou comerciantes, quando legalmente permitido, oferecem muitas vezes a clientes a escolha entre comprar ou arrendar um ativo. Um arrendamento mercantil financeiro de ativo por arrendador fabricante ou comerciante dá origem a:

(a) lucro ou prejuízo equivalente ao lucro ou prejuízo resultante de uma venda definitiva do ativo objeto do arrendamento mercantil a preços de venda normais praticados, refletindo quaisquer descontos aplicáveis por quantidade ou por motivos comerciais; e

(b) receita financeira durante o prazo do arrendamento



mercantil.

44. A receita de vendas reconhecida no começo do prazo do arrendamento mercantil por arrendador fabricante ou comerciante é o valor justo do ativo, ou, se inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil devidos ao arrendador, calculado a uma taxa de juros do mercado. O custo de venda reconhecido no começo do prazo do arrendamento mercantil é o custo, ou o valor contábil se diferente, da propriedade arrendada menos o valor presente do valor residual não garantido. A diferença entre a receita da venda e o custo de venda é o lucro bruto da venda, que deve ser reconhecido de acordo com a política seguida pela entidade para as vendas definitivas.

45. Arrendadores fabricantes ou comerciantes utilizam frequentemente taxas de juros artificialmente baixas a fim de atrair clientes. O uso de tal taxa resultaria numa parte excessiva da receita total da transação sendo reconhecida no momento da venda. Se forem fixadas taxas de juros artificialmente baixas, o lucro de venda deve ficar restrito ao que se aplicaria se fosse utilizada uma taxa de juros do mercado.

46. Os custos incorridos por arrendador fabricante ou comerciante relacionados com a negociação e estruturação de arrendamento mercantil financeiro devem ser reconhecidos como despesa no começo do prazo do arrendamento mercantil porque estão principalmente relacionados com a obtenção do lucro de venda do fabricante ou do comerciante.

#### Divulgação

47. Os arrendadores, além de cumprir os requisitos da CPC 40, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis financeiros:

(a) conciliação entre o investimento bruto no arrendamento mercantil no final do período e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber nessa mesma data. Além disso, a entidade deve divulgar o investimento bruto no arrendamento mercantil e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento mercantil a receber no final do período, para cada um dos seguintes períodos:

- (i) até um ano;
- (ii) mais de um ano e até cinco anos;
- (iii) mais de cinco anos;

(b) receita financeira não realizada;

(c) valores residuais não garantidos que resultem em benefício do arrendador;

(d) provisão para pagamentos mínimos incobráveis do arrendamento mercantil a receber;

(e) pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período;

(f) descrição geral dos acordos materiais de arrendamento mercantil do arrendador.

48. Como um indicador de crescimento, é muitas vezes útil

divulgar também o investimento bruto menos a receita não realizada em novos negócios realizados durante o período, após a dedução dos valores relevantes dos arrendamentos mercantis cancelados.

#### Arrendamento mercantil operacional

49. Os arrendadores devem apresentar os ativos sujeitos a arrendamentos mercantis operacionais nos seus balanços de acordo com a natureza do ativo.

50. A receita de arrendamento mercantil proveniente de arrendamentos mercantis operacionais deve ser reconhecida no resultado na base da linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal em que o benefício do uso do ativo arrendado é diminuído.

51. Os custos, incluindo a depreciação, incorridos na obtenção da receita de arrendamento mercantil devem ser reconhecidos como despesa. A receita de arrendamento mercantil (excluindo recebimentos de serviços fornecidos tais como seguro e manutenção) deve ser reconhecida na base da linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil mesmo se os recebimentos não estiverem nessa base, a menos que outra base sistemática seja mais representativa do padrão temporal em que o benefício de uso do ativo arrendado é diminuído.

52. Os custos diretos iniciais incorridos pelos arrendadores quando da negociação e estruturação de um arrendamento mercantil operacional devem ser adicionados ao valor contábil do ativo arrendado e devem ser reconhecidos como despesa durante o prazo do arrendamento mercantil na mesma base da receita do arrendamento mercantil.

53. A política de depreciação (amortização) para ativos arrendados depreciáveis (amortizáveis) deve ser consistente com a política de depreciação (amortização) normal do arrendador para ativos semelhantes, e a depreciação deve ser calculada de acordo com a CPC 27, ou para o caso de amortização, de acordo com a CPC 04.

54. Para determinar se o ativo arrendado está sujeito a uma redução ao seu valor recuperável, a entidade deve aplicar a CPC 01.

55. O arrendador fabricante ou o comerciante não devem reconhecer qualquer lucro da venda ao celebrar um arrendamento mercantil operacional porque não é o equivalente a uma venda.

#### Divulgação

56. Os arrendadores, além de cumprir os requisitos da CPC 40, devem fazer as seguintes divulgações para os arrendamentos mercantis operacionais:

(a) pagamentos mínimos futuros de arrendamentos mercantis operacionais não canceláveis no total e para cada um dos seguintes períodos:

- (i) até um ano;
- (ii) mais de um ano e até cinco anos;



(iii) mais de cinco anos;

(b) total dos pagamentos contingentes reconhecidos como receita durante o período;

(c) descrição geral dos acordos de arrendamento mercantil do arrendador.

57. Além disso, os requisitos para divulgação de acordo com a CPC 01, a CPC 04, a CPC 27, a CPC 28 e a CPC 29 devem ser observados pelos arrendadores para ativos fornecidos em um arrendamento mercantil operacional.

#### **Transação de venda e leaseback**

58. Uma transação de venda e leaseback (retroarrendamento pelo vendedor junto ao comprador) envolve a venda de um ativo e o concomitante arrendamento mercantil do mesmo ativo pelo comprador ao vendedor. O pagamento do arrendamento mercantil e o preço de venda são geralmente interdependentes por serem negociados como um pacote. O tratamento contábil de uma transação de venda e leaseback depende do tipo de arrendamento mercantil envolvido.

59. Se uma transação de venda e leaseback resultar em arrendamento mercantil financeiro, qualquer excesso de receita de venda obtido acima do valor contábil não deve ser imediatamente reconhecido como receita por um vendedor-arrendatário. Em vez disso, tal valor deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

60. Se o leaseback for um arrendamento mercantil financeiro, a transação é um meio pelo qual o arrendador financia o arrendatário, com o ativo como garantia. Por essa razão, não é apropriado considerar como receita um excedente do preço de venda obtido sobre o valor contábil. Tal excedente deve ser diferido e amortizado durante o prazo do arrendamento mercantil.

61. Se uma transação de venda e leaseback resultar em arrendamento mercantil operacional, e se estiver claro que a transação é estabelecida pelo valor justo, qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido. Se o preço de venda estiver abaixo do valor justo, qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido, exceto se o prejuízo for compensado por futuros pagamentos do arrendamento mercantil a preço inferior ao de mercado, situação em que esse prejuízo deve ser diferido e amortizado proporcionalmente aos pagamentos do arrendamento mercantil durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado. Se o preço de venda estiver acima do valor justo, o excedente sobre o valor justo deve ser diferido e amortizado durante o período pelo qual se espera que o ativo seja usado.

62. Se o leaseback for um arrendamento mercantil operacional, e os pagamentos do arrendamento mercantil e o preço de venda estiverem estabelecidos pelo valor justo, na verdade houve uma transação de venda normal, e qualquer lucro ou prejuízo deve ser imediatamente reconhecido.

63. Para os arrendamentos mercantis operacionais, se o valor justo no momento de transação de venda e leaseback for menor do que o valor contábil do ativo, uma perda equivalente ao

valor da diferença entre o valor contábil e o valor justo deve ser imediatamente reconhecida.

64. Para arrendamentos mercantis financeiros, esse ajuste não é necessário salvo se tiver ocorrido uma redução do valor recuperável, caso em que o valor contábil deve ser reduzido ao valor recuperável, de acordo com a CPC 01.

65. Os requisitos de divulgação para arrendatários e arrendadores devem ser aplicados igualmente a transações de venda e leaseback. A descrição requerida dos acordos de arrendamento materiais leva à divulgação de disposições únicas ou não usuais do acordo ou dos termos das transações de venda e leaseback.

66. As transações de venda e leaseback podem ensejar a divulgação em separado, conforme critério previsto na CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.



## CPC 07 (R2) – SUBVENÇÃO E ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAIS

### Alcance

1. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

2. Esta Norma não trata:

(a) dos problemas decorrentes da contabilização de subvenção governamental em demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante ou em informação suplementar de natureza semelhante;

(b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.;

(c) da participação do governo no capital da entidade;

(d) de subvenção governamental tratada pela CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola.

### Definições

3. Os seguintes termos são usados nesta Norma com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos

ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

Empréstimo subsidiado é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

Atualização monetária é o reconhecimento de ajuste no valor de ativo e passivo da entidade com base em índice de inflação.

Juro é a remuneração auferida ou incorrida por recurso aplicado ou captado pela entidade.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterado pela CPC 07 (R1))

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.

5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a elaboração das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

### Subvenção governamental

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista razoável segurança de que:

(a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e



relacionadas à subvenção; e

(b) a subvenção será recebida.

8. A subvenção governamental não deve ser reconhecida até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

10. Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos. Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado. Desse modo, é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

10A. O benefício econômico obtido com empréstimo governamental por uma taxa de juros abaixo da praticada pelo mercado deve ser tratado como subvenção governamental. O empréstimo deve ser reconhecido e mensurado de acordo com o CPC 48 – Instrumentos Financeiros. O benefício econômico advindo da taxa de juros contratada abaixo da praticada pelo mercado deve ser mensurado por meio da diferença entre o valor contábil inicial do empréstimo, apurado conforme o CPC 48, e o montante recebido. O benefício econômico obtido deve ser contabilizado de acordo com este pronunciamento. A entidade deve considerar as condições e obrigações que foram ou que devem ser atendidas ao identificar os custos que o benefício do empréstimo pretende compensar.

11. Uma vez que a subvenção governamental seja reconhecida, qualquer contingência ativa ou passiva relacionada deve ser tratada de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como

receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

17. Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção deve ser reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, a subvenção relacionada a ativo depreciável deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.

18. Subvenção relacionada a ativo não depreciável pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção de uma planta industrial e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que



parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

19. A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.

20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

22. A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de compensação de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores. Dita subvenção deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

#### **Ativo não monetário obtido como subvenção governamental**

23. A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto esse ativo quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo é que o ativo e a subvenção governamental podem ser registrados pelo valor nominal.

#### **Apresentação da subvenção no balanço patrimonial**

24. A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado.

25. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis, da subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos.

26. Um dos métodos reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do

ativo.

27. O outro método deduz a subvenção governamental do valor contábil do ativo relacionado com a subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção deve ser reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciável por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado.

28. A compra de ativos e o recebimento da subvenção a eles relacionada podem causar movimentos importantes nos fluxos de caixa de uma entidade. Por essa razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos devem ser frequentemente divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa, independentemente de a subvenção ser ou não deduzida do respectivo ativo na apresentação do balanço patrimonial.

#### **Apresentação da subvenção na demonstração do resultado**

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

#### **Perda da subvenção governamental**

32. Uma subvenção governamental que tenha que ser devolvida deve ser contabilizada como revisão de estimativa contábil (ver CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). O reembolso deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado relacionado à subvenção. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como despesa. O reembolso de subvenção relacionada a ativo deve ser registrado aumentando o valor escriturado do ativo ou reduzindo o saldo da receita diferida pelo montante reembolsável. A depreciação adicional acumulada que deveria ter sido reconhecida até a data como despesa na ausência da



subvenção deve ser imediatamente reconhecida como despesa.

33. Circunstâncias que dão origem à devolução de subvenção relacionada com o ativo podem requerer reconhecimento de perda de valor do ativo, nos termos da CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, relativamente ao novo valor escriturado do ativo.

#### **Assistência governamental**

34. Certas formas de assistência governamental que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído devem ser excluídas da definição de subvenção governamental dada nesta Norma, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

35. São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e a concessão de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade é o da política de compras do Governo que seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser arbitrária.

36. A materialidade do benefício nos exemplos anteriormente mencionados pode ser tal que a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

38. Nesta Norma, a assistência governamental não inclui o fornecimento de infraestruturas por meio da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de recursos desenvolvidos, tais como, exemplificativamente, irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis em base contínua e indeterminada para benefício de toda comunidade local.

#### **Aplicação de parcela do imposto de renda devido em fundos de investimento regionais**

38A. Determinadas entidades sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em fundos de investimento regionais, criados pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões.

38B. Essa destinação de parcela do imposto ao fundo representa uma subvenção governamental para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.

38C. Essas subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas as condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a

beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

#### **Redução ou isenção de tributo em área incentivada**

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.



## CPC 09 – DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO.

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer critérios para elaboração e apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA), a qual representa um dos elementos componentes do Balanço Social e tem por finalidade evidenciar a riqueza criada pela entidade e sua distribuição, durante determinado período.

2. Sua elaboração deve levar em conta a CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual Básica para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, e seus dados, em sua grande maioria, são obtidos principalmente a partir da Demonstração do Resultado.

### Alcance e apresentação

3. A entidade, sob a forma jurídica de sociedade por ações, com capital aberto, e outras entidades que a lei assim estabelecer, devem elaborar a DVA e apresentá-la como parte das demonstrações contábeis divulgadas ao final de cada exercício social. É recomendado, entretanto, a sua elaboração por todas as entidades que divulgam demonstrações contábeis. (Redação dada pela Resolução CFC nº 1.162/09)

4. A elaboração da DVA consolidada deve basear-se nas demonstrações consolidadas e evidenciar a participação dos sócios não controladores conforme o modelo anexo.

5. A DVA deve proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis informações relativas à riqueza criada pela entidade em determinado período e a forma como tais riquezas foram distribuídas.

6. A distribuição da riqueza criada deve ser detalhada, minimamente, da seguinte forma:

- (a) pessoal e encargos;
- (b) impostos, taxas e contribuições;
- (c) juros e aluguéis;
- (d) juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos;
- (e) lucros retidos/prejuízos do exercício.

7. As entidades mercantis (comerciais e industriais) e prestadoras de serviços devem utilizar o Modelo I, aplicável às empresas em geral, enquanto que para atividades específicas, tais como atividades de intermediação financeira (instituições financeiras bancárias) e de seguros, devem ser utilizados os modelos específicos (II e III) incluídos nesta Norma.

8. Os itens mínimos do modelo para as entidades mercantis (empresas em geral) estão apresentados na seqüência, e o modelo propriamente dito está ao final desta Norma.

### Definições

9. Os termos abaixo são utilizados nesta Norma com os

seguintes significados:

Valor adicionado representa a riqueza criada pela empresa, de forma geral medida pela diferença entre o valor das vendas e os insumos adquiridos de terceiros. Inclui também o valor adicionado recebido em transferência, ou seja, produzido por terceiros e transferido à entidade.

Receita de venda de mercadorias, produtos e serviços representa os valores reconhecidos na contabilidade a esse título pelo regime de competência e incluídos na demonstração do resultado do período.

Outras receitas representam os valores que sejam oriundos, principalmente, de baixas por alienação de ativos não-circulantes, tais como resultados na venda de imobilizado, de investimentos, e outras transações incluídas na demonstração do resultado do exercício que não configuram reconhecimento de transferência à entidade de riqueza criada por outras entidades.

Diferentemente dos critérios contábeis, também incluem valores que não transitam pela demonstração do resultado, como, por exemplo, aqueles relativos à construção de ativos para uso próprio da entidade (conforme item 19) e aos juros pagos ou creditados que tenham sido incorporados aos valores dos ativos de longo prazo (normalmente, imobilizados).

No caso de estoques de longa maturação, os juros a eles incorporados deverão ser destacados como distribuição da riqueza no momento em que os respectivos estoques forem baixados; dessa forma, não há que se considerar esse valor como outras receitas.

Insumo adquirido de terceiros representa os valores relativos às aquisições de matérias-primas, mercadorias, materiais, energia, serviços, etc. que tenham sido transformados em despesas do período. Enquanto permanecerem nos estoques, não compõem a formação da riqueza criada e distribuída.

Depreciação, amortização e exaustão representam os valores reconhecidos no período e normalmente utilizados para conciliação entre o fluxo de caixa das atividades operacionais e o resultado líquido do exercício.

Valor adicionado recebido em transferência representa a riqueza que não tenha sido criada pela própria entidade, e sim por terceiros, e que a ela é transferida, como por exemplo receitas financeiras, de equivalência patrimonial, dividendos, aluguel, royalties, etc. Precisa ficar destacado, inclusive para evitar dupla-contagem em certas agregações.

### Características das informações da DVA

10. A DVA está fundamentada em conceitos macroeconômicos, buscando apresentar, eliminados os valores que representam dupla-contagem, a parcela de contribuição que a entidade tem na formação do Produto Interno Bruto (PIB). Essa demonstração apresenta o quanto a entidade agrega de valor aos insumos adquiridos de terceiros e que são vendidos ou consumidos durante determinado período.

11. Existem, todavia, diferenças temporais entre os modelos





contábil e econômico no cálculo do valor adicionado. A ciência econômica, para cálculo do PIB, baseia-se na produção, enquanto a contabilidade utiliza o conceito contábil da realização da receita, isto é, baseia-se no regime contábil de competência. Como os momentos de realização da produção e das vendas são normalmente diferentes, os valores calculados para o PIB por meio dos conceitos oriundos da Economia e os da Contabilidade são naturalmente diferentes em cada período. Essas diferenças serão tanto menores quanto menores forem as diferenças entre os estoques inicial e final para o período considerado. Em outras palavras, admitindo-se a inexistência de estoques inicial e final, os valores encontrados com a utilização de conceitos econômicos e contábeis convergirão.

12. Para os investidores e outros usuários, essa demonstração proporciona o conhecimento de informações de natureza econômica e social e oferece a possibilidade de melhor avaliação das atividades da entidade dentro da sociedade na qual está inserida. A decisão de recebimento por uma comunidade (Município, Estado e a própria Federação) de investimento pode ter nessa demonstração um instrumento de extrema utilidade e com informações que, por exemplo, a demonstração de resultado por si só não é capaz de oferecer.

13. A DVA elaborada por segmento (tipo de clientes, atividades, produtos, área geográfica e outros) pode representar informações ainda mais valiosas no auxílio da formulação de predições e, enquanto não houver uma norma específica sobre segmentos, sua divulgação é incentivada.

#### Formação da riqueza

##### Riqueza criada pela própria entidade

14. A DVA, em sua primeira parte, deve apresentar de forma detalhada a riqueza criada pela entidade. Os principais componentes da riqueza criada estão apresentados a seguir nos seguintes itens:

##### Receitas

Venda de mercadorias, produtos e serviços – inclui os valores dos tributos incidentes sobre essas receitas (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), ou seja, corresponde ao ingresso bruto ou faturamento bruto, mesmo quando na demonstração do resultado tais tributos estejam fora do cômputo dessas receitas.

Outras receitas – da mesma forma que o item anterior, inclui os tributos incidentes sobre essas receitas.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Constituição/Reversão - inclui os valores relativos à constituição e reversão dessa provisão.

##### Insumos adquiridos de terceiros

Custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos – inclui os valores das matérias-primas adquiridas junto a terceiros e contidas no custo do produto vendido, das mercadorias e dos serviços vendidos adquiridos de terceiros; não inclui gastos com pessoal próprio.

Materiais, energia, serviços de terceiros e outros – inclui valores relativos às despesas originadas da utilização desses bens,

utilidades e serviços adquiridos junto a terceiros.

Nos valores dos custos dos produtos e mercadorias vendidos, materiais, serviços, energia, etc. consumidos, devem ser considerados os tributos incluídos no momento das compras (por exemplo, ICMS, IPI, PIS e COFINS), recuperáveis ou não. Esse procedimento é diferente das práticas utilizadas na demonstração do resultado.

Perda e recuperação de valores ativos – inclui valores relativos a ajustes por avaliação a valor de mercado de estoques, imobilizados, investimentos, etc. Também devem ser incluídos os valores reconhecidos no resultado do período, tanto na constituição quanto na reversão de provisão para perdas por desvalorização de ativos, conforme aplicação da CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se no período o valor líquido for positivo, deve ser somado).

Depreciação, amortização e exaustão – inclui a despesa ou o custo contabilizados no período.

##### Valor adicionado recebido em transferência

Resultado de equivalência patrimonial – o resultado da equivalência pode representar receita ou despesa; se despesa, deve ser considerado como redução ou valor negativo.

Receitas financeiras – inclui todas as receitas financeiras, inclusive as variações cambiais ativas, independentemente de sua origem.

Outras receitas – inclui os dividendos relativos a investimentos avaliados ao custo, aluguéis, direitos de franquia, etc.

##### Distribuição da riqueza

15. A segunda parte da DVA deve apresentar de forma detalhada como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados a seguir:

Pessoal – valores apropriados ao custo e ao resultado do exercício na forma de:

- Remuneração direta – representada pelos valores relativos a salários, 13º salário, honorários da administração (inclusive os pagamentos baseados em ações), férias, comissões, horas extras, participação de empregados nos resultados, etc.
- Benefícios – representados pelos valores relativos a assistência médica, alimentação, transporte, planos de aposentadoria, etc.
- FGTS – representado pelos valores depositados em conta vinculada dos empregados.

Impostos, taxas e contribuições – valores relativos ao imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, contribuições ao INSS (incluídos aqui os valores do Seguro de Acidentes do Trabalho) que sejam ônus do empregador, bem como os demais impostos e contribuições a que a empresa esteja sujeita. Para os impostos compensáveis, tais como ICMS, IPI, PIS e COFINS, devem ser considerados apenas os valores devidos ou já recolhidos, e representam a diferença entre os impostos e contribuições incidentes sobre as receitas e os respectivos



valores incidentes sobre os itens considerados como “insumos adquiridos de terceiros”.

- Federais – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias, etc., tais como: IRPJ, CSSL, IPI, CIDE, PIS, COFINS. Inclui também a contribuição sindical patronal.
- Estaduais – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias, etc., tais como o ICMS e o IPVA.
- Municipais – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte às Autarquias, ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU.

Remuneração de capitais de terceiros - valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital.

- Juros – inclui as despesas financeiras, inclusive as variações cambiais passivas, relativas a quaisquer tipos de empréstimos e financiamentos junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras formas de obtenção de recursos. Inclui os valores que tenham sido capitalizados no período.
- Aluguéis – inclui os aluguéis (inclusive as despesas com arrendamento operacional) pagos ou creditados a terceiros, inclusive os acrescidos aos ativos.
- Outras – inclui outras remunerações que configurem transferência de riqueza a terceiros, mesmo que originadas em capital intelectual, tais como royalties, franquia, direitos autorais, etc.

Remuneração de capitais próprios - valores relativos à remuneração atribuída aos sócios e acionistas.

- Juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos – inclui os valores pagos ou creditados aos sócios e acionistas por conta do resultado do período, ressalvando-se os valores dos JCP transferidos para conta de reserva de lucros. Devem ser incluídos apenas os valores distribuídos com base no resultado do próprio exercício, desconsiderando-se os dividendos distribuídos com base em lucros acumulados de exercícios anteriores, uma vez que já foram tratados como “lucros retidos” no exercício em que foram gerados.
- Lucros retidos e prejuízos do exercício – inclui os valores relativos ao lucro do exercício destinados às reservas, inclusive os JCP quando tiverem esse tratamento; nos casos de prejuízo, esse valor deve ser incluído com sinal negativo.
- As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de JCP, independentemente de serem registradas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

#### Casos especiais - alguns exemplos

#### Depreciação de itens reavaliados ou avaliados ao valor justo (fair value).

16. A reavaliação de ativos e a avaliação de ativos ao seu valor

justo provocam alterações na estrutura patrimonial da empresa e, por isso, normalmente requerem o registro contábil dos seus efeitos tributários.

17. Os resultados da empresa são afetados sempre que houver a realização dos respectivos ativos reavaliados ou avaliados ao valor justo. Quando a realização de determinado ativo ocorrer pelo processo normal de depreciação, por consequência, a DVA também é afetada. Assim, no momento da realização da reavaliação ou da avaliação ao valor justo, deve-se incluir esse valor como “outras receitas” na DVA, bem como se reconhecem os respectivos tributos na linha própria de impostos, taxas e contribuições.

#### Ajustes de exercícios anteriores

18. Os ajustes de exercícios anteriores, decorrentes de efeitos provocados por erro imputável a exercício anterior ou da mudança de critérios contábeis que vinham sendo utilizados pela entidade, devem ser adaptados na demonstração de valor adicionado relativa ao período mais antigo apresentado para fins de comparação, bem como os demais valores comparativos apresentados, como se a nova prática contábil estivesse sempre em uso ou o erro fosse corrigido.

#### Ativos construídos pela empresa para uso próprio

19. A construção de ativos dentro da própria empresa para seu próprio uso é procedimento comum. Nessa construção diversos fatores de produção são utilizados, inclusive a contratação de recursos externos (por exemplo, materiais e mão-de-obra terceirizada) e a utilização de fatores internos como mão-de-obra, com os consequentes custos que essa contratação e utilização provocam. Para elaboração da DVA, essa construção equivale a produção vendida para a própria empresa, e por isso seu valor contábil integral precisa ser considerado como receita. A mão-de-obra própria alocada é considerada como distribuição dessa riqueza criada, e eventuais juros ativados e tributos também recebem esse mesmo tratamento. Os gastos com serviços de terceiros e materiais são apropriados como insumos.

20. À medida que tais ativos entrem em operação, a geração de resultados desses ativos recebe tratamento idêntico aos resultados gerados por qualquer outro ativo adquirido de terceiros; portanto, sua depreciação também deve receber igual tratamento.

21. Para evitar o desmembramento das despesas de depreciação, na elaboração da DVA, entre os componentes que serviram de base para o respectivo registro do ativo construído internamente (materiais diversos, mão-de-obra, impostos, aluguéis e juros), os valores gastos nessa construção devem, no período da construção, ser tratados como Receitas relativas à construção de ativos próprios. Da mesma forma, os componentes de seu custo devem ser alocados na DVA seguindo-se suas respectivas naturezas.

22. Referido procedimento de reconhecimento dos valores gastos no período como outras receitas, além de aproximar do conceito econômico de valor adicionado, evita controles complexos adicionais, que podem ser custosos, durante toda a



vida útil econômica do ativo.

#### **Distribuição de lucros relativos a exercícios anteriores**

23. A Demonstração do Valor Adicionado está estruturada para ser elaborada a partir da Demonstração do Resultado do período. Assim, há uma estreita vinculação entre essas duas demonstrações e essa vinculação deve servir para sustentação da consistência entre elas. Mas ela tem também uma interface com a Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados na parte em que movimentações nesta conta dizem respeito à distribuição do resultado do exercício apurado na demonstração própria.

24. A entidade é livre, dentro dos limites legais, para distribuir seus lucros acumulados, sejam eles oriundos do próprio exercício ou de exercícios anteriores. Porém, pela vinculação referida no item anterior, os dividendos que compõem a riqueza distribuída pela entidade devem restringir-se exclusivamente à parcela relativa aos resultados do próprio período. Dividendos distribuídos relativos a lucros de períodos anteriores não são considerados, pois já figuraram como lucros retidos naqueles respectivos períodos.

#### **Substituição tributária**

25. A legislação brasileira, por meio de dispositivos legais próprios, permite a transferência de responsabilidade tributária a um terceiro, desde que vinculado ao fato gerador do tributo. Essa transferência de responsabilidade, que pode ser total ou parcial e tem como finalidade precípua a garantia de recolhimento do tributo, é efetivada de duas formas: progressiva e regressiva.

26. A substituição tributária progressiva ocorre com a antecipação do pagamento do tributo que só será devido na operação seguinte. Do ponto de vista do substituto tributário (normalmente fabricante ou importador), deve-se incluir o valor do “imposto antecipado” no faturamento bruto e depois apresentá-lo como dedução desse faturamento para se chegar à receita bruta.

27. No caso da substituição tributária regressiva, por exemplo, quando o comerciante realiza operação com produtor rural e é responsável pelo recolhimento do tributo, podem ocorrer duas situações: no caso de o comerciante ter direito ao crédito na operação seguinte, quando o valor do tributo recolhido deve ser tratado como impostos a recuperar, na DVA o valor dos impostos incidentes sobre as vendas deve ser considerado pelo valor total, uma vez que foi recolhido pelo próprio comerciante; se o comerciante não fizer jus ao crédito do tributo, o valor recolhido deve ser tratado como custo dos estoques.

#### **Atividade de intermediação financeira (bancária)**

##### **Formação da riqueza**

28. Os principais componentes na formação da riqueza nessa atividade estão apresentados a seguir:

Receitas de intermediação financeira – inclui as receitas com operações de crédito, arrendamento mercantil, resultados de câmbio, títulos e valores mobiliários e outras.

Receita de prestação de serviços – inclui as receitas relativas à cobrança de taxas por prestação de serviços.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Constituição/Reversão – inclui os valores relativos à constituição e baixa da provisão.

Outras receitas – inclui parte dos valores realizados de ajustes de avaliação patrimonial, valores relativos à construção de ativos na própria entidade, etc. Inclui também valores considerados fora das atividades principais da entidade, tais como: ganhos e perdas na baixa de imobilizados, ganhos e perdas na baixa de investimentos, etc.

29. Na atividade bancária, por convenção, assume-se que as despesas com intermediação financeira devem fazer parte da formação líquida da riqueza e não de sua distribuição.

Despesas de intermediação financeira – inclui os gastos com operações de captação, empréstimos, repasses, arrendamento mercantil e outros.

#### **Insumos adquiridos de terceiros**

Materiais, energia e outros – inclui valores relativos às despesas originadas de aquisições e pagamentos a terceiros.

Serviços de terceiros – inclui gastos de pessoal que não seja próprio.

Perda e recuperação de valores ativos – inclui valores relativos a ajustes a valor de mercado de investimentos (se no período o valor líquido for positivo, deve ser somado).

Depreciação, amortização e exaustão – inclui a despesa contabilizada no período.

#### **Valor adicionado recebido em transferência**

Resultado de equivalência patrimonial – o resultado da equivalência pode representar receita ou despesa, devendo esta última ser considerada como redução ou valor negativo.

Outras receitas – inclui dividendos relativos a investimentos avaliados pelo custo, aluguéis, direitos de franquia, etc.

#### **Distribuição da riqueza**

30. A segunda parte da DVA deve apresentar de forma detalhada como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados a seguir:

Pessoal – valores apropriados ao custo e ao resultado do exercício na forma de:

- Remuneração direta – valores relativos a salários, 13º salário, honorários da diretoria, férias, comissões, horas extras, participação de empregados nos resultados, etc.
- Benefícios – valores relativos à assistência médica, alimentação, transporte, planos de aposentadoria, etc.
- FGTS – valores devidos aos empregados e que são depositados em conta vinculada.

Impostos, taxas e contribuições – valores relativos ao imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, contribuições ao



INSS (incluídos aqui os valores do Seguro de Acidentes do Trabalho) que sejam ônus do empregador, bem como os demais impostos e contribuições a que a entidade esteja sujeita.

- Federais – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias, etc., tais como: IRPJ, CSSL, etc. Inclui também a contribuição sindical patronal.
- Estaduais – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias, etc., tais como o IPVA.
- Municipais – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte a Autarquias ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU.

Remuneração de capitais de terceiros – valores pagos ou creditados aos financiadores externos de capital.

- Aluguéis – valores de aluguéis (incluindo-se as despesas com arrendamento operacional) pagos ou creditados a terceiros, inclusive os acrescidos aos ativos.
- Outras – valores de remunerações que configurem transferência de riqueza a terceiros, mesmo que originadas de capital intelectual, tais como royalties, franquia, direitos autorais, etc.

Remuneração de capitais próprios – valores relativos à remuneração atribuída aos sócios e acionistas.

- Juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos – inclui os valores pagos ou creditados aos sócios e acionistas por conta do resultado do período, ressalvando-se os valores dos JCP transferidos para conta de reserva de lucros. Devem ser incluídos apenas os valores distribuídos com base no resultado do próprio período, desconsiderando-se os dividendos distribuídos com base em lucros acumulados de exercícios anteriores, uma vez que já foram tratados como “lucros retidos” no exercício em que foram gerados.
- Lucros retidos e prejuízos do exercício – inclui os valores relativos ao lucro do exercício destinados às reservas, inclusive os JCP quando tiverem esse tratamento; nos casos de prejuízo, esse valor deve ser incluído com sinal negativo.
- As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de JCP, independentemente de serem registradas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao período a que devem ser imputados.

### **Atividades de seguro e previdência**

#### **Formação da riqueza**

31. Os principais componentes na formação da riqueza nessas atividades estão apresentados a seguir:

Receitas com operações de seguro – inclui as receitas com venda de apólices e de operações de cosseguros aceitas, já líquidas dos prêmios restituídos ou cancelados, bem como de retrocessão, as receitas oriundas das operações de recuperação

de sinistros com salvados e ressarcimento.

Receitas com operações de previdência complementar – inclui as receitas relativas à venda desse tipo de plano de previdência.

Outras receitas – inclui outras receitas operacionais de qualquer natureza. Inclui também receitas oriundas de atividades que não estejam incluídas na operação principal da entidade.

Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Constituição/Reversão – inclui os valores relativos à constituição/baixa da provisão.

Varição das provisões técnicas em operações de seguro – representa o ajuste de prêmios retidos para o regime de competência de acordo com a vigência de cada apólice de seguro.

Varição das provisões técnicas em operações de previdência – representa a variação da provisão matemática de planos de previdência complementar aberta registrada no efetivo recebimento das contribuições.

32. Nas atividades de seguro e previdência, os sinistros retidos e as despesas com benefícios e resgates, que representam o total das indenizações líquidas a serem pagas aos segurados, devem ser deduzidas das receitas.

Sinistros – valores das indenizações que são de competência do exercício.

Varição da provisão de sinistros ocorridos, mas não avisados – valor do ajuste da provisão de sinistros ocorridos, mas não avisados.

Despesa com benefícios e resgates – valor dos benefícios concedidos e dos resgates efetuados de competência daquele período.

Varição da provisão de eventos ocorridos, mas não avisados – valor do ajuste da provisão de eventos ocorridos, mas não avisados à empresa.

#### **Insumos adquiridos de terceiros**

Materiais, energia e outros – valor dos materiais e energia consumidos, despesas gerais e administrativas e todas aquelas que não possuem tratamento específico, adquiridos de terceiros.

Serviços de terceiros, comissões líquidas – valor dos recursos pagos a terceiros por prestação de serviços, além das comissões pagas aos corretores.

Varição das despesas de comercialização diferidas – valor do ajuste das despesas de comercialização (basicamente, comissões) para o regime de competência de acordo com a vigência de cada apólice de seguro.

Perda e recuperação de valores ativos – inclui os valores relativos a valor de mercado de investimentos (se no período o valor líquido for positivo, deve ser somado).

Depreciação, amortização e exaustão – inclui a despesa contabilizada no período.



### Valor adicionado recebido/cedido em transferência

Receita financeira – decorrente das aplicações em títulos e outras aplicações financeiras, inclusive as de variações cambiais ativas.

Resultado de equivalência patrimonial – esse resultado pode representar receita ou despesa: se despesa, deve ser informado entre parênteses.

Resultado com operações de resseguros cedidos – parcela dos prêmios que a seguradora passa para resseguradoras com a intenção de dividir responsabilidades para diminuir os riscos. Inclui também a parcela de sinistros que a seguradora recebe dessas resseguradoras.

Resultado com operações de cosseguros cedidos – parcela dos prêmios que a seguradora repassa para outras seguradoras com a intenção de dividir responsabilidades para diminuir os riscos. Inclui também a parcela de sinistros que a seguradora recebe dessas resseguradoras.

Outras receitas – inclui os dividendos relativos a investimentos avaliados pelo custo, aluguéis, direitos de franquia, etc.

### Distribuição da riqueza

33. A segunda parte da DVA deve apresentar de forma detalhada como a riqueza obtida pela entidade foi distribuída. Os principais componentes dessa distribuição estão apresentados a seguir:

Pessoal – valores apropriados ao custo e ao resultado do exercício na forma de:

- Remuneração direta - valores relativos a salários, 13º salário, honorários da diretoria, férias, comissões, horas extras, participação de empregados nos resultados, etc.
- Benefícios – valores relativos a assistência médica, alimentação, transporte, planos de aposentadoria, etc.
- FGTS – valores devidos aos empregados e que são depositados em conta vinculada.

Impostos, taxas e contribuições – valores relativos ao imposto de renda, contribuição social sobre o lucro, contribuições ao INSS (incluídos aqui os valores do Seguro de Acidentes do Trabalho) que representem ônus do empregador, bem como os demais impostos e contribuições a que a entidade esteja sujeita.

• Federais – inclui os tributos devidos à União, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Estados, Municípios, Autarquias, etc., tais como: IRPJ, CSSL, etc. Inclui também a contribuição sindical patronal.

• Estaduais – inclui os tributos devidos aos Estados, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte aos Municípios, Autarquias, etc., tais como o IPVA.

• Municipais – inclui os tributos devidos aos Municípios, inclusive aqueles que são repassados no todo ou em parte a Autarquias ou quaisquer outras entidades, tais como o ISS e o IPTU.

Remuneração de capitais de terceiros – valores pagos ou

creditados aos financiadores externos de capital.

• Juros – inclui as despesas financeiras relativas a qualquer tipo de empréstimo e financiamento junto a instituições financeiras, empresas do grupo ou outras formas de obtenção de recursos. Inclui os valores que tenham sido ativados no período.

• Aluguéis – inclui os aluguéis (incluindo-se as despesas com arrendamento operacional) pagos ou creditados a terceiros, inclusive os acrescidos aos ativos.

• Outras – inclui outras remunerações que configurem transferência de riqueza a terceiros, mesmo que originadas em capital intelectual, tais como royalties, franquia, direitos autorais, etc.

Remuneração de capitais próprios – valores relativos à remuneração atribuída aos sócios e acionistas.

• Juros sobre o capital próprio (JCP) e dividendos – inclui os valores pagos ou creditados aos sócios e acionistas por conta do resultado do período, ressalvando-se os valores dos JCP transferidos para conta de reserva de lucros. Devem ser incluídos apenas os valores distribuídos com base no resultado do próprio exercício, desconsiderando-se os dividendos distribuídos com base em lucros acumulados de exercícios anteriores, uma vez que já foram tratados como “lucros retidos” no exercício em que foram gerados.

• Lucros retidos e prejuízos do exercício – inclui os valores relativos ao lucro do exercício destinados às reservas, inclusive os JCP quando tiverem esse tratamento; nos casos de prejuízo, esse valor deve ser incluído com sinal negativo.

• As quantias destinadas aos sócios e acionistas na forma de JCP, independentemente de serem tratadas como passivo (JCP a pagar) ou como reserva de lucros, devem ter o mesmo tratamento dado aos dividendos no que diz respeito ao exercício a que devem ser imputados.

### Modelo I – Demonstração do Valor Adicionado – EMPRESAS EM GERAL

#### 1 – RECEITAS

1.1) Vendas de mercadorias, produtos e serviços

1.2) Outras receitas

1.3) Receitas relativas à construção de ativos próprios

1.4) Provisão para créditos de liquidação duvidosa – Reversão / (Constituição)

#### 2 – INSUMOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS

(inclui os valores dos impostos – ICMS, IPI, PIS e COFINS)

2.1) Custos dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos

2.2) Materiais, energia, serviços de terceiros e outros

2.3) Perda / Recuperação de valores ativos

2.4) Outras (especificar)



- 3 – VALOR ADICIONADO BRUTO (1-2)
- 4 – DEPRECIACÃO, AMORTIZACÃO E EXAUSTÃO
- 5 – VALOR ADICIONADO LÍQUIDO PRODUZIDO PELA ENTIDADE (3-4)
- 6 – VALOR ADICIONADO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA
  - 6.1) Resultado de equivalência patrimonial
  - 6.2) Receitas financeiras
  - 6.3) Outras
- 7 – VALOR ADICIONADO TOTAL A DISTRIBUIR (5+6)
- 8 – DISTRIBUIÇÃO DO VALOR ADICIONADO (\*)
  - 8.1) Pessoal
    - 8.1.1 – Remuneração direta
    - 8.1.2 – Benefícios
    - 8.1.3 – F.G.T.S
  - 8.2) Impostos, taxas e contribuições
    - 8.2.1 – Federais
    - 8.2.2 – Estaduais
    - 8.2.3 – Municipais
  - 8.3) Remuneração de capitais de terceiros
    - 8.3.1 – Juros
    - 8.3.2 – Aluguéis
    - 8.3.3 – Outras
  - 8.4) Remuneração de capitais próprios
    - 8.4.1 – Juros sobre o capital próprio
    - 8.4.2 – Dividendos
    - 8.4.3 – Lucros retidos / Prejuízo do exercício
    - 8.4.4 – Participação dos não-controladores nos lucros retidos (só p/ consolidação)



## CPC 12 – AJUSTE A VALOR PRESENTE

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer os requisitos básicos a serem observados quando da apuração do Ajuste a Valor Presente de elementos do ativo e do passivo quando da elaboração de demonstrações contábeis, dirimindo algumas questões controversas advindas de tal procedimento, do tipo:

(a) se a adoção do ajuste a valor presente é aplicável tão-somente a fluxos de caixa contratados ou se porventura seria aplicada também a fluxos de caixa estimados ou esperados;

(b) em que situações é requerida a adoção do ajuste a valor presente de ativos e passivos, se no momento de registro inicial de ativos e passivos, se na mudança da base de avaliação de ativos e passivos, ou se em ambos os momentos;

(c) se passivos não contratuais, como aqueles decorrentes de obrigações não formalizadas ou legais, são alcançados pelo ajuste a valor presente;

(d) qual a taxa apropriada de desconto para um ativo ou um passivo e quais os cuidados necessários para se evitarem distorções de cômputo e viés;

(e) qual o método de alocação de descontos (juros) recomendado;

(f) se o ajuste a valor presente deve ser efetivado líquido de efeitos fiscais.

2. A utilização de informações com base no valor presente concorre para o incremento do valor preditivo da Contabilidade; permite a correção de julgamentos acerca de eventos passados já registrados; e traz melhoria na forma pela qual eventos presentes são reconhecidos. Se ditas informações são registradas de modo oportuno, à luz do que prescreve a CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seus itens 26 e 28, obtêm-se demonstrações contábeis com maior grau de relevância – característica qualitativa imprescindível.

3. Deve-se sempre atentar do mesmo modo para a confiabilidade, outra característica qualitativa imprescindível prevista na citada CPC ESTRUTURA CONCEITUAL, em seus itens 31 e 32. Nesse particular, o uso de estimativas e julgamentos acerca de eventos probabilísticos deve estar livre de viés. As premissas, os cálculos levados a efeito e os modelos de precificação utilizados devem ser passíveis de verificação por terceiros independentes, o que requer que a custódia dessas informações seja feita com todo o zelo e sob condições ideais. Para que terceiros independentes possam chegar a resultados similares ou aproximados daqueles produzidos pelo prestador da informação, condição essencial para o atributo confiabilidade, torna-se imperativo que o processo na origem seja conduzido com total neutralidade.

### Alcance

4. Esta Norma trata essencialmente de questões de mensuração, não alcançando com detalhes questões de reconhecimento. É importante esclarecer que a dimensão contábil do “reconhecimento” envolve a decisão de “quando registrar” ao passo que a dimensão contábil da “mensuração” envolve a decisão de “por quanto registrar”. A CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 82, assim define reconhecimento:

“Reconhecimento é o processo que consiste em incorporar ao balanço patrimonial ou à demonstração do resultado um item que se enquadre na definição de um elemento e que satisfaça os critérios de reconhecimento mencionados no item 83. Envolve a descrição do item, a atribuição do seu valor e a sua inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado. Os itens que satisfazem os critérios de reconhecimento devem ser registrados no balanço ou na demonstração do resultado. A falta de reconhecimento de tais itens não é corrigida pela divulgação das práticas contábeis adotadas nem pelas notas ou material explicativo.”

5. Nesse sentido, na presente Norma determina-se que a mensuração contábil a valor presente seja aplicada no reconhecimento inicial de ativos e passivos. Apenas em certas situações excepcionais, como a que é adotada numa renegociação de dívida em que novos termos são estabelecidos, o ajuste a valor presente deve ser aplicado como se fosse nova medição de ativos e passivos. É de se ressaltar que essas situações de nova medição de ativos e passivos são raras e são matéria para julgamento daqueles que preparam e auditam demonstrações contábeis, vis-à-vis normas específicas.

6. É necessário observar que a aplicação do conceito de ajuste a valor presente nem sempre equipara o ativo ou o passivo a seu valor justo. Por isso, valor presente e valor justo não são sinônimos. Por exemplo, a compra financiada de um veículo por um cliente especial que, por causa dessa situação, obtenha taxa não de mercado para esse financiamento, faz com que a aplicação do conceito de valor presente com a taxa característica da transação e do risco desse cliente leve o ativo, no comprador, a um valor inferior ao seu valor justo; nesse caso prevalece contabilmente o valor calculado a valor presente, inferior ao valor justo, por representar melhor o efetivo custo de aquisição para o comprador. Em contrapartida o vendedor reconhece a contrapartida do ajuste a valor presente do seu recebível como redução da receita, evidenciando que, nesse caso, terá obtido um valor de venda inferior ao praticado no mercado.

### Mensuração

#### Diretrizes gerais

7. A questão mais relevante para a aplicação do conceito de valor presente, nos moldes de norma baseada em princípios como esta, não é a enumeração minuciosa de quais ativos ou passivos são abarcados pela norma, mas o estabelecimento de diretrizes gerais e de metas a serem alcançadas. Nesse sentido, como diretriz geral a ser observada, ativos, passivos e situações que apresentem uma ou mais das características abaixo



devem estar sujeitos aos procedimentos de mensuração tratados nesta Norma:

(a) transação que dá origem a um ativo, a um passivo, a uma receita ou a uma despesa (conforme definidos na CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis deste CFC) ou outra mutação do patrimônio líquido cuja contrapartida é um ativo ou um passivo com liquidação financeira (recebimento ou pagamento) em data diferente da data do reconhecimento desses elementos;

(b) reconhecimento periódico de mudanças de valor, utilidade ou substância de ativos ou passivos similares emprega método de alocação de descontos;

(c) conjunto particular de fluxos de caixa estimados claramente associado a um ativo ou a um passivo;

8. Em termos de meta a ser alcançada, ao se aplicar o conceito de valor presente deve-se associar tal procedimento à mensuração de ativos e passivos levando-se em consideração o valor do dinheiro no tempo e as incertezas a eles associados. Desse modo, as informações prestadas possibilitam a análise e a tomada de decisões econômicas que resultam na melhor avaliação e alocação de recursos escassos. Para tanto, diferenças econômicas entre ativos e passivos precisam ser refletidas adequadamente pela Contabilidade a fim de que os agentes econômicos possam definir com menor margem de erro os prêmios requeridos em contrapartida aos riscos assumidos.

9. Ativos e passivos monetários com juros implícitos ou explícitos embutidos devem ser mensurados pelo seu valor presente quando do seu reconhecimento inicial, por ser este o valor de custo original dentro da filosofia de valor justo (fair value). Por isso, quando aplicável, o custo de ativos não monetários deve ser ajustado em contrapartida; ou então a conta de receita, despesa ou outra conforme a situação. A esse respeito, uma vez ajustado o item não monetário, não deve mais ser submetido a ajustes subseqüentes no que respeita à figura de juros embutidos. Ressalte-se que nem todo ativo ou passivo não-monetário está sujeito ao efeito do ajuste a valor presente; por exemplo, um item não monetário que, pela sua natureza, não está sujeito ao ajuste a valor presente é o adiantamento em dinheiro para recebimento ou pagamento em bens e serviços.

10. Quando houver norma específica do CFC que discipline a forma pela qual um ativo ou passivo em particular deva ser mensurado com base no ajuste a valor presente de seus fluxos de caixa, referida norma específica deve ser observada. A regra específica sempre prevalece à regra geral. Caso especial é o relativo à figura do Imposto de Renda Diferido Ativo e à do Imposto de Renda Diferido Passivo, objeto de norma específica, mas que, conforme previsto nas Normas Internacionais de Contabilidade, não são passíveis de ajuste a valor presente, o que deve ser observado desde a implementação desta Norma.

11. Com relação aos empréstimos e aos financiamentos subsidiados, cabem as considerações a seguir. Por questões das

mais variadas naturezas, não há mercado consolidado de dívidas de longo prazo no Brasil, ficando a oferta de crédito ao mercado em geral com essa característica de longo prazo normalmente limitada a um único ente governamental. Assim, excepcionalmente, até que surja um efetivo mercado competitivo de crédito de longo prazo no Brasil, passivos dessa natureza (e ativos correspondentes no credor) não estão contemplados por esta Norma como sujeitos à aplicação do conceito de valor presente por taxas diversas daquelas a que tais empréstimos e financiamentos já estão sujeitos. Não estão abrangidas nessa exceção operações de longo prazo, mesmo que financiadas por entes governamentais que tenham características de subvenção ou auxílio governamental, tratadas na CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

12. Outra questão relevante para fins de mensuração diz respeito à forma pela qual devem ser alocados em resultado os descontos advindos do ajuste a valor presente de ativos e passivos (juros). A abordagem corrente deve ser eleita como método de alocação de descontos por apresentar uma informação de qualidade a um custo desprezível para sua obtenção. Por essa sistemática, vale dizer, deve ser utilizada para desconto a taxa contratual ou implícita (para o caso de fluxos de caixa não contratuais) e, uma vez aplicada, deve ser adotada consistentemente até a realização do ativo ou liquidação do passivo.

#### Risco e incerteza: taxa de desconto

13. Ao se utilizarem, para fins contábeis, informações com base no fluxo de caixa e no valor presente, incertezas inerentes são obrigatoriamente levadas em consideração para efeito de mensuração, conforme já salientado em itens anteriores desta Norma. Do mesmo modo, o “preço” que participantes do mercado estão dispostos a “cobrar” para assumir riscos advindos de incertezas associadas a fluxos de caixa (ou em linguagem de finanças “o prêmio pelo risco”) deve ser igualmente avaliado. Ao se ignorar tal fato, há o concurso para a produção de informação contábil incompatível com o que seria uma representação adequada da realidade, imperativo da CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, tratado nos seus itens 33 e 34. Por outro lado, não são admissíveis ajustes arbitrários para prêmios por risco, mesmo com a justificativa de quase impossibilidade de se angariarem informações de participantes de mercado, pois, assim procedendo, é trazido viés para a mensuração.

14. Em muitas situações não é possível se chegar a uma estimativa confiável para o prêmio pelo risco ou, em sendo possível, o montante estimado pode ser relativamente pequeno se comparado a erros potenciais nos fluxos de caixa estimados. Nesses casos, excepcionalmente, o valor presente de fluxos de caixa esperados pode ser obtido com a adoção de taxa de desconto que reflita unicamente a taxa de juros livre de risco, desde que com ampla divulgação do fato e das razões que levaram a esse procedimento.

15. Não obstante, em geral os participantes de mercado são qualificados como tendo aversão a riscos ou aversão a perdas e





procuram compensações para assunção desses riscos. Em última análise, o objetivo de se incluir incerteza e risco na mensuração contábil é replicar, na extensão e na medida possível, o comportamento do mercado no que concerne a ativos e passivos com fluxos de caixa incertos. Por hipótese, um ativo com fluxo de caixa certo para 5 anos de \$ 10.000 (título público emitido pelo Tesouro de país desenvolvido, por exemplo) e outro título com fluxo de caixa incerto para 5 anos de \$ 10.000 teriam avaliações distintas por parte do mercado. Um participante racional estaria disposto a pagar, no máximo, \$ 6.806 pelo primeiro título, caso a taxa de juros livre de risco fosse de 8% a.a., ao passo que para o segundo pagaria um preço bem inferior (ajustado por incertezas na realização do fluxo e pelo prêmio requerido para compensar tais incertezas).

16. A tarefa de calcular riscos não é das mais simples. Por outro lado, a teoria das finanças oferece alguns modelos que, apesar de suas limitações (todo modelo tem a sua), podem ser utilizados para tal fim. Modelos econométricos parcimoniosos puramente estatísticos podem ser do mesmo modo adotados, desde que suportados por premissas economicamente válidas e reconhecidos no mercado. Equipe multidisciplinar de profissionais pode ser requerida em determinadas circunstâncias na execução dessa tarefa.

#### Relevância e confiabilidade

17. Conforme já abordado nos itens 2 e 3 desta Norma, a adoção pela Contabilidade de informações com base no valor presente de fluxo de caixa, inevitavelmente, provoca discussões em torno de suas características qualitativas: relevância e confiabilidade. Emitir juízo de valor acerca do balanceamento ideal de uma característica em função da outra, caso a caso, deve ser um exercício recorrente para aqueles que preparam e auditam demonstrações contábeis. Do mesmo modo, o julgamento da relevância do ajuste a valor presente de ativos e passivos de curto prazo deve ser exercido por esses indivíduos, levando em consideração os efeitos comparativos antes e depois da adoção desse procedimento sobre itens do ativo, do passivo, do patrimônio líquido e do resultado.

18. Objetivamente, sob determinadas circunstâncias, a mensuração de um ativo ou um passivo a valor presente pode ser obtida sem maiores dificuldades, caso se disponha de fluxos contratuais com razoável grau de certeza e de taxas de desconto observáveis no mercado. Por outro lado, pode ser que em alguns casos os fluxos de caixa tenham que ser estimados com alto grau de incerteza, e as taxas de desconto tenham que ser obtidas por modelos voltados a tal fim. O peso dado para a relevância nesse segundo caso é maior que o dado para a confiabilidade, uma vez que não seria apropriado apresentar informações com base em fluxos nominais. Conforme seja o caso, a abordagem tradicional ou de fluxo de caixa esperado deve ser eleita como técnica para cômputo do ajuste a valor presente.

#### Custos x benefícios

19. Na elaboração de demonstrações contábeis utilizando informações com base no fluxo de caixa e no valor presente é importante ter em mente o que orienta a CPC ESTRUTURA

CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 44, a seguir reproduzido:

“O equilíbrio entre o custo e o benefício é uma limitação de ordem prática, ao invés de uma característica qualitativa. Os benefícios decorrentes da informação devem exceder o custo de produzi-la. A avaliação dos custos e benefícios é, entretanto, em essência, um exercício de julgamento. Além disso, os custos não recaem, necessariamente, sobre aqueles usuários que usufruem os benefícios. Os benefícios podem também ser aproveitados por outros usuários, além daqueles para os quais as informações foram preparadas. Por exemplo, o fornecimento de maiores informações aos credores por empréstimos pode reduzir os custos financeiros da entidade. Por essas razões, é difícil aplicar o teste de custo-benefício em qualquer caso específico. Não obstante, os órgãos normativos em especial, assim como os elaboradores e usuários das demonstrações contábeis, devem estar conscientes dessa limitação.”

20. Assim, a depender do conjunto de informações disponíveis e do custo de obtê-las, a entidade pode, ou não, traçar múltiplos cenários para estimar fluxos de caixa; pode, ou não, recorrer a modelos econométricos mais sofisticados para chegar a uma taxa de desconto para um dado período; pode, ou não, recorrer a modelos de precificação mais sofisticados para mensurar seus ativos e/ou passivos; pode, ou não, adotar um método ou outro de alocação de juros. Importante salientar que os custos a serem incorridos para obtenção da informação são mais objetivamente identificáveis ao passo que os benefícios não o são nesse mesmo nível. Mas uma informação prestada pode alcançar inúmeros usuários e gerar, por vezes, benefícios por mais de um exercício social, ao passo que o custo de produzi-la é incorrido em um único momento. Ademais, podem ocorrer ganhos em termos de eficiência, à medida em que dita informação vai sendo prestada com maior frequência.

#### Diretrizes mais específicas

21. Os elementos integrantes do ativo e do passivo decorrentes de operações de longo prazo, ou de curto prazo quando houver efeito relevante, devem ser ajustados a valor presente com base em taxas de desconto que reflitam as melhores avaliações do mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos do ativo e do passivo em suas datas originais.

22. A quantificação do ajuste a valor presente deve ser realizada em base exponencial "pro rata die", a partir da origem de cada transação, sendo os seus efeitos apropriados nas contas a que se vinculam.

23. As reversões dos ajustes a valor presente dos ativos e passivos monetários qualificáveis devem ser apropriadas como receitas ou despesas financeiras, a não ser que a entidade possa devidamente fundamentar que o financiamento feito a seus clientes faça parte de suas atividades operacionais, quando então as reversões serão apropriadas como receita operacional. Esse é o caso, por exemplo, quando a entidade opera em dois segmentos distintos: (i) venda de produtos e serviços e (ii) financiamento das vendas a prazo, e desde que sejam



relevantes esse ajuste e os efeitos de sua evidenciação.

24. Devem ser utilizados, no que for aplicável e não conflitante, os conceitos, as análises e as especificações sobre ajuste a valor presente, especialmente sobre elaboração de fluxos de caixa estimados e definição de taxas de desconto contidas na CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, inclusive no seu Anexo. Subsídios também podem ser obtidos no item 36 da NBC T 19.19 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação.

#### Passivos não contratuais

25. Passivos não contratuais são aqueles que apresentam maior complexidade para fins de mensuração contábil pelo uso de informações com base no valor presente. Fluxos de caixa ou séries de fluxos de caixa estimados são carregados de incerteza, assim como são os períodos para os quais se tem a expectativa de desentaxe ou de entrega de produto/prestação de serviço. Logo, muito senso crítico, sensibilidade e experiência são requeridos na condução de cálculos probabilísticos. Pode ser que em determinadas situações a participação de equipe multidisciplinar de profissionais seja imperativo para execução da tarefa.

26. O reconhecimento de provisões e passivos está disciplinado no ambiente contábil brasileiro. São contempladas as obrigações legais e as não formalizadas (estas últimas também denominadas pela Teoria Contábil Normativa como “obrigações justas ou construtivas”), que nada mais são do que espécies do gênero “passivo não contratual”. Obrigações justas resultam de limitações éticas ou morais e, não, de restrições legais. Já as obrigações construtivas decorrem de práticas e costumes. Garantias concedidas a clientes discricionariamente, assistência financeira freqüente a comunidades nativas situadas em regiões nas quais sejam desenvolvidas atividades econômicas exploratórias, entre outros, são alguns exemplos.

27. O desconto a valor presente é requerido quer se trate de passivos contratuais, quer se trate de passivos não contratuais, sendo que a taxa de desconto necessariamente deve considerar o risco de crédito da entidade. Quando da edição de norma que dê legitimidade à aplicação do conceito de ajuste a valor presente, como é o caso desta Norma, a técnica deve ser aplicada a todos os passivos, inclusive às provisões.

28. A obrigação para retirada de serviço de ativos de longo prazo, qualificada pela literatura como Asset Retirement Obligation (ARO), é um exemplo de passivo não contratual já observado em companhias que atuam no segmento de extração de minérios metálicos, de petróleo e termonuclear, ajustando-o a valor presente.

#### Efeitos fiscais

29. Para fins de desconto a valor presente de ativos e passivos, a taxa a ser aplicada não deve ser líquida de efeitos fiscais e, sim, antes dos impostos.

30. No tocante às diferenças temporárias observadas entre a base contábil e fiscal de ativos e passivos ajustados a valor presente, essas diferenças temporárias devem receber o

tratamento requerido pelas regras contábeis vigentes para reconhecimento e mensuração de imposto de renda e contribuição social diferidos.

#### Classificação

31. Na classificação dos itens que surgem em decorrência do ajuste a valor presente de ativos e passivos, quer seja em situações de reconhecimento inicial, quer seja nos casos de nova medição, dentro da filosofia do valor justo, deve ser observado o que prescreve a CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, em seu item 35, ao tratar da questão da primazia da essência sobre a forma.

32. A operação comercial que se caracterize como de financiamento, nos termos do item 7 desta Norma, deve ser reconhecida como tal, sendo que o valor consignado na documentação fiscal que serve de suporte para a operação deve ser adequadamente decomposto para efeito contábil. Juros embutidos devem ser expurgados do custo de aquisição das mercadorias e devem ser apropriados pela fluência do prazo. É importante lembrar que o ajuste de passivos, por vezes, implica ajuste no custo de aquisição de ativos. É o caso, por exemplo, de operações de aquisição e de venda a prazo de estoques e ativo imobilizado, posto que juros imputados nos preços devem ser expurgados na mensuração inicial desses ativos.

#### Divulgação

33. Em se tratando de evidenciação em nota explicativa, devem ser prestadas informações mínimas que permitam que os usuários das demonstrações contábeis obtenham entendimento inequívoco das mensurações a valor presente levadas a efeito para ativos e passivos, compreendendo o seguinte rol não exaustivo:

- (a) descrição pormenorizada do item objeto da mensuração a valor presente, natureza de seus fluxos de caixa (contratuais ou não) e, se aplicável, o seu valor de entrada cotado a mercado;
- (b) premissas utilizadas pela administração, taxas de juros decompostas por prêmios incorporados e por fatores de risco (risk-free, risco de crédito, etc.), montantes dos fluxos de caixa estimados ou séries de montantes dos fluxos de caixa estimados, horizonte temporal estimado ou esperado, expectativas em termos de montante e temporalidade dos fluxos (probabilidades associadas);
- (c) modelos utilizados para cálculo de riscos e inputs dos modelos;
- (d) breve descrição do método de alocação dos descontos e do procedimento adotado para acomodar mudanças de premissas da administração;
- (e) propósito da mensuração a valor presente, se para reconhecimento inicial ou nova medição e motivação da administração para levar a efeito tal procedimento;
- (f) outras informações consideradas relevantes.



## CPC 15 (R4) – COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é aprimorar a relevância, a confiabilidade e a comparabilidade das informações que a entidade fornece em suas demonstrações contábeis acerca de combinação de negócios e sobre seus efeitos. Para esse fim, esta Norma estabelece princípios e exigências da forma como o adquirente:

(a) reconhece e mensura, em suas demonstrações contábeis, os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e as participações societárias de não controladores na adquirida;

(b) reconhece e mensura o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill adquirido) advindo da combinação de negócios ou o ganho proveniente de compra vantajosa; e

(c) determina quais as informações que devem ser divulgadas para possibilitar que os usuários das demonstrações contábeis avaliem a natureza e os efeitos financeiros da combinação de negócios.

### Alcance

2. Esta Norma é aplicável às operações ou a outros eventos que atendam à definição de combinação de negócios. Esta Norma não se aplica:

(a) na contabilização da formação de negócios em conjunto em suas demonstrações contábeis; (Alterada pela CPC 15 (R3))

(b) na aquisição de ativo ou grupo de ativos que não constitua negócio nos termos desta Norma. Nesse caso, o adquirente deve identificar e reconhecer os ativos identificáveis adquiridos individualmente (incluindo aqueles que atendam à definição de ativo intangível e o critério para seu reconhecimento de acordo com a CPC 04 – Ativo Intangível) e os passivos assumidos. O custo do grupo deve ser alocado individualmente aos ativos identificáveis e aos passivos que o compõem com base em seus respectivos valores justos na data da compra. Operações e eventos desse tipo não geram ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill);

(c) em combinação de entidades ou negócios sob controle comum (os itens B1 a B4 contêm orientações adicionais).

2A. Os requisitos desta Norma não se aplicam à aquisição por entidade de investimento, conforme definido na CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, de investimento em controlada que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado. (Incluído pela CPC 15 (R2))

### Identificação de combinação de negócios

3. A entidade deve determinar se uma operação ou outro evento é uma combinação de negócios pela aplicação da definição utilizada nesta Norma, a qual exige que os ativos adquiridos e os passivos assumidos constituam um negócio. Se os ativos adquiridos não constituem um negócio, a entidade deve contabilizar a operação ou o evento como aquisição de

ativos. Os itens B5 a B12 fornecem orientações sobre a identificação de uma combinação de negócios e a definição de negócio.

### Método de aquisição

4. A entidade deve contabilizar cada combinação de negócios pela aplicação do método de aquisição.

5. A aplicação do método de aquisição exige:

(a) identificação do adquirente;

(b) determinação da data de aquisição;

(c) reconhecimento e mensuração dos ativos identificáveis adquiridos, dos passivos assumidos e das participações societárias de não controladores na adquirida; e

(d) reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa.

### Identificação do adquirente

6. Para cada combinação de negócios, uma das entidades envolvidas na combinação deve ser identificada como o adquirente.

7. As orientações da CPC 36 devem ser utilizadas para identificar o adquirente, que é a entidade que obtém o controle da adquirida. Quando ocorrer uma combinação de negócios e essas orientações da CPC 36 não indicarem claramente qual das entidades da combinação é o adquirente, os fatores indicados nos itens B14 a B18 devem ser considerados nessa determinação.

### Determinação da data de aquisição

8. O adquirente deve identificar a data de aquisição, que é a data em que o controle da adquirida é obtido.

9. A data em que o adquirente obtém o controle da adquirida geralmente é a data em que o adquirente legalmente transfere a contraprestação pelo controle da adquirida, adquire os ativos e assume os passivos da adquirida – a data de fechamento do negócio. Contudo, o adquirente pode obter o controle em data anterior ou posterior à data de fechamento. Por exemplo, a data de aquisição antecede a data de fechamento se o contrato escrito determinar que o adquirente venha a obter o controle da adquirida em data anterior à data de fechamento. O adquirente deve considerar todos os fatos e as circunstâncias pertinentes na identificação da data de aquisição.

### Reconhecimento e mensuração de ativo identificável adquirido, de passivo assumido e de participação de não controlador na adquirida

#### Reconhecimento

10. A partir da data de aquisição, o adquirente deve reconhecer, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e quaisquer participações de não controladores na adquirida. O reconhecimento de ativos identificáveis adquiridos e de passivos assumidos está sujeito às condições especificadas



nos itens 11 e 12.

#### Condições de reconhecimento

11. Para se qualificarem para reconhecimento, como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem atender, na data da aquisição, às definições de ativo e de passivo dispostas na CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Por exemplo, os custos que o adquirente espera, porém não está obrigado a incorrer no futuro, para efetivar um plano para encerrar uma atividade da adquirida, ou os custos para realocar ou desligar empregados da adquirida não constituem um passivo na data da aquisição. Portanto, o adquirente não deve reconhecer tais custos como parte da aplicação do método de aquisição. Em vez disso, o adquirente deve reconhecer tais custos em suas demonstrações contábeis pós-combinação de acordo com o disposto em outras normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC.

12. Adicionalmente, para fins de reconhecimento, como parte da aplicação do método de aquisição, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos devem fazer parte do que o adquirente e a adquirida (ou seus ex-proprietários) trocam na operação de combinação de negócios, em vez de serem resultado de operações separadas. O adquirente deve aplicar as orientações dos itens 51 a 53 para determinar quais ativos adquiridos e passivos assumidos fazem parte da operação de troca para obtenção do controle da adquirida, bem como quais resultam de operações separadas, se houver, e que devem ser contabilizados de acordo com suas naturezas e com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC aplicáveis.

13. A aplicação do princípio e as condições de reconhecimento pelo adquirente podem resultar no reconhecimento de alguns ativos e passivos que não tenham sido anteriormente reconhecidos como tais nas demonstrações contábeis da adquirida. Por exemplo, o adquirente deve reconhecer os ativos intangíveis identificáveis adquiridos, como uma marca ou uma patente ou um relacionamento com clientes, os quais não foram reconhecidos como ativos nas demonstrações contábeis da adquirida por terem sido desenvolvidos internamente e os respectivos custos terem sido registrados como despesa.

14. Os itens B28 a B40 fornecem orientações para o reconhecimento de arrendamentos mercantis operacionais e ativos intangíveis. Os itens 22 a 28 especificam os tipos de ativos identificáveis e os passivos assumidos que incluem itens para os quais esta Norma prevê limitadas exceções ao princípio e às condições de reconhecimento.

#### Classificação ou designação de ativo identificável adquirido e passivo assumido em combinação de negócios

15. Na data da aquisição, o adquirente deve classificar ou designar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos da forma necessária para aplicar subsequentemente outras normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC. O adquirente deve fazer essas classificações ou designações com base nos termos contratuais, nas condições econômicas,

nas políticas contábeis ou operacionais e em outras condições pertinentes que existiam na data da aquisição.

16. Em algumas situações, as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC podem exigir tratamentos contábeis diferenciados dependendo da forma como a entidade classifica ou faz a designação de determinado ativo ou passivo. Exemplos de classificação ou designação que o adquirente deve fazer com base nas condições pertinentes, existentes à data da aquisição, incluem, porém não se limitam a:

(a) classificar ativos e passivos financeiros específicos como mensurados ao valor justo por meio do resultado, ou ao custo amortizado, ou como ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, em conformidade com o disposto no CPC 48 – Instrumentos Financeiros;

(b) designar um instrumento derivativo como instrumento de proteção (hedge), de acordo com a CPC 48; e

(c) determinar se um derivativo embutido deveria ser separado do contrato principal, de acordo com a CPC 48 (que é uma questão de “classificação”, conforme essa Norma utiliza tal termo).

17. Esta Norma prevê duas exceções ao princípio do item 15:

(a) classificação de um contrato de arrendamento mercantil como arrendamento operacional ou financeiro, conforme a CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e

(b) classificação de um contrato como contrato de seguro, conforme a CPC 11 – Contratos de Seguro.

O adquirente deve classificar tais contratos com base em suas cláusulas contratuais e em outros fatores na data de início do contrato (ou, na data da alteração contratual, que pode ser a mesma que a data da aquisição, caso suas cláusulas tenham sido modificadas de forma a alterar sua classificação).

#### Mensuração

18. O adquirente deve mensurar os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos pelos respectivos valores justos da data da aquisição.

19. Em cada combinação de negócios, o adquirente deve mensurar, na data da aquisição, os componentes da participação de não controladores na adquirida que representem nessa data efetivamente instrumentos patrimoniais e confirmem a seus detentores uma participação proporcional nos ativos líquidos da adquirida em caso de sua liquidação, por um dos seguintes critérios:

(a) pelo valor justo, ou

(b) pela participação proporcional atual conferida pelos instrumentos patrimoniais nos montantes reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida.

Todos os demais componentes da participação de não controladores devem ser mensurados ao valor justo na data da aquisição, a menos que outra base de mensuração seja requerida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC.



20. Os itens 24 a 31 especificam os tipos de ativos identificáveis e passivos assumidos que incluem itens para os quais esta Norma prevê limitadas exceções ao princípio de mensuração. (Alterado pela CPC 15 (R1))

#### **Exceções no reconhecimento ou na mensuração**

21. Esta Norma prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e de mensuração. Os itens 22 a 31 determinam os itens específicos para os quais são previstas exceções e também a natureza dessas exceções. O adquirente deve contabilizar esses itens pela aplicação das exigências dispostas nos itens 22 a 31, o que vai resultar em alguns itens sendo:

(a) reconhecidos pela aplicação de condições de reconhecimento adicionais àquelas previstas nos itens 11 e 12, ou pela aplicação das exigências de outras normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC, com resultados diferentes dos que seriam obtidos mediante aplicação do princípio e das condições de reconhecimento;

(b) mensurados por montante diferente do seu valor justo na data da aquisição.

#### **Exceções no reconhecimento**

##### **Passivo contingente**

22. A CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define “passivo contingente” como:

(a) uma possível obrigação que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o montante da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

23. As exigências da CPC 25 não se aplicam na determinação de quais passivos contingentes devem ser reconhecidos na data da aquisição. Em vez disso, o adquirente deve reconhecer, na data da aquisição, um passivo contingente assumido em combinação de negócios se ele for uma obrigação presente que surge de eventos passados e se o seu valor justo puder ser mensurado com confiabilidade. Portanto, de forma contrária à CPC 25, o adquirente deve reconhecer, na data da aquisição, um passivo contingente assumido em combinação de negócios, mesmo se não for provável que sejam requeridas saídas de recursos (incorporando benefícios econômicos) para liquidar a obrigação. O item 56 orienta a contabilização subsequente de passivos contingentes.

#### **Exceções no reconhecimento e na mensuração**

##### **Tributos sobre o lucro**

24. O adquirente deve reconhecer e mensurar ativos e passivos fiscais diferidos, advindos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos em uma combinação de negócios, de acordo com a

CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

25. O adquirente deve contabilizar os potenciais efeitos fiscais de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais (ou bases negativas de contribuição social sobre o lucro líquido) da adquirida existentes na data da aquisição ou originados da aquisição, de acordo com a CPC 32.

##### **Benefícios a empregados**

26. O adquirente deve reconhecer e mensurar um passivo (ou ativo, se houver) relacionado aos contratos da adquirida relativos a benefícios a empregados, conforme a CPC 33 – Benefícios a Empregados.

##### **Ativos de indenização**

27. Em combinação de negócios, o vendedor pode ser contratualmente obrigado a indenizar o adquirente pelo resultado de uma incerteza ou contingência relativa a todo ou parte de ativo ou passivo específico. Por exemplo, o vendedor pode indenizar o adquirente contra perdas que fiquem acima de um determinado valor ou relativas a um passivo decorrente de contingência específica; em outras palavras, a vendedora garante que a obrigação da adquirente não excede determinado valor. Como resultado, o adquirente obtém um ativo por indenização. O adquirente deve reconhecer um ativo por indenização ao mesmo tempo em que ele reconhece o item objeto da indenização, mensurado nas mesmas bases daquele item a ser indenizado e sujeito à avaliação da necessidade de constituir provisão para valores incobráveis. Portanto, se a indenização é relativa a ativo ou passivo reconhecido na data da aquisição e mensurado ao valor justo nessa data, o adquirente deve reconhecer, na data de aquisição, o ativo de indenização pelo seu valor justo nessa data. Se um ativo de indenização for mensurado a valor justo, os efeitos de incertezas sobre o fluxo de caixa futuro dos valores que se espera receber já integram o valor justo calculado, de forma que uma avaliação separada de valores incobráveis não é necessária (o item B41 fornece orientação aplicada a esse dispositivo).

28. Em algumas circunstâncias, a indenização pode estar relacionada a ativo ou passivo abrangidos pela exceção aos princípios de reconhecimento e mensuração. Por exemplo, uma indenização pode decorrer de passivo contingente não reconhecido na data da aquisição por não ter sido possível mensurar o seu valor justo com confiabilidade nessa data. Alternativamente, um ativo de indenização pode decorrer de ativo ou passivo não mensurado ao valor justo na data da aquisição, como por exemplo, os provenientes de benefícios a empregados. Nesses casos, os ativos de indenização devem ser reconhecidos e mensurados com base em premissas consistentes com aquelas utilizadas para mensurar o item objeto da indenização, estando sujeitos à avaliação da administração quanto às perdas potenciais por valores incobráveis e estando também sujeitos a quaisquer limitações contratuais para o montante da indenização. O item 57 fornece orientações sobre a contabilização subsequente de ativo de indenização.

##### **Exceções na mensuração**



### Direito readquirido

29. O adquirente deve mensurar o valor de direito readquirido, reconhecido como ativo intangível, com base no prazo contratual remanescente do contrato que lhe deu origem, independentemente de os participantes do mercado considerarem a potencial renovação do contrato na mensuração do valor justo desse ativo intangível. Os itens B35 e B36 fornecem orientações para aplicação dessa exigência. (Alterado pela CPC 15 (R1))

### Transações com pagamento baseado em ações

30. O adquirente deve mensurar um passivo ou um instrumento patrimonial relacionado a plano de benefício com pagamento baseado em ações da adquirida ou à substituição de plano de benefício com pagamento baseado em ações da adquirida por plano de benefício com pagamento baseado em ações da adquirente de acordo com o método previsto na CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações na data da aquisição (essa Norma faz referência ao resultado da aplicação desse método como a “mensuração baseada no mercado” do plano de benefício baseado em ações).

### Ativo mantido para venda

31. O adquirente deve mensurar um ativo não circulante da adquirida (ou um grupo destinado à venda) que estiver classificado como mantido para venda na data da aquisição de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, pelo seu valor justo menos as despesas de venda, conforme previsto nos itens 15 a 18 da citada Norma.

### Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa

32. O adquirente deve reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), na data da aquisição, mensurado pelo montante que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma:

(i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com esta Norma, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição (ver item 37);

(ii) do montante de quaisquer participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com esta Norma; e

(iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios (ver itens 41 e 42), o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com esta Norma.

33. Em combinação de negócios em que o adquirente e a adquirida (ou seus ex-proprietários) trocam somente participações societárias, o valor justo, na data da aquisição, da

participação na adquirida pode ser mensurado com maior confiabilidade que o valor justo da participação societária no adquirente. Se for esse o caso, o adquirente deve determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) utilizando o valor justo, na data da aquisição, da participação societária na adquirida em vez do valor justo da participação societária transferida. Para determinar o valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em combinação de negócios onde nenhuma contraprestação é efetuada para obter o controle da adquirida, o adquirente deve utilizar o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida, no lugar do valor justo, na data da aquisição, da contraprestação transferida – item 32(a)(i). Os itens B46 a B49 fornecem orientações para aplicação dessa exigência. (Alterado pela CPC 15 (R1))

### Compra vantajosa

34. Ocasionalmente, um adquirente pode realizar uma compra vantajosa, assim entendida como sendo uma combinação de negócios cujo valor determinado pelo item 32(b) é maior que a soma dos valores especificados no item 32(a). Caso esse excesso de valor permaneça após a aplicação das exigências contidas no item 36, o adquirente deve reconhecer o ganho resultante, na demonstração de resultado do exercício, na data da aquisição. O ganho deve ser atribuído ao adquirente.

35. Uma compra vantajosa pode acontecer, por exemplo, em combinação de negócios que resulte de uma venda forçada, na qual o vendedor é compelido a agir dessa forma. Contudo, as exceções de reconhecimento e mensuração para determinados itens, como disposto nos itens 22 a 31, também podem resultar no reconhecimento de ganho (ou mudar o valor do ganho reconhecido) em compra vantajosa.

36. Antes de reconhecer o ganho decorrente de compra vantajosa, o adquirente deve promover uma revisão para se certificar de que todos os ativos adquiridos e todos os passivos assumidos foram corretamente identificados e, portanto, reconhecer quaisquer ativos ou passivos adicionais identificados na revisão. O adquirente também deve rever os procedimentos utilizados para mensurar os valores a serem reconhecidos na data da aquisição, como exigido por esta Norma, para todos os itens abaixo:

(a) ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos;

(b) participação de não controladores na adquirida, se houver;

(c) no caso de combinação de negócios realizada em estágios, qualquer participação societária anterior do adquirente na adquirida; e

(d) a contraprestação transferida para obtenção do controle da adquirida.

O objetivo da revisão é assegurar que as mensurações reflitam adequadamente a consideração de todas as informações disponíveis na data da aquisição.

### Contraprestação transferida em troca do controle da adquirida

37. A contraprestação transferida em troca do controle da



adquirida em combinação de negócios deve ser mensurada pelo seu valor justo, o qual deve ser calculado pela soma dos valores justos na data da aquisição: a) dos ativos transferidos pelo adquirente; b) dos passivos incorridos pelo adquirente junto aos ex-proprietários da adquirida; e c) das participações societárias emitidas pelo adquirente. (Contudo, qualquer parcela de plano de benefício com pagamento baseado em ações do adquirente trocada por plano de benefício com pagamento baseado em ações da adquirida em poder dos seus empregados e incluída no cômputo da contraprestação transferida na combinação de negócios deve ser mensurada de acordo com o item 30 e não pelo seu valor justo). Exemplos de formas potenciais de contraprestação transferida incluem caixa, outros ativos, um negócio ou uma controlada do adquirente, uma contraprestação contingente, ações ordinárias, ações preferenciais, quotas de capital, opções, opções não padronizadas - warrants, bônus de subscrição e participações em entidades de mútuo (associações, cooperativas, etc.).

38. A contraprestação transferida pode incluir itens do ativo ou passivo do adquirente cujos valores contábeis sejam diferentes de seus valores justos na data da aquisição (por exemplo, ativo não monetário ou um negócio do adquirente). Nesse caso, o adquirente deve remensurar, na data da aquisição, os ativos ou os passivos transferidos pelos respectivos valores justos e reconhecer o ganho ou a perda resultante, se houver, na demonstração do resultado. Contudo, quando os ativos e os passivos transferidos permanecem dentro da entidade combinada após a combinação de negócios (por exemplo, porque ativos ou passivos são transferidos para a adquirida e não para seus ex-proprietários), o adquirente permanece no controle dos mesmos. Nessa situação, o adquirente deve mensurar tais ativos e passivos pelos seus respectivos valores contábeis imediatamente antes da data da aquisição. Não se deve reconhecer ganho ou perda sobre ativos ou passivos que o adquirente já controlava antes e continua a controlar após a combinação de negócios.

#### **Contraprestação contingente**

39. A contraprestação que o adquirente transfere em troca do controle sobre a adquirida deve incluir qualquer ativo ou passivo resultante de acordo com uma contraprestação contingente (ver item 37). O adquirente deve reconhecer a contraprestação contingente pelo seu valor justo na data da aquisição como parte da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida.

40. O adquirente deve classificar a obrigação de pagar uma contraprestação contingente que satisfaça a definição de instrumento financeiro como passivo financeiro ou como componente do patrimônio líquido, com base nas definições de instrumento patrimonial e passivo financeiro, constantes do item 11 da CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. O adquirente deve classificar uma contraprestação contingente como ativo quando o acordo conferir ao adquirente o direito de reaver parte da contraprestação já transferida, se certas condições específicas forem satisfeitas. O item 58 fornece orientações sobre a contabilização subsequente de

contraprestações contingentes. (Alterado pela CPC 15 (R3))

#### **Orientações adicionais para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de combinação de negócios**

##### **Combinação de negócios realizada em estágios**

41. O adquirente pode obter o controle de uma adquirida na qual ele mantinha uma participação de capital imediatamente antes da data da aquisição. Por exemplo, em 31 de dezembro de 20X1, a entidade "A" possui 35% de participação no capital (votante e total) da entidade "B", sem controlá-la. Nessa data, a entidade "A" compra mais 40% de participação de capital (votante e total) na entidade "B", obtendo o controle sobre ela. Esta Norma denomina essa operação como combinação de negócios realizada em estágios, algumas vezes refere-se também como sendo uma aquisição passo a passo (step acquisition).

42. Em combinação de negócios realizada em estágios, o adquirente deve mensurar novamente sua participação anterior na adquirida pelo valor justo na data da aquisição e deve reconhecer no resultado do período o ganho ou a perda resultante, se houver, ou em outros resultantes abrangentes, conforme apropriado. Em períodos contábeis anteriores, o adquirente pode ter reconhecido ajustes no valor contábil de sua participação anterior na adquirida, cuja contrapartida tenha sido contabilizada como outros resultados abrangentes (em ajustes de avaliação patrimonial), em seu patrimônio líquido. Nesse caso, o valor contabilizado pelo adquirente em outros resultados abrangentes deve ser reconhecido nas mesmas bases que seriam exigidas caso o adquirente tivesse alienado sua participação anterior na adquirida (ou seja, deve ser reclassificado para a demonstração do resultado do período).

##### **Combinação de negócios realizada sem a transferência de contraprestação**

43. O adquirente pode obter o controle de uma adquirida sem efetuar a transferência de contraprestação. O método de aquisição para contabilizar uma combinação de negócios também se aplica a esse tipo de combinação. Tais circunstâncias incluem:

(a) a adquirida recompra um número tal de suas próprias ações de forma que determinado investidor (o adquirente) acaba obtendo o controle sobre ela;

(b) direito de veto de não controladores que antes impedia o adquirente de controlar a adquirida perde efeito;

(c) adquirente e adquirida combinam seus negócios por meio de acordos puramente contratuais. O adquirente não efetua nenhuma contraprestação em troca do controle da adquirida e também não detém qualquer participação societária na adquirida, nem na data de aquisição tampouco antes dela. Exemplos de combinação de negócios alcançada por contrato independente incluem, quando permitidas legalmente, juntar dois negócios por meio de acordo contratual (stapling arrangements) ou da formação de corporação duplamente listada (dual listed Corporation)

44. Em combinação alcançada por meio de acordo puramente



contratual, o adquirente deve atribuir aos proprietários da adquirida o valor dos ativos líquidos da adquirida reconhecidos conforme esta Norma. Em outras palavras, a participação societária na adquirida mantida por outras partes que não o adquirente constitui a participação de não controladores na adquirida, a ser apresentada nas demonstrações contábeis do adquirente pós-combinação, mesmo que 100% da participação de capital na adquirida sejam tratados como participação de não controladores.

#### Período de mensuração

45. Quando a contabilização inicial de uma combinação de negócios estiver incompleta ao término do período de reporte em que a combinação ocorrer, o adquirente deve, em suas demonstrações contábeis, reportar os valores provisórios para os itens cuja contabilização estiver incompleta. Durante o período de mensuração, o adquirente deve ajustar retrospectivamente os valores provisórios reconhecidos na data da aquisição para refletir qualquer nova informação obtida relativa a fatos e circunstâncias existentes na data da aquisição, a qual, se conhecida naquela data, teria afetado a mensuração dos valores reconhecidos. Durante o período de mensuração, o adquirente também deve reconhecer adicionalmente ativos ou passivos, quando nova informação for obtida acerca de fatos e circunstâncias existentes na data da aquisição, a qual, se conhecida naquela data, teria resultado no reconhecimento desses ativos e passivos naquela data. O período de mensuração termina assim que o adquirente obtiver as informações que buscava sobre fatos e circunstâncias existentes na data da aquisição, ou quando ele concluir que mais informações não podem ser obtidas. Contudo, o período de mensuração não pode exceder a um ano da data da aquisição.

46. O período de mensuração é o período que se segue à data da aquisição, durante o qual o adquirente pode ajustar os valores provisórios reconhecidos para uma combinação de negócios. O período de mensuração fornece um tempo razoável para que o adquirente obtenha as informações necessárias para identificar e mensurar, na data da aquisição, e de acordo com esta Norma, os seguintes itens:

- (a) os ativos identificáveis adquiridos, os passivos assumidos e qualquer participação de não controladores na adquirida;
- (b) a contraprestação transferida pelo controle da adquirida (ou outro montante utilizado na mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura – goodwill);
- (c) no caso de combinação de negócios realizada em estágios, a participação detida pelo adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação; e
- (d) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou o ganho por compra vantajosa.

47. O adquirente deve considerar todos os fatores pertinentes para determinar se a informação obtida após a data de aquisição teria resultado em ajuste nos valores provisórios reconhecidos ou se essa informação é proveniente de eventos que ocorreram após a data da aquisição. Fatores pertinentes incluem a data em que a informação adicional é obtida, bem

como se o adquirente consegue identificar uma razão para a alteração dos valores provisórios. É mais provável que uma informação obtida logo após a data da aquisição represente circunstâncias existentes na data de aquisição do que uma informação obtida vários meses depois. Por exemplo, a menos que um evento interveniente que altere o valor justo possa ser identificado, a venda de ativo para terceiros logo após a data da aquisição por um valor significativamente diferente do valor justo mensurado provisoriamente para esse ativo constitui um evento indicativo de que o valor provisório reconhecido provavelmente estava errado. (Alterado pela CPC 15 (R1))

48. O adquirente deve reconhecer aumento (ou redução) nos valores provisórios reconhecidos para um ativo identificável (ou passivo assumido) por meio de aumento (ou redução) no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Contudo, por vezes, uma nova informação obtida durante o período de mensuração pode resultar em ajuste nos valores provisórios de mais de um ativo ou de um passivo. Por exemplo, o adquirente pode ter assumido um passivo em função do pagamento de perdas e danos relativos a um acidente em uma das instalações fabris da adquirida, o qual é total ou parcialmente coberto pela apólice de seguro da adquirida. Se o adquirente obtém nova informação durante o período de mensuração sobre o valor justo desse passivo na data da aquisição, o ajuste no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante da mudança no valor provisório do respectivo passivo será compensado (no todo ou em parte) pelo correspondente ajuste no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante da mudança no valor provisório reconhecido inicialmente para a indenização a ser recebida da seguradora.

49. Durante o período de mensuração, o adquirente deve reconhecer os ajustes nos valores provisórios como se a contabilização da combinação de negócios tivesse sido completada na data da aquisição. Portanto, o adquirente deve revisar e ajustar a informação comparativa para períodos anteriores ao apresentado em suas demonstrações contábeis, sempre que necessário, incluindo mudança na depreciação, na amortização ou em qualquer outro efeito reconhecido na demonstração de resultado, ao completar a contabilização inicial.

50. Após o encerramento do período de mensuração, o adquirente deve revisar os registros contábeis da combinação de negócios somente para corrigir erros, em conformidade com o disposto na CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

#### Determinação do que é parte da operação da combinação de negócios

51. Adquirente e adquirida podem ter relacionamento ou acordo contratual prévio antes do início das negociações para a combinação de negócios, ou ainda podem fazer acordos, durante as negociações, que são distintos da combinação de negócios. Em qualquer dessas situações, o adquirente deve identificar todos os valores que não fazem parte do que adquirente e adquirida (ou seus ex-proprietários) trocaram para efetivar a combinação de negócios, ou seja, valores que não





fazem parte da troca para obtenção do controle da adquirida. O adquirente deve reconhecer como parte da aplicação do método de aquisição somente a contraprestação transferida pelo controle da adquirida e os ativos adquiridos e os passivos assumidos na obtenção do controle da adquirida. As operações separadas devem ser contabilizadas de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC pertinentes.

52. Uma operação realizada pelo adquirente ou em seu nome, ou ainda uma operação realizada primordialmente em benefício do adquirente ou da entidade combinada, e não em benefício da adquirida (ou de seus ex-proprietários) antes da combinação, provavelmente é uma operação separada. Os itens abaixo são exemplos de operações separadas que não devem ser incluídas na aplicação do método de aquisição:

- (a) uma operação realizada em essência para liquidar uma relação preexistente entre o adquirente e a adquirida;
- (b) uma operação realizada em essência para remunerar os empregados ou ex-proprietários da adquirida por serviços futuros; e
- (c) uma operação realizada em essência para reembolsar a adquirida ou seus ex-proprietários por custos do adquirente relativos à aquisição.

Os itens B50 a B62 fornecem orientações relacionadas a essas exigências.

#### **Custos relacionados à aquisição**

53. Os custos diretamente relacionados à aquisição são custos que o adquirente incorre para efetivar a combinação de negócios. Esses custos incluem honorários de profissionais e consultores, tais como advogados, contadores, peritos, avaliadores; custos administrativos gerais, inclusive custos decorrentes da manutenção de departamento de aquisições; e custos de registro e emissão de títulos de dívida e de títulos patrimoniais. O adquirente deve contabilizar os custos diretamente relacionados à aquisição como despesa no período em que forem incorridos e os serviços forem recebidos, com apenas uma exceção. Os custos decorrentes da emissão de títulos de dívida e de títulos patrimoniais devem ser reconhecidos de acordo com a CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários, a CPC 48 e a CPC 39.

#### **Mensuração e contabilização subsequentes**

54. Em geral, o adquirente deve mensurar e contabilizar, subsequentemente, os ativos adquiridos, os passivos assumidos ou incorridos e os instrumentos patrimoniais emitidos em combinação de negócios conforme outras normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC pertinentes, dependendo de suas respectivas naturezas. Contudo, esta Norma fornece orientações sobre mensuração e contabilização subsequentes para os seguintes ativos adquiridos, passivos assumidos ou incorridos e instrumentos patrimoniais emitidos em uma combinação de negócios:

- (a) direitos readquiridos;

- (b) passivos contingentes reconhecidos na data da aquisição;
- (c) ativos de indenização; e
- (d) contraprestações contingentes.

O item B63 fornece orientação para aplicação dessas exigências.

#### **Direito readquirido**

55. O direito readquirido reconhecido como ativo intangível deve ser amortizado pelo prazo remanescente do contrato pelo qual o direito tiver sido outorgado. O adquirente que, subsequentemente, vender o direito readquirido para terceiro deve incluir o valor contábil líquido do ativo intangível na determinação do ganho ou da perda decorrente da alienação do mesmo.

#### **Passivo contingente**

56. Após o reconhecimento inicial e até que o passivo seja liquidado, cancelado ou extinto, o adquirente deve mensurar qualquer passivo contingente reconhecido em combinação de negócios pelo maior valor entre:

- (a) o montante pelo qual esse passivo seria reconhecido pelo disposto na CPC 25; e
- (b) o montante pelo qual o passivo foi inicialmente reconhecido, deduzido, quando cabível, da receita reconhecida conforme os princípios do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

Essa exigência não se aplica aos contratos contabilizados de acordo com o CPC 48.

#### **Ativo de indenização**

57. Ao final de cada exercício social subsequente, o adquirente deve mensurar qualquer ativo de indenização reconhecido na data da aquisição nas mesmas bases do ativo ou do passivo indenizável, sujeito a qualquer limite contratual sobre o seu valor e, para o caso de um ativo por indenização não mensurado subsequentemente pelo valor justo, sujeito à avaliação da administração acerca de seu valor recuperável. O adquirente deve baixar o ativo por indenização somente se o ativo for realizado, pelo recebimento ou pela venda, ou pela perda do direito à indenização.

#### **Contraprestação contingente**

58. Algumas alterações no valor justo da contraprestação contingente que o adquirente venha a reconhecer após a data da aquisição podem ser resultantes de informações adicionais que o adquirente obtém após a data da aquisição sobre fatos e circunstâncias já existentes nessa data. Essas alterações são ajustes do período de mensuração conforme disposto nos itens 45 a 49. Todavia, alterações decorrentes de eventos ocorridos após a data de aquisição, tais como o cumprimento de meta de lucros; o alcance de um preço por ação especificado; ou ainda o alcance de determinado estágio de projeto de pesquisa e desenvolvimento não são ajustes do período de mensuração. O adquirente deve contabilizar as alterações no valor justo da contraprestação contingente que não constituam ajustes do período de mensuração da seguinte forma:

- (a) a contraprestação contingente classificada como



componente do patrimônio líquido não está sujeita a nova mensuração e sua liquidação subsequente deve ser contabilizada dentro do patrimônio líquido;

(b) outra contraprestação contingente, que:

(i) estiver dentro do alcance da CPC 48, deve ser mensurada ao valor justo em cada data de balanço e mudanças no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período de acordo com a citada Norma;

(ii) não estiver dentro do alcance da CPC 48, deve ser mensurada pelo valor justo em cada data de balanço e mudanças no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período. (Alínea alterada pela CPC 15 (R3))

### **Divulgação**

59. O adquirente deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros de combinação de negócios que ocorra:

(a) durante o período de reporte corrente; ou

(b) após o final do período de reporte, mas antes de autorizada a emissão das demonstrações contábeis.

60. Para cumprir os objetivos do item 59, o adquirente deve divulgar as informações especificadas nos itens B64 a B66.

61. O adquirente deve divulgar as informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar os efeitos financeiros dos ajustes reconhecidos no período de reporte corrente pertinentes às combinações de negócios que ocorreram no período corrente ou em períodos anteriores.

62. Para cumprir os objetivos do item 61, o adquirente deve divulgar as informações especificadas no item B67.

63. Se as divulgações exigidas por este e outras normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC não forem suficientes para cumprir os objetivos estabelecidos nos itens 59 e 61, o adquirente deve divulgar toda e qualquer informação adicional necessária para que esses objetivos sejam cumpridos.

### **Vigência e transição**

#### **Vigência**

64. Esta Norma deve ser aplicada prospectivamente para as combinações de negócios a partir da data indicada pelo órgão regulador que aprová-lo.

64B. A revisão procedida na CPC 15 alterou os itens 19, 30 e B56, além de ter incluído os itens B62A e B62B. A aplicação desses itens alterados deve ser feita de modo prospectivo. Se permitida aplicação antecipada, tal fato deve ser devidamente evidenciado em nota explicativa anexa às demonstrações contábeis.

64C. A revisão procedida na CPC 15 também incluiu os itens 65A a 65E. Se permitida aplicação antecipada, tal fato deve ser devidamente evidenciado em nota explicativa anexa às demonstrações contábeis. Esses itens devem ser aplicados a saldos de contraprestações contingentes advindas de combinações de negócios cujas datas de aquisição sejam

anteriores à data em que a entidade primeiramente aplica esta Norma (antes de sua revisão).

#### **Transição**

65. Os ativos e os passivos que surgirem de combinações de negócios, cujas datas de aquisição sejam anteriores à aplicação desta Norma, não devem ser ajustados por conta de sua aplicação.

65A. Saldos de contraprestações contingentes advindas de combinações de negócios cujas datas de aquisição sejam anteriores à data em que a entidade primeiramente aplica esta Norma (antes de sua revisão) não devem ser ajustados logo na sua primeira aplicação (já na versão revisada). Os itens 65B a 65E devem ser aplicados nas contabilizações subsequentes de referidos saldos. Os itens 65B a 65E não devem ser aplicados na contabilização dos saldos de contraprestações contingentes advindas de combinações de negócios cujas datas de aquisição ocorram na data ou após a data em que a entidade primeiramente aplica esta Norma (antes de sua revisão). Os itens 65B a 65E tratam exclusivamente de combinações de negócios cujas datas de aquisição sejam anteriores à aplicação desta Norma (antes de sua revisão).

65B. Se um acordo de combinação de negócios prevê um ajuste no custo da transação, sendo contingente a eventos futuros, o adquirente deve incluir o montante do ajuste no custo da transação de combinação de negócios na data de aquisição, caso seja provável de o ajuste ocorrer e caso ele possa ser mensurado com confiabilidade.

65C. Um acordo de combinação de negócios pode permitir que sejam procedidos ajustes no custo da transação que sejam contingentes a um ou mais eventos futuros. O ajuste pode, por exemplo, ser contingente a um nível específico de lucros a ser mantido ou a ser alcançado em períodos futuros, ou ao preço de mercado de instrumentos emitidos que precisa ser mantido. É usualmente possível estimar o montante desse ajuste no momento da contabilização inicial da combinação de negócios sem colocar em dúvida a confiabilidade da informação, mesmo que alguma incerteza exista. Se eventos futuros não vierem a ocorrer ou a estimativa precisar ser revisada, o custo da combinação de negócios precisará ser conseqüentemente ajustado.

65D. Entretanto, quando um acordo de combinação de negócios prever esse ajuste, ele não será incluído no custo da combinação de negócios no momento da sua contabilização inicial caso não seja provável de o ajuste ocorrer ou caso ele não possa ser mensurado com confiabilidade. Se tal ajuste se tornar provável subsequentemente e puder ser mensurado com confiabilidade, a contraprestação adicional deverá ser tratada como ajuste no custo da transação de combinação de negócios.

65E. Em algumas situações, o adquirente pode ser requerido a fazer pagamentos subsequentes ao vendedor como compensação pela redução no valor de ativos dados, instrumentos patrimoniais emitidos ou passivos assumidos ou incorridos pelo adquirente em troca do controle da adquirida. Esse é o caso, por exemplo, quando o adquirente garante o



preço de mercado de um instrumento patrimonial ou de um instrumento de dívida como parte do custo da combinação de negócios e é exigido a fazer emissões adicionais de instrumentos patrimoniais ou de instrumentos de dívida para recompor o custo originalmente determinado. Nesses casos, nenhum acréscimo no custo da combinação de negócios deve ser reconhecido. No caso de instrumentos patrimoniais, o valor justo do pagamento adicional deve ser compensado com igual redução no valor atribuído aos instrumentos inicialmente emitidos. No caso de instrumentos de dívida, o pagamento adicional deve ser considerado redução no prêmio ou acréscimo no deságio observado na emissão inicial.

66. A entidade, como a entidade de mútuo, que não tiver aplicado esta Norma e tiver contabilizado uma ou mais combinações de negócios pelo método de aquisição deve aplicar as disposições transitórias previstas nos itens B68 e B69.

#### **Tributos sobre o Lucro**

67. Para combinações de negócios cuja data de aquisição seja anterior à data de início de vigência desta Norma, o adquirente deve cumprir prospectivamente as exigências que constam do item 68 da CPC 32. Isso significa que o adquirente não deve ajustar a contabilização de combinações de negócios anteriores por conta de alterações anteriormente reconhecidas nos ativos fiscais diferidos registrados. Contudo, a partir da data em que esta Norma for aplicada, o adquirente deve reconhecer como ajuste no resultado do período (ou se a CPC 32 exigir, fora do resultado do período) as alterações nos ativos fiscais diferidos registrados.



## CPC 16 (R2) – ESTOQUES

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Esta Norma proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

### Alcance

2. Esta Norma aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

(a) produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados (ver a CPC 17 – Contratos de Construção);

(b) instrumentos financeiros (ver as CPC 48, 39 e 40 sobre Instrumentos Financeiros); e

(c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver a CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Esta Norma não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após a colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(b) comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

5. Os operadores (broker-traders) de commodities são aqueles que compram ou vendem commodities para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro

próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração desta Norma.

### Definições

6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou

(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é aquele pelo qual um ativo pode ser trocado ou um passivo liquidado entre partes interessadas, conhecedoras do negócio e independentes entre si, com ausência de fatores que pressionem para a liquidação da transação ou que caracterizem uma transação compulsória.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterada pela CPC 16 (R1))

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete o preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do mesmo estoque no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse estoque ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda. (Alterado pela CPC 16 (R1))

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. Os custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente que não resultam em estoques (ou ativos dentro do alcance de outro pronunciamento) devem ser contabilizados de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

### Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto desta Norma devem ser mensurados pelo



valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

#### Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

#### Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.273/10)

#### Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão-de-obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas e equipamentos e os custos de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão-de-obra indireta.

13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não-utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há

um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

#### Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

16. Exemplos de itens não-incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

17. A CPC 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

#### Custos de estoque de prestador de serviços

19. Na medida em que os prestadores de serviços tenham estoques de serviços em andamento, devem mensurá-los pelos custos da sua produção. Esses custos consistem principalmente em mão-de-obra e outros custos com o pessoal diretamente envolvido na prestação dos serviços, incluindo o pessoal de supervisão, o material utilizado e os custos indiretos atribuíveis. Os salários e os outros gastos relacionados com as vendas e com o pessoal geral administrativo não devem ser incluídos no custo, mas reconhecidos como despesa do período em que são incorridos. O custo dos estoques de prestador de serviços não inclui as margens de lucro nem os gastos gerais não-atribuíveis



que são frequentemente incluídos nos preços cobrados pelos prestadores de serviços.

#### **Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico**

20. Segundo a CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação desta Norma.

#### **Outras formas para mensuração do custo**

21. Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

22. O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

#### **Critérios de valoração de estoque**

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

27. O critério PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.

#### **Valor realizável líquido**

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques devem ser geralmente reduzidos para o seu valor realizável líquido item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso dos itens de estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional..

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de



prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões devem ser tratadas de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

#### Reconhecimento como despesa no resultado

34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção

da baixa desse ativo.

#### Divulgação

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- (b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;
- (c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;
- (d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;
- (e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;
- (g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e
- (h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis contabilizados em diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos é útil para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados..

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não-allocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição, se eles adicionarem valor aos produtos; por exemplo, uma mercadoria tem valor de venda maior na prateleira do supermercado do que no depósito de distribuição dessa entidade; assim, o custo do transporte do centro de distribuição à loja de venda deve ser considerado como parte integrante do custo de colocar o estoque em condições de venda; conseqüentemente, deve afetar o custo da mercadoria.

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração do resultado que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesa item a item, por



natureza: matérias-primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.





## CPC 18 (R3) – INVESTIMENTO EM COLIGADA, EM CONTROLADA E EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO

### Objetivo

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

### Alcance

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

### 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.

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.

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.

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

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.

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

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.

4. Os termos a seguir estão definidos no item 4 da CPC 35 – Demonstrações Separadas e no Apêndice A da CPC 36 – Demonstrações Consolidadas e são usados nesta Norma com os significados especificados nas normas, interpretações e comunicados técnicos 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 direitos de subscrição, opções não padronizadas de compras de ações (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 a efetivação 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 ou controle. 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 ou para o controle, 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 torna-se sujeita ao controle de governo, tribunal, órgão administrador ou entidade reguladora. Isso pode ocorrer também como resultado de acordo contratual.

9A. Aplicam-se à perda de controle de controlada, disciplinada nos itens 25 e 26 da CPC 36, todas as disposições cabíveis desta Norma relativas à perda de influência significativa sobre a investida.

#### **Método da equivalência patrimonial**

10. Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento em coligada, em empreendimento controlado em conjunto e em controlada (neste caso, no balanço individual) 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 período 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, reconhecidos diretamente em seu patrimônio líquido. Tais variações incluem aquelas decorrentes da reavaliação de ativos imobilizados, quando permitida legalmente, e das diferenças de conversão em moeda estrangeira, quando aplicável. A participação do investidor nessas mudanças deve ser reconhecida de forma reflexa, ou seja, em outros resultados abrangentes diretamente no patrimônio líquido do investidor (ver CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis), e não no seu resultado.

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, em controlada e em empreendimento controlado em conjunto, em função de as distribuições recebidas terem pouca relação com o desempenho da investida. Em decorrência de o investidor possuir o controle individual ou conjunto, ou exercer influência significativa sobre a investida, ele tem interesse no desempenho da investida e, como resultado, interesse no retorno de seu investimento. O investidor deve reconhecer contabilmente esse interesse 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, os interesses da entidade na investida devem ser determinados exclusivamente com base nos interesses de propriedade existentes e não devem 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, interesses de propriedade decorrentes do resultado de transação que lhe dê, no momento corrente, acesso aos retornos associados aos interesses de propriedade. 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 CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração não deve ser aplicada aos interesses (participações ou outros benefícios econômicos) na investida que sejam contabilizados 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 aos interesses de propriedade na investida, tais instrumentos não estão sujeitos à CPC 38. Em todos os demais casos, instrumentos contendo potenciais direitos de voto em uma investida devem ser contabilizados em consonância com a CPC 38.

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

#### **Aplicação do método da equivalência patrimonial**

16. A entidade com o controle individual ou conjunto (compartilhado), 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 individual ou conjunto (compartilhado), ou exerça influência significativa, se a entidade for uma controladora, que, se permitido legalmente, estiver dispensada de elaborar demonstrações consolidadas por seu enquadramento na



exceção de alcance do item 4(a) da CPC 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 as normas, 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 CPC 36. (Alterada pela CPC 18 (R2))

18. Quando o investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, for mantido direta ou indiretamente pela entidade que seja organização de capital de risco, essa entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para esses investimentos, em consonância com o CPC 48. A entidade deve fazer essa escolha separadamente para cada coligada, controlada ou empreendimento controlado em conjunto em seu reconhecimento inicial.

19. Quando a entidade possuir investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, cuja parcela da participação seja detida indiretamente por meio de organização de capital de risco, a entidade pode adotar a mensuração ao valor justo por meio do resultado para essa parcela da participação no investimento, em consonância com a CPC 38, independentemente de a organização de capital de risco 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, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto que não seja detida indiretamente por meio de uma organização de capital de risco.

#### **Classificação como mantido para venda**

20. A entidade deve aplicar a CPC 31 em investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada 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 controlada, 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 interesse remanescente no investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, em consonância com a CPC 38, a menos que o interesse remanescente qualifique-se para a aplicação do método da equivalência patrimonial, o qual deverá ser adotado nesse caso.

21. Quando o investimento, ou parcela de investimento, em coligada, em controlada 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, controlada ou como empreendimento controlado em conjunto, conforme a seguir orientado:

(b) Se o interesse remanescente no investimento, antes qualificado como coligada, controlada, ou empreendimento controlado em conjunto, for um ativo financeiro, a entidade deve mensurá-lo ao valor justo. O valor justo do interesse remanescente deve ser considerado como seu valor justo no reconhecimento inicial tal qual um ativo financeiro, em consonância com a CPC 38. A entidade deve reconhecer na demonstração do resultado do período, como receita ou despesa, qualquer diferença entre:

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

(ii) o valor contábil líquido 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 seu patrimônio líquido em rubrica de 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 e da liquidação de ativos e passivos relacionados, a entidade deve reclassificar a receita ou a despesa reconhecida no seu



patrimônio líquido para a demonstração do resultado (como ajuste de reclassificação) quando o método da equivalência patrimonial for descontinuado. Por exemplo, se a coligada, controlada 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 a 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 ou em controlada em conjunto (de modo compartilhado), a entidade deve continuar adotando o método da equivalência patrimonial e não proceder à remensuração do interesse retido.

#### **Mudanças na participação societária**

25. Se a participação societária de entidade em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto for reduzida, porém o investimento continuar a ser classificado como em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, respectivamente, a investidora deve reclassificar para a demonstração do resultado, como receita ou despesa, 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, como receita ou despesa, na eventual baixa e liquidação dos ativos e passivos relacionados. (Alterado pela CPC 18 (R1))

#### **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 CPC 36. 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 (joint ventures), 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). Esse mesmo procedimento deve ser aplicado à figura da controlada no caso das demonstrações contábeis individuais. (Alterado pela CPC 18 (R2))

28. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) e descendentes (downstream), envolvendo ativos que não constituam um negócio, conforme definido pela CPC 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. A participação da entidade no resultado de coligada ou empreendimento controlado em conjunto resultante dessas transações deve ser eliminada. As transações descendentes são, por exemplo, vendas de ativos do investidor para a coligada ou para o empreendimento controlado em conjunto. (Alterado pela CPC 18 (R2))

28A. Os resultados decorrentes de transações descendentes (downstream) entre a controladora e a controlada não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao mesmo grupo econômico. O disposto neste item deve ser aplicado inclusive quando a controladora for, por sua vez, controlada de outra entidade do mesmo grupo econômico.

28B. Os resultados decorrentes de transações ascendentes (upstream) entre a controlada e a controladora e de transações entre as controladas do mesmo grupo econômico devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis da vendedora, mas não devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis individuais da controladora enquanto os ativos transacionados estiverem no balanço de adquirente pertencente ao grupo econômico.

28C. O disposto nos itens 28A e 28B deve produzir o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido para a controladora que são obtidos a partir das demonstrações consolidadas dessa controladora e suas controladas. Devem também, para esses mesmos itens, ser observadas as disposições contidas na Interpretação Técnica ITG 09 – Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método da Equivalência Patrimonial.

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 CPC 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 CPC 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 individual da entidade em que os investimentos são contabilizados com base no método da equivalência patrimonial. Tratamento análogo deve ser dispensado à participação patrimonial subscrita em controlada, em linha com o previsto nos itens 28A e 28C. (Alterado pela CPC 18 (R2))

31. Se adicionalmente à participação patrimonial recebida em coligada, controlada 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, como receita ou despesa, 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 CPC 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. (Incluído pela CPC 18 (R2))

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 CPC 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 CPC 36. (Incluído pela CPC 18 (R2))

32. O investimento em coligada, em controlada 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, controlada 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, a uma controlada ou a um empreendimento controlado em conjunto (neste caso, no balanço individual da controladora) 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 (ganho por compra vantajosa) 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. Devem ser observadas, nesses casos, as disposições da Interpretação Técnica ITG 09.

33. Deve ser utilizada a demonstração contábil mais recente da coligada, da controlada 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 dois 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. (Alterado pela CPC 18 (R2))

36A. Sem prejuízo do disposto no item 36, se a entidade, que não é por si mesma entidade de investimento, tem participação em coligada, em controlada 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, pela controlada ou pelo empreendimento controlado em conjunto em suas controladas. Essa escolha deve ser feita separadamente para cada investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto, para a data mais antiga em que o investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto:

- (a) foi inicialmente reconhecido;
- (b) tornou-se entidade de investimento; e
- (c) tornou-se primeiramente controladora.

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 do período 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 futuras. 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.

39A. O disposto nos itens 38 e 39 não é aplicável a investimento em controlada no balanço individual da controladora, devendo ser observada a prática contábil que produzir o mesmo resultado líquido e o mesmo patrimônio líquido para a controladora que são obtidos a partir das demonstrações consolidadas do grupo econômico, para atendimento ao requerido quanto aos atributos de relevância e de representação fidedigna (o que já inclui a primazia da essência sobre a forma), conforme dispõem a CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e a CPC 26.

#### **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, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto não tem recuperação.

41. A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável no CPC 48 a suas outras participações em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto que estiverem no alcance do CPC 48 e que não constituam parte do investimento líquido.

41A. O investimento líquido em coligada, em controlada 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, da controlada ou do empreendimento controlado em conjunto;
- (b) quebra de contrato, como, por exemplo, inadimplência ou atraso nos pagamentos pela coligada, pela controlada 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, à controlada ou ao empreendimento controlado em conjunto uma concessão que a entidade, de outro modo, não consideraria;

(d) tornar-se provável que a coligada, a controlada 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, da controlada ou do empreendimento controlado em conjunto.

41B O desaparecimento de mercado ativo porque os instrumentos financeiros ou patrimoniais da coligada, da controlada 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, da controlada 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, da controlada 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, a controlada 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.

41D. No caso do balanço individual da controladora, o reconhecimento de perdas adicionais por redução ao valor recuperável (impairment) com relação ao investimento em controlada deve ser feito com observância ao disposto no item 39A.

42. Em função de o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) integrar o valor contábil do investimento líquido na investida (não deve ser reconhecido separadamente), ele não deve ser testado separadamente com relação ao seu valor recuperável, observado o contido no item 43A. Em vez disso, o valor contábil total do investimento é que deve ser testado como um único ativo, em conformidade com o disposto no CPC 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 estar afetado, ou seja, que indicar alguma perda por redução ao seu valor recuperável. 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). Consequentemente, a reversão dessas perdas deve ser reconhecida de acordo com o CPC 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 investimento em coligada ou em 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.

43A. O ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill) também deve integrar o valor contábil do investimento na controlada (não deve ser reconhecido separadamente) na apresentação das demonstrações contábeis individuais da controladora. Mas, nesse caso, esse ágio, no balanço individual da controladora, para fins de teste para redução ao valor recuperável (impairment), deve receber o mesmo tratamento contábil que é dado a ele nas demonstrações consolidadas. Devem ser observados os requisitos da CPC 36 e da Interpretação Técnica ITG 09.

#### **Demonstrações separadas**

44. O investimento em coligada, em controlada ou em empreendimento controlado em conjunto deve ser contabilizado nas demonstrações contábeis separadas do investidor em conformidade com o disposto no item 10 da CPC 35.



## CPC 20 (R2) – CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS

### Objetivo

1. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesas.

### Alcance

2. A entidade deve aplicar esta Norma na contabilização dos custos de empréstimos.

3. A Norma não trata do custo real ou imputado a títulos patrimoniais (custo do capital próprio), incluindo ações preferenciais classificadas no patrimônio líquido. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

4. A entidade não é requerida a aplicar esta Norma aos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de:

(a) ativo qualificável mensurado por valor justo, como, por exemplo, ativos biológicos dentro do alcance da CPC 29; ou (Alterada pela CPC 20 (R1))

(a) estoques que são manufaturados, ou produzidos, em larga escala e em bases repetitivas.

### Definições

5. Esta Norma utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendida.

6. Custos de empréstimos podem incluir:

(a) encargos financeiros calculados com base no método da taxa efetiva de juros como descrito no CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários e no CPC 48 – Instrumentos Financeiros

(a) encargos financeiros relativos aos arrendamentos mercantis financeiros reconhecidos de acordo com a CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e

(b) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira na medida em que elas são consideradas como ajustes, para mais ou para menos, do custo dos juros.

7. Dependendo das circunstâncias, um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificáveis:

(a) estoque;

(b) planta para manufatura;

(c) usina de geração de energia;

(d) ativo intangível;

(e) propriedade para investimento; e

(f) plantas portadoras. (Incluída pela CPC 20 (R1))

Ativos financeiros e estoques que são manufaturados, ou produzidos, ao longo de um curto período de tempo, não são ativos qualificáveis. Ativos que estão prontos para seu uso ou venda pretendida quando adquiridos não são ativos qualificáveis.

### Reconhecimento

8. A entidade deve capitalizar os custos de empréstimo que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os outros custos de empréstimos como despesa no período em que são incorridos.

9. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que eles resultarão em benefícios econômicos futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade. Quando a entidade aplicar a CPC sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (ou a sistemática de correção monetária integral, enquanto não aprovada essa Norma), deve reconhecer como parte dos custos de empréstimos atribuíveis aos ativos qualificáveis apenas a parcela excedente à inflação. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

**Custos de empréstimos elegíveis à capitalização** (Título alterado pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

10. Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo qualificável não tivessem sido feitos. Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável particular, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis ao ativo qualificável podem ser prontamente identificados.

11. Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada num conjunto de empresas sob controle comum. Dificuldades também surgem quando a entidade usa uma gama variada de instrumentos de dívida para obter recursos com taxas de juros variadas e empresta tais recursos para outras entidades do mesmo grupo econômico em diversas bases. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou relacionados a moedas estrangeiras, quando o grupo econômico opera em economias altamente inflacionárias e de flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação do montante dos custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, à construção ou à produção de ativo qualificável, sendo requerido o exercício de julgamento nessas





circunstâncias. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

12. Na extensão em que a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

13. Os acordos financeiros para um ativo qualificável podem resultar na entidade obter empréstimos e incorrer em custos de empréstimos antes de algum ou de todos os recursos serem usados para gastos com o ativo qualificável. Em tais circunstâncias, os empréstimos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimo elegível à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

14. À medida que a entidade toma recursos emprestados sem destinação específica e os usa com o propósito de obter um ativo qualificável, ela deve determinar o montante dos custos de empréstimo elegível à capitalização, aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com tal ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos aplicáveis aos empréstimos da entidade que estiveram vigentes durante o período, que não sejam os empréstimos feitos especificamente com o propósito de se obter um ativo qualificável. O montante do custo de empréstimo que a entidade capitaliza durante um período não deve exceder o montante do custo de empréstimo incorrido durante aquele período. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

15. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado incluir todos os empréstimos da controladora e de suas subsidiárias quando do cálculo da média ponderada do custo dos empréstimos. Em outras circunstâncias, é apropriado que cada subsidiária use uma média ponderada do custo dos empréstimos aplicável aos seus próprios empréstimos.

#### **Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável**

16. Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu montante recuperável ou o seu valor líquido de realização, o valor contábil deve ser baixado de acordo com os requerimentos de outras normas. Em certas circunstâncias, o montante da baixa pode ser revertido de acordo com outras normas.

#### **Início da capitalização**

17. A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de ativo qualificável na data de início. A data de início para a capitalização é a primeira data em que a entidade satisfaz às seguintes condições: (Redação

alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

(a) incorre em gastos com o ativo;

(b) incorre em custos de empréstimos; e

(c) inicia as atividades que são necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendida.

18. Gastos com ativo qualificável incluem somente aqueles gastos que resultam em pagamento em dinheiro, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. Gastos são reduzidos por qualquer recebimento intermediário e subvenção recebida relacionada ao ativo (ver a CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais). O saldo médio do ativo durante um período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, é normalmente uma razoável aproximação dos gastos aos quais a taxa de capitalização é aplicada naquele período.

19. As atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendida abrangem mais do que a construção física do ativo. Elas incluem trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de permissões para o início da construção física. Entretanto, tais atividades excluem a de manter um ativo quando nenhuma produção ou nenhum desenvolvimento que altere as condições do ativo estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto um terreno está em preparação devem ser capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada não se qualificam para capitalização. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

#### **Suspensão da capitalização**

20. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos nos quais as atividades de desenvolvimento do ativo qualificável são interrompidas.

21. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso em que as atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos estão suspensas. Tais custos são custos de se manterem os ativos parcialmente concluídos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante um período em que substancial trabalho técnico e administrativo está sendo executado. A entidade também não deve suspender a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização deve continuar ao longo do período em que o nível elevado das águas atrasar a construção de uma ponte, se tal nível elevado das águas for comum durante o período de construção na região geográfica envolvida. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

#### **Finalização da capitalização**



**Cessação da capitalização** (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

22. A entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendida estiverem concluídas. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

23. Um ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendida quando a construção física do ativo estiver finalizada, mesmo que trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tal como a decoração da propriedade sob especificações do comprador ou do usuário, resumirem-se a tudo o que está faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estão completas. (Redação alterada pela Resolução CFC nº. 1.359/11)

24. Quando a entidade completa a construção de ativo qualificável em partes e cada parte pode ser usada enquanto a construção de outras partes continua, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo daquela parte para seu uso ou venda pretendida.

25. Um centro de negócios compreendendo diversos edifícios, cada um deles podendo ser usado individualmente, é um exemplo de ativo qualificável no qual cada parte está em condições de ser usada enquanto a construção das outras partes continua. Um exemplo de ativo qualificável que precisa estar completo antes de qualquer parte poder ser usada é o de uma planta industrial que envolve diversos processos que são executados sequencialmente nas diversas partes da planta no mesmo local, tais como uma siderúrgica.

#### **Divulgação**

26. A entidade deve divulgar:

- (a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e
- (b) a taxa de capitalização usada na determinação do montante dos custos de empréstimo elegível à capitalização.

#### **Disposições transitórias**

27. Quando a aplicação desta Norma constituir uma alteração de política contábil, a entidade deve aplicar a Norma aos custos de empréstimos relacionados aos ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior à data de entrada em vigor da Norma.

28. Entretanto, a entidade pode estabelecer uma data anterior à data de entrada em vigor da Norma e aplicar a Norma aos custos de empréstimo relacionados a todos os ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior àquela data.



## CPC 23 (R2) – POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro. A Norma tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades.

2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contábeis, exceto aqueles que digam respeito à mudança nas políticas contábeis, são estabelecidos na CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

### Alcance

3. Esta Norma deve ser aplicada na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como na contabilização de mudança nas políticas contábeis, de mudança nas estimativas contábeis e de retificação de erros de períodos anteriores.

4. Os efeitos tributários de retificação de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis são contabilizados e divulgados de acordo com a CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

### Definições

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os seguintes significados:

Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

Omissão material ou incorreção material é a omissão ou a informação incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da informação incorreta julgada à luz das circunstâncias às quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Aplicação impraticável de requisito ocorre quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente a mudança em política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se:

(a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados;

(b) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da administração naquele momento passado; ou

(c) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar, objetivamente, a informação sobre essas estimativas que:

(i) proporciona evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados; e

(ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.

Aplicação prospectiva de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

(a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

(b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.

6. Avaliar se a omissão ou o erro pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis requer análise das características dos usuários das demonstrações contábeis. A CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para a Elaboração e a Apresentação das Demonstrações Contábeis estabelece, em seu item 25, que “presume-se que os usuários tenham um conhecimento razoável dos negócios, atividades econômicas e contabilidade e



a disposição de estudar as informações com razoável diligência”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta a maneira como os usuários, com seus respectivos atributos, poderiam ser razoavelmente influenciados na tomada de decisão econômica.

### **Políticas contábeis**

#### **Seleção e aplicação de políticas contábeis**

7. Quando norma, interpretação ou comunicado técnico se aplicar especificamente a uma transação, a outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação da norma, interpretação ou comunicado técnico, e considerando quaisquer guias de implementação relevantes emitidos pelo CFC no tocante à norma, interpretação ou comunicado técnico em questão.

8. As normas, interpretações e comunicados técnicos estabelecem políticas contábeis que o CFC concluiu resultarem em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, outros eventos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado produzir, ou deixar de corrigir, incorreções imateriais em relação a eles para se alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), do desempenho (demonstração do resultado) ou dos fluxos de caixa da entidade.

9. Quaisquer guias de implementação para normas emitidas pelo CFC não fazem parte dessas normas e, portanto, não contêm requisitos às demonstrações contábeis.

10. Na ausência de norma, interpretação ou comunicado técnico que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:

(a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e

(b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:

(i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;

(ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;

(iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;

(iv) sejam prudentes; e

(v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

11. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:

(a) os requisitos e a orientação das normas, interpretações e comunicados técnicos que tratem de assuntos semelhantes e

relacionados; e

(b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos na CPC ESTRUTURA CONCEITUAL.

12. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração pode também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CFC para desenvolver normas de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no item 11.

#### **Uniformidade de políticas contábeis**

13. A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que a norma, interpretação ou comunicado técnico especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se norma, interpretação ou comunicado técnico exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada uniformemente para cada categoria.

#### **Mudança nas políticas contábeis**

14. A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança:

(a) for exigida por norma, interpretação ou comunicado técnico; ou

(b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

15. Os usuários das demonstrações contábeis devem ter a possibilidade de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa. Por isso, devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma mudança em política contábil esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no item 14.

16. Não constituem mudanças nas políticas contábeis:

(a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente; e

(b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

17. A aplicação inicial da política de reavaliação de ativos, quando permitida pela legislação e regulação vigente, em conformidade com a CPC 27 – Ativo Imobilizado ou a CPC 04 – Ativo Intangível é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com as referidas normas e, não, conforme com esta Norma.



18. Os itens 19 a 31 não se aplicam à mudança de política contábil descrita no item 17.

#### Aplicação de mudanças de políticas contábeis

19. Definições sujeitas ao item 23:

(a) a entidade deve contabilizar uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de norma, interpretação ou comunicado técnico, de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem;

(b) quando a entidade muda uma política contábil na adoção inicial de norma, interpretação ou comunicado técnico que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança, ou quando muda uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar a mudança retrospectivamente.

20. Para fins desta Norma, a adoção antecipada de norma, interpretação ou comunicado técnico não deve ser considerada como mudança voluntária na política contábil.

21. Na ausência de norma, interpretação ou comunicado técnico que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou circunstância, a administração pode, de acordo com o item 12, aplicar uma política contábil derivada de norma recente emanada de outros órgãos técnicos que se utilizem de estrutura conceitual semelhante no desenvolvimento de normas contábeis. Se, ao seguir uma mudança de referida norma, a entidade optar por mudar uma política contábil, essa mudança deve ser contabilizada e divulgada como mudança voluntária na política contábil.

#### Aplicação retrospectiva

22. Observado o disposto no item 23, quando uma mudança na política contábil é aplicada, retrospectivamente, de acordo com os itens 19(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado e os demais montantes comparativos divulgados para cada período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.

#### Limitação à aplicação retrospectiva

23. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos itens 19(a) ou (b), uma mudança na política contábil deve ser aplicada retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo da mudança.

24. Quando for impraticável determinar o período dos efeitos específicos da mudança na política contábil na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido desse período.

25. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no

início do período corrente, da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil prospectivamente a partir do período mais antigo que for praticável.

26. Quando a entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior pode ser considerada não-praticável se não for praticável determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado. Geralmente, o ajuste é registrado em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir uma norma, interpretação ou comunicado técnico específico). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.

27. Quando for impraticável à entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 25, deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, ignora-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores. A mudança na política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política a qualquer período anterior. Os itens 50 a 53 oferecem orientação sobre quando é impraticável aplicar a nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.

#### Divulgação

28. Quando a adoção inicial de norma, interpretação ou comunicado técnico tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

- o título da norma, interpretação ou comunicado técnico;
- quando aplicável, que a mudança na política contábil é feita de acordo com as disposições da aplicação inicial da norma, interpretação ou comunicado técnico;
- a natureza da mudança na política contábil;
- quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias na adoção inicial;
- quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em futuros períodos;
- o montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja



praticável:

- (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
- (ii) se a CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.
- (g) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e
- (h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

29. Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da mudança na política contábil;
- (b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;
- (c) o montante do ajuste para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até o ponto em que seja praticável:
- (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
- (ii) se a CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.
- (d) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e
- (e) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada, se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

30. Quando a entidade não adotar antecipadamente nova norma, interpretação ou comunicado técnico já emitido, mas ainda não com aplicação obrigatória, a entidade deve divulgar:

- (a) tal fato; e
- (b) informação disponível ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto da aplicação de nova norma, interpretação ou comunicado técnico nas demonstrações contábeis da entidade no período da aplicação inicial.

31. Ao cumprir o item 30, a entidade deve proceder à divulgação:

- (a) do título da nova norma, interpretação ou comunicado

técnico;

- (b) da natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil;
- (c) da data em que é exigida a aplicação da norma, interpretação ou comunicado técnico;
- (d) da data em que ela planeja aplicar inicialmente a norma, interpretação ou comunicado técnico; e
- (e) da avaliação do impacto que se espera que a aplicação inicial da norma, interpretação ou comunicado técnico tenha nas demonstrações contábeis da entidade ou, se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável, da explicação acerca dessa impossibilidade.

#### **Mudança nas estimativas contábeis**

32. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

- (a) créditos de liquidação duvidosa;
- (b) obsolescência de estoque;
- (c) valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;
- (d) vida útil de ativos depreciáveis ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e
- (e) obrigações decorrentes de garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

34. A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.

35. A mudança na base de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Quando for difícil distinguir uma mudança na política contábil de uma mudança na estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança na estimativa contábil.

36. O efeito de mudança na estimativa contábil que não seja uma mudança à qual se aplique o item 37 deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o nos resultados do:

- (a) período da mudança, se a mudança afetar apenas esse período; ou
- (b) período da mudança e futuros períodos, se a mudança afetar todos eles.

37. Se a mudança na estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos, ou relacionar-se a componente do



patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.

38. O reconhecimento prospectivo do efeito de mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da mudança na estimativa. A mudança em uma estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, a mudança na estimativa de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, a mudança na estimativa da vida útil de ativo depreciável, ou no padrão esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos períodos futuros durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.

#### Divulgação

39. A entidade deve divulgar a natureza e o montante de mudança na estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, salvo quando a divulgação do efeito de períodos subsequentes for impraticável.

40. Se o montante do efeito de períodos subsequentes não for divulgado porque a estimativa do mesmo é impraticável, a entidade deve divulgar tal fato.

#### Retificação de erro

41. Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos deste CFC se contiverem erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação. Contudo, os erros materiais, por vezes, não são descobertos até um período subsequente, e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente (ver itens 42 a 47).

42. Sujeito ao disposto no item 43, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros:

(a) por reapresentação dos valores comparativos para o período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou

(b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, da reapresentação dos saldos de abertura dos

ativos, dos passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

#### Limitação à reapresentação retrospectiva

43. Um erro de período anterior deve ser corrigido por reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.

44. Quando for impraticável determinar os efeitos de erro em um período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável a reapresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).

45. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

46. A retificação de erro de período anterior deve ser excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão antigos quanto for praticável.

47. Quando for impraticável determinar o montante do erro (por exemplo, erro na aplicação de política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 45, retifica a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa forma, ignorará a parcela da retificação cumulativa de ativos, passivos e patrimônio líquido relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticável. Os itens 50 a 53 fornecem orientação sobre quando é impraticável corrigir erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

#### Divulgação de erro de período anterior

49. Ao aplicar o item 42, a entidade deve divulgar:

(a) a natureza do erro de período anterior;

(b) o montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável:

(i) para cada item afetado da demonstração contábil; e

(ii) se a CPC 41 – Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;

(c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e



(d) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido, se a reapresentação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas divulgações.

#### **Impraticabilidade da aplicação e da reapresentação retrospectivas**

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de um ou mais períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido reunidas informações necessárias em período anterior, de tal forma que não seja possível a aplicação retrospectiva de nova política contábil (incluindo, para a finalidade dos itens 51 a 53, a sua aplicação a períodos anteriores) ou a reapresentação retrospectiva para retificação de erro atribuído a determinado período anterior, podendo ser impraticável recriar essa informação.

51. É comum a adoção de estimativas para a aplicação de uma política contábil a elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis ou divulgados em relação a operações, eventos ou condições. As estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço, mas, à medida que o tempo transcorre, o desenvolvimento dessas estimativas contábeis relacionadas a transações ou eventos ocorridos em períodos anteriores passa a ser potencialmente mais difícil, principalmente ao se considerar que as estimativas contábeis devem refletir as condições existentes à época. Entretanto, o objetivo das estimativas relacionadas a períodos anteriores deve ser igual ao das estimativas desenvolvidas no período corrente, qual seja refletir as circunstâncias presentes na ocasião da transação, de outro evento ou de outra circunstância.

52. Por isso, aplicar, retrospectivamente, nova política contábil ou corrigir erro de período anterior exige que se identifique a informação que:

(a) fornece evidência das circunstâncias que existiam à época em que a transação, outro evento ou condição ocorreu, e que estavam presentes e disponíveis quando as demonstrações contábeis relativas àquele período anterior foram elaboradas; e

(b) teria estado disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior foram autorizadas para divulgação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, a mensuração do valor justo que utiliza dados significativos não observáveis), é impraticável distinguir esses tipos de informação. Caso a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir esses dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contábil ou retificar o erro de período anterior retrospectivamente. (Alterada pela CPC 23 (R1))

53. Não se deve usar percepção posterior ao aplicar nova política contábil ou ao corrigir erros atribuíveis a período anterior, nem para fazer suposições sobre quais teriam sido as

intencões da administração em período anterior nem para estimar os valores reconhecidos, mensurados ou divulgados em períodos anteriores. Por exemplo, quando a entidade corrige erro de período anterior ao calcular o seu passivo relativo ao afastamento por doença dos empregados de acordo com o CPC 33 – Benefícios a Empregados, deve ignorar informação acerca de temporada atípica de viroses durante o período seguinte que se tornou disponível depois que as demonstrações contábeis do período anterior tenham sido autorizadas à divulgação. O fato de estimativas significativas serem frequentemente exigidas quando se retifica informação comparativa apresentada para períodos anteriores não impede o ajuste ou a correção confiável da informação comparativa..





## CPC 24 (R2) – EVENTO SUBSEQUENTE

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é determinar:

- (a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações; e
- (b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações.

Esta Norma também estabelece que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização e divulgação de eventos subsequentes ao período a que se referem as demonstrações contábeis.

### Definições

3. Os termos abaixo são usados nesta Norma com os seguintes significados:

Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

- (a) os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que originam ajustes);
- (b) os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que não originam ajustes).

4. O processo envolvido na autorização da emissão das demonstrações contábeis varia dependendo da estrutura da administração, das exigências legais e estatutárias, bem como dos procedimentos seguidos na preparação e na finalização dessas demonstrações.

5. Em algumas circunstâncias, as entidades têm que submeter suas demonstrações contábeis à aprovação de seus acionistas após sua emissão. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis como autorizadas para emissão na data da emissão e não na data em que os acionistas aprovam as demonstrações.

### Exemplo:

A administração da entidade conclui, em 28 de fevereiro de 20x2, a sua minuta das demonstrações contábeis referentes ao período contábil encerrado em 31 de dezembro de 20x1. Em 18 de março de 20x2, a diretoria examina as demonstrações e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia, em 19 de março de 20x2, o seu lucro e outras informações financeiras selecionadas. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis aprovadas são em seguida encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da diretoria para emissão).

6. Em alguns casos, exige-se que a administração da entidade submeta suas demonstrações contábeis à aprovação do conselho de administração e/ou conselho fiscal e/ou comitê de auditoria (formados apenas por não executivos), se houver. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis autorizadas para emissão quando a administração autoriza sua apresentação a esse conselho e/ou comitê.

### Exemplo:

Em 18 de março de 20x2, a diretoria executiva da entidade autoriza a emissão de demonstrações contábeis para o seu conselho. O conselho é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interessados. O conselho aprova as demonstrações contábeis em 26 de março de 20x2. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis são encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da administração para submissão das demonstrações à apreciação do conselho).

7. Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a emissão das demonstrações contábeis, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira selecionada.

### Reconhecimento e mensuração

#### Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes

8. A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.



9. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

(a) decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo anteriormente reconhecida de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou registrar nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a decisão proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o item 16 da CPC 25;

(b) obtenção de informação após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período contábil ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecida em relação àquele ativo precisa ser ajustada. Por exemplo:

(i) falência de cliente ocorrida após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis normalmente confirma que houve perda por redução ao valor recuperável no crédito no final do período de relatório;; e

(ii) venda de estoque após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;

(c) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;

(d) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente às gratificações, no caso de a entidade ter, ao final do período a que se referem as demonstrações, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver a CPC 33 – Benefícios a Empregados); e

(e) descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

#### **Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes**

10. A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações.

11. Um exemplo de evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não origina ajustes é o declínio do valor justo de investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de

emissão dessas demonstrações. O declínio do valor justo não se relaciona normalmente à condição dos investimentos no final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, a entidade não ajusta os valores reconhecidos para os investimentos em suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não atualiza os valores divulgados para os investimentos na data do balanço, embora possa necessitar dar divulgação adicional conforme o item 21. (Alterado pela CPC 24 (R1))

#### **Dividendos**

12. Se a entidade declarar dividendos aos detentores de instrumentos de patrimônio (como definido na CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação) após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período.

13. Se forem declarados dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização de emissão dessas demonstrações esses dividendos não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, em virtude de não atenderem aos critérios de obrigação presente na data das demonstrações contábeis como definido na CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Tais dividendos devem ser divulgados nas notas explicativas em conformidade com a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.

#### **Continuidade**

14. A entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis com base no pressuposto de continuidade se sua administração determinar após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que pretende liquidar a entidade, ou deixar de operar ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.

15. A deterioração dos resultados operacionais e da situação financeira após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode indicar a necessidade de considerar se o pressuposto da continuidade ainda é apropriado. Se o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, o efeito é tão profundo que esta Norma requer uma mudança fundamental nos critérios contábeis adotados, em vez de apenas um ajuste dos valores reconhecidos pelos critérios originais.

16. A CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis especifica as divulgações exigidas se:

(a) as demonstrações contábeis não forem elaboradas com base no pressuposto de continuidade; ou

(b) a administração estiver ciente de incertezas relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas sobre a capacidade de a sociedade continuar em operação. Os eventos e as condições que requerem divulgação podem surgir após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.



## Divulgação

### Data de autorização para emissão

17. A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

18. É importante que os usuários saibam quando foi autorizada a emissão das demonstrações contábeis, já que elas não refletem eventos posteriores a essa data.

### Atualização da divulgação sobre condições existentes ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis

19. Se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações contábeis, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar a divulgação que se relaciona a essas condições, à luz das novas informações.

20. Em alguns casos, a entidade precisa atualizar a divulgação de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo quando as informações não afetam os valores reconhecidos nessas demonstrações. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgação é quando fica disponível, após o período contábil a que se referem as demonstrações, evidência de contingência passiva que existia ao final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis. Além de considerar se deve reconhecer ou modificar uma provisão com base na CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade deve atualizar sua divulgação sobre a contingência passiva à luz daquela evidência.

### Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes

21. Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Consequentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes:

(a) a natureza do evento;

(b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

22. A seguir, estão relacionados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:

(a) combinação de negócios importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (a CPC 15 – Combinação de Negócios exige divulgação específica em tais casos) ou a alienação de uma subsidiária importante;

(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;

(c) compras importantes de ativos, classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, outras alienações de ativos ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;

(d) destruição por incêndio de instalação de produção importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante (ver a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes);

(f) transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(h) alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver a CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

(i) assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

(j) início de litígio importante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.



## CPC 25 (R2) – PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

### Objetivo

O objetivo desta Norma é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor.

### Alcance

1. Esta Norma deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, e de passivos e ativos contingentes, exceto:

(a) os que resultem de contratos a executar, a menos que o contrato seja oneroso; e

(b) os cobertos por outra norma.

2. Esta Norma não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance da CPC 48 – Instrumentos Financeiros.

3. Contratos a executar são contratos pelos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão. Esta Norma não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.

5. Quando outro pronunciamento trata de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade aplica esse pronunciamento em vez do presente pronunciamento. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos pronunciamentos relativos a:

(b) tributos sobre o lucro (ver a CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

(c) arrendamento mercantil (ver a CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil). Porém, como essa CPC 06 não contém requisitos específicos para tratar arrendamentos mercantis operacionais que tenham se tornado onerosos, esta Norma aplica-se a tais casos;

(d) benefícios a empregados (ver a CPC 33 – Benefícios a Empregados);

(e) contratos de seguro (ver CPC 11 – Contratos de Seguro). Contudo, este pronunciamento aplica-se a provisões e a passivos e ativos contingentes de seguradora que não sejam os resultantes das suas obrigações e direitos contratuais, segundo os contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11;

(f) contraprestação contingente de adquirente em combinação de negócios (ver o CPC 15 – Combinação de Negócios; e

(g) receita proveniente de contratos com clientes (ver CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente). Contudo, como o CPC 47 não contém nenhum requisito específico para tratar de contratos com clientes que são, ou que se tornaram, onerosos, este

pronunciamento é aplicável a esses casos.

6. Alguns valores tratados como provisão podem relacionar-se com o reconhecimento de receita; por exemplo, quando a entidade dá garantias em troca de remuneração. Esta Norma não trata do reconhecimento de receita. A CPC 30 – Receitas identifica as circunstâncias em que a receita é reconhecida e proporciona orientação sobre a aplicação dos critérios de reconhecimento. Esta Norma não altera os requisitos da CPC 30.

7. Esta Norma define provisão como passivo de prazo ou valor incertos. Em alguns países o termo “provisão” é também usado no contexto de itens tais como depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e créditos de liquidação duvidosa: estes são ajustes dos valores contábeis de ativos e não são tratados nesta Norma.

8. Outras normas especificam se os gastos são tratados como ativo ou como despesa. Esses assuntos não são tratados nesta Norma. Consequentemente, esta Norma não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando a provisão é feita.

9. Esta Norma aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de unidade operacional descontinuada, a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgação adicional.

### Definições

10. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.

Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Obrigação legal é uma obrigação que deriva de:

(a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos);

(b) legislação; ou

(c) outra ação da lei.

Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que:

(a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e

(b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas responsabilidades.



Passivo contingente é:

(a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou

(b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:

(i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.

Contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se esperam sejam recebidos ao longo do mesmo contrato.

Reestruturação é um programa planejado e controlado pela administração e que altera materialmente:

(a) o âmbito de um negócio empreendido por entidade; ou

(b) a maneira como o negócio é conduzido.

#### Provisão e outros passivos

11. As provisões podem ser distintas de outros passivos tais como contas a pagar e passivos derivados de apropriações por competência (accruals) porque há incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua liquidação. Por contraste:

(a) as contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor; e

(b) os passivos derivados de apropriações por competência (accruals) são passivos a pagar por bens ou serviços fornecidos ou recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados (por exemplo, valores relacionados com pagamento de férias). Embora algumas vezes seja necessário estimar o valor ou prazo desses passivos, a incerteza é geralmente muito menor do que nas provisões.

Os passivos derivados de apropriação por competência (accruals) são frequentemente divulgados como parte das contas a pagar, enquanto as provisões são divulgadas separadamente.

#### Relação entre provisão e passivo contingente

12. Em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, nesta Norma o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos

futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento.

13. Esta Norma distingue entre:

(a) provisões – que são reconhecidas como passivo (presumindo-se que possa ser feita uma estimativa confiável) porque são obrigações presentes e é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja necessária para liquidar a obrigação; e

(b) passivos contingentes – que não são reconhecidos como passivo porque são:

(i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos; ou

(ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento desta Norma (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

#### Reconhecimento

##### Provisão

14. Uma provisão deve ser reconhecida quando:

(a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;

(b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e

(c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida.

##### Obrigação presente

15. Em casos raros não é claro se existe ou não uma obrigação presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente se, levando em consideração toda a evidência disponível, é mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço.

16. Em quase todos os casos será claro se um evento passado deu origem a uma obrigação presente. Em casos raros – como em um processo judicial, por exemplo –, pode-se discutir tanto se certos eventos ocorreram quanto se esses eventos resultaram em uma obrigação presente. Nesse caso, a entidade deve determinar se a obrigação presente existe na data do balanço ao considerar toda a evidência disponível incluindo, por exemplo, a opinião de peritos. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional proporcionada por eventos após a data do balanço. Com base em tal evidência:

(a) quando for mais provável que sim do que não que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve



reconhecer a provisão (se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos); e

(b) quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos (ver item 86).

#### Evento passado

17. Um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigação. Para um evento ser um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esse é o caso somente:

(a) quando a liquidação da obrigação pode ser imposta legalmente; ou

(b) no caso de obrigação não formalizada, quando o evento (que pode ser uma ação da entidade) cria expectativas válidas em terceiros de que a entidade cumprirá a obrigação.

18. As demonstrações contábeis tratam da posição financeira da entidade no fim do seu período de divulgação e não da sua possível posição no futuro. Por isso, nenhuma provisão é reconhecida para despesas que necessitam ser incorridas para operar no futuro. Os únicos passivos reconhecidos no balanço da entidade são os que já existem na data do balanço.

19. São reconhecidas como provisão apenas as obrigações que surgem de eventos passados que existam independentemente de ações futuras da entidade (isto é, a conduta futura dos seus negócios). São exemplos de tais obrigações as penalidades ou os custos de limpeza de danos ambientais ilegais, que em ambos os casos dariam origem na liquidação a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos independentemente das ações futuras da entidade. De forma similar, a entidade reconhece uma provisão para os custos de descontinuidade de poço de petróleo ou de central elétrica nuclear na medida em que a entidade é obrigada a retificar danos já causados. Por outro lado, devido a pressões comerciais ou exigências legais, a entidade pode pretender ou precisar efetuar gastos para operar de forma particular no futuro (por exemplo, montando filtros de fumaça em certo tipo de fábrica). Dado que a entidade pode evitar os gastos futuros pelas suas próprias ações, por exemplo, alterando o seu modo de operar, ela não tem nenhuma obrigação presente relativamente a esse gasto futuro e nenhuma provisão é reconhecida.

20. Uma obrigação envolve sempre outra parte a quem se deve a obrigação. Não é necessário, porém, saber a identidade da parte a quem se deve a obrigação – na verdade, a obrigação pode ser ao público em geral. Em virtude de obrigação envolver sempre compromisso com outra parte, isso implica que a decisão da diretoria ou do conselho de administração não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes daquela data aos afetados por ela de forma suficientemente específica para suscitar neles uma expectativa válida de que a entidade

cumprirá as suas responsabilidades.

21. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la em data posterior, por força de alterações na lei ou porque um ato da entidade (por exemplo, uma declaração pública suficientemente específica) dá origem a uma obrigação não formalizada. Por exemplo, quando forem causados danos ambientais, pode não haver obrigação para remediar as consequências. Porém, o fato de ter havido o dano torna-se um evento que cria obrigações quando uma nova lei exige que o dano existente seja retificado ou quando a entidade publicamente aceita a responsabilidade pela retificação de modo a criar uma obrigação não formalizada.

22. Quando os detalhes de nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, a obrigação surgirá somente quando for praticamente certo que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Para a finalidade desta Norma, tal obrigação é tratada como obrigação legal. As diferenças de circunstâncias relativas à promulgação tornam impossível especificar um único evento que torna a promulgação de lei praticamente certa. Em muitos casos será impossível estar praticamente certo da promulgação de legislação até que ela seja promulgada.

#### Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos

23. Para que um passivo se qualifique para reconhecimento, é necessário haver não somente uma obrigação presente, mas também a probabilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar essa obrigação. Para a finalidade desta Norma, uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer. Quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota (ver item 86).

A definição de provável nesta Norma de “mais provável que sim do que não de ocorrer” não necessariamente se aplica a outras normas.

24. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, garantias sobre produtos ou contratos semelhantes), a avaliação da probabilidade de que uma saída de recursos será exigida na liquidação deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de recursos para qualquer item isoladamente, pode ser provável que alguma saída de recursos ocorra para o tipo de obrigação. Se esse for o caso, uma provisão é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

#### Estimativa confiável da obrigação

25. O uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso de provisões, que pela sua natureza são mais incertas do que a maior parte de outros elementos do balanço. Exceto em casos extremamente raros, a



entidade é capaz de determinar um conjunto de desfechos possíveis e, dessa forma, fazer uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento da provisão.

26. Nos casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. Esse passivo é divulgado como passivo contingente (ver item 86).

#### **Passivo contingente**

27. A entidade não deve reconhecer um passivo contingente.

28. O passivo contingente é divulgado, como exigido pelo item 86, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

29. Quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente. A entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

30. Os passivos contingentes podem desenvolver-se de maneira não inicialmente esperada. Por isso, são periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos se tornou provável. Se for provável que uma saída de benefícios econômicos futuros serão exigidos para um item previamente tratado como passivo contingente, a provisão deve ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa da probabilidade (exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita).

#### **Ativo contingente**

31. A entidade não deve reconhecer um ativo contingente.

32. Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto.

33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.

34. O ativo contingente é divulgado, como exigido pelo item 89, quando for provável a entrada de benefícios econômicos.

35. Os ativos contingentes são avaliados periodicamente para garantir que os desenvolvimentos sejam apropriadamente refletidos nas demonstrações contábeis. Se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o

ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Se a entrada de benefícios econômicos se tornar provável, a entidade divulga o ativo contingente (ver item 89).

#### **Mensuração**

##### **Melhor estimativa**

36. O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

37. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros nesse momento. É muitas vezes impossível ou proibitivamente dispendioso liquidar ou transferir a obrigação na data do balanço. Porém, a estimativa do valor que a entidade racionalmente pagaria para liquidar ou transferir a obrigação produz a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

38. As estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à data do balanço.

39. As incertezas que rodeiam o valor a ser reconhecido como provisão são tratadas por vários meios de acordo com as circunstâncias. Quando a provisão a ser mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação deve ser estimada ponderando-se todos os possíveis desfechos pelas suas probabilidades associadas. O nome para esse método estatístico de estimativa é “valor esperado”. Portanto, a provisão será diferente dependendo de a probabilidade da perda de um dado valor ser, por exemplo, de 60 por cento ou de 90 por cento. Quando houver uma escala contínua de desfechos possíveis, e cada ponto nessa escala é tão provável como qualquer outro, é usado o ponto médio da escala.

##### **Exemplo**

A entidade vende bens com uma garantia segundo a qual os clientes estão cobertos pelo custo da reparação de qualquer defeito de fabricação que se tornar evidente dentro dos primeiros seis meses após a compra. Se forem detetados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 1 milhão. Se forem detetados defeitos maiores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 4 milhões. A experiência passada da entidade e as expectativas futuras indicam que, para o próximo ano, 75 por cento dos bens vendidos não terão defeito, 20 por cento dos bens vendidos terão defeitos menores e 5 por cento dos bens vendidos terão defeitos maiores. De acordo com o item 24, a entidade avalia a probabilidade de uma saída para as obrigações de garantias



como um todo.

O valor esperado do custo das reparações é:  $(75\% \times 0) + (20\% \times \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \times \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$ .

40. Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o desfecho individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo. Porém, mesmo em tal caso, a entidade considera outras consequências possíveis. Quando outras consequências possíveis forem principalmente mais altas ou principalmente mais baixas do que a consequência mais provável, a melhor estimativa será um valor mais alto ou mais baixo. Por exemplo, se a entidade tiver de reparar um defeito grave em uma fábrica importante que tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável pode ser a reparação ter sucesso na primeira tentativa por um custo de \$ 1.000, mas a provisão é feita por um valor maior se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias.

41. A provisão deve ser mensurada antes dos impostos; as consequências fiscais da provisão, e alterações nela, são tratadas pela CPC 32.

#### Risco e incerteza

42. Os riscos e incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa da provisão.

43. O risco descreve a variabilidade de desfechos. Uma nova avaliação do risco pode aumentar o valor pelo qual um passivo é mensurado. É preciso ter cuidado ao realizar julgamentos em condições de incerteza, para que as receitas ou ativos não sejam superavaliados e as despesas ou passivos não sejam subavaliados. Porém, a incerteza não justifica a criação de provisões excessivas ou uma superavaliação deliberada de passivos. Por exemplo, se os custos projetados de desfecho particularmente adverso forem estimados em base conservadora, então esse desfecho não é deliberadamente tratado como sendo mais provável do que a situação realística do caso. É necessário cuidado para evitar duplicar ajustes de risco e incerteza com a consequente superavaliação da provisão.

44. A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o item 85(b).

#### Valor presente

45. Quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é material, o valor da provisão deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

46. Em virtude do valor do dinheiro no tempo, as provisões relacionadas com saídas de caixa que surgem logo após a data do balanço são mais onerosas do que aquelas em que as saídas de caixa de mesmo valor surgem mais tarde. Em função disso, as provisões são descontadas, quando o efeito é material.

47. A taxa de desconto deve ser a taxa antes dos impostos que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos para o passivo. A taxa de desconto não deve refletir os riscos relativamente aos quais

as estimativas de fluxos de caixa futuros tenham sido ajustadas. (Ver a CPC 12 – Ajuste a Valor Presente).

#### Evento futuro

48. Os eventos futuros que possam afetar o valor necessário para liquidar a obrigação devem ser refletidos no valor da provisão quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão.

49. Os eventos futuros esperados podem ser particularmente importantes ao mensurar as provisões. Por exemplo, a entidade pode acreditar que o custo de limpar um local no fim da sua vida útil será reduzido em função de mudanças tecnológicas futuras. O valor reconhecido reflete uma expectativa razoável de observadores tecnicamente qualificados e objetivos, tendo em vista toda a evidência disponível quanto à tecnologia que estará disponível no momento da limpeza. Portanto, é apropriado incluir, por exemplo, reduções de custo esperadas associadas com experiência desenvolvida na aplicação de tecnologia existente ou o custo esperado de aplicação da tecnologia existente a uma operação de limpeza maior ou mais complexa da que previamente tenha sido levada em consideração. Porém, a entidade não deve antecipar o desenvolvimento da tecnologia completamente nova de limpeza a menos que isso seja apoiado por evidência objetiva suficiente.

50. O efeito de possível legislação nova deve ser considerado na mensuração da obrigação existente quando existe evidência objetiva suficiente de que a promulgação da lei é praticamente certa. A variedade de circunstâncias que surgem na prática torna impossível especificar um evento único que proporcionará evidência objetiva suficiente em todos os casos. Exige-se evidência do que a legislação vai exigir e também de que a sua promulgação e a sua implementação são praticamente certas. Em muitos casos não existe evidência objetiva suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

#### Alienação esperada de ativo

51. Os ganhos da alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão.

52. Os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar a provisão, mesmo se a alienação esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à provisão. Em vez disso, a entidade deve reconhecer ganhos nas alienações esperadas de ativos no momento determinado pela norma que trata dos respectivos ativos.

#### Reembolso

53. Quando se espera que algum ou todos os desembolsos necessários para liquidar uma provisão sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido quando, e somente quando, for praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como ativo separado. O valor reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o valor da provisão.

54. Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma provisão pode ser apresentada líquida do valor reconhecido de





reembolso.

55. Algumas vezes, a entidade é capaz de esperar que outra parte pague parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão (por exemplo, por intermédio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias de fornecedores). A outra parte pode reembolsar valores pagos pela entidade ou pagar diretamente os valores.

56. Na maioria dos casos, a entidade permanece comprometida pela totalidade do valor em questão de forma que a entidade teria que liquidar o valor inteiro se a terceira parte deixasse de efetuar o pagamento por qualquer razão. Nessa situação, é reconhecida uma provisão para o valor inteiro do passivo e é reconhecido um ativo separado pelo reembolso esperado, desde que seu recebimento seja praticamente certo se a entidade liquidar o passivo.

57. Em alguns casos, a entidade não está comprometida pelos custos em questão se a terceira parte deixar de efetuar o pagamento. Nesse caso, a entidade não tem nenhum passivo relativo a esses custos, não sendo assim incluídos na provisão.

58. Como referido no item 29, a obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é um passivo contingente, uma vez que se espera que a obrigação seja liquidada pelas outras partes.

#### **Mudança na provisão**

59. As provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida.

60. Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir a passagem do tempo. Esse aumento deve ser reconhecido como despesa financeira.

#### **Uso de provisão**

61. Uma provisão deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a provisão foi originalmente reconhecida.

62. Somente os desembolsos que se relacionem com a provisão original são compensados com a mesma provisão. Reconhecer os desembolsos contra uma provisão que foi originalmente reconhecida para outra finalidade esconderia o impacto de dois eventos diferentes.

#### **Aplicação de regras de reconhecimento e de mensuração**

##### **Perda operacional futura**

63. Provisões para perdas operacionais futuras não devem ser reconhecidas.

64. As perdas operacionais futuras não satisfazem à definição de passivo do item 10, nem os critérios gerais de reconhecimento estabelecidos no item 14.

65. A expectativa de perdas operacionais futuras é uma indicação de que certos ativos da unidade operacional podem não ser recuperáveis. A entidade deve testar esses ativos

quanto à recuperabilidade segundo a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### **Contrato oneroso**

66. Se a entidade tiver um contrato oneroso, a obrigação presente de acordo com o contrato deve ser reconhecida e mensurada como provisão.

67. Muitos contratos (por exemplo, algumas ordens de compra de rotina) podem ser cancelados sem pagar compensação à outra parte e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes do contrato. Quando os eventos tornam esse contrato oneroso, o contrato deve ser tratado dentro do alcance desta Norma, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por esta Norma.

68. Esta Norma define um contrato oneroso como um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios econômicos que se espera sejam recebidos ao longo do mesmo contrato. Os custos inevitáveis do contrato refletem o menor custo líquido de sair do contrato, e este é determinado com base a) no custo de cumprir o contrato ou b) no custo de qualquer compensação ou de penalidades provenientes do não cumprimento do contrato, dos dois o menor.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para um contrato oneroso, a entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos relativos a esse contrato (ver a CPC 01).

#### **Reestruturação**

70. Exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação são:

- (a) venda ou extinção de linha de negócios;
- (b) fechamento de locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível de gerência; e
- (d) reorganizações fundamentais que tenham efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

71. Uma provisão para custos de reestruturação deve ser reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de provisões estabelecidos no item 14. Os itens 72 a 83 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento se aplicam às reestruturações.

72. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge somente quando a entidade:

- (a) tiver um plano formal detalhado para a reestruturação, identificando pelo menos:
  - (i) o negócio ou parte do negócio em questão,
  - (ii) os principais locais afetados,



(iii) o local, as funções e o número aproximado de empregados que serão incentivados financeiramente a se demitir,

(iv) os desembolsos que serão efetuados; e

(v) quando o plano será implantado; e

(b) tiver criado expectativa válida naqueles que serão afetados pela reestruturação, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características para aqueles afetados pela reestruturação.

73. A evidência de que a entidade começou a implantar o plano de reestruturação seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda de ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação do plano detalhado para reestruturação constitui obrigação não formalizada para reestruturação somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes, tais como clientes, fornecedores e empregados (ou os seus representantes) de que a entidade realizará a reestruturação.

74. Para que o plano seja suficiente para dar origem a uma obrigação não formalizada, quando comunicado àqueles por ele afetados, é necessário que sua implementação comece o mais rápido possível e seja concluída dentro de um prazo que torne improvável a ocorrência de mudanças significativas no plano. Entretanto, caso se espere que haja grande atraso antes de a reestruturação começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser provável que o plano crie expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a reestruturação, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

75. Uma decisão de reestruturação da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma obrigação não formalizada na data do balanço, a menos que a entidade tenha, antes da data do balanço:

(a) começado a implementação do plano de reestruturação; ou

(b) anunciado as principais características do plano de reestruturação àqueles afetados por ele, de forma suficientemente específica, criando neles expectativa válida de que a entidade fará a reestruturação.

A entidade pode começar a implementar um plano de reestruturação, ou anunciar as suas principais características àqueles afetados pelo plano, somente depois da data do balanço. Exige-se divulgação conforme a CPC 24 – Evento Subsequente, se a reestruturação for material e se a não divulgação puder influenciar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis.

76. Embora uma obrigação não formalizada não seja criada apenas por decisão da administração, ela pode resultar de outros eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, as negociações com representantes de empregados para pagamento de demissões, ou com compradores, para a venda de operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e

comunicada às outras partes, a entidade tem uma obrigação não formalizada de reestruturar, se as condições do item 72 forem atendidas.

77. Em alguns casos, a alta administração está inserida no conselho cujos membros incluem representantes de interesses diferentes dos de uma administração (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão desse conselho envolve a comunicação a esses representantes, isso pode resultar em obrigação não formalizada de reestruturar.

78. Nenhuma obrigação surge pela venda de unidade operacional até que a entidade esteja comprometida com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

79. Mesmo quando a entidade tiver tomado a decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela pode não estar comprometida com a venda até que o comprador tenha sido identificado e houver contrato firme de venda. Até haver contrato firme de venda, a entidade pode mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado comprador em termos aceitáveis. Quando a venda de uma unidade operacional for vista como parte da reestruturação, os ativos da unidade operacional são avaliados quanto à sua recuperabilidade, conforme a CPC 01. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada poderá surgir para as outras partes da reestruturação antes de existir um contrato de venda firme.

80. A provisão para reestruturação deve incluir somente os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que simultaneamente sejam:

(a) necessariamente ocasionados pela reestruturação; e

(b) não associados às atividades em andamento da entidade.

81. A provisão para reestruturação não inclui custos como:

(a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;

(b) marketing; ou

(c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a conduta futura da empresa e não são passivos de reestruturação na data do balanço. Tais desembolsos devem ser reconhecidos da mesma forma que o seriam se surgissem independentemente da reestruturação.

82. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data da reestruturação não devem ser incluídas em uma provisão, a menos que se relacionem a contrato oneroso, conforme definido no item 10.

83. Conforme exigido pelo item 51, os ganhos na alienação esperada de ativos não devem ser levados em consideração ao mensurar uma provisão para reestruturação, mesmo que a venda de ativos seja vista como parte da reestruturação.

#### Divulgação



84. Para cada classe de provisão, a entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- (c) valores utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a provisão) durante o período;
- (d) valores não utilizados revertidos durante o período; e
- (e) o aumento durante o período no valor descontado a valor presente proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto.

Não é exigida informação comparativa.

85. A entidade deve divulgar, para cada classe de provisão:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer saídas de benefícios econômicos resultantes;
- (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma dessas saídas. Sempre que necessário para fornecer informações adequadas, a entidade deve divulgar as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros, conforme tratado no item 48; e
- (c) o valor de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso esperado.

86. A menos que seja remota a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso na liquidação, a entidade deve divulgar, para cada classe de passivo contingente na data do balanço, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando praticável:

- (a) a estimativa do seu efeito financeiro, mensurada conforme os itens 36 a 52;
- (b) a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída; e
- (c) a possibilidade de qualquer reembolso.

87. Na determinação de quais provisões ou passivos contingentes podem ser agregados para formar uma única classe, é necessário considerar se a natureza dos itens é suficientemente similar para divulgação única que cumpra as exigências dos itens 85(a) e (b) e 86(a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma classe única de provisão os valores relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria apropriado tratar como uma classe única os valores relacionados a garantias normais e valores relativos a processos judiciais.

88. Quando a provisão e o passivo contingente surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve fazer as divulgações requeridas pelos itens 84 a 86 de maneira que evidencie a ligação entre a provisão e o passivo contingente.

89. Quando for provável a entrada de benefícios econômicos, a entidade deve divulgar breve descrição da natureza dos ativos contingentes na data do balanço e, quando praticável, uma

estimativa dos seus efeitos financeiros, mensurada usando os princípios estabelecidos para as provisões nos itens 36 a 52.

90. É importante que as divulgações de ativos contingentes evitem dar indicações indevidas da probabilidade de surgirem ganhos.

91. Quando algumas das informações exigidas pelos itens 86 e 89 não forem divulgadas por não ser praticável fazê-lo, a entidade deve divulgar esse fato.

92. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas pelos itens 84 a 89 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre os assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa.



## CPC 26 (R5) – APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, esta Norma estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com as normas, interpretações e comunicados técnicos do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

3. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros eventos são objeto de outras normas, interpretações e comunicados técnicos.

4. Esta Norma não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações contábeis intermediárias condensadas elaboradas segundo a CPC 21 – Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 13 a 35 aplicam-se às referidas demonstrações contábeis intermediárias. Esta Norma aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentem demonstrações contábeis consolidadas ou demonstrações contábeis separadas, conforme definido na CPC 35 – Demonstrações Separadas e na CPC 36 – Demonstrações Consolidadas.

5. Esta Norma utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar esta Norma, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.

6. Analogamente, as entidades que não tenham patrimônio líquido tal como definido na CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, como, por exemplo, alguns fundos de investimento e entidades cujo capital não seja apresentado como patrimônio líquido (por exemplo, algumas entidades cooperativas), também podem ter que adaptar a apresentação nas demonstrações contábeis aos interesses e participações de seus membros ou proprietários. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

### Definições

7. Os termos abaixo são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em

condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

Aplicação impraticável – A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Práticas contábeis brasileiras compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à CPC ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

Omissão material ou divulgação distorcida material – As omissões ou divulgações distorcidas são materiais se puderem, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende do tamanho e da natureza da omissão ou da divulgação distorcida, julgada à luz das circunstâncias que a rodeiam. O tamanho ou a natureza do item, ou combinação de ambos, pode ser o fator determinante para a definição da materialidade. Avaliar se a omissão ou a divulgação distorcida pode influenciar a decisão econômica do usuário das demonstrações contábeis e, nesse caso, se são materiais, requer que sejam levadas em consideração as características desses usuários. A CPC ESTRUTURA CONCEITUAL estabelece no item QC32 que: “Relatórios contábil-financeiros são elaborados para usuários que têm conhecimento razoável de negócios e de atividades econômicas e que revisem e analisem a informação diligentemente”. Dessa forma, a avaliação deve levar em conta como se espera que os usuários, com seus respectivos atributos, sejam influenciados na tomada de decisão econômica. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação) que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem::

(a) variações na reserva de reavaliação quando permitidas legalmente (ver a CPC 27 – Ativo Imobilizado e a CPC 04 – Ativo Intangível);

(b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A da CPC 33 –



Benefícios a Empregados;

(c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver a CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

(d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 – Instrumentos Financeiros;

(da) ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48;

(e) parcela efetiva de ganhos e perdas de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos hedge que protegem investimentos em instrumentos de patrimônio mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 (ver Capítulo 6 do CPC 48);

(f) para passivos específicos designados como ao valor justo por meio do resultado, o valor da alteração no valor justo que é atribuível a alterações no risco de crédito do passivo (ver item 5.7.7 do CPC 48);

(g) alteração no valor temporal de opções quando separar o valor intrínseco e o valor temporal do contrato de opção e designar como instrumento de hedge somente as alterações no valor intrínseco (ver Capítulo 6 do CPC 48); e

(h) alteração no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar como instrumento de hedge somente as alterações no elemento à vista, e alterações no valor do spread com base na moeda estrangeira de instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como instrumento de hedge (ver Capítulo 6 do CPC 48).

Proprietário é o detentor de instrumentos classificados como patrimoniais (de capital próprio, no patrimônio líquido).

Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido.

Ajuste de reclassificação é o valor reclassificado para o resultado no período corrente que foi inicialmente reconhecido como outros resultados abrangentes no período corrente ou em período anterior.

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Resultado abrangente compreende todos os componentes da “demonstração do resultado” e da “demonstração dos outros resultados abrangentes”.

8. Embora esta Norma use os termos “outros resultados abrangentes”, “resultado” e “resultado abrangente”, a entidade

pode usar outros termos para descrever os totais desde que o sentido seja claro. Por exemplo, a entidade pode usar o termo “lucro líquido” para descrever “resultado”. Sugere-se, todavia, por facilidade de comunicação a maior aderência possível aos termos utilizados nesta Norma.

8A. Os seguintes termos estão descritos na CPC 39 e são usados nesta Norma com os significados lá empregados:

(a) instrumento financeiro com opção de venda por parte de seu detentor classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16A e 16B da CPC 39);

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar a uma contraparte um valor pro rata dos ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial (itens 16C e 16D da CPC 39).

### Demonstrações contábeis

#### Finalidade das demonstrações contábeis

9. As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte: (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(a) ativos;

(b) passivos;

(c) patrimônio líquido;

(d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;

(e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e

(f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis na previsão dos futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

#### Conjunto completo de demonstrações contábeis

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

(a) balanço patrimonial ao final do período;

(b) demonstração do resultado do período;

(ba) demonstração do resultado abrangente do período;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do



período;

(d) demonstração dos fluxos de caixa do período;

(da) demonstração do valor adicionado do período, conforme CPC 09 – Demonstração do Valor Adicionado, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente;

(e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas; (Alterada pela CPC 26 (R3))

(ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A; (Incluída pela CPC 26 (R1))

(f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D. (Alterada pela CPC 26 (R1))

A entidade pode usar outros títulos nas demonstrações em vez daqueles usados nesta Norma, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou dentro das mutações do patrimônio líquido (ver exemplo anexo). (Alterado pela CPC 26 (R1))

10A. A entidade pode, se permitido legalmente, apresentar uma única demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes, com a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções. As seções devem ser apresentadas juntas, com o resultado do período apresentado em primeiro lugar seguido pela seção de outros resultados abrangentes. A entidade pode apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada. Nesse caso, a demonstração separada do resultado do período precederá imediatamente a demonstração que apresenta o resultado abrangente, que se inicia com o resultado do período. (Incluído pela CPC 26 (R1))

10B. Quando da aprovação desta Norma a legislação societária brasileira requer que seja apresentada a demonstração do resultado do período como uma seção separada. (Incluído pela CPC 26 (R1))

11. A entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte do conjunto completo de demonstrações contábeis.

13. Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações contábeis, relatório da administração que descreve e explica as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Esse relatório pode incluir a análise:

(a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o

seu efeito e a política de investimento da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;

(b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relação pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e

(c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstrações contábeis de acordo com as normas.

14. Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações contábeis, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de usuários. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações contábeis estão fora do âmbito das normas emitidas pelo CFC.

### Considerações gerais

#### Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras

15. As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Presume-se que a aplicação das normas, interpretações e comunicados técnicos, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

16. A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos do CFC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com essas normas, interpretações e comunicados técnicos a menos que cumpra todos os seus requisitos. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

17. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação apropriada é obtida pela conformidade com as normas, interpretações e comunicados técnicos aplicáveis. A representação apropriada também exige que a entidade:

(a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Essa Norma estabelece uma hierarquia na orientação que a administração deve considerar na ausência de norma, interpretação e comunicado técnico que se aplique especificamente a um item;

(b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, confiável, comparável e compreensível;



(c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nas normas, interpretações e comunicados técnicos é insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.

18. A entidade não pode retificar políticas contábeis inadequadas por meio da divulgação das políticas contábeis utilizadas ou por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de norma, interpretação ou comunicado técnico conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a entidade não aplicará esse requisito e seguirá o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

20. Quando a entidade não aplicar um requisito de norma, interpretação ou comunicado técnico ou de acordo com o item 19, deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que aplicou as normas, interpretações e comunicados técnicos aplicáveis, exceto pela não aplicação de um requisito específico com o propósito de obter representação adequada;

(c) o título da norma, interpretação ou comunicado técnico que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que a norma, interpretação ou comunicado técnico exigiria, a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro e o tratamento efetivamente adotado; e (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação da norma, interpretação ou comunicado técnico vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.

21. Quando a entidade não aplicar um requisito de norma, interpretação ou comunicado técnico em período anterior, e esse procedimento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder à divulgação estabelecida nos itens 20(c) e (d).

22. O item 21 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de adotar em período anterior determinado requisito de mensuração de ativos ou passivos contido em norma,

interpretação ou comunicado técnico e esse procedimento tem impactos na mensuração de alterações de ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de norma, interpretação ou comunicado técnico conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito da norma, interpretação ou comunicado técnico divulgando: (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(a) o título da norma, interpretação ou comunicado técnico em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas e entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual; e (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter uma representação adequada.

24. Para a finalidade dos itens 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições que se propõe a representar ou que se poderia esperar razoavelmente que represente e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de norma, interpretação ou comunicado técnico resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, a administração deve considerar: (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e

(b) a forma como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias semelhantes cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### Continuidade

25. Quando da elaboração de demonstrações contábeis, a



administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases com as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos de cada caso. Quando a entidade tiver histórico de operações lucrativas e acesso tempestivo a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.

#### Regime de competência

27. A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.

28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (os elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos na Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### Materialidade e agregação

29. A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

30. As demonstrações contábeis resultam do processamento de grandes números de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que

formam itens das demonstrações contábeis. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. Um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

30A. Ao aplicar esta e outras normas, a entidade deve decidir, levando em consideração todos os fatos e as circunstâncias relevantes, como ela agrega informações nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não deve reduzir a compreensibilidade das suas demonstrações contábeis, ocultando informações materiais com informações irrelevantes ou por meio da agregação de itens materiais que têm diferentes naturezas ou funções. (Incluído pela CPC 26 (R3))

31. Algumas normas especificam as informações que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por norma, interpretação ou comunicado do CFC, se a informação resultante da divulgação não for material. Esse é o caso mesmo que a norma contenha uma lista de requisitos específicos ou descreva-os como requisitos mínimos. A entidade deve também considerar a possibilidade de fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos nas normas é insuficiente para permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição e o desempenho financeiros da entidade. (Alterado pela CPC 26 (R3))

#### Compensação de valores

32. Ativos e passivos ou receitas e despesas não devem ser compensados exceto quando exigido ou permitido por norma, interpretação ou comunicado técnico.

33. A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, por exemplo, a de obsolescência nos estoques ou a de créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes não é considerada compensação. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

34. O CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente requer que a entidade mensure a receita proveniente de contrato com cliente pelo valor da contrapartida à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos. Por exemplo, o valor da receita reconhecido reflete a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receitas. Os resultados de tais





transações devem ser apresentados, quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

(a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se da contrapartida da alienação o valor contábil do ativo e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas;; e

(b) despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.

35. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes são apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

#### **Frequência de apresentação de demonstrações contábeis**

36. O conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e

(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

#### **Informação comparativa**

38. A menos que norma, interpretação ou comunicado técnico permita ou exija de outra forma, informação comparativa deve ser divulgada com respeito ao período anterior para todos os valores apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente.

38A. A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações dos fluxos de caixa (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas. (Incluído pela CPC 26 (R1))

38B. Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis do(s) período(s) anterior(es) continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a

entidade divulga no período corrente os detalhes de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza. (Incluído pela CPC 26 (R1))

#### **Informação comparativa adicional**

38C. A entidade pode apresentar informações comparativas adicionais ao mínimo exigido pelas normas para as demonstrações contábeis, contanto que a informação seja elaborada de acordo com essas normas. Essa informação comparativa pode consistir de uma ou mais demonstrações referidas no item 10, mas não precisa compreender o conjunto completo das demonstrações contábeis. Quando este for o caso, a entidade deve apresentar em nota explicativa a informação quanto a estas demonstrações adicionais. (Incluído pela CPC 26 (R1))

38D. Por exemplo, a entidade pode apresentar comparativamente uma terceira demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes (apresentando assim o período atual, o período anterior e um período adicional comparativo). No entanto, a entidade não é obrigada a apresentar uma terceira demonstração do balanço patrimonial, da demonstração dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido, ou da demonstração do valor adicionado (se apresentado), (ou seja, uma demonstração contábil comparativa adicional). A entidade é obrigada a apresentar, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a informação comparativa adicional relativa à demonstração do resultado e à demonstração de outros resultados abrangentes. (Incluído pela CPC 26 (R1))

#### **Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação**

40A. A entidade deve apresentar um terceiro balanço patrimonial no início do período anterior, adicional aos comparativos mínimos das demonstrações contábeis exigidas no item 38A se:

(a) aplicar uma política contábil retrospectivamente, fizer uma reapresentação retrospectiva de itens nas suas demonstrações contábeis ou reclassificar itens de suas demonstrações contábeis; e

(b) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou a reclassificação tem efeito material sobre as informações do balanço patrimonial no início do período anterior. (Incluído pela CPC 26 (R1))

40B. Nas circunstâncias descritas no item 40A, a entidade deve apresentar três balanços patrimoniais no:

(a) final do período corrente;

(b) final do período anterior; e

(c) no início do período precedente. (Incluído pela CPC 26 (R1))

40C. Quando a entidade é requerida a apresentar um balanço



patrimonial adicional, de acordo com o item 40A, deve divulgar a informação exigida pelos itens 41 a 44 e pela CPC 23. No entanto, não precisa apresentar as notas explicativas relacionadas com o balanço patrimonial de abertura no início do período anterior. (Incluído pela CPC 26 (R1))

40D. A data do balanço patrimonial de abertura deve ser igual a data do período anterior, independentemente de as demonstrações contábeis da entidade apresentarem informação comparativa para períodos mais antigos (como previsto no item 38C). (Incluído pela CPC 26 (R1))

41. Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza da reclassificação;
- (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
- (c) a razão para a reclassificação.

42. Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:

- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e
- (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

43. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para um período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

44. A CPC 23 define os ajustes requeridos para as informações comparativas quando a entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

#### Consistência de apresentação

45. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

- (a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidos na CPC 23; ou
- (b) outra norma, interpretação ou comunicado técnico requerer

alteração na apresentação.

46. Por exemplo, na aquisição ou alienação significativa, ou na revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode ser indicado que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas diferentemente. A entidade altera a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se a modificação na apresentação proporcionar informação que seja confiável e mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa apresentada de acordo com os itens 41e 42. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### Estrutura e conteúdo

##### Introdução

47. Esta Norma requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer a divulgação de outros itens nessas demonstrações ou nas notas explicativas. A CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece os requisitos para a apresentação da informação sobre os fluxos de caixa.

48. Esta Norma utiliza por vezes o termo “divulgação” em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

##### Identificação das demonstrações contábeis

49. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.

50. As práticas contábeis brasileiras aplicam-se apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente a informação apresentada em outro relatório anual, relatório regulatório ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir informação elaborada utilizando-se das práticas contábeis brasileiras de qualquer outra informação que possa ser útil aos seus usuários, mas que não são objeto dos requisitos das referidas práticas.

51. Cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetida quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

- (a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;
- (b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;



(c) a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas; (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(d) a moeda de apresentação, tal como definido na CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e

(e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

52. Os requisitos do item 51 são normalmente satisfeitos pela apresentação apropriada de cabeçalhos de página, títulos de demonstração, de nota, de coluna e similares em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser usadas páginas separadas; os itens acima devem ser então apresentados com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

53. As demonstrações contábeis tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

### Balço patrimonial

#### Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, as seguintes contas: (Alterado pela CPC 26 (R3))

(a) caixa e equivalentes de caixa;

(b) clientes e outros recebíveis;

(c) estoques;

(d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas “a”, “b” e “g”);

(e) total de ativos classificados como disponíveis para venda (CPC 38) e ativos à disposição para venda de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(f) ativos biológicos dentro do alcance da CPC 29; (Alterada pela CPC 26 (R3))

(f) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;

(g) propriedades para investimento;

(h) imobilizado;

(i) intangível;

(j) contas a pagar comerciais e outras;

(k) provisões;

(l) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas “k” e “l”);

(m) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido na CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;

(n) impostos diferidos ativos e passivos, como definido na CPC 32;

(o) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com a CPC 31;

(p) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e

(q) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

55. A entidade deve apresentar contas adicionais (pela desagregação de contas listadas no item 54), cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade. (Alterado pela CPC 26 (R3))

55A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 55, esses subtotais devem:

(a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com a norma;

(b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;

(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e

(d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos na norma para o balanço patrimonial. (Incluído pela CPC 26 (R3))

56. Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos e passivos circulantes e não circulantes, os impostos diferidos ativos (passivos) não devem ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).

57. Esta Norma não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada. O item 54 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade;

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode ter que modificar a nomenclatura acima referida no sentido de fornecer informação relevante no contexto das operações de



instituições financeiras.

58. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

- (a) da natureza e liquidez dos ativos;
- (b) da função dos ativos na entidade;
- (c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

59. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devem ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação, quando permitido legalmente, em conformidade com a CPC 27. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### **Distinção entre circulante e não circulante**

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

61. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em até doze meses ou mais do que doze meses, após o período de reporte, para cada item de ativo e passivo. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

62. Quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.

63. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação que é confiável e mais relevante do que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de ciclo operacional claramente identificável.

64. Na aplicação do item 60, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez quando esse procedimento proporcionar informação confiável e mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.

65. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. A CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação requer divulgação das datas de vencimento de ativos

financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem recebíveis comerciais e outros recebíveis e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data prevista para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não monetários tais como estoque e provisão é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes. Por exemplo, a entidade deve divulgar o montante de estoques que se espera seja recuperado após doze meses da data do balanço.

#### **Ativo circulante**

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido na CPC 03), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

67. Esta Norma utiliza o termo “não circulante” para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza associada a longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, alguns ativos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48 – Instrumentos Financeiros) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

#### **Passivo circulante**

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;



(b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;

(c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou

(d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 73). Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são alguns passivos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros que proporcionem financiamento a longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data do balanço são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75.

72. A entidade classifica os seus passivos financeiros como circulante quando a sua liquidação estiver prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

(a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e

(b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamento a longo prazo seja completado após a data do balanço e antes das demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.

73. Se a entidade tiver a expectativa, e tiver poder discricionário, para refinar ou substituir (roll over) uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço segundo dispositivo contratual do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de período mais curto.

Contudo, quando o refinanciamento ou substituição (roll over) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

74. Quando a entidade quebrar um acordo contratual (covenant) de empréstimo de longo prazo (índice de endividamento ou de cobertura de juros, por exemplo) ao término ou antes do término do período de reporte, tornando o passivo vencido e pagável à ordem do credor, o passivo é classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência da quebra do covenant. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

75. O passivo é classificado como não circulante se o credor tiver concordado, até a data do balanço, em proporcionar uma dilatação de prazo a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade pode retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo,) e durante o qual o credor não pode exigir a liquidação imediata do passivo em questão. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

76. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos qualificam-se para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com a CPC 24 – Evento Subsequente:

(a) refinanciamento para uma base de longo prazo;

(b) retificação de quebra de covenant de empréstimo de longo prazo; e (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(c) concessão por parte do credor de dilatação de prazo para retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo,) de empréstimo de longo prazo, que termine pelo menos doze meses após a data do balanço. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### **Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas**

77. A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

78. O detalhamento proporcionado nas subclassificações



depende dos requisitos das normas, interpretações e comunicados técnicos e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 58 também são usados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

(a) os itens do ativo imobilizado são segregados em classes de acordo com a CPC 27;

(b) as conta a receber são segregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;

(c) os estoques são segregados, de acordo com a CPC 16 – Estoques, em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados; (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(c) as provisões são segregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e

(d) o capital e as reservas são segregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.

79. A entidade deve divulgar o seguinte no balanço patrimonial, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:

(a) para cada classe de ações do capital:

(i) a quantidade de ações autorizadas;

(ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas, mas não integralizadas;

(iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;

(iv) a conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período;

(v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;

(vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e

(vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e

(b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

80. A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um truste, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de instrumento patrimonial. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

80A. Se a entidade tiver reclassificado

(a) instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou

(b) instrumento que impõe sobre a entidade a obrigação de entregar a uma contraparte um valor pro rata dos ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial

entre passivos financeiros e patrimônio líquido, ela divulga o montante reclassificado para e de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

#### **Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente**

81A. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

(a) o total do resultado (do período);

(b) total de outros resultados abrangentes;

(c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente (\*), ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente. (Incluído pela CPC 26 (R2))

81B. A entidade deve apresentar os seguintes itens, além da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, como alocação da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes do período:

(a) resultado do período atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora;

(b) resultado abrangente atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora.

Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração. (Incluído pela CPC 26 (R2))

#### **Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente**

82. Além dos itens requeridos em outras normas, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também as determinações legais:

(a) receitas, apresentando separadamente receita de juros calculada utilizando o método de juros efetivos;;

(aa) ganhos e perdas decorrentes de baixa de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

(b) custos de financiamento;

(ba) perda por redução ao valor recuperável (incluindo



reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na redução ao valor recuperável) determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48;

(c) parcela dos resultados de empresas investidas reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;

(ca) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao custo amortizado de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda decorrente de diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e seu valor justo na data de reclassificação (conforme definido no CPC 48);

(cb) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda acumulado reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes que sejam reclassificados para o resultado;

(d) tributos sobre o lucro;

(ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver a CPC 31);

(f) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão desta Norma, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:

(i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;

(ii) lucro bruto;

(iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;

(iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras;

(v) resultado antes dos tributos sobre o lucro;

(vi) resultado líquido do período. (Alterado pela CPC 26 (R2))

82A. Outros resultados abrangentes devem apresentar rubricas para valores de:

(a) outros resultados abrangentes (excluindo valores previstos na alínea (b)), classificados por natureza e agrupados naquelas que, de acordo com outras normas:

(i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas;

(b) participação em outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, separadas pela participação nas contas que, de acordo com outras normas:

(i) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas. (Alterado pela CPC 26 (R3))

85. Outras contas (pela desagregação de contas listadas no item 82), títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade. (Alterado pelo CPC 26 (R3))

85A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 85, esses subtotais devem:

(a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com as normas;

(b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;

(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e

(d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes. (Incluído pela CPC 26 (R3))

85B. A entidade deve apresentar as contas nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes que conciliem quaisquer subtotais apresentados de acordo com o item 85, com os subtotais ou totais exigidos em norma específica. (Incluído pela CPC 26 (R3))

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda a compreender o desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

87. A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

#### **Resultado líquido do período**

88. Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado líquido do período a menos que uma ou mais normas, interpretações e comunicados técnicos requeiram ou permitam procedimento distinto.

89. Algumas normas, interpretações e comunicados técnicos especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. A CPC 23 trata



de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outras normas, interpretações e comunicados técnicos requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas da CPC ESTRUTURA CONCEITUAL sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7). (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### Outros resultados abrangentes do período

90. A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

91. Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:

- (a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou
- (b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.

92. A entidade deve divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.

93. Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Essas reclassificações são referidas neste pronunciamento como ajustes de reclassificação. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente de outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado em outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade.

94. Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas. A entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.

95. Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) e quando alguma transação de hedge prevista de fluxo de caixa afeta o resultado líquido do período (ver item 6.5.11(d) do CPC 38 no tocante à contabilização de operações de hedge de fluxos de caixa).

96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente) reconhecida de acordo com o CPC 27 – Ativo Imobilizado e o CPC 04 – Ativo Intangível ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em

consonância com o CPC 33 – Benefícios a Empregados. Esses componentes são reconhecidos como outros resultados abrangentes e não são reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) na medida em que o ativo é utilizado ou quando é desreconhecido (ver CPC 27 e CPC 04). De acordo com o CPC 48, não ocorrem ajustes de reclassificação se o hedge de fluxo de caixa ou a contabilização do valor no tempo da opção (ou elemento a termo do contrato a termo ou spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro) resultarem em valores que são retirados da reserva de hedge de fluxo de caixa ou de componente separado de patrimônio líquido, respectivamente, e incluídos diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de ativo ou de passivo. Esses valores devem ser transferidos diretamente para ativos ou passivos.

#### Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas

97. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

98. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

- (a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;
- (b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;
- (c) baixas de itens do ativo imobilizado;
- (d) baixas de investimento;
- (e) unidades operacionais descontinuadas;
- (f) solução de litígios; e
- (g) outras reversões de provisão.

99. A entidade deve apresentar análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.

101. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.

102. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. Um





exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

Receitas X  
Outras Receitas X  
Variação do estoque de produtos acabados e em elaboração X  
Consumo de matérias-primas e materiais X  
Despesa com benefícios a empregados X  
Depreciações e amortizações X  
Outras despesas X  
Total da despesa (X)  
Resultado antes dos tributos X

103. A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do "custo dos produtos e serviços vendidos", classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade divulga o custo dos produtos e serviços vendidos segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é a seguinte:

Receitas X  
Custo dos produtos e serviços vendidos (X)  
Lucro bruto X  
Outras receitas X  
Despesas de vendas (X)  
Despesas administrativas (X)  
Outras despesas (X)  
Resultado antes dos tributos X

104. As entidades que classifiquem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios aos empregados.

105. A escolha entre o método da função das despesas e o método da natureza das despesas depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem seu mérito conforme as características de diferentes tipos de entidade, esta Norma estabelece que cabe à administração eleger o método de apresentação mais relevante e confiável, atendidas as exigências legais. Entretanto, dado que a informação sobre a natureza das despesas é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando

for usada a classificação com base no método da função das despesas. No item 104, a expressão "benefícios aos empregados" tem o mesmo significado dado na CPC 33.

#### Demonstração das mutações do patrimônio líquido

**Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido** (Título incluído pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

106. A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:

(a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;

(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com a CPC 23; (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente (no mínimo) as mutações decorrentes:

(i) do resultado líquido;

(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e

(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

**Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas** (Título incluído pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

106A. Para cada componente do patrimônio líquido, a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item (ver item 106 (c)(ii)). (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

106B. O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados, se legalmente admitidos os lucros acumulados e as demais contas exigidas pelas normas emitidas pelo CFC. (Item incluído pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

107. A entidade deve apresentar na demonstração das mutações do patrimônio líquido, ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante por ação.

108. Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 incluem, por exemplo, cada classe de capital integralizado, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente e a



reserva de lucros retidos.

109. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como integralizações de capital, reações de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total líquido de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.

110. A CPC 23 requer ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição de outra norma, interpretação ou comunicado técnico requererem de outra forma. A CPC 23 também requer que reapresentações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável. Os ajustes retrospectivos e as reapresentações retrospectivas para corrigir erros não são alterações do patrimônio líquido, mas são ajustes aos saldos de abertura da reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados) exceto quando uma norma, interpretação ou comunicado técnico exigir ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. O item 106(b) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período atual. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### Demonstração dos fluxos de caixa

111. A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade para gerar caixa e seus equivalentes e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. A CPC 03 define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

#### Notas explicativas

##### Estrutura

112. As notas explicativas devem:

(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas de acordo com os itens 117 a 124;

(b) divulgar a informação requerida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113. As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto

quanto seja praticável, de forma sistemática. Na determinação de forma sistemática, a entidade deve considerar os efeitos sobre a compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações contábeis. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas. (Alterado pela CPC 26 (R3))

114. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:

(a) dar destaque para as áreas de atividades que a entidade considera mais relevantes para a compreensão do seu desempenho financeiro e da posição financeira, como agrupar informações sobre determinadas atividades operacionais;

(b) agrupar informações sobre contas mensuradas de forma semelhante, como os ativos mensurados ao valor justo; ou

(c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como:

(i) declaração de conformidade com as normas, interpretações e comunicados (ver item 16);

(ii) políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);

(iii) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e

(iv) outras divulgações, incluindo:

(1) passivos contingentes (ver CPC 25) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(2) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver CPC 40). (Alterado pela CPC 26 (R3))

116. As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis.

#### Divulgação de políticas contábeis

117. A entidade deve divulgar suas políticas contábeis significativas que compreendem: (Alterado pela CPC 26 (R3))

(a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e

(b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

118. É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar



uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

119. Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em normas, interpretações e comunicados emitidos pelo CFC. Um exemplo é a divulgação se a entidade aplica o valor justo ou modelo de custo para suas propriedades de investimento (ver CPC 28 – Propriedade para Investimento). Algumas normas, interpretações ou comunicados emitidos pelo CFC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, a CPC 27 – Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado. (Alterado pela CPC 26 (R3))

121. Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e atual não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelas normas, interpretações e comunicados técnicos, mas que tenha sido selecionada e aplicada de acordo com a CPC 23. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

122. A entidade deve divulgar, junto com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. (Alterado pela CPC 26 (R3))

123. No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, com a exceção dos que envolvem estimativas, que podem afetar significativamente os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

(b) quando os riscos e benefícios significativos sobre a propriedade de ativos financeiros e de ativos arrendados são substancialmente transferidos para outras entidades; e (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e

(d) se os termos contratuais de ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor

do principal em aberto.

124. Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. Por exemplo, a CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades requer que a entidade divulgue os julgamentos que foram feitos ao determinar se a entidade controla outra entidade. A CPC 28 requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário dos negócios, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil. (Alterado pela CPC 26 (R1))

**Fontes de incerteza na estimativa** (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

125. A entidade deve divulgar nas notas explicativas informação acerca dos principais pressupostos relativos ao futuro, e outras fontes principais da incerteza das estimativas à data do balanço, que tenham risco significativo de provocar modificação material nos valores contábeis de ativos e passivos durante o próximo. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes informativos acerca:

(a) da sua natureza; e

(b) do seu valor contábil à data do balanço.

126. Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos nesses ativos e passivos à data do balanço. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados tais como obrigações de pensão. Essas estimativas requerem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.

127. Os principais pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis de serem feitos por parte da administração, subjetivos ou mesmo complexos. À medida que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa ao longo do próximo exercício social se, ao término do período das demonstrações contábeis, forem mensurados pelo valor justo com base em preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente ao longo do próximo exercício social, mas essas



alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período das demonstrações contábeis. (Alterado pela CPC 26 (R1))

129. As divulgações descritas no item 125 são apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza das estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos de tipos de divulgação são:

- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
- (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
- (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis durante o próximo período em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza continuar pendente de solução.

130. Esta Norma não requer a divulgação de previsões ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125.

131. Quando for impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas à data do balanço, a entidade deve divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos no próximo período tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade divulga a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

132. As divulgações descritas no item 122 acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125.

133. A divulgação de alguns dos pressupostos do item 125 é requerida por outras normas, interpretações e comunicados técnicos. Por exemplo, a CPC 25 requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. A CPC 46 – Mensuração do Valor Justo requer a divulgação de pressupostos significativos (incluindo as técnicas de avaliação e as informações) que a entidade aplica na mensuração do valor justo de ativos e de passivos que sejam avaliados pelo valor justo. (Alterado pela CPC 26 (R1))

#### Capital

134. As entidades devem divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem seus

objetivos, políticas e processos de gestão de capital.

135. A fim de dar cumprimento ao disposto no item 134, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:

- (i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;
- (ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e
- (iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital;

(a) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de hedge de fluxos de caixa); (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

(b) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período precedente;

(c) indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita;

(d) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância. Essas informações devem basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.

136. As entidades podem gerir o seu capital de várias formas e podem estar sujeitas a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

#### Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

136A. No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (puttable) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):

(a) dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;

(b) seus objetivos, políticas e os processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos



quando requerido a fazer pelos seus detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior;

(c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado. (Redação alterada pela Resolução CFC n.º 1.376/11)

#### **Outras divulgações**

137. A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;

(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138. A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades;

(c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância;

(d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.



## CPC 27 (R4) – ATIVO IMOBILIZADO

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando outra norma exija ou permita tratamento contábil diferente.

3. Esta Norma não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) (b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola). Esta norma aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras; (Alterada pela CPC 27 (R3))

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver a CPC sobre Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); ou

(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, esta Norma aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

4. Outras normas podem exigir o reconhecimento de item do ativo imobilizado com base em abordagem diferente da usada nesta Norma. Por exemplo, a CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil exige que a entidade avalie o reconhecimento de item do ativo imobilizado arrendado com base na transferência dos riscos e benefícios. Porém, em tais casos, outros aspectos do tratamento contábil para esses ativos, incluindo a depreciação, são prescritos por esta Norma.

5. A entidade que use o modelo de custo para propriedade para investimento em conformidade com a CPC 28 – Propriedade para Investimento deve usar o modelo de custo desta Norma.

### Definições

6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:

Planta portadora é uma planta viva que:

(a) é utilizada na produção ou no fornecimento de produtos agrícolas;

(b) é cultivada para produzir frutos por mais de um período; e

(c) tem uma probabilidade remota de ser vendida como produto agrícola, exceto para eventual venda como sucata.

(Os itens 5A e 5B da CPC 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.) (Definição incluída pela CPC 27 (R3))

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido após a dedução da depreciação e da perda por redução ao valor recuperável acumuladas.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outro recurso dado para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outras normas, como, por exemplo, a CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil.

Valor específico para a entidade (valor em uso) é o valor presente dos fluxos de caixa que a entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Alterada pela CPC 27 (R1))

Perda por redução ao valor recuperável é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável.

Ativo imobilizado é o item tangível que:

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de venda de um ativo e seu valor em uso.

Valor residual de um ativo é o valor estimado que a entidade obterá com a venda do ativo, após deduzir as despesas estimadas de venda, caso o ativo já tivesse a idade e a condição esperadas para o fim de sua vida útil.



Vida útil é:

- (a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar o ativo; ou
- (b) o número de unidades de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

#### Reconhecimento

7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

- (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e
- (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.

9. Esta Norma não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade. Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como moldes, ferramentas e bases, e aplicar os critérios ao valor do conjunto.

10. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção ao mesmo.

#### Custos iniciais

11. Itens do ativo imobilizado podem ser adquiridos por razões de segurança ou ambientais. A aquisição de tal ativo imobilizado, embora não aumentando diretamente os futuros benefícios econômicos de qualquer item específico já existente do ativo imobilizado, pode ser necessária para que a entidade obtenha os benefícios econômicos futuros dos seus outros ativos. Esses itens do ativo imobilizado qualificam-se para o reconhecimento como ativo porque permitem à entidade obter benefícios econômicos futuros dos ativos relacionados acima dos benefícios que obteria caso não tivesse adquirido esses itens. Por exemplo, uma indústria química pode instalar novos processos químicos de manuseamento a fim de atender às exigências ambientais para a produção e armazenamento de produtos químicos perigosos; os melhoramentos e as benfeitorias nas instalações são reconhecidos como ativo porque, sem eles, a entidade não estaria em condições de fabricar e vender tais produtos químicos. Entretanto, o valor contábil resultante desse ativo e dos ativos relacionados deve ter a redução ao valor recuperável revisada de acordo com a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

#### Custos subsequentes

12. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos no resultado quando incorridos. Os custos da manutenção periódica são principalmente os custos de mão-de-obra e de produtos consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade desses gastos é muitas vezes descrita como sendo para “reparo e manutenção” de item do ativo imobilizado.

13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma (ver itens 67 a 72).

14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos. Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

#### Mensuração no reconhecimento

15. Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo.

#### Elementos do custo

16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

- (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção



do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período.

17. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

(a) custos de benefícios aos empregados (tal como definidos na CPC 33 – Benefícios a Empregados) decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;

(b) custos de preparação do local;

(c) custos de frete e de manuseio (para recebimento e instalação);

(d) custos de instalação e montagem;

(e) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando corretamente, após dedução das receitas líquidas provenientes da venda de qualquer item produzido enquanto se coloca o ativo nesse local e condição (tais como amostras produzidas quando se testa o equipamento); e

(f) honorários profissionais.

18. A entidade aplica a CPC 16 – Estoques aos custos das obrigações de desmontagem, remoção e restauração do local em que o item está localizado que sejam incorridos durante determinado período como consequência de ter usado o item para produzir estoque durante esse período. As obrigações decorrentes de custos contabilizados de acordo com a CPC 16 ou esta Norma são reconhecidas e mensuradas de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

19. Exemplos que não são custos de um item do ativo imobilizado são:

(a) custos de abertura de nova instalação;

(b) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(c) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

(d) custos administrativos e outros custos indiretos.

20. O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

(a) custos incorridos durante o período em que o ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total;

(b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida; e

(c) custos de realocação ou reorganização de parte ou de todas as operações da entidade.

21. Algumas operações realizadas em conexão com a construção ou o desenvolvimento de um item do ativo imobilizado não são necessárias para deixá-lo no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de construção ou desenvolvimento. Por exemplo, o local de construção pode ser usado como estacionamento e gerar receitas, até que a construção se inicie. Como essas atividades não são necessárias para que o ativo fique em condições de funcionar no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas no resultado e incluídas nas respectivas classificações de receita e despesa.

22. O custo de ativo construído pela própria empresa determina-se utilizando os mesmos princípios de ativo adquirido. Se a entidade produz ativos idênticos para venda no curso normal de suas operações, o custo do ativo é geralmente o mesmo que o custo de construir o ativo para venda (ver a CPC 16). Por isso, quaisquer lucros gerados internamente, são eliminados para determinar tais custos. De forma semelhante, o custo de valores anormais de materiais, de mão-de-obra ou de outros recursos desperdiçados incorridos na construção de um ativo não é incluído no custo do ativo. A CPC 20 – Custos de Empréstimos estabelece critérios para o reconhecimento dos juros como componente do valor contábil de um item do ativo imobilizado construído pela própria empresa.

22A. Plantas portadoras devem ser contabilizadas da mesma forma de um item do imobilizado construído pela própria entidade até o momento em que o ativo esteja no local e em condições operacionais pretendidas pela administração. Consequentemente, as referências a "construção" nesta norma devem ser entendidas como abrangendo as atividades que são necessárias para cultivar as plantas portadoras até o momento em que estejam no local e em condições necessárias para produzir na forma pretendida pela administração. (Incluído pela CPC 27 (R3))

#### Mensuração do custo

23. O custo de um item de ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros durante o período (ver a CPC 12 – Ajuste a Valor Presente, principalmente seu item 9, e a CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários), a menos que seja passível de capitalização de acordo com a CPC 20.

24. Um ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. Os ativos objetos de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo





de tal item do ativo imobilizado é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

25. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

(a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

(b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se a operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetada pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

26. O valor justo de um ativo é mensurável de forma confiável: (a) se a variabilidade da faixa de mensuração de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com segurança tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo é usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente. (Alterado pela CPC 27 (R1))

27. O custo de um item do ativo imobilizado mantido por arrendatário por operação de arrendamento mercantil financeiro é determinado de acordo com a CPC 06.

28. O valor contábil de um item do ativo imobilizado pode ser reduzido por subvenções governamentais de acordo com a CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais.

#### Mensuração após o reconhecimento

29. Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei, a entidade deve optar pelo método de custo do item 30 ou pelo método de reavaliação do item 31 como sua política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de ativos imobilizados.

#### Método do custo

30. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao custo menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável

acumuladas (CPC 01).

#### Método da reavaliação

31. Após o reconhecimento como um ativo, o item do ativo imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente pode ser apresentado, se permitido por lei, pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes. A reavaliação deve ser realizada com suficiente regularidade para assegurar que o valor contábil do ativo não apresente divergência relevante em relação ao seu valor justo na data do balanço.

34. A frequência das reavaliações, se permitidas por lei, depende das mudanças dos valores justos do ativo imobilizado que está sendo reavaliado. Quando o valor justo de um ativo reavaliado difere materialmente do seu valor contábil, exige-se nova reavaliação. Alguns itens do ativo imobilizado sofrem mudanças voláteis e significativas no valor justo, necessitando, portanto, de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo imobilizado que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada três ou cinco anos.

35. Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor reavaliado. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

(a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A depreciação acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou

(b) a depreciação acumulada é eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 39 e 40. (Alterado pela CPC 27 (R2))

36. Se o método de reavaliação for permitido por lei e um item do ativo imobilizado for reavaliado, toda a classe do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo deve ser reavaliado.

37. Classe de ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classes individuais:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos e edifícios;
- (c) máquinas;
- (d) navios;
- (e) aviões;



- (f) veículos a motor;
- (g) móveis e utensílios;
- (h) equipamentos de escritório; e
- (i) plantas portadoras. (Incluída pela CPC 27 (R3))

38. Os itens de cada classe do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente, a fim de ser evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de custos e valores em datas diferentes. Porém, uma classe de ativos pode ser reavaliada de forma rotativa desde que a reavaliação da classe de ativos seja concluída em curto período e desde que as reavaliações sejam mantidas atualizadas.

39. Se o valor contábil do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria do patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

40. Se o valor contábil do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

41. O saldo relativo à reavaliação acumulada do item do ativo imobilizado incluído no patrimônio líquido somente pode ser transferido para lucros acumulados quando a reserva é realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, parte da reserva pode ser transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. Nesse caso, o valor da reserva a ser transferido é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. As transferências para lucros acumulados não transitam pelo resultado.

42. Os efeitos do imposto de renda, se houver, resultantes da reavaliação do ativo imobilizado são reconhecidos e divulgados de acordo com a CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

#### Depreciação

43. Cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente.

44. A entidade aloca o valor inicialmente reconhecido de um item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e os deprecia separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave, seja ela de propriedade da entidade ou obtida por meio de operação de arrendamento mercantil financeiro. De forma similar, se o arrendador adquire um ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento mercantil operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do

contrato de arrendamento mercantil favoráveis ou desfavoráveis em relação a condições de mercado.

45. Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Esses componentes podem ser agrupados no cálculo da despesa de depreciação.

46. Conforme a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

47. A entidade pode escolher depreciar separadamente os componentes de um item que não tenham custo significativo em relação ao custo total do item.

48. A despesa de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado a menos que seja incluída no valor contábil de outro ativo.

49. A depreciação do período deve ser normalmente reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de máquinas e equipamentos de produção é incluída nos custos de produção de estoque (ver a CPC 16). De forma semelhante, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível reconhecido de acordo com a CPC 04 – Ativo Intangível.

#### Valor depreciável e período de depreciação

50. O valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

51. O valor residual e a vida útil de um ativo são revisados pelo menos ao final de cada exercício e, se as expectativas diferirem das estimativas anteriores, a mudança deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, segundo a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

52. A depreciação é reconhecida mesmo que o valor justo do ativo exceda o seu valor contábil, desde que o valor residual do ativo não exceda o seu valor contábil. A reparação e a manutenção de um ativo não evitam a necessidade de depreciá-lo.

53. O valor depreciável de um ativo é determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, o valor residual de um ativo frequentemente não é significativo e por isso imaterial



para o cálculo do valor depreciável.

54. O valor residual de um ativo pode aumentar. A despesa de depreciação será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

55. A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. A depreciação de um ativo deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda (ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda de acordo com a CPC 31) ou, ainda, na data em que o ativo é baixado, o que ocorrer primeiro. Portanto, a depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado do uso normal, a não ser que o ativo esteja totalmente depreciado. No entanto, de acordo com os métodos de depreciação pelo uso, a despesa de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

56. Os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são consumidos pela entidade principalmente por meio do seu uso. Porém, outros fatores, tais como obsolescência técnica ou comercial e desgaste normal enquanto o ativo permanece ocioso, muitas vezes dão origem à diminuição dos benefícios econômicos que poderiam ter sido obtidos do ativo. Consequentemente, todos os seguintes fatores são considerados na determinação da vida útil de um ativo:

(a) uso esperado do ativo que é avaliado com base na capacidade ou produção física esperadas do ativo;

(b) desgaste físico normal esperado, que depende de fatores operacionais tais como o número de turnos durante os quais o ativo será usado, o programa de reparos e manutenção e o cuidado e a manutenção do ativo enquanto estiver ocioso;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo;

(c) obsolescência técnica ou comercial proveniente de mudanças ou melhorias na produção, ou de mudança na demanda do mercado para o produto ou serviço derivado do ativo. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo podem indicar expectativa de obsolescência técnica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo; (Alterada pela CPC 27 (R3))

(d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento mercantil relativos ao ativo.

57. A vida útil de um ativo é definida em termos da utilidade esperada do ativo para a entidade. A política de gestão de ativos da entidade pode considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros incorporados no ativo. Por isso, a vida útil de um ativo pode ser menor do que a sua vida econômica. A estimativa da vida útil do ativo é uma

questão de julgamento baseado na experiência da entidade com ativos semelhantes.

58. Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis. O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta o valor contábil do edifício.

59. Se o custo do terreno incluir custos de desmontagem, remoção e restauração do local, essa porção do valor contábil do terreno é depreciada durante o período de benefícios obtidos ao incorrer nesses custos. Em alguns casos, o próprio terreno pode ter vida útil limitada, sendo depreciado de modo a refletir os benefícios a serem dele retirados.

#### Método de depreciação

60. O método de depreciação utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros.

61. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício e, se houver alteração significativa no padrão de consumo previsto, o método de depreciação deve ser alterado para refletir essa mudança. Tal mudança deve ser registrada como mudança na estimativa contábil, de acordo com a CPC 23.

62. Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para apropriar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método da linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A depreciação pelo método linear resulta em despesa constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere. O método dos saldos decrescentes resulta em despesa decrescente durante a vida útil. O método de unidades produzidas resulta em despesa baseada no uso ou produção esperados. A entidade seleciona o método que melhor reflita o padrão do consumo dos benefícios econômicos futuros esperados incorporados no ativo. Esse método é aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

62A. O método de depreciação que se baseia na receita que é gerada pela atividade que inclui a utilização de ativo não é apropriado. A receita gerada pela atividade que inclui o uso de ativo reflete, geralmente, outros fatores além do consumo dos benefícios econômicos do ativo. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de vendas. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. (Incluído pela CPC 27 (R3))

#### Redução ao valor recuperável de ativos

63. Para determinar se um item do ativo imobilizado está com parte de seu valor irrecuperável, a entidade aplica a CPC 01. Essa Norma determina como a entidade deve revisar o valor



contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por redução ao valor recuperável.

#### Indenização de perda por desvalorização

65. A indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados deve ser reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível.

66. Desvalorizações ou perdas de itens do ativo imobilizado, pagamentos ou reclamações relativas a indenizações de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição são eventos econômicos separados, contabilizados separadamente conforme abaixo:

(a) as desvalorizações de itens do ativo imobilizado são reconhecidas de acordo com a CPC 01;

(b) a baixa de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinada de acordo com esta Norma;

(c) a indenização de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados é reconhecida no resultado quando a indenização se tornar recebível; e

(d) o custo de itens do ativo imobilizado restaurados, adquiridos ou construídos para reposição é determinado de acordo com esta Norma.

#### Baixa

67. O valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

68. Ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser reconhecidos no resultado quando o item é baixado (a menos que a CPC 06 exija de outra forma em operação de venda e leaseback). Os ganhos não devem ser classificados como receita de venda.

68A. Entretanto, a entidade que, durante as suas atividades operacionais, normalmente vende itens do ativo imobilizado que eram mantidos para aluguel a terceiros deve transferir tais ativos para o estoque pelo seu valor contábil quando os ativos deixam de ser alugados e passam a ser mantidos para venda. As receitas advindas da venda de tais ativos devem ser reconhecidas como receita de acordo com o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente. O CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada não se aplica quando os ativos que são mantidos para venda durante as atividades operacionais são transferidos para o estoque.

69. Existem várias formas de alienação de item do ativo imobilizado (por exemplo, venda, arrendamento mercantil financeiro ou doação). A data da alienação do item do imobilizado é aquela em que o recebedor obtém o controle desse item de acordo com os requisitos do CPC 47 que

determinam quando a obrigação de cumprimento é satisfeita. O CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil aplica-se à alienação em operação de venda e leaseback.

70. Se, de acordo com o princípio do reconhecimento previsto no item 7, a entidade reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo de substituição de parte do item, deve baixar o valor contábil da parte substituída, independentemente de a parte substituída estar sendo depreciada separadamente ou não. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou construída.

71. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

72. O valor da contrapartida da alienação de item do ativo imobilizado deve ser estabelecido de acordo com os requisitos para determinar o preço de transação nos itens 47 a 72 do CPC 47. As alterações subsequentes ao valor estimado da contrapartida incluído no ganho ou perda devem ser contabilizadas de acordo os requisitos para alterações no preço de transação no CPC 47.

#### Divulgação

73. As demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado:

(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;

(b) os métodos de depreciação utilizados;

(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;

(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:

(i) adições;

(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo classificados como mantidos para venda de acordo com a CPC 31 e outras baixas;

(iii) aquisições por meio de combinações de negócios;

(iv) aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 31, 39 e 40 e perdas por redução ao valor recuperável de ativos reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido de acordo com a CPC 01;

(v) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com a CPC 01;

(vi) reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com a CPC 01;

(vii) depreciações;



(viii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação, incluindo a conversão de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade; e

(ix) outras alterações.

74. As demonstrações contábeis também devem divulgar:

(a) a existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de leasing conforme a CPC 06;

(b) o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção;

(c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados; e

(d) se não for divulgada separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados, incluído no resultado.

75. A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

(a) a depreciação, quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e

(b) a depreciação acumulada no final do período.

76. De acordo com a CPC 23, a entidade deve divulgar a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou em períodos subsequentes. Relativamente aos ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

(a) valores residuais;

(b) custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;

(c) vidas úteis; e

(d) métodos de depreciação.

77. Caso os itens do ativo imobilizado sejam contabilizados a valores reavaliados, quando isso for permitido legalmente, a entidade deve divulgar, além das divulgações exigidas pela CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, o seguinte: (Alterado pela CPC 27 (R1))

(a) a data efetiva da reavaliação;

(b) se foi ou não utilizado avaliador independente;

(c) para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor

contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo; e

(d) a reserva de reavaliação, indicando a mudança do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.

78. De acordo com a CPC 01, a entidade deve divulgar informações sobre ativos imobilizados que perderam o seu valor, além das informações exigidas no item 73(e)(iv)-(vi).

79. Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

(a) o valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;

(b) o valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;

(c) o valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo e não classificados como mantidos para venda de acordo com a CPC 31; e

(d) o valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

Por isso, as entidades são encorajadas a divulgar esses valores.

#### Disposição transitória

80. Os requisitos dos itens 24 a 26, relativos à mensuração inicial de item do ativo imobilizado adquirido mediante permuta de ativos, devem ser aplicados prospectivamente apenas a transações após a adoção desta Norma pela entidade.

80B. No período em que são aplicadas, pela primeira vez, as alterações pertinentes a plantas portadoras, a entidade não precisa divulgar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) da CPC 23 para o período atual. No entanto, a entidade deve apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) da CPC 23 para cada período anterior apresentado. (Incluído pela CPC 27 (R3))

80C. A entidade pode optar por mensurar um item de plantas portadoras pelo seu valor justo no início do período mais antigo apresentado nas demonstrações contábeis relativas ao período de reporte em que a entidade aplicar as alterações pertinentes a plantas portadoras pela primeira vez e usar esse valor justo como custo atribuído (deemed cost) nessa data. Qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor justo deve ser reconhecida em lucros acumulados no início do período mais antigo apresentado. (Incluído pela CPC 27 (R3))



## CPC 28 (R4) – PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

### Alcance

2. Esta Norma deve ser aplicada no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades para investimento.

3. Entre outras coisas, este pronunciamento aplica-se à mensuração nas demonstrações contábeis de arrendatário de propriedades para investimento mantidas em arrendamento contabilizado como arrendamento financeiro e à mensuração nas demonstrações contábeis do arrendador de propriedades para investimento disponibilizadas ao arrendatário em arrendamento operacional. Este pronunciamento não trata de assuntos cobertos pelo CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil, incluindo:

(a) classificação de arrendamentos como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional;

(b) reconhecimento de lucros de arrendamentos resultantes de propriedades para investimento (ver também o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente);

(c) mensuração, nas demonstrações contábeis do arrendatário, de interesse em propriedade mantida sob contrato contabilizado como arrendamento operacional;

(d) mensuração, nas demonstrações contábeis do arrendador, do seu investimento líquido em arrendamento financeiro;

(e) contabilização de transações de venda e retro-arrendamento (leaseback); e

(f) divulgação de arrendamento financeiro e de arrendamento operacional.

4. Esta Norma não se aplica a:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola e CPC 27 – Ativo Imobilizado); e (Alterada pela CPC 28 (R3))

(a) direitos sobre reservas minerais tais como carvão mineral, petróleo, gás natural e recursos semelhantes não renováveis.

### Definições

5. Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial.

Custo é o montante de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo de outra contraprestação dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, o montante atribuído àquele ativo quando

inicialmente reconhecido em consonância com requerimentos específicos de outras normas, por exemplo, CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Ver CPC 46 – Mensuração do Valor Justo). (Alterada pela CPC 28 (R1))

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício – ou parte de edifício – ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário em arrendamento financeiro) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas, e não para:

(a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou

(b) venda no curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário sob arrendamento financeiro) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

**Classificação de propriedade como propriedade para investimento ou propriedade ocupada pelo proprietário** (Incluído pela CPC 28 (R2))

6. Uma propriedade que seja mantida por arrendatário sob arrendamento operacional pode ser classificada e contabilizada como propriedade para investimento se, e apenas se, a propriedade iria de outra forma satisfazer à definição de propriedade para investimento e o arrendatário usar o método do valor justo definido nos itens 33 a 55 para o ativo reconhecido. Essa alternativa de classificação deve ser analisada propriedade a propriedade. Entretanto, uma vez escolhida essa alternativa de classificação para um interesse em propriedade desse gênero mantido sob arrendamento operacional, todas as propriedades classificadas como propriedade para investimento devem ser contabilizadas usando o método do valor justo. Quando essa alternativa de classificação for escolhida, qualquer interesse assim classificado é incluído nas divulgações exigidas nos itens 74 a 78.

7. As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante. Por isso, uma propriedade para investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários. A produção ou fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento. A CPC 27 – Ativo Imobilizado aplica-se a propriedades ocupadas pelos proprietários.

8. O que se segue são exemplos de propriedades para investimento:



(a) terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;

(b) terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);

(c) edifício que seja propriedade da entidade (ou mantido pela entidade em arrendamento financeiro) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(d) edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(e) propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.

9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades para investimento, estando, por isso, fora do alcance desta Norma:

(a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver CPC 16 – Estoques), como, por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver CPC 27), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário no aguardo de alienação;

(e) propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento financeiro.

10. Algumas propriedades compreendem uma parte que é mantida para obter rendimentos ou para valorização de capital e outra parte que é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se essas partes puderem ser vendidas separadamente (ou arrendadas separadamente sob arrendamento financeiro), a entidade contabiliza as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é propriedade para investimento se uma parte insignificante for mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

11. Em alguns casos, a entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes da propriedade que ela mantenha. A entidade trata tal propriedade como propriedade para investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o proprietário de edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício.

12. Em outros casos, os serviços prestados são significativos. Por

exemplo, se a entidade possui e administra um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, o hotel administrado pelo proprietário é propriedade ocupada pelo proprietário e não propriedade para investimento.

13. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos para que uma propriedade não se qualifique como propriedade para investimento. Por exemplo, o proprietário de hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros sob contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam amplamente. Em um extremo, a posição do proprietário pode, em essência, ser a de um investidor passivo. No outro extremo, o proprietário pode simplesmente ter terceirizado funções do dia a dia, embora ficando com significativa exposição aos riscos das variações dos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

14. É necessário julgamento para determinar se a propriedade se qualifica como propriedade para investimento. A entidade desenvolve critérios para que possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de propriedade para investimento e com a relacionada orientação dos itens 7 a 13. O item 75(c) exige que a entidade divulgue esses critérios quando a classificação for difícil.

14A. É necessário também julgamento para determinar se a aquisição da propriedade de investimento é a aquisição de ativo, grupo de ativos ou combinação de negócios ao alcance da CPC 15 – Combinação de Negócios. Deve ser feita referência à CPC 15 para determinar se é uma combinação de negócios. Os itens 7 a 14 desta Norma discutem se a propriedade é propriedade ocupada pelo proprietário ou propriedade para investimento e não para determinar se a aquisição da propriedade é uma combinação de negócios, tal como definido na CPC 15. Determinar se uma transação específica atende à definição de combinação de negócios, tal como definido na CPC 15, e inclui uma propriedade para investimento, tal como definido nesta Norma, requer a aplicação separada de ambas as normas. (Incluído pela CPC 28 (R2))

15. Em alguns casos, a entidade possui propriedade que está arrendada e ocupada por sua controladora ou por outra controlada. A propriedade não se qualifica como propriedade para investimento nas demonstrações contábeis consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo proprietário sob a perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade para investimento se satisfizer a definição do item 5. Por isso, o arrendador trata a propriedade como propriedade para investimento nas suas demonstrações contábeis individuais.

### Reconhecimento

16. A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e

(b) o custo da propriedade para investimento possa ser



mensurado confiavelmente.

17. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos da propriedade para investimento no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos inicialmente incorridos para adquirir uma propriedade para investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção à propriedade.

18. Segundo o princípio de reconhecimento do item 16, a entidade não reconhece no valor contábil da propriedade para investimento os custos de serviços diários da propriedade. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos na demonstração do resultado quando incorridos. Os custos de serviços diários são basicamente os custos da mão-de-obra e dos bens consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade dessas despesas é muitas vezes descrita como sendo para "reparo e manutenção" da propriedade.

19. Partes de propriedades para investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, a entidade reconhece no valor contábil de propriedade para investimento o custo da parte de substituição da propriedade para investimento existente no momento em que o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. O valor contábil das partes que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma.

#### Mensuração no reconhecimento

20. A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo. Os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial.

21. O custo de uma propriedade para investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível. Os dispêndios diretamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais de serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

23. O custo de uma propriedade para investimento não é aumentado por:

(a) custos de início de atividades (start-up) (a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração);

(b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou

(c) quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

24. Se o pagamento de uma propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como despesa financeira durante o período do crédito.

25. O custo inicial do interesse em propriedade mantido em arrendamento e classificado como propriedade para investimento deve ser o estabelecido para arrendamento financeiro no item 20 da CPC 06, isto é, o ativo deve ser reconhecido pelo menor entre o valor justo da propriedade e o valor presente dos pagamentos mínimos do arrendamento. Montante equivalente deve ser reconhecido como passivo de acordo com o mesmo item.

26. Qualquer prêmio pago por arrendamento é tratado como parte dos pagamentos mínimos do arrendamento para essa finalidade, e é, portanto, incluído no custo do ativo, mas excluído do passivo. Se um interesse em propriedade mantido sob arrendamento for classificado como propriedade para investimento, o item contabilizado pelo valor justo é esse interesse e não a propriedade subjacente. Orientação sobre mensuração do valor justo de interesse em propriedade é desenvolvida no método do valor justo nos itens 33 a 35, 40, 41, 48, 50 e 52 e na CPC 46. Essa orientação também é relevante para a determinação do valor justo quando esse valor é usado como custo para finalidades do reconhecimento inicial. (Alterado pela CPC 28 (R1))

27. Uma ou mais propriedades para investimento podem ser adquiridas em troca de um ativo ou ativos não monetários, ou em uma combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se à troca de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade para investimento é mensurado pelo valor justo a menos que (a) a transação de troca careça de substância comercial ou (b) nem o valor justo do ativo recebido nem o valor justo do ativo cedido sejam confiavelmente mensuráveis. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não possa imediatamente baixar o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado pelo valor justo, o seu custo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

28. A entidade deve determinar se a operação de troca é, na substância, de natureza comercial considerando a extensão em que espera que os seus fluxos de caixa futuros sejam alterados como resultado da transação. A operação de troca tem natureza comercial se:

(a) a configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

(b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetadas pela transação se altera como resultado da troca; e

(c) a diferença em (a) ou (b) é significativa em relação ao valor justo dos ativos trocados.

Para a finalidade de determinar se a transação de troca tem natureza comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após os impostos. O resultado dessas análises pode ser claro sem que a entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.





29. O valor justo de ativo é confiavelmente mensurável se (a) a variabilidade na faixa de mensurações razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro dessa faixa puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com confiabilidade o valor justo tanto do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido é usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais claramente evidente. (Alterado pela CPC 28 (R1))

### Mensuração após reconhecimento

#### Política contábil

30. Com as exceções indicadas nos itens 32A a 34, a entidade deve escolher como sua política contábil ou o método do valor justo nos itens 33 a 55 ou o método do custo no item 56 e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

31. A CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro afirma que uma alteração voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada das operações, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações contábeis da entidade. É altamente improvável que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

32. Esta Norma exige que todas as entidades mensurem o valor justo de propriedades para investimento para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o método do valor justo) ou de divulgação (se usar o método do custo). Incentiva-se a entidade, mas não se exige dela, a mensurar o valor justo das propriedades para investimento tendo por base a avaliação de avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que esteja sendo avaliada. (Alterado pela CPC 28 (R1))

32A. A entidade pode:

(a) escolher o método do valor justo ou o método do custo para todas as propriedades para investimento que suportem passivos que pagam retorno diretamente associado ao valor justo de, ou aos retornos de ativos especificados incluindo essa propriedade para investimento; e

(b) escolher o método do valor justo ou o método do custo para todas as restantes propriedades para investimento, independentemente da escolha feita na alínea (a).

32B. Algumas seguradoras e outras entidades operam fundo de propriedades que emite cotas nacionais, com algumas unidades mantidas por investidores em contratos associados e outros detidos pela entidade. O item 32A não permite que a entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo valor justo.

32C. Se a entidade escolhe diferentes métodos para as duas categorias descritas no item 32A, as vendas de propriedade para

investimento entre conjuntos de ativos mensurados usando métodos diferentes devem ser reconhecidas pelo valor justo e a alteração cumulativa no valor justo deve ser reconhecida no resultado. Em conformidade, se a propriedade para investimento for vendida de um conjunto em que se usa o método do valor justo para um conjunto em que se usa o método do custo, o valor justo da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

#### Método do valor justo

33. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o método do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, exceto nos casos descritos no item 53.

34. Quando um interesse em propriedade mantido por arrendatário em arrendamento operacional for classificado como propriedade para investimento segundo o item 6, o item 30 deixa de ser opcional; o método do valor justo deve ser aplicado.

35. O ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em que ocorra.

40. Ao mensurar o valor justo da propriedade para investimento, de acordo com a CPC 46, a entidade deve assegurar que o valor justo reflète, entre outras, receitas provenientes de arrendamentos correntes e outros pressupostos que participantes do mercado utilizariam na precificação de propriedade para investimento sob condições correntes de mercado. (Alterado pela CPC 28 (R1))

41. O item 25 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de um interesse em propriedade arrendada. O item 33 exige que o interesse em propriedade arrendada seja remensurado, se necessário, pelo valor justo. Em um arrendamento negociado às taxas de mercado, o valor justo de um interesse em propriedade arrendada na aquisição, líquido de todos os pagamentos de arrendamento esperados (incluindo os relativos a passivos reconhecidos), deve ser zero. Esse valor justo não se altera independentemente, para fins contábeis, de um ativo e passivo locados serem reconhecidos pelo valor justo ou pelo valor presente dos pagamentos mínimos de arrendamento, de acordo com o item 20 da CPC 06. Assim, remensurar um ativo arrendado para o custo de acordo com o item 25 para o valor justo de acordo com o item 33 não deveria resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o valor justo seja mensurado em momentos diferentes. Isso pode ocorrer quando for feita a escolha para aplicar o método do valor justo após o reconhecimento inicial.

48. Em casos excepcionais, há clara evidência, quando a entidade adquire pela primeira vez uma propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade para investimento após a alteração em seu uso), de que a variabilidade no intervalo de mensurações razoáveis de valor justo seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos tão difíceis de avaliar, que a utilidade de uma única mensuração de valor justo é negada. Isso



pode indicar que o valor justo da propriedade não será mensurável com confiabilidade em base contínua (ver item 53). (Alterado pela CPC 28 (R1))

50. Ao determinar o valor justo da propriedade para investimento, a entidade não conta duplamente ativos ou passivos que estejam reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) equipamento, tal como elevador ou ar-condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de edifício e está geralmente incluído no valor justo da propriedade para investimento, não sendo reconhecido separadamente como ativo imobilizado;

(b) se o escritório for arrendado mobiliado, o valor justo do escritório inclui geralmente o valor justo da mobília, porque o lucro das rendas se relaciona com o escritório mobiliado. Quando a mobília for incluída no valor justo da propriedade para investimento, a entidade não reconhece a mobília como ativo separado;

(c) o valor justo da propriedade para investimento exclui o lucro do arrendamento operacional acrescido ou pago antecipadamente, porque a entidade o reconhece como passivo ou ativo separado;

(d) o valor justo da propriedade para investimento mantida em arrendamento reflete os fluxos de caixa esperados (incluindo a receita contingente que se espera que se torne pagável). Em conformidade, se a avaliação obtida para a propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de arrendamento reconhecido para atingir o valor contábil da propriedade para investimento, utilizando o método do valor justo.

52. Em alguns casos, a entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade para investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) exceda o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. A entidade aplica a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

#### **Incapacidade de mensurar confiavelmente o valor justo**

53. Há presunção refutável de que a entidade pode confiavelmente mensurar o valor justo de propriedade para investimento em base contínua. Porém, em casos excepcionais, quando a entidade adquire pela primeira vez uma propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade para investimento na sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após a alteração de uso), há clara evidência de que o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua. Isso ocorre quando, e apenas quando, o mercado de propriedades comparáveis está inativo (por exemplo, há poucas transações recentes, preços cotados não são atuais ou preços de transação observadas indicam que o vendedor foi forçado a vender) e quando não estão disponíveis mensurações alternativas confiáveis de valor justo (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa

descontados). Se a entidade conclui que o valor justo de propriedade para investimento em construção não é mensurável com confiabilidade, mas é esperado que o valor justo da propriedade seja mensurável com confiabilidade quando a construção for concluída, a propriedade para investimento em construção deve ser mensurada ao custo até que seu valor justo se torne confiavelmente mensurável ou a construção seja concluída (o que ocorrer primeiro). Se a entidade conclui que o valor justo de propriedade para investimento (outra que não uma propriedade para investimento em construção) não é confiavelmente mensurável, a entidade mensura essa propriedade para investimento usando o método do custo da CPC 27. O valor residual da propriedade para investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar a CPC 27 até a alienação da propriedade para investimento. (Alterado pela CPC 28 (R1))

53A. Uma vez que a entidade se torne capaz de mensurar confiavelmente o valor justo de um investimento para propriedade em construção que tenha sido previamente avaliada ao custo, deve mensurar essa propriedade pelo valor justo. Assim que a construção estiver completada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado confiavelmente. Se esse não for o caso, de acordo com o item 53, a propriedade será contabilizada pelo método do custo de acordo com a CPC 27.

53B. A presunção de que o valor justo de investimento para propriedade em construção possa ser mensurado confiavelmente pode ser refutada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado um item de investimento para propriedade em construção ao valor justo não pode concluir que o valor justo do investimento para propriedade quando completado não possa ser mensurado confiavelmente.

54. Nos casos excepcionais em que a entidade seja compelida, pela razão dada no item 53, a mensurar uma propriedade para investimento usando o método do custo de acordo com a CPC 27, ela mensura todas as suas outras propriedades para investimento pelo valor justo, inclusive as propriedades para investimento em construção. Nesses casos, embora a entidade possa usar o método do custo para uma propriedade para investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o método do valor justo.

55. Se a entidade tiver previamente mensurado a propriedade para investimento pelo valor justo, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo valor justo até a alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo proprietário ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio), mesmo que transações de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.

#### **Método do custo**

56. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o método do custo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento de acordo com os requisitos da CPC 27 para



esse método, exceto aquelas que satisfaçam os critérios de classificação como mantidas para venda (ou que estejam incluídas em grupo para alienação que esteja classificado como mantido para venda) de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. As propriedades para investimento que satisfaçam os critérios de classificação como mantidas para venda (ou que estejam incluídas em um grupo para alienação que esteja classificado como mantido para venda) devem ser mensuradas de acordo com essa Norma.

#### Transferência

57. A entidade deve transferir a propriedade para, ou de, propriedade para investimento quando, e apenas quando, houver alteração de uso. A alteração de uso ocorre quando a propriedade atende, ou deixa de atender, a definição de propriedade para investimento e há evidência da alteração de uso. Apenas a alteração nas intenções da administração para o uso da propriedade não fornece evidência da alteração no uso. Exemplos de evidência da alteração na utilização incluem:

(a) início de ocupação pelo proprietário, ou de desenvolvimento com vista à ocupação pelo proprietário, para transferência de propriedade para investimento para propriedade ocupada pelo proprietário;

(b) início de desenvolvimento com objetivo de venda, para transferência de propriedade para investimento para estoque;

(c) fim de ocupação pelo proprietário, para transferência de propriedade ocupada pelo proprietário para propriedade para investimento; e

(d) começo de arrendamento operacional para outra entidade, para transferência de estoques para propriedade para investimento;

58. Quando a entidade decidir alienar a propriedade para investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como propriedade para investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial) e deixe de reclassificá-la como estoque. De forma semelhante, se a entidade começar a desenvolver de novo a propriedade para investimento existente para futuro uso continuado como propriedade para investimento, a propriedade permanece propriedade para investimento, não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo proprietário durante o novo desenvolvimento.

59. Os itens 60 a 65 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes quando a entidade usa o método do valor justo para propriedades para investimento. Quando a entidade usar o método do custo, as transferências entre propriedades para investimento, propriedades ocupadas pelo proprietário e estoque não alteram o valor contábil da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

60. Para a transferência de propriedade para investimento escriturada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o custo considerado da

propriedade para subsequente contabilização de acordo com a CPC 27 ou a CPC 16 deve ser o seu valor justo à data da alteração de uso.

61. Se o imóvel ocupado pelo proprietário se tornar propriedade para investimento que seja escriturada pelo valor justo, a entidade deve aplicar a CPC 27 até a data da alteração de uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil do imóvel de acordo com a CPC 27 e o seu valor justo conforme o item 62.

62. Até a data em que o imóvel ocupado pelo proprietário se torne propriedade para investimento escriturada pelo valor justo, a entidade deprecia a propriedade e reconhece quaisquer perdas por redução no valor recuperável (impairment) que tenham ocorrido. A entidade trata qualquer diferença nessa data entre o valor contábil da propriedade de acordo com a CPC 27 e o seu valor justo da seguinte forma:

(a) qualquer diminuição resultante no valor contábil da propriedade é reconhecida no resultado. Porém, até o ponto em que a quantia esteja incluída em reavaliação anteriormente procedida nessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de reavaliação;

(b) qualquer aumento resultante no valor contábil é tratado como se segue:

(i) até o ponto em que o aumento reverta perda anterior por impairment dessa propriedade, o aumento é reconhecido no resultado. A quantia reconhecida no resultado não pode exceder a quantia necessária para repor o valor contábil para o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por impairment tivesse sido reconhecida;

(ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada diretamente no patrimônio líquido, em ajustes de avaliação patrimonial, como parte dos outros resultados abrangentes. Na alienação subsequente da propriedade para investimento, eventual excedente de reavaliação incluído no patrimônio líquido deve ser transferido para lucros ou prejuízos acumulados, e a transferência do saldo remanescente excedente de avaliação também se faz diretamente para lucros ou prejuízos acumulados, e não por via da demonstração do resultado.

63. Para uma transferência de estoque para propriedade para investimento que seja escriturada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado.

64. O tratamento de transferência de estoque para propriedade para investimento que é escriturada pelo valor justo é consistente com o tratamento de venda de estoque.

65. Quando a entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de propriedade para investimento de construção própria que será escriturada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado.



## Alienação

66. A propriedade para investimento deve ser baixada (eliminada do balanço patrimonial) na alienação ou quando a propriedade para investimento for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico for esperado da sua alienação.

67. A alienação de propriedade para investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de arrendamento financeiro. A data de alienação da propriedade para investimento é a data em que o recebedor obtém o controle da propriedade para investimento de acordo com os requisitos do CPC 47 que determinam quando a obrigação de cumprimento é satisfeita. O CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil se aplica à alienação efetuada pela celebração de arrendamento financeiro e a venda e leaseback.

68. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do item 16, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de propriedade para investimento, então ela baixa o valor contábil da parte substituída. Relativamente à propriedade para investimento contabilizada usando o método do custo, a parte substituída pode não ser a parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que a entidade determine o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o método do valor justo, o valor justo da propriedade para investimento pode já refletir o fato de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Em outros casos, pode ser difícil discernir quanto do valor justo deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do valor justo para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição no valor contábil do ativo e reavaliar o valor justo, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

69. Ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades para investimento devem ser determinados como a diferença entre os valores líquidos da alienação e o valor contábil do ativo e devem ser reconhecidos no resultado (a menos que a CPC 06 exija outra forma no caso de venda e leaseback) no período da retirada ou da alienação.

70. O valor da contrapartida da alienação de propriedade para investimento deve ser estabelecido de acordo com os requisitos para determinar o preço de transação nos itens 47 a 72 do CPC 47. As alterações subsequentes ao valor estimado da contrapartida incluído no ganho ou perda devem ser contabilizadas de acordo os requisitos para alterações no preço de transação no CPC 47.

71. A entidade aplica a CPC 25 ou outras normas, interpretações e comunicados técnicos, conforme apropriado, a quaisquer passivos que detenha após a alienação de uma propriedade para investimento.

72. A indenização de terceiros para propriedade para investimento, que tenha sofrido redução no valor recuperável (impairment), perda ou tenha sido cedida, deve ser reconhecida

no resultado quando se tornar recebível.

73. Reduções no valor recuperável (impairment) ou perdas de propriedade para investimento, relacionados com pedidos de ou pagamento de indenização de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição constituem acontecimentos econômicos separados e são contabilizados separadamente como se segue:

- (a) as perdas por redução ao valor recuperável da propriedade para investimento são reconhecidas de acordo com a CPC 01;
- (b) as retiradas ou alienações da propriedade para investimento são reconhecidas de acordo com os itens 66 a 71 desta Norma;
- (c) a indenização de terceiros por propriedade para investimento que tenha sofrido impairment, que tenha sofrido perda ou tenha sido cedida é reconhecida no resultado quando se tornar recebível; e
- (d) o custo dos ativos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os itens 20 a 29 desta Norma.

## Divulgação

### Método do valor justo e método do custo

74. As divulgações indicadas adiante se aplicam adicionalmente às enunciadas na CPC 06. De acordo com a CPC 06, o proprietário de propriedade para investimento proporciona as divulgações dos arrendadores acerca dos arrendamentos que tenham celebrado. A entidade que detenha propriedade para investimento em arrendamento financeiro ou operacional proporciona divulgação dos arrendatários para arrendamentos financeiros e divulgação dos arrendadores para qualquer arrendamento operacional que tenham celebrado.

75. A entidade deve divulgar:

- (a) se aplica o método do valor justo ou o método do custo;
- (b) caso aplique o método do valor justo, se e em que circunstâncias os interesses em propriedade mantidos em arrendamentos operacionais são classificados e contabilizados como propriedade para investimento;
- (c) quando a classificação for difícil (ver item 14), os critérios que usa para distinguir propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso ordinário dos negócios;
- (d) as quantias reconhecidas no resultado para:
  - (i) lucros de rendas de propriedade para investimento;
  - (ii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que tenham gerado rendas durante o período;
  - (iii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que não tenham gerado rendas durante o período; e
  - (iv) a alteração cumulativa no valor justo reconhecido nos resultados com a venda de propriedade para investimento de um conjunto de ativos em que se usa o método do custo para



um conjunto em que se usa o método do valor justo (ver item 32C).

(e) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades para investimento ou a remessa de lucros e recebimentos de alienação;

(f) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento ou para reparos, manutenção ou aumentos.

#### Método do valor justo

76. Além das divulgações exigidas pelo item 75, a entidade que aplique o método do valor justo dos itens 33 a 55 deve divulgar a conciliação entre os valores contábeis da propriedade para investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:

(a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;

(b) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;

(c) ativos classificados como detidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a CPC 31 e outras alienações;

(d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustes de valor justo;

(e) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

(f) transferências para e de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e

(g) outras alterações.

77. Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada significativamente para a finalidade das demonstrações contábeis, como, por exemplo, para evitar contagem dupla de ativos ou passivos que sejam reconhecidos como ativos e passivos separados conforme descrito no item 50, a entidade deve divulgar a conciliação entre a valorização obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações contábeis, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer obrigações de arrendamento reconhecidas que tenham sido novamente adicionadas, e qualquer outro ajuste significativo.

78. Nos casos excepcionais referidos no item 53, quando a entidade mensurar uma propriedade para investimento usando o método do custo da CPC 27, a conciliação exigida pelo item 76 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade para investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades para investimento. Além disso, a entidade deve divulgar:

(a) descrição da propriedade para investimento;

(b) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado com confiabilidade; (Alterada pela CPC 28 (R1))

(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a recair; e

(d) no momento da alienação da propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo:

(i) o fato de que a entidade alienou a propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo;

(ii) o valor contábil dessa propriedade para investimento no momento da venda; e

(iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

#### Método do custo

79. Além das divulgações exigidas pelo item 75, a entidade que aplique o método do custo do item 56 deve divulgar:

(a) os métodos de depreciação usados;

(b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

(c) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por impairment acumuladas) no início e no fim do período;

(d) a conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

(i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;

(ii) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;

(iii) ativos classificados como detidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com a CPC 31 e outras alienações;

(iv) depreciação;

(v) a quantia de perdas por impairment reconhecida e a quantia de perdas por impairment revertida durante o período de acordo com a CPC 01;

(vi) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

(vii) transferências para e de estoques e propriedade ocupada pelo proprietário; e

(viii) outras alterações; e

(e) o valor justo das propriedades para investimento. Nos casos excepcionais descritos no item 53, quando a entidade não puder mensurar o valor justo da propriedade para investimento com confiabilidade, ela deve divulgar: (Alterada pela CPC 28 (R1))

(i) descrição da propriedade para investimento;

(ii) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado com confiabilidade; e

(iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja



altamente provável que o valor justo venha a recair.

### Disposições transitórias

#### Método do valor justo

80. A entidade que já tiver anteriormente aplicado os conceitos desta Norma e escolher pela primeira vez classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses em propriedades elegíveis mantidos sob arrendamentos operacionais como propriedade para investimento deve reconhecer o efeito dessa escolha como ajuste no saldo de abertura dos resultados retidos do período no qual a escolha foi inicialmente feita. Além disso:

(a) se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações contábeis ou de outro modo) o valor justo dessas propriedades em períodos anteriores (mensurado em base que satisfaça a definição de valor justo da CPC 46), a entidade é incentivada, mas não é exigida a: (Alterada pela CPC 28 (R1))

(i) ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado cujo valor justo foi publicamente divulgado; e

(ii) re-expressar a informação comparativa desses períodos; e

(a) se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita na alínea (a), a entidade não deve re-expressar a informação comparativa e deve divulgar esse fato.

81. Esta Norma exige tratamento diferente do exigido pela CPC 23. Essa Norma exige que a informação comparativa seja feita, a menos que essa re-elaboração seja impraticável.

82. Quando a entidade aplicar esta Norma pela primeira vez, o ajuste no saldo de abertura de lucros ou prejuízos acumulados inclui a reclassificação de qualquer quantia mantida no excedente de reavaliação da propriedade para investimento.

#### Método do custo

83. A CPC 23 aplica-se a qualquer alteração nas políticas contábeis que seja feita quando a entidade aplicar esta Norma pela primeira vez e optar por usar o método do custo. O efeito da alteração nas políticas contábeis inclui a reclassificação de qualquer quantia mantida no excedente de reavaliação da propriedade para investimento.

84. Os requisitos dos itens 27 a 29 relativos à mensuração inicial de propriedade para investimento adquirida em uma transação de troca de ativos devem ser aplicados prospectivamente, apenas a futuras transações.

84A. Em razão da inclusão do item 14A, a entidade deve aplicar essa alteração prospectivamente para aquisições de propriedades para investimento desde o início do primeiro período para o qual ela adota essa alteração. Consequentemente, a contabilização de aquisições de propriedades para investimento em períodos anteriores não deve ser ajustada. No entanto, a entidade pode optar por aplicar a alteração às aquisições individuais de propriedade para investimento que ocorreram antes do início do primeiro período anual que ocorre na data de vigência ou após, somente se as

informações necessárias para aplicar a alteração a essas transações anteriores estejam disponíveis para a entidade. (Incluído pela CPC 28 (R2))

84C Na data da aplicação inicial das alterações nos itens 57 e 58, a entidade deve reavaliar a classificação das propriedades detidas nessa data e, se for o caso, reclassificar a propriedade aplicando os itens 7 a 14 para refletir as condições existentes nessa data.

84D Não obstante os requisitos do item 84C, é permitido à entidade aplicar as alterações aos itens 57 e 58 retrospectivamente de acordo com o CPC 23 se, e somente se, isso for possível com o uso de informações disponíveis à época.

84E Se, de acordo com o item 84C, a entidade reclassificar a propriedade na data da aplicação inicial, a entidade deve:

(a) contabilizar a reclassificação aplicando os requisitos dos itens 59 a 64. Ao aplicar os itens 59 a 64, a entidade deve:

(i) ler qualquer referência à data de alteração de uso como data da aplicação inicial; e

(ii) reconhecer qualquer valor que, de acordo com os itens 59 a 64, teria sido reconhecido no resultado como ajuste ao saldo inicial de lucros acumulados na data da aplicação inicial;

(b) divulgar os valores reclassificados para, ou de, propriedade para investimento de acordo com o item 84C. A entidade deve divulgar os montantes reclassificados como parte da conciliação do valor contabilizado como propriedade para investimento no início e no final do período, conforme exigido nos itens 76 e 79.



## CPC 31 (R4) – ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda) e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas. Em particular, a Norma exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

(a) mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;

(b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

### Alcance

2. Os requisitos de classificação e de apresentação desta Norma aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade. Os requisitos de mensuração desta Norma aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e aos grupos de ativos mantidos para venda (tal como definido no item 4), com exceção dos ativos listados no item 5, que devem continuar a ser mensurados de acordo com as normas específicas aplicáveis.

3. Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com esta Norma. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com esta Norma.

4. Por vezes, a entidade coloca à venda um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um grupo de ativos mantido para venda pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa ou parte de uma unidade geradora de caixa. (\*) O grupo de ativos pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos circulantes, passivos circulantes e ativos excluídos pelo item 5 dos requisitos de mensuração desta Norma. Se um ativo não circulante dentro do alcance dos requisitos de mensuração desta Norma fizer parte do grupo de ativos mantido para venda, os requisitos de mensuração desta Norma aplicam-se ao grupo de ativos como um todo, de forma que o grupo de ativos seja mensurado pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos a despesa de venda. Os requisitos para mensuração de ativos e passivos individuais dentro do grupo de ativos mantido para venda estão definidos nos itens 18, 19 e 23.

(\*) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa do

ativo ou grupo de ativos resultem principalmente da venda, e não do uso contínuo, estes se tornam menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros ativos, e o grupo de ativos mantido para venda que fez parte da unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa individual.

5. As regras de mensuração desta Norma (\*) não se aplicam aos ativos listados a seguir, os quais são abrangidos pelas normas indicadas, seja como ativos individuais, seja como parte de grupo de ativos mantido para venda:

(a) imposto de renda diferido ativo (CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);

(b) ativos provenientes de benefícios a empregados (CPC 33 – Benefícios a Empregados);

(c) ativos financeiros no alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros;

(d) ativos não circulantes que sejam contabilizados de acordo com o valor justo nos termos da CPC 28 – Propriedade para Investimento;

(e) ativos não circulantes que sejam mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas no ponto de venda, de acordo com a CPC 29 – Ativo Biológico e Produto Agrícola;

(f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguro tal como definido na CPC 11 – Contratos de Seguro.

(\*) Aplicam-se a estes o exposto nos itens 18 e 19, os quais exigem que os ativos em questão sejam mensurados de acordo com outras normas aplicáveis.

5A. A classificação, a apresentação e a mensuração requeridas nesta Norma aplicáveis a ativo não circulante (ou grupo de ativos) classificado como mantido para venda também se aplicam a ativo não circulante (ou grupo de ativos) que seja classificado como destinado a ser distribuído aos sócios na sua condição de proprietários (mantido para distribuição aos proprietários).

5B. Esta Norma especifica as divulgações requeridas sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Divulgações exigidas por outras normas não se aplicam a esses ativos (ou grupos de ativos) a menos que essas normas exijam:

(a) divulgação específica a respeito dos ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas; ou

(b) divulgação sobre mensuração de ativos e passivos de grupo de ativos mantidos para venda que não estejam dentro do alcance das exigências de mensuração desta Norma e que essas divulgações não estejam já disponíveis em outras notas às demonstrações contábeis.

Divulgações adicionais sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas podem ser necessárias para o atendimento aos requisitos gerais da CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, em particular seus itens 15 e



125.

#### **Classificação de ativo não circulante como mantido para venda**

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

8A. A entidade que estiver compromissada com um plano de venda para a alienação de controlada deve classificar todos os ativos e passivos dessa controlada (no balanço consolidado) como mantidos para venda quando os critérios estabelecidos nos itens 6 a 8 estiverem presentes, independentemente de a entidade passar a deter uma participação na investida como não controladora após a venda dessa controlada.

9. Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo. Esse é o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

10. As transações de venda incluem trocas de ativos não circulantes por outros ativos não circulantes quando a troca tiver substância comercial de acordo com a CPC 27 – Ativo Imobilizado.

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).

12. Se os critérios dos itens 7 e 8 forem satisfeitos após a data do balanço, a entidade não deve classificar o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda como tais nessas demonstrações contábeis quando forem divulgadas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data de balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informação específica nas notas explicativas, como está previsto nos itens 41(a), (b) e (d).

12A. O ativo não circulante (ou grupo de ativos) é classificado como mantido para distribuição aos sócios quando a entidade está comprometida para distribuir esse ativo (ou grupo de ativos) aos proprietários. Para isso é necessário que os ativos estejam disponíveis para imediata distribuição na sua condição atual e que a distribuição seja altamente provável. Para essa distribuição ser altamente provável, ações para completar a distribuição devem já ter sido iniciadas e deve estar presente a expectativa de serem completadas dentro de um ano a partir da classificação. Ações requeridas para completar a distribuição devem indicar não ser provável que mudanças significativas na distribuição sejam feitas ou que a distribuição virá a não ser feita. A probabilidade da aprovação dos sócios (se requerida legal ou estatutariamente) deve ser considerada como fator na verificação de ser a distribuição classificável como altamente provável.

#### **Ativo não circulante a ser baixado**

13. A entidade não deve classificar como mantido para venda o ativo não circulante ou o grupo de ativos destinado a ser baixado. Isso se deve ao fato de o seu valor contábil ser recuperado principalmente por meio do uso contínuo. Contudo, se o grupo de ativos classificado como mantido para venda que será baixado satisfizer aos critérios do item 32(a) a (c), a entidade deve apresentar os resultados e os fluxos de caixa do ativo mantido para venda como operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 e 34, na data na qual ele deixar de ser usado. Os ativos não circulantes a serem baixados incluem ativos que devem ser usados até o final da sua vida econômica e ativos não circulantes que devem ser fechados em vez de vendidos.

14. A entidade não deve contabilizar o ativo não circulante que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido baixado.

#### **Mensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda**

##### **Mensuração de ativo não circulante mantido para venda**

15. A entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

15A. A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) mantido para distribuição aos sócios pelo menor entre seu valor contábil e seu valor justo diminuído das despesas de distribuição (\*).





(\*) Despesas de distribuição são as despesas incrementais diretamente atribuíveis à distribuição, excluídos as financeiras e os tributos sobre o lucro.

16. Se o ativo ou o grupo de ativos recém-adquiridos satisfizer aos critérios de classificação como mantido para venda (ver item 11), a aplicação do item 15 resultará em que o ativo ou o grupo de ativos seja mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre o que seria seu valor contábil, caso não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo), e o valor justo menos as despesas de venda. Se o ativo ou o grupo de ativos for adquirido como parte de combinação de negócios, ele deve ser mensurado pelo valor justo menos as despesas de venda.

17. Quando se espera que a venda ocorra após um ano, a entidade deve mensurar as despesas de venda pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente das despesas de venda que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como despesa financeira, aplicando-se no que couber as disposições da CPC 12 – Ajuste a Valor Presente.

18. Imediatamente antes da classificação inicial do ativo ou do grupo de ativos como mantido para venda, os valores contábeis do ativo (ou de todos os ativos e passivos do grupo de ativos) devem ser mensurados de acordo com as normas aplicáveis.

19. Na mensuração subsequente de grupo de ativos mantido para venda, os valores contábeis de quaisquer ativos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma, mas que estejam incluídos em grupo de ativos classificado como mantido para venda, devem ser remensurados de acordo com as normas aplicáveis antes de o valor justo menos as despesas de venda do grupo de ativos mantido para venda ser remensurado.

#### **Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável e reversão**

20. A entidade deve reconhecer, nos termos da CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a perda por redução ao valor recuperável relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo ou do grupo de ativo mantido para venda ao valor justo menos as despesas de venda, além de qualquer outra perda que tenha sido reconhecida de acordo com o item 19.

21. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de um ativo, limitado à perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com esta Norma, seja anteriormente, de acordo com a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

22. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de grupo de ativos mantido para venda:

(a) na medida em que não tenha sido reconhecido de acordo com o item 19; mas

(b) não além da perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com

esta Norma ou anteriormente de acordo com a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos, nos ativos não circulantes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração desta Norma.

23. A perda por redução ao valor recuperável (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo de ativos mantido para venda deve reduzir (ou aumentar) o valor contábil dos ativos não circulantes do grupo de ativos que esteja dentro do escopo dos requisitos de mensuração desta Norma pela ordem de alocação definida nos itens 99(a) e (b) e 117 da CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

24. O ganho ou a perda que não tenha sido reconhecido anteriormente à data da venda de ativo não circulante ou de grupo de ativos mantido para venda deve ser reconhecido à data da baixa. Os requisitos relacionados à baixa estão definidos:

(a) nos itens 67 a 72 da CPC 27 – Ativo Imobilizado; e

(b) nos itens 112 a 117 da CPC 04 – Ativo Intangível, relacionados a ativos intangíveis.

25. A entidade não deve depreciar (ou amortizar) o ativo não circulante enquanto estiver classificado como mantido para venda ou enquanto fizer parte de grupo de ativos classificado como mantido para venda. Os juros e os outros gastos atribuíveis aos passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

#### **Alteração em plano de venda**

##### **Alteração em plano de venda ou em plano de distribuição aos proprietários (Alterado pela CPC 31 (R3))**

26. Se a entidade tiver classificado um ativo como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários, mas os critérios dos itens 7 a 9 (para mantido para venda) ou do item 12A (para mantido para distribuição aos proprietários) já não estiverem mais satisfeitos, a entidade deve deixar de classificar o ativo (ou grupo de ativos) como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (respectivamente). Nesses casos, a entidade deve seguir a orientação dos itens 27 a 29 para contabilizar essa mudança, exceto quando se aplica o item 26A. (Alterado pela CPC 31 (R3))

26A. Se a entidade reclassificar um ativo (ou grupo de ativos) diretamente de mantido para venda para mantido para distribuição aos proprietários, ou diretamente de mantido para distribuição aos proprietários para mantido para venda, então, a mudança na classificação deve ser considerada como continuação do plano original de alienação. A entidade:

(a) não deve seguir a orientação dos itens 27 a 29 para contabilizar essa mudança. A entidade deve aplicar os requisitos de classificação, apresentação e mensuração desta norma aplicáveis ao novo método de alienação;

(b) deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos), seguindo os requisitos do item 15 (se reclassificado como mantido para venda) ou 15A (se reclassificado como mantido para distribuição aos proprietários) e deve reconhecer qualquer



redução ou aumento do valor justo menos as despesas de venda ou de distribuição do ativo não circulante (ou grupo de ativos), seguindo os requisitos dos itens 20 a 25;

(c) não deve alterar a data da classificação, de acordo com os itens 8 e 12A. Isso não impede a extensão do período necessário para concluir a venda ou a distribuição aos proprietários, se forem atendidas as condições do item 9. (Incluído pela CPC 31 (R3))

27. A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) que deixar de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (ou deixar de ser incluído em grupo de ativos classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários) pelo valor mais baixo entre:

(a) o seu valor contábil antes de o ativo ou o grupo de ativos ser classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários), ajustado por qualquer depreciação, amortização ou reavaliação (se permitida legalmente) que teria sido reconhecida se o ativo ou o grupo de ativos não estivesse classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários); e

(b) o seu montante recuperável à data da decisão posterior de não vender ou distribuir aos proprietários (\*). (Alterado pela CPC 31 (R3))

(\*) Se o ativo não circulante fizer parte de unidade geradora de caixa, o seu montante recuperável é o valor contábil que teria sido reconhecido após a alocação de qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com a CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

28. A entidade deve incluir no resultado qualquer ajuste exigido no valor contábil de ativo não circulante que deixe de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (\*) de operações em continuidade no período em que os critérios dos itens 7 a 9 ou 12A, respectivamente, já não estiverem mais satisfeitos. Demonstrações contábeis relativas aos períodos desde a classificação como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários devem ser alteradas se o ativo não circulante que deixar de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários for controlada, operação em conjunto, empreendimento controlado em conjunto, coligada, ou parcela de participação em empreendimento controlado em conjunto ou em coligada. A entidade deve apresentar esse ajuste na mesma linha da demonstração do resultado usada para apresentar o ganho ou a perda, se houver, reconhecida de acordo com o item 37. (Alterado pela CPC 31 (R3))

(\*) A não ser que o ativo seja um imobilizado ou um intangível que tenha sido reavaliado (se permitido legalmente), de acordo com a CPC 04 ou CPC 27, antes da classificação como mantido para venda, quando o ajuste deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo da reavaliação. (Alterado pela CPC 31 (R1))

29. Se a entidade remover um ativo ou um passivo individual de

um grupo de ativos classificado como mantido para venda, os ativos e os passivos restantes do grupo de ativos a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo de ativos apenas se o grupo satisfizer aos critérios dos itens 7 a 9. Se a entidade remover um ativo ou um passivo individual de um grupo de ativos classificado como mantido para distribuição aos proprietários, os ativos e passivos restantes do grupo de ativos a serem distribuídos devem continuar a ser mensurados como grupo apenas se o grupo atender aos critérios do item 12A. De outro modo, os ativos não circulantes restantes do grupo de ativos que satisfizerem individualmente aos critérios de classificação como mantidos para venda (ou como mantidos para distribuição aos proprietários) devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre os seus valores contábeis e os valores justos menos as despesas de venda (ou de distribuição) nessa data. Quaisquer ativos não circulantes que não satisfaçam aos critérios para serem mantidos para venda devem deixar de ser classificados como mantidos para venda, de acordo com o item 26. Os ativos não circulantes que não cumpram com os critérios para serem mantidos para distribuição aos proprietários devem deixar de ser classificados como mantidos para distribuição aos proprietários, de acordo com o item 26. (Alterado pela CPC 31 (R3))

#### **Apresentação e divulgação**

30. A entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros das operações descontinuadas e das baixas de ativos não circulantes mantidos para venda.

#### **Apresentação de operação descontinuada**

31. Um componente da entidade compreende operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de divulgação nas demonstrações contábeis, do resto da entidade. Em outras palavras, um componente da entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto mantido em uso.

32. Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e

(a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

33. A entidade deve evidenciar:

(a) um montante único na demonstração do resultado compreendendo:

(i) o resultado total após o imposto de renda das operações descontinuadas; e

(ii) os ganhos ou as perdas após o imposto de renda



reconhecidos na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na baixa de ativos ou de grupo de ativos(s) mantidos para venda que constituam a operação descontinuada.

(b) análise da quantia única referida na alínea (a) com:

(i) as receitas, as despesas e o resultado antes dos tributos das operações descontinuadas;

(ii) as despesas com os tributos sobre o lucro relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) da CPC 32 – Tributos sobre o Lucro;

(iii) os ganhos ou as perdas reconhecidas na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na alienação de ativos ou de grupo de ativos mantidos para venda que constitua a operação descontinuada; e

(iv) as despesas de imposto de renda relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) da CPC 32 – Tributos sobre o Lucro.

A análise pode ser apresentada nas notas explicativas ou na demonstração do resultado. Se for na demonstração do resultado, deve ser apresentada em seção identificada e que esteja relacionada com as operações descontinuadas, isto é, separadamente das operações em continuidade. A análise não é exigida para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11).

(c) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades operacionais, de investimento e de financiamento das operações descontinuadas. Essas evidenciações podem ser apresentadas nas notas explicativas ou nos quadros das demonstrações contábeis. Essas evidenciações não são exigidas para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11);

(d) o montante do resultado das operações continuadas e o das operações descontinuadas atribuível aos acionistas controladores. Essa evidenciação pode ser apresentada alternativamente em notas explicativas que tratam do resultado.

33A. Se a entidade apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada, conforme, descrito no item 10A da CPC 26, uma seção identificada como relacionada às operações descontinuadas deve ser apresentada nessa demonstração. (Incluído pela CPC 31 (R1))

34. A entidade deve apresentar novamente as evidenciações do item 33 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, de forma que as divulgações se relacionem com todas as operações que tenham sido descontinuadas à data do balanço do último período apresentado.

35. Os ajustes efetuados no período corrente nos montantes anteriormente apresentados em operações descontinuadas que

estejam diretamente relacionados com a baixa de operação descontinuada em período anterior devem ser classificados separadamente nas operações descontinuadas. A natureza e o montante desses ajustes devem ser divulgados. Exemplos de circunstâncias em que esses ajustes podem ocorrer incluem o seguinte:

(a) a solução de incertezas que resultem dos termos da transação de alienação, tais como a solução dos ajustes no preço de compra e das questões de indenização com o comprador;

(b) a solução de incertezas resultantes e que estejam diretamente relacionadas com as operações do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos mantidas pelo vendedor;

(c) a liquidação das obrigações de planos de benefícios a empregados, desde que essa liquidação esteja diretamente relacionada com a transação de alienação.

36. Se a entidade deixar de classificar um componente da entidade como mantido para venda, os resultados das operações do componente anteriormente apresentado em operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 a 35, devem ser reclassificados e incluídos no resultado das operações em continuidade em todos os períodos apresentados. Os montantes relativos a períodos anteriores devem ser descritos como tendo sido novamente apresentados.

36A. A entidade que esteja compromissada com plano de venda do controle de uma controlada deve divulgar as informações requeridas nos itens 33 a 36 quando a controlada for um grupo de ativos e passivos mantidos para venda dentro da definição de operação descontinuada conforme o item 32.

#### **Ganho ou perda relacionado com operação em continuidade**

37. Qualquer ganho ou perda relativa à remensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda que não satisfaça à definição de operação descontinuada deve ser incluído nos resultados das operações em continuidade.

#### **Apresentação de ativo não circulante classificado como mantido para venda**

38. A entidade deve apresentar o ativo não circulante classificado como mantido para venda separadamente dos outros ativos no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço patrimonial. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados em um único montante. As principais classes de ativos e passivos classificados como mantidos para venda devem ser divulgadas separadamente no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, exceto conforme permitido pelo item 39. A entidade deve apresentar separadamente qualquer receita ou despesa acumulada reconhecida diretamente no patrimônio líquido (outros resultados abrangentes) relacionada a um ativo não circulante ou a um grupo de ativos classificado como mantido para venda.

39. Se o grupo de ativos mantido para venda for controlada



recém-adquirida que satisfaça aos critérios de classificação como destinada à venda no momento da aquisição (ver item 11), não é exigida a divulgação das principais classes de ativos e passivos.

40. A entidade não deve reclassificar ou reapresentar montantes divulgados de ativos não circulantes ou de ativos e passivos de grupos de ativos classificados como mantidos para venda nos balanços de períodos anteriores para refletir a classificação no balanço do último período apresentado.

#### **Divulgações adicionais**

41. A entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas explicativas do período em que o ativo não circulante tenha sido classificado como mantido para venda ou vendido:

(a) descrição do ativo (ou grupo de ativos) não circulante;

(b) descrição dos fatos e das circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, forma e cronograma esperados para essa alienação;

(c) ganho ou perda reconhecido de acordo com os itens 20 a 22 e, se não for apresentado separadamente na demonstração do resultado, a linha na demonstração do resultado que inclui esse ganho ou perda;

(d) se aplicável, segmento em que o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda está apresentado de acordo com a CPC 22 – Informações por Segmento.

42. Caso se aplique o item 26 ou o item 29, a entidade deve divulgar, no período da decisão de alterar o plano de venda do ativo não circulante mantido para venda, a descrição dos fatos e das circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das operações para esse período e qualquer período anterior apresentado.

#### **Disposição transitória**

43. A entidade pode aplicar retrospectivamente os requisitos da Norma a todos os ativos não circulantes ou a grupos de ativos que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda e a operações que satisfaçam aos critérios de classificação como descontinuadas, desde que as avaliações e as outras informações necessárias para aplicar esta Norma tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.



## CPC 32 (R4) – TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

### Objetivo

O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

(a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e

(b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

É inerente ao reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade espera recuperar ou liquidar o valor contábil daquele ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que eles seriam se tal recuperação ou liquidação não tivessem efeitos fiscais, esta Norma exige que a entidade reconheça um passivo fiscal diferido (ativo fiscal diferido), com certas limitadas exceções.

Esta Norma exige que a entidade contabilize os efeitos fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos. Assim, para transações e outros eventos reconhecidos no resultado, quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos no resultado. Para transações e outros eventos reconhecidos fora do resultado (tratados como outros resultados abrangentes dentro do patrimônio líquido – ver CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis sobre a demonstração do resultado abrangente), quaisquer efeitos fiscais relacionados também devem ser reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido, respectivamente). Similarmente, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos em combinação de negócios afeta o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) advindo daquela combinação de negócios ou o valor do ganho de compra vantajosa (barganha) reconhecida.

Esta Norma também trata do reconhecimento de ativos fiscais diferidos advindos de prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis e da divulgação das informações relacionadas aos tributos sobre o lucro.

### Alcance

1. Esta Norma aplica-se à contabilização de tributos sobre o lucro.

2. Para fins desta Norma, a expressão tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros incidentes sobre lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto (joint venture) nas distribuições (créditos ou pagamentos) à entidade que

apresenta o relatório.

4. Esta Norma não trata dos métodos de contabilidade para concessões governamentais (consultar CPC 07 – Subvenção e Assistência Governamentais) ou créditos fiscais de investimentos. Entretanto, esta Norma trata da contabilização das diferenças temporárias que podem surgir de créditos fiscais de tais subvenções ou investimentos.

### Definições

5. Os seguintes termos são utilizados nesta Norma com os significados especificados:

Resultado contábil é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).

Despesa tributária (receita tributária) é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido.

Tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

- (a) diferença temporária tributável, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou
- (b) diferença temporária dedutível, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.

6. A despesa tributária (receita tributária) compreende a despesa tributária corrente (receita tributária corrente) e a despesa tributária diferida (receita tributária diferida).

### Base fiscal

7. A base fiscal de um ativo é o valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis



que fluirão para a entidade quando ela recuperar o valor contábil desse ativo. Se aqueles benefícios econômicos não serão tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

8. A base fiscal de um passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros. No caso da receita que é recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

9. Alguns itens possuem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período no qual eles são incorridos, mas esses gastos podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido.

10. Quando a base fiscal de um ativo ou passivo não for imediatamente identificada, é necessário considerar o princípio fundamental sobre o qual esta Norma está baseada: o de que a entidade deve, com determinadas exceções, reconhecer um passivo (ativo) fiscal diferido sempre que a recuperação ou a liquidação do valor contábil de ativo ou passivo faça com que os futuros pagamentos de tributos sejam maiores (menores) do que eles seriam se referidas recuperação ou liquidação não tivessem nenhum efeito fiscal. O Exemplo C seguinte ao item 51A ilustra as circunstâncias em que pode ser necessário considerar esse princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de ativo ou passivo depende da forma esperada de recuperação ou liquidação. (Alterado pela CPC 32 (R1))

11. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias devem ser determinadas pela comparação entre os valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas e a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada tomando por base a declaração de tributos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja elaborada. Noutras jurisdições, a base fiscal é determinada tomando por base as declarações de tributos de cada empresa no conjunto de empresas sob controle comum.

#### Reconhecimento de passivos e ativos fiscais correntes

12. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo.

13. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como ativo.

14. Quando um prejuízo fiscal é utilizado para recuperar o tributo corrente de um período anterior, a entidade reconhece

o benefício como ativo no período em que o prejuízo fiscal ocorre porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e o benefício pode ser medido confiavelmente.

#### Reconhecimento de passivos e ativos fiscais diferidos

##### Diferença temporária tributável

15. Um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto o passivo fiscal diferido que advenha de:

- (a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou
- (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
  - (i) não é combinação de negócios; e
  - (ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis relacionadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 39.

16. É inerente ao reconhecimento de ativo que seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Quando o valor contábil de ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que será permitido como dedução para fins fiscais.

Essa diferença é uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar o tributo incidente sobre o lucro em períodos futuros é um passivo fiscal diferido. À medida que a entidade recupera o valor contábil do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isso torna provável que os benefícios econômicos venham fluir da entidade na forma de pagamentos de tributos. Portanto, esta Norma exige o reconhecimento de todos os passivos fiscais diferidos, exceto em determinadas circunstâncias descritas nos itens 15 e 39.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa está incluída no lucro contábil em um período, mas vai ser incluída no lucro tributável em um período diferente. Essas diferenças temporárias são geralmente descritas como diferenças temporárias. Os exemplos a seguir são de diferenças temporárias desse tipo, as quais são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em passivo fiscal diferido:

- (a) a receita de juros está incluída no lucro contábil em base proporcional ao tempo, mas em alguns países pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro é recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida no balanço patrimonial relacionada a essa receita é zero porque as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido;
- (b) a depreciação usada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode diferir daquela usada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o



valor contábil do ativo e sua base fiscal, a qual é o custo original do ativo menos todas as deduções referentes àquele ativo permitidas pelas autoridades tributárias para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável surge, e resulta em passivo fiscal diferido, quando a depreciação para fins fiscais é acelerada (se a depreciação para fins fiscais é menos rápida do que a depreciação contábil, a diferença temporária surge e resulta em ativo fiscal diferido); e

(c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados em períodos futuros para determinar o lucro contábil, mas às vezes podem ser deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles são incorridos. Esses custos de desenvolvimento possuem base fiscal zero, já que eles foram deduzidos na apuração do lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil dos custos de desenvolvimento e sua base fiscal zero.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

(a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios são reconhecidos por seus valores justos de acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 19);

(b) os ativos são reavaliados e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 20);

(c) ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) surge em combinação de negócios (ver item 21 e 32A);

(d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial; por exemplo, quando a entidade beneficia-se de subvenções governamentais não tributáveis relacionadas a ativos (ver itens 22 e 33); ou

(e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou em interesses em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures) torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver itens 38 a 45).

#### Combinação de negócios

19. Com exceções limitadas, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos pelos seus valores justos na data da aquisição. As diferenças temporárias surgem quando as bases fiscais dos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos não são afetadas pela combinação de negócios ou são afetadas de forma diferente. Por exemplo, quando o valor contábil do ativo é aumentado ao seu valor justo, mas a base fiscal do ativo permanece ao custo para o proprietário anterior, surge uma diferença temporária tributável que resulta em passivo fiscal diferido. O passivo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver item 66).

#### Ativo registrado contabilmente ao valor justo

20. As normas, interpretações e comunicados permitem ou exigem que determinados ativos sejam reconhecidos

contabilmente ao valor justo ou, quando permitido legalmente, sejam reavaliados (consultar, por exemplo, a CPC 27 – Ativo Imobilizado, a CPC 04 – Ativo Intangível, CPC 48 – Instrumentos Financeiros e a CPC 28 – Propriedade para Investimento). Em algumas jurisdições, a reavaliação ou outra remensuração de ativo ao valor justo afetam o lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período atual. Como resultado, a base fiscal do ativo é ajustada e não surge nenhuma diferença temporária. Em outras jurisdições, a reavaliação ou a remensuração de ativo não afeta o lucro tributável no período de reavaliação ou remensuração e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não é ajustada. Entretanto, a recuperação futura do valor contábil resultará em fluxo tributável de benefícios econômicos para a entidade, e o valor, que será dedutível para fins fiscais, difere do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e dá margem a ativo ou passivo fiscal diferido. Isso é verdadeiro mesmo se: (Alterado pela CPC 32 (R4))

(a) entidade não pretende alienar o ativo. Nesses casos, o valor reavaliado do ativo será recuperado por meio do uso e isso gerará lucro tributável que excede a depreciação que é permitida para fins fiscais nos períodos futuros; ou

(b) a tributação sobre ganhos de capital é diferida se a receita da alienação do ativo for investida em ativos similares. Nesses casos, o tributo se torna devido, em última análise, pela venda ou uso dos ativos similares.

#### Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

21. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinação de negócios mensurado como o valor em que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma:

(i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição;

(ii) do valor das participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios; e

(iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios, o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios.

Em alguns países as autoridades tributárias não permitem que a redução no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) como despesa dedutível para determinar o lucro tributável. Além disso, em alguns países o custo do goodwill é geralmente não dedutível quando a controlada aliena sua atividade empresarial subjacente. Nesses países, o goodwill tem base fiscal zero. Qualquer diferença entre o valor contábil do goodwill e sua base fiscal zero é uma



diferença temporária tributável. Entretanto, esta Norma não permite o reconhecimento de passivo fiscal diferido resultante porque o goodwill é medido como residual, e o reconhecimento do passivo fiscal diferido aumentaria o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

21A. Reduções subsequentes no passivo fiscal diferido que não é reconhecido porque ele advém do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) também são consideradas como advindas do reconhecimento inicial e, portanto, não devem ser reconhecidas segundo o item 15(a). Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura de \$ 100 que possui base fiscal zero, o item 15(a) proíbe a entidade de reconhecer o passivo fiscal resultante. Se a entidade subsequentemente reconhece a perda por redução do valor recuperável (impairment) de \$ 20 para aquele ágio, o valor da diferença temporária tributável relacionada com o ágio é reduzida de \$ 100 para \$ 80, com a redução resultante no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido. A redução no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido também é considerada como relacionada ao reconhecimento inicial do ágio e, portanto, proibida de ser reconhecida segundo o item 15(a).

21B. Passivos fiscais diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) são, entretanto, reconhecidos na medida em que eles não surjam do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura.

Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece o ágio de \$ 100 que é dedutível para fins fiscais à taxa de 20 por cento ao ano começando no ano da aquisição, a base fiscal do ágio é de \$ 100 no reconhecimento inicial e \$ 80 no final do ano de aquisição. Se o valor contábil do ágio ao final do ano de aquisição permanece inalterado em \$ 100, uma diferença temporária tributável de \$ 20 surgiria no final daquele ano. Considerando que essa diferença temporária tributável não está relacionada com o reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, o passivo fiscal diferido resultante deve ser reconhecido.

#### Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo; por exemplo, se todo o custo ou parte do custo do ativo não vier a ser dedutível para fins fiscais. O método de contabilização para essa diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo ou passivo:

(a) na combinação de negócios, a entidade deve reconhecer qualquer passivo ou ativo fiscal diferido e isso afeta o total do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou ganho na compra vantajosa reconhecidos (ver item 19);

(b) se a transação afeta o lucro contábil ou o lucro tributável, a entidade deve reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido e deve reconhecer a despesa ou a receita por tributo diferido resultante no resultado (ver item 59);

(c) se a transação não é uma combinação de negócios e não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável, a entidade, na ausência das exceções previstas pelos itens 15 e 24, reconhecerá o ativo ou passivo fiscal diferido resultante e ajustará o valor contábil do ativo ou passivo pelo mesmo valor. Esses ajustes tornariam as demonstrações contábeis menos transparentes. Portanto, esta Norma não permite que a entidade reconheça o ativo ou passivo fiscal diferido resultante, tanto no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver o exemplo a seguir). Além disso, a entidade não deve reconhecer mudanças subsequentes no ativo ou passivo fiscal diferido não reconhecido à medida que o ativo é depreciado.

23. De acordo com a CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação, o emitente do instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) classifica o componente de dívida do instrumento como passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. Em alguns países, a base fiscal do componente de dívida no reconhecimento inicial é igual ao valor inicial contábil da soma do passivo e das parcelas de patrimônio líquido. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente de patrimônio separadamente do componente de dívida. Portanto, a exceção mencionada no item 15(b) não se aplica. Consequentemente, a entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante. De acordo com o item 61A, o tributo diferido deve ser debitado diretamente no valor contábil do componente de patrimônio líquido. De acordo com o item 58, mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido devem ser reconhecidas no resultado como despesa (receita) de tributo diferido.

#### Diferença temporária dedutível

24. O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo na transação que:

(a) não é uma combinação de negócios; e

(b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 44.

25. É inerente ao reconhecimento de um passivo que o valor contábil seja liquidado em períodos futuros por meio de saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos. Quando os recursos fluem da entidade, parte ou todos os seus valores podem ser dedutíveis para determinar o lucro tributável de um período posterior ao período no qual o passivo é reconhecido. Nesses casos, existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal. Consequentemente, surge o ativo fiscal diferido relativo ao tributo sobre os lucros o qual será recuperável nos períodos





futuros quando aquela parte do passivo for dedutível para determinar o lucro tributável. Similarmente, se o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a um ativo fiscal diferido decorrente dos tributos sobre o lucro que devem ser recuperáveis em períodos futuros.

26. O que segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativos fiscais diferidos:

(a) despesas com benefícios de aposentadoria podem ser deduzidas para determinar o lucro contábil na medida em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidas para determinar lucro tributável somente quando as contribuições são pagas para um fundo constituído pela entidade ou os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe uma diferença temporária entre o valor contábil do passivo e a sua base fiscal; em geral, a base fiscal do passivo é zero. Tal diferença temporária dedutível resulta em um ativo fiscal diferido, já que benefícios econômicos irão fluir para a entidade na forma de dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;

(b) os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros, e o valor contábil de zero é a diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido;

(c) com limitadas exceções, a entidade deve reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios aos seus valores justos na data de aquisição. Quando o passivo assumido é reconhecido na data da aquisição, mas os custos relacionados não podem ser deduzidos para determinar os lucros tributáveis até um período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido também surge quando o valor justo de ativo identificável adquirido é menor do que a sua base fiscal. Em ambos os casos, o ativo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver item 66); e

(d) determinados ativos podem ser registrados contabilmente ao valor justo, ou podem ser reavaliados, quando isso é permitido legalmente, sem que um ajuste equivalente seja feito para fins fiscais (ver item 20). A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil.

27. A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções para determinar os lucros tributáveis em períodos futuros. Entretanto, os benefícios econômicos na forma de reduções em pagamentos de tributos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Portanto, a entidade deve reconhecer os ativos fiscais diferidos somente quando for provável que venham a estar disponíveis lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

27A. Quando a entidade avaliar se os lucros tributáveis estarão disponíveis relativamente aos quais ela pode utilizar a diferença temporária dedutível, ela deve analisar se a legislação fiscal restringe as fontes de lucros tributáveis relativamente aos quais podem ser feitas deduções sobre a reversão dessa diferença temporária dedutível. Se a legislação fiscal não impuser tais restrições, a entidade deve avaliar a diferença temporária dedutível em combinação com todas as suas outras diferenças temporárias dedutíveis. No entanto, se a legislação fiscal restringir a utilização de perdas para a dedução relativamente à receita de um tipo específico, a diferença temporária dedutível deve ser avaliada em combinação apenas com outras diferenças temporárias dedutíveis do tipo apropriado. (Incluído pela CPC 32 (R3))

28. É provável que venha a estar disponível o lucro tributável contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando existem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável a qual se espera reverter:

(a) no mesmo período em que seja escriturada a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

(b) em períodos nos quais a perda fiscal advinda do ativo fiscal diferido possa ser compensada em períodos anteriores ou futuros.

Em tais circunstâncias, o ativo fiscal diferido é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

29. Quando não existirem suficientes diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido à medida que:

(a) seja provável que a entidade terá lucro tributável suficiente relacionado com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável no mesmo período em que seja escriturada a reversão da diferença temporária dedutível (ou em períodos nos quais surja prejuízo fiscal proveniente do ativo fiscal diferido que possa ser compensado em períodos futuros ou anteriores). Ao avaliar se ela terá lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade deve:

(i) comparar as diferenças temporárias dedutíveis com lucro tributável futuro que permite excluir as deduções fiscais resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis. Essa comparação mostrará a extensão em que o lucro tributável futuro será suficiente para a entidade poder deduzir os montantes resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis; e (Incluído pela CPC 32 (R3))

(ii) ignorar os valores tributáveis advindos de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, porque o ativo fiscal diferido advindo dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir futuros lucros tributáveis para poder ser utilizado; ou

(b) estejam disponíveis para a entidade as oportunidades de planejamento tributário que criarão o lucro tributável em períodos apropriados.



29A. A estimativa de lucro tributável futuro provável pode incluir a recuperação de alguns dos ativos da entidade por valor superior ao seu valor contábil se houver provas suficientes de que será provável que a entidade vai conseguir atingir esse objetivo. Por exemplo, quando o ativo for mensurado pelo valor justo, a entidade deve considerar se há provas suficientes para concluir que será provável que a entidade irá recuperar o ativo por valor superior ao seu valor contábil. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a entidade pretende manter o instrumento de dívida de taxa fixa e receber os fluxos de caixa contratuais. (Incluído pela CPC 32 (R3))

30. Oportunidades de planejamento tributário são ações que a entidade pode tomar a fim de criar ou aumentar o lucro tributável em período específico antes da expiração do prazo de utilização de prejuízo fiscal ou compensação de crédito fiscal. Por exemplo, em alguns países, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado por:

- (a) opção de ter receita de juros tributada em regime de caixa ou competência;
- (b) diferimento da reivindicação para determinadas deduções do lucro tributável;
- (c) vender, e talvez arrendar de volta, ativos que foram avaliados, mas para os quais a base fiscal não foi ajustada para refletir tal avaliação; e
- (d) vender um ativo que gera lucro não tributável (como, em alguns países, título do governo) a fim de comprar outro investimento que gera lucro tributável.

Quando as oportunidades de planejamento tributário anteciparem lucro tributável de um período posterior para um período anterior, a utilização de prejuízo fiscal ou a compensação de crédito fiscal ainda depende da existência de futuros lucros tributáveis de outras fontes que não diferenças temporárias de origem futura.

31. Quando a entidade possui histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação contida nos itens 35 e 36.

#### Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

#### Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

33. Uma situação em que um ativo fiscal diferido surge no reconhecimento inicial de um ativo é quando uma subvenção governamental não tributável relacionada com ativo é deduzida para se chegar ao valor contábil do ativo, mas, para fins fiscais, não é deduzida do valor depreciável do ativo (em outras

palavras, sua base fiscal); o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal e isso dá origem a uma diferença temporária dedutível. As subvenções governamentais também podem ser consideradas como receita diferida, caso em que a diferença entre a receita diferida e sua base fiscal zero é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que a entidade adote, a entidade não deve reconhecer o ativo fiscal diferido resultante pelas razões apresentadas no item 22.

#### Prejuízos e créditos fiscais não utilizados

34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.

36. A entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados:

- (a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;
- (b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;
- (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e
- (d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

Na medida em que não for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.



### Remensuração de ativo fiscal diferido não reconhecido

37. Ao final de cada período de apresentação das demonstrações contábeis, a entidade deve reavaliar os ativos fiscais diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece um ativo fiscal diferido não reconhecido previamente na medida em que se torna provável que lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições de comercialização pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar lucro tributável suficiente no futuro para que o ativo fiscal diferido atenda aos critérios de reconhecimento mencionados nos itens 24 ou 34. Outro exemplo é quando a entidade reavalia os ativos fiscais diferidos na data da combinação de negócios ou subsequentemente (ver itens 67 e 68).

### Investimento em controlada, filial e coligada e interesses em empreendimento sob controle conjunto (joint ventures)

38. Diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ou seja, a participação da empresa controladora ou do investidor nos ativos líquidos da controlada, filial, coligada ou empresa investida, incluindo o valor contábil do ágio derivado da expectativa sobre rentabilidade futura) se torna diferente da base fiscal (a qual é geralmente o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir de uma série de circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) existência de lucros não distribuídos em controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto;
- (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a empresa controladora e sua controlada estão localizadas em países diferentes; e
- (c) redução no valor contábil do investimento na coligada para seu valor recuperável.

Nas demonstrações contábeis consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com aquele investimento nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se a empresa controladora registra o investimento nas suas demonstrações contábeis separadas ao preço de custo ou valor reavaliado.

39. A entidade reconhece passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em negócios em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições sejam atendidas: (Alterado pela CPC 32 (R1))

(a) a empresa controladora, o investidor, o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto seja capaz de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária; e (Alterada pela CPC 32 (R1))

(a) seja provável que a diferença temporária não se reverterá em futuro previsível.

40. Como a empresa controladora controla a política de dividendos de sua controlada, ela é capaz de controlar a

periodicidade da reversão das diferenças temporárias de coligadas com aquele investimento (incluindo as diferenças temporárias advindas não somente de lucros não distribuídos, mas também de quaisquer diferenças de conversão de moeda estrangeira). Além disso, muitas vezes seria impraticável determinar o valor do tributo sobre o lucro que seria devido quando a diferença temporária for revertida. Portanto, quando a empresa controladora determina que aqueles lucros não serão distribuídos em futuro previsível, ela não deve reconhecer o passivo fiscal diferido. A mesma consideração se aplica aos investimentos em filial.

41. Os ativos e passivos não monetários da entidade devem ser mensurados na sua moeda funcional (ver a CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis). Se o lucro tributável ou prejuízo fiscal da entidade (e, assim, a base fiscal de seus ativos e passivos não monetários) é determinado em moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam em passivo fiscal diferido reconhecido ou (sujeito ao item 24) ativo fiscal diferido reconhecido. O tributo diferido resultante é debitado ou creditado no resultado (ver item 58).

42. O investidor em coligada não controla aquela entidade e geralmente não está em posição de determinar sua política de dividendos. Portanto, na ausência de um contrato exigindo que os lucros da coligada não venham a ser distribuídos no futuro previsível, o investidor deve reconhecer o passivo fiscal diferido advindo de diferenças temporárias tributáveis associadas com seu investimento nessas coligadas. Em alguns casos, o investidor pode não ser capaz de determinar o valor do tributo que seria devido se ele recuperasse o custo do seu investimento na coligada, mas pode determinar que ele será igual ou maior a um valor mínimo. Nesses casos, o passivo fiscal diferido é medido por esse valor.

43. O acordo entre as partes de negócios em conjunto geralmente trata da distribuição de lucros e identifica se as decisões sobre esses assuntos exigem o consentimento de todas as partes ou de grupo das partes. Quando o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto puder controlar a época da distribuição de sua parcela dos lucros de negócios em conjunto e esta parcela não será distribuída em futuro previsível, o passivo fiscal diferido não deve ser reconhecido. (Alterado pela CPC 32 (R1))

44. A entidade reconhece ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis advindas dos investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (joint venture), na medida em que, e somente na medida em que, seja provável que:

- (a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e
- (b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

45. Ao decidir se o ativo fiscal diferido é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas com seus investimentos em controladas, filiais e coligadas e seus



interesses em empreendimentos sob controle conjunto, a entidade considera a orientação mencionada nos itens 28 a 31.

### Mensuração

46. Passivos (ativos) de tributos correntes referentes aos períodos corrente e anterior devem ser mensurados pelo valor esperado a ser pago para (recuperado de) as autoridades tributárias, utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam aprovadas no final do período que está sendo reportado.

47. Os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando for realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que estejam em vigor ao final do período que está sendo reportado.

48. Ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente mensurados utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam em vigor. Entretanto, em alguns países os anúncios de alíquotas de tributos (e legislação fiscal) pelo governo têm o efeito substantivo de promulgação real, a qual pode ocorrer muitos meses após o anúncio. Nesses países, os ativos e passivos fiscais devem ser mensurados usando a alíquota de tributo anunciada (e as leis fiscais).

49. Quando diferentes alíquotas de tributos se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados utilizando-se as alíquotas médias que se espera sejam aplicadas ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos nos quais se espera que as diferenças temporárias sejam revertidas.

51. A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que a entidade espera, ao final do período que está sendo reportado, recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos.

51A. Em alguns países, a forma pela qual a entidade recupera (liquida) o valor contábil de um ativo (passivo) pode afetar uma ou ambas as condições seguintes:

- (a) alíquota de tributo aplicável quando a entidade recupera (liquida) o valor contábil de ativo (passivo); e
- (b) a base fiscal do ativo (passivo).

Nesses casos, a entidade deve mensurar os passivos fiscais diferidos e os ativos fiscais diferidos utilizando a alíquota de tributo e a base fiscal que são consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

51B. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido decorre de ativo não depreciável mensurado utilizando o modelo de reavaliação da CPC 27, a mensuração do passivo fiscal diferido ou do ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda, independentemente da base de mensuração do valor contábil desse ativo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda do ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso do ativo, a primeira

alíquota é aplicada na mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo relacionado ao ativo não depreciável. (Incluído pela CPC 32 (R1))

51C. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada utilizando o método do valor justo da CPC 28, existe a presunção refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a presunção for refutada, a mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais de recuperar inteiramente o valor contábil da propriedade para investimento por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir substancialmente todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e não por meio da venda. Se a presunção for refutada, os requisitos dos itens 51 e 51A devem ser seguidos.

51D. A presunção refutável do item 51C também se aplica quando o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido resulta da mensuração da propriedade para investimento em combinação de negócios caso a entidade utilize o método do valor justo ao mensurar subsequentemente essa propriedade para investimento. (Incluído pela CPC 32 (R1))

51E. Os itens 51B a 51D não mudam os requisitos de aplicação dos princípios dos itens 24 a 33 (diferenças temporárias dedutíveis) e dos itens 34 a 36 (prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados) desta Norma ao reconhecer e mensurar ativos fiscais diferidos. (Incluído pela CPC 32 (R1))

52A. Em alguns países, o tributo sobre o lucro pode ser devido a uma taxa mais alta ou mais baixa se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Em outros países, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Nesses países, ativos e passivos fiscais correntes ou diferidos são mensurados à alíquota do tributo aplicável a lucros não distribuídos.

52B. Nos países e nas circunstâncias descritas no item 52A, os efeitos tributários dos dividendos devem ser reconhecidos quando o passivo para pagamento do dividendo é reconhecido. Os efeitos tributários dos dividendos estão mais diretamente vinculados a transações ou eventos passados do que às distribuições aos proprietários. Portanto, os efeitos tributários dos dividendos devem ser reconhecidos no resultado do período conforme exigido pelo item 58, exceto na medida em que os efeitos tributários dos dividendos surjam das circunstâncias descritas no item 58, (a) e (b).

53. Ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados (ajustados a valor presente).

54. A determinação confiável de ativos e passivos fiscais diferidos sobre a base descontada a valor presente exige uma programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária. Em diversos casos, essa programação é



impraticável ou altamente complexa. Portanto, não é apropriado exigir desconto, a valor presente, de ativos e passivos fiscais diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto resultaria em ativos e passivos fiscais diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Portanto, esta Norma não exige nem permite o desconto a valor presente de ativos ou passivos fiscais diferidos.

55. As diferenças temporárias devem ser determinadas por referência ao valor contábil do ativo ou do passivo. Isso se aplica mesmo quando esse valor contábil é ele mesmo determinado em bases descontadas a valor presente, como, por exemplo, no caso de obrigações de benefícios de aposentadoria (ver CPC 33 – Benefícios a Empregados).

56. O valor contábil do ativo fiscal diferido deve ser revisado ao final de cada período de reporte. A entidade deve reduzir o valor contábil do ativo fiscal diferido na medida em que não seja mais provável que lucro tributável suficiente estará disponível para permitir que o benefício de parte ou de todo aquele ativo fiscal diferido possa ser utilizado. Qualquer redução do ativo fiscal diferido deve ser revertida na medida em que se torne provável que lucro tributável suficiente estará disponível.

#### Reconhecimento de tributo diferido e corrente

57. A contabilização dos efeitos de tributo diferido e corrente de transação ou outro evento é consistente com a contabilização da própria transação ou do próprio evento. Os itens 58 a 68C implementam esse princípio.

#### Itens reconhecidos no resultado

58. Os tributos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, exceto quando o tributo provenha de:

(a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido (ver itens 61A a 65); ou

(b) combinação de negócios (exceto a aquisição por entidade de investimento, conforme definido na CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, de controlada que deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado) (ver itens 66 a 68). (Alterada pela CPC 32 (R2))

59. A maior parte dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surge quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo fiscal) em período diferente. O tributo diferido resultante deve ser reconhecido no resultado. São exemplos:

(a) receitas de juros, royalties ou dividendos são recebidas em atraso e incluídas no lucro contábil, de acordo com a CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente ou a CPC 48, conforme pertinente, mas são incluídas em lucro tributável (prejuízo fiscal) em regime de caixa; e (Alterada pela CPC 32 (R4))

(a) custos de ativos intangíveis que tenham sido capitalizados de acordo com a CPC 04 – Ativo Intangível e estão sendo

amortizados no resultado, mas foram deduzidos para fins fiscais quando eles foram incorridos.

60. O valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode ser alterado, mesmo que não exista nenhuma alteração no valor das diferenças temporárias relacionadas. Isso pode resultar, por exemplo, de:

- (a) alteração nas alíquotas do tributo ou na legislação fiscal;
- (b) avaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos; ou
- (c) alteração na maneira esperada de recuperação de ativo.

O tributo diferido resultante é reconhecido no resultado, exceto quando ele estiver relacionado a itens previamente reconhecidos fora do resultado (ver item 63).

#### Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado

61A. Tributo corrente ou tributo diferido devem ser reconhecidos fora do resultado se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado. Portanto, o tributo corrente e o diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em período diferente:

(a) em outros resultados abrangentes, devem ser reconhecidos em outros resultados abrangentes (ver item 62);

(b) diretamente no patrimônio líquido, devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A).

62. As normas, interpretações e comunicados técnicos exigem ou permitem que itens específicos sejam reconhecidos em outros resultados abrangentes. Exemplos desses itens são:

(a) alteração no valor contábil advinda da reavaliação do Imobilizado, quando legalmente permitida (ver a CPC 27 – Ativo Imobilizado); e

(c) diferenças de câmbio advindas da conversão de demonstrações contábeis de operação em moeda estrangeira (ver a CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

62A. As normas, interpretações e comunicados técnicos exigem ou permitem que itens específicos sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido. Exemplos desses itens são:

(a) ajuste no balanço de abertura de lucros retidos resultantes tanto de mudança na política contábil que é aplicada retrospectivamente ou da correção de erro (ver a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) valores advindos de reconhecimento inicial do componente de patrimônio de instrumento financeiro híbrido (ver item 23).

63. Em circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar o valor do tributo corrente e diferido que se relaciona com os itens reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido). Isso pode ser o caso, por exemplo, quando:

(a) existem alíquotas progressivas de tributo sobre o lucro e é



impossível determinar a alíquota na qual um componente específico de lucro tributável (prejuízo fiscal) foi tributado;

(b) a alteração na alíquota do tributo ou outras regras fiscais afetam o ativo ou o passivo fiscal diferido relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora de resultado; ou

(c) a entidade determina que um ativo fiscal diferido deva ser reconhecido, ou não deva mais ser reconhecido na sua totalidade, e o ativo fiscal diferido está relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora do resultado.

Nesses casos, o tributo corrente e o tributo diferido relacionados aos itens que são reconhecidos fora de resultado devem estar baseados na alocação proporcional do tributo corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal competente, ou mensurados de acordo com outro método que realize uma alocação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A entidade deve transferir a cada período, da reserva de reavaliação para lucros acumulados, o valor igual à diferença entre a depreciação ou amortização de ativo reavaliado e a depreciação ou amortização baseada no custo daquele ativo. O valor transferido deve estar líquido de qualquer tributo diferido relacionado. Considerações similares devem ser aplicadas às transferências feitas na alienação de item do imobilizado.

65. Quando o ativo é reavaliado para fins fiscais e essa reavaliação está relacionada com a reavaliação contábil de período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em período futuro, se permitida legalmente, os efeitos fiscais tanto da reavaliação do ativo quanto do ajuste da base fiscal são reconhecidos em outros resultados abrangentes nos períodos nos quais eles ocorrem. Entretanto, se a reavaliação para fins fiscais não está relacionada à reavaliação contábil de período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em período futuro, os efeitos fiscais do ajuste da base fiscal são reconhecidos no resultado.

65A. Quando a entidade paga dividendos aos seus sócios, pode ser exigida a pagar uma parcela dos dividendos às autoridades tributárias em nome dos sócios. Esse valor é referido como tributo retido na fonte. Esse valor pago ou devido às autoridades tributárias deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

#### **Tributo diferido advindo de combinação de negócios**

66. Conforme explicado nos itens 19 e 26(c), diferenças temporárias podem surgir em combinação de negócios. De acordo com a CPC 15 – Combinação de Negócios, a entidade deve reconhecer quaisquer ativos fiscais diferidos resultantes (na medida em que tais ativos fiscais atendam aos critérios de reconhecimento do item 24) ou passivos fiscais diferidos como ativos e passivos identificáveis na data da aquisição. Consequentemente, aqueles ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos afetam o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho na compra que a entidade reconhece. Entretanto, de acordo com o item 15(a), a entidade não deve reconhecer passivos fiscais diferidos

advindos de reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

67. Como resultado de combinação de negócios, a probabilidade de realizar o ativo fiscal diferido do adquirente pode ser alterada. O adquirente pode considerar provável que ele irá recuperar seu próprio ativo fiscal diferido que não foi reconhecido antes da combinação de negócios. Por exemplo, o adquirente pode ser capaz de utilizar o benefício de seus prejuízos fiscais não utilizados contra o futuro lucro tributável da entidade adquirida. Alternativamente, como resultado da combinação de negócios, pode não mais ser provável que futuros lucros tributáveis permitam que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Nesses casos, o adquirente deve reconhecer uma alteração no ativo fiscal diferido no período da combinação de negócios, mas não o inclui como parte da contabilização para a combinação de negócios. Portanto, o adquirente não leva isso em consideração na mensuração do valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho de compra vantajosa que ele reconhece na combinação de negócios.

68. O benefício potencial da compensação de prejuízos fiscais de uma entidade com o lucro da adquirida ou outros ativos fiscais diferidos pode não satisfazer os critérios para reconhecimento em separado quando a combinação de negócios é inicialmente contabilizada, mas pode ser realizada subsequentemente. A entidade deverá reconhecer os benefícios do tributo diferido adquirido que ela realiza depois da combinação de negócios como segue:

(a) benefícios de tributo diferido adquirido reconhecidos dentro do período de mensuração que resultam de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição devem ser aplicados para reduzir o valor contábil de qualquer ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) relacionado com aquela aquisição. Se o valor contábil daquele goodwill é zero, quaisquer benefícios de tributo diferido remanescentes devem ser reconhecidos no resultado;

(b) todos os outros benefícios de tributo diferido adquirido, quando realizados, devem ser reconhecidos no resultado (ou, se esta Norma assim exigir, fora do resultado).

#### **Tributo corrente e diferido advindo de transação com pagamento baseado em ações**

68A. Em alguns países, se a entidade receber uma dedução do tributo (um valor que é dedutível para determinar o lucro tributável) que se relaciona com a remuneração paga em ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais da entidade, o valor da dedução do tributo pode divergir da despesa de remuneração acumulada relacionada, e pode surgir em período contábil posterior. Por exemplo, em alguns países a entidade pode reconhecer uma despesa correspondente aos serviços de empregados recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas, de acordo com a CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, e não ter direito à dedução de tributo até que as opções de ações sejam exercidas, com a mensuração da dedução do tributo baseada no preço da ação



da entidade na data do exercício.

68B. Da mesma forma como acontece com os gastos com pesquisa tratados nos itens 9 e 26(b) desta Norma, a diferença entre a base fiscal dos serviços de empregados recebidos até a data (valor permitido pelas autoridades tributárias como dedução em períodos futuros, como no caso de provisão para benefícios pós-emprego – aposentadoria, por exemplo) e o valor contábil zero (por terem esses valores sido considerados como despesa, por exemplo), é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. Noutra situação, se o valor que as autoridades tributárias vierem a permitir como dedução em períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele deve ser estimado com base nas informações disponíveis ao final do período. Por exemplo, se o valor que as autoridades tributárias vierem eventualmente a permitir como dedução nos períodos futuros depende do preço da ação da entidade em data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve estar baseada no preço da ação da entidade ao final do período.

68C. Conforme indicado no item 68A, o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada, mensurada de acordo com o item 68B) pode divergir da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada. O item 58 da Norma exige que o tributo corrente e o tributo diferido sejam reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período exceto quando o tributo advenha de: (a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado, ou (b) combinação de negócios (exceto a aquisição por entidade de investimento de controlada que deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado). Se o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada, isso indica que a dedução fiscal se relaciona não somente com a despesa de remuneração, mas também com um item do patrimônio líquido. Nessa situação, o excesso do tributo corrente ou diferido associado deve ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido. (Alterado pela CPC 32 (R2))

## **Apresentação**

### **Ativos e passivos fiscais**

#### **Compensação de saldos**

71. A entidade deve compensar os ativos fiscais correntes e os passivos fiscais correntes se, e somente se, a entidade:

- (a) tiver o direito legalmente executável para compensar os valores reconhecidos; e
- (b) pretender liquidar em bases líquidas, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

72. Embora os ativos e os passivos fiscais correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, a compensação no balanço patrimonial está sujeita aos critérios similares àqueles estabelecidos para os instrumentos financeiros no CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. A entidade tem normalmente o direito legalmente executável de compensar o ativo fiscal corrente contra um passivo fiscal corrente quando

eles se relacionarem com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária e a legislação tributária permitir que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Nas demonstrações contábeis consolidadas, o ativo fiscal corrente da entidade em um grupo é compensado contra o passivo fiscal corrente de outra entidade no grupo se, e somente se, as entidades referidas tiverem o direito legalmente executável de fazer ou receber um único pagamento líquido e as entidades pretendam fazer ou receber esse pagamento líquido ou recuperar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. A entidade deve compensar os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos se, e somente se:

(a) a entidade tem o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes; e

(b) os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos estão relacionados com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária:

(i) na mesma entidade tributável; ou

(ii) nas entidades tributáveis diferentes que pretendem liquidar os passivos e os ativos fiscais correntes em bases líquidas, ou realizar os ativos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro no qual se espera que valores significativos dos ativos ou passivos fiscais diferidos sejam liquidados ou recuperados.

75. Para evitar a necessidade de programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária, esta Norma exige que a entidade compense o ativo fiscal diferido contra o passivo fiscal diferido da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se referirem ao tributo sobre o lucro lançado pela mesma autoridade tributária e a entidade tenha o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes.

76. Em raras circunstâncias, a entidade pode ter o direito legalmente executável de compensar, e a intenção de liquidar pelo valor líquido, por alguns períodos, mas não para os outros. Nessas raras circunstâncias, programação detalhada pode ser exigida para estabelecer confiavelmente se o passivo fiscal diferido da entidade tributável resultar em aumentos de pagamentos de tributos no mesmo período em que um ativo fiscal diferido de outra entidade tributável resultar na redução dos pagamentos por aquela segunda entidade tributável.

## **Despesa tributária**

### **Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais)**

77. A despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais) deve ser apresentada na demonstração do resultado.

### **Diferença de câmbio sobre ativo ou passivo diferido no exterior**

78. A CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e



Conversão de Demonstrações Contábeis exige que determinadas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como receita ou despesa, mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração do resultado abrangente. Conseqüentemente, onde as diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferidos forem reconhecidas na demonstração do resultado abrangente, tais diferenças podem também ser classificadas como despesa (receita) de tributo diferido, se aquela apresentação for considerada como sendo a mais útil para os usuários das demonstrações contábeis.

#### Divulgação

79. Os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente.

80. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir:

- (a) despesa (receita) tributária corrente;
- (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;
- (c) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;
- (d) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as alterações nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;
- (e) valor dos benefícios provenientes de prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa tributária corrente;
- (f) valor do benefício de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa com tributo diferido;
- (g) despesa com tributo diferido proveniente da baixa, ou reversão de baixa anterior, de ativo fiscal diferido de acordo com item 56; e
- (h) valor da despesa (receita) tributária relacionada àquelas alterações nas políticas e aos erros contábeis que estão incluídos em lucros ou prejuízos de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, porque tais valores não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

81. O que está descrito a seguir também deve ser divulgado separadamente:

- (a) tributos diferido e corrente somados relacionados com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A);
- (ab) valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes (ver o item 62 e a CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis);
- (b) explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil em uma ou em ambas as seguintes

formas:

- (i) conciliação numérica entre despesa (receita) tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas; ou
- (ii) conciliação numérica entre a alíquota média efetiva de tributo e a alíquota aplicável, divulgando também a base sobre a qual a alíquota aplicável de tributo é computada;
- (c) explicação das alterações nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;
- (d) valor (e a data de expiração, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados, e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum ativo fiscal diferido está sendo reconhecido no balanço patrimonial;
- (e) valor total das diferenças temporárias associadas com investimento em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures), em relação às quais os passivos fiscais diferidos não foram reconhecidos (ver item 39);
- (f) com relação a cada tipo de diferença temporária e a cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:
  - (i) valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no balanço patrimonial para cada período apresentado;
  - (ii) valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço;
- (g) com relação a operações descontinuadas, a despesa tributária relacionada a:
  - (i) ganho ou perda com a descontinuidade; e
  - (ii) resultado das atividades ordinárias (operacionais) da operação descontinuada para o período, juntamente com os valores correspondentes a cada período anterior apresentado;
- (h) valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão, mas não estão reconhecidos como passivo nas demonstrações contábeis;
- (i) se a combinação de negócios na qual a entidade é a adquirente causa alteração no valor reconhecido do seu ativo fiscal diferido pré-aquisição (ver item 67), o valor daquela alteração; e
- (j) se os benefícios do tributo diferido adquiridos em combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição (ver o item 68), uma descrição do evento ou alteração nas circunstâncias que causaram o reconhecimento dos benefícios do tributo diferido.

82. A entidade deve divulgar o valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento,





quando:

(a) a utilização do ativo fiscal diferido depende de lucros futuros tributáveis superiores aos lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(b) a entidade tenha sofrido prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com o qual o ativo fiscal diferido está relacionado.

82A. Nas circunstâncias descritas no item 52A, a entidade deve divulgar a natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. Além disso, a entidade deve divulgar os valores dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro facilmente determináveis, e se existem quaisquer efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que não sejam facilmente determináveis.

84. As divulgações exigidas pelo item 81(c) possibilitam aos usuários de demonstrações contábeis entenderem se o relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil é incomum e entenderem os fatores significativos que poderiam afetar o relacionamento no futuro. O relacionamento entre despesa (receita) tributária e lucro contábil pode ser afetado por fatores como: receita que é isenta de tributação, despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal), o efeito dos prejuízos fiscais e o efeito de alíquotas de tributação de fisco estrangeiro.

85. Ao explicar o relacionamento entre despesa (receita) tributária e o lucro contábil, a entidade usa a alíquota de tributo aplicável que proporciona a informação mais significativa aos usuários de suas demonstrações contábeis. Muitas vezes, a alíquota mais significativa é a alíquota doméstica do tributo no país no qual a entidade está domiciliada, agregando a alíquota aplicada para tributos nacionais com as alíquotas aplicadas para quaisquer tributos locais que são computadas em um nível substancialmente similar de lucro tributável (prejuízo fiscal). Entretanto, para a entidade que opera em diversas jurisdições, pode ser mais significativo agregar conciliações separadas elaboradas mediante utilização da alíquota doméstica em cada jurisdição individual.

86. A alíquota média efetiva de tributos é a despesa (receita) tributária dividida pelo lucro contábil.

87. Frequentemente é impraticável computar o valor de passivos fiscais diferidos não reconhecidos advindos de investimento em controladas, filiais e coligadas e interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ver item 39). Portanto, esta Norma exige que a entidade divulgue o valor total de diferenças temporárias subjacentes, mas não exige a divulgação de passivos fiscais diferidos. Entretanto, onde praticável, as entidades são encorajadas a divulgar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos porque os usuários da demonstração contábil podem considerar tais informações úteis.

87A. O item 82A exige que a entidade divulgue a natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. A entidade divulga as características importantes dos sistemas de tributação e os

fatores que afetam o valor dos potenciais efeitos fiscais dos dividendos.

87B. Algumas vezes não seria praticável computar o valor total dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos sócios. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a entidade possui grande número de controladas estrangeiras. Entretanto, mesmo em tais circunstâncias, algumas parcelas do valor total podem ser facilmente determináveis. Por exemplo, em um grupo econômico consolidado, a empresa controladora e algumas de suas controladas podem ter pago tributo a uma alíquota mais alta sobre lucros não distribuídos e estar cientes do valor que seria restituído sobre o pagamento de futuros dividendos aos sócios de lucros retidos consolidados. Nesse caso, o valor reembolsável deve ser divulgado. Se aplicável, a entidade também deve divulgar que existem efeitos potenciais adicionais de tributos sobre o lucro não facilmente determináveis. Nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se houver, a divulgação dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro está relacionada aos lucros retidos da empresa controladora.

87C. A entidade obrigada a fazer a divulgação descrita no item 82A também pode ser exigida a fazer divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures). Nesses casos, a entidade considera isso para determinar a informação a ser divulgada conforme o item 82A. Por exemplo, a entidade pode ser solicitada a divulgar o valor agregado de diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas para os quais nenhum passivo fiscal diferido tenha sido reconhecido (ver item 81(f)). Se for impraticável computar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos (ver item 87), podem existir valores de potenciais efeitos da tributação de dividendos não facilmente determináveis relacionados com essas controladas.

88. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados a tributo de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir, por exemplo, de disputas não resolvidas com autoridades tributárias. Similarmente, quando as alterações nas alíquotas e leis fiscais são aprovadas ou anunciadas após período que está sendo reportado, a entidade divulga quaisquer efeitos significativos daquelas alterações em seus ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver a CPC 24 – Evento Subsequente).

94. A entidade não deve ajustar a contabilidade para combinações de negócios realizadas anteriormente à vigência desta Norma se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para reconhecimento separado na data da aquisição e foram reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos dentro do período de mensuração e resultem de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser registrados no



resultado (ou, caso esta Norma assim o exija, fora do resultado).

98H. A entidade deve aplicar essas alterações retrospectivamente, de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. No entanto, na aplicação inicial das alterações (itens 27A, 29 e 29A), a alteração no patrimônio líquido de abertura do período comparativo mais antigo pode ser reconhecida em lucros acumulados de abertura (ou em outro componente do patrimônio líquido, conforme o caso), sem atribuir a mudança entre a abertura de lucros acumulados e de outros componentes do patrimônio líquido. Se a entidade aplicar esse dispositivo, ela deve divulgar esse fato. (Incluído pela CPC 32 (R3))

## Apêndice A – Exemplos de diferença temporária

### A. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferenças temporárias tributáveis

*Todas as diferenças temporárias tributáveis dão margem ao passivo fiscal diferido.*

#### Transações que afetam o resultado

1. A receita de juros é recebida posteriormente e incluída no lucro contábil em base proporcional de tempo, mas é incluída no lucro tributável em regime de caixa.
2. A receita da venda de mercadorias é incluída no lucro contábil quando as mercadorias são entregues, mas é incluída no lucro tributável quando o pagamento é recebido (observação: conforme explicado em B3 abaixo, também existe diferença temporária dedutível associada com qualquer estoque relacionado).
3. A depreciação do ativo é acelerada para fins fiscais.
4. Os custos de desenvolvimento foram capitalizados e serão amortizados na demonstração do resultado, mas foram deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles foram incorridos.
5. Despesas antecipadas já foram deduzidas com base no regime de caixa para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores.

#### Transações que afetam o balanço patrimonial

6. A depreciação de ativo não é dedutível para fins fiscais e nenhuma dedução estará disponível para fins fiscais quando o ativo for vendido ou sucateado. (Observação: o item 15(b) da Norma proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante a menos que o ativo tenha sido adquirido em combinação de negócios; consultar também o item 22 da Norma).
7. O tomador de empréstimo registra o empréstimo conforme os recursos são recebidos (que será igual ao valor devido no vencimento), menos os custos da operação. Subsequentemente, o valor contábil do empréstimo é aumentado pela amortização dos custos da operação para apuração dos lucros contábeis. Os custos de transação foram

deduzidos para fins fiscais no período em que o empréstimo foi reconhecido pela primeira vez. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação já deduzidos para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores, menos o valor acumulado amortizado para lucro contábil; e (2) como o reconhecimento inicial do empréstimo afeta o lucro tributável, a exceção no item 15 (b) da Norma não se aplica. Portanto, o tomador de empréstimo reconhece o passivo fiscal diferido).

8. Um empréstimo a pagar foi mensurado no reconhecimento inicial pelo valor obtido líquido dos custos de transação. Os custos de transação são amortizados para o lucro contábil ao longo da vida do empréstimo. Esses custos de transação não são dedutíveis para determinar o lucro tributável de períodos futuros, corrente ou anteriores. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação não amortizados; e (2) o item 15(b) da Norma proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).

9. O componente passivo de instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) é mensurado por intermédio de desconto no valor reembolsável no vencimento (consultar CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação). O desconto não é dedutível para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal).

#### Ajustes a valor justo e reavaliação

10. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo que excede o custo, mas o ajuste equivalente pode, conforme a legislação tributária, não ter efeito para fins fiscais.
11. A entidade, quando a legislação permite, pode reavaliar o ativo imobilizado (sob o tratamento do modelo de reavaliação na CPC 27 – Ativo Imobilizado), mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (Observação: o item 61A da Norma exige que o tributo diferido relacionado seja reconhecido em outros resultados abrangentes).

#### Combinação de negócios e consolidação

12. O valor contábil de ativo é aumentado para o valor justo na combinação de negócios e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observar que no reconhecimento inicial o passivo fiscal diferido resultante aumenta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou reduz o valor de qualquer ganho de compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 da Norma).
13. Reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável e o custo do goodwill não ser dedutível na alienação do negócio. (Observar que o item 15(a) da Norma proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).
14. Perdas não realizadas resultantes de transações internas ao grupo são eliminadas pela inclusão no valor contábil do estoque ou imobilizado.
15. Lucros retidos de controladas, filiais, coligadas e



empreendimentos sob controle conjunto estão incluídos nos lucros retidos consolidados, mas o tributo sobre o lucro será devido se os lucros são distribuídos para a empresa controladora que apresenta o relatório. (Observação: o item 39 da Norma proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária não venha a ser revertida no futuro previsível).

16. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 39 da Norma proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária venha a ser revertida no futuro previsível).

17. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver uma diferença temporária tributável, o passivo fiscal diferido resultante é reconhecido (item 41 da Norma); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 da Norma).

#### Hiperinflação

18. Ativos não monetários são atualizados monetariamente em termos da unidade de medida corrente ao final do período de apresentação do relatório (consultar CPC sobre Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária) e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observações: (1) o tributo diferido é reconhecido no resultado; e (2) se, além da atualização monetária, os ativos não monetários também são reavaliados, o tributo diferido relacionado com a reavaliação é reconhecido em outros resultados abrangentes, e o tributo diferido relacionado com a atualização monetária é reconhecido no resultado).

#### B. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferença temporária dedutível

*Todas as diferenças temporárias dedutíveis dão origem a ativos fiscais diferidos. Entretanto, alguns ativos fiscais diferidos podem não satisfazer os critérios de reconhecimento do item 24 da Norma.*

#### Transações que afetam o resultado

1. Custos de benefícios de aposentadoria são deduzidos para determinar o lucro contábil enquanto o serviço é fornecido pelo empregado, mas podem não ser dedutíveis na determinação do

lucro tributável até que a entidade pague os benefícios de aposentadoria ou contribuições para o fundo de pensão. (Observação: diferenças temporárias dedutíveis similares surgem quando outras despesas, tais como despesas de garantia do produto ou juros, são dedutíveis em regime de caixa para determinar o lucro tributável).

2. A depreciação acumulada do ativo nas demonstrações contábeis é maior do que a depreciação acumulada permitida até o final do período que está sendo reportado para fins fiscais.

3. O custo de estoques vendidos antes do final do período que está sendo reportado é deduzido para determinar o lucro contábil quando as mercadorias ou serviços são entregues, mas é dedutível na determinação do lucro tributável quando o dinheiro é recebido. (Observação: conforme explicado em A2 acima, existe também uma diferença temporária tributável associada com contas a receber de cliente relacionadas).

4. O valor líquido realizável de item de estoque, ou o valor recuperável de item do ativo imobilizado, é menor do que o valor contábil, e a entidade por essa razão reduz o valor contábil do ativo, mas essa redução é ignorada para fins fiscais até que o ativo seja vendido.

5. Os gastos com pesquisa (ou organização ou outros custos de início de operação) são reconhecidos como despesa na apuração do lucro contábil, mas somente são permitidos como dedução para determinar o lucro tributável em período posterior.

6. A receita é diferida no balanço patrimonial, mas já foi incluída no lucro tributável nos períodos corrente ou anterior.

7. A subvenção governamental que é incluída no balanço patrimonial como receita diferida não será tributável em períodos futuros. (Observação: o item 24 da Norma proíbe o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante; consultar também o item 33 da Norma).

#### Ajustes a valor justo e reavaliação

8. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo, o qual é menor do que o custo, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.

#### Combinação de negócios e consolidação

9. O passivo é reconhecido ao seu valor justo em combinação de negócios, mas nenhuma das despesas relacionadas é deduzida para determinar o lucro tributável até um período posterior. (Observar que o ativo fiscal diferido resultante reduz o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou aumenta o valor de qualquer ganho por compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 da Norma).

11. Lucros não realizados resultantes de transações internas ao grupo são eliminados do valor contábil dos ativos, como estoque ou ativo imobilizado, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.

12. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou participações em empreendimentos sob controle conjunto no exterior são afetados pelas mudanças nas



taxas de câmbio. (Observações: (1) pode haver uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 44 da Norma exige o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante na medida em que, e somente na medida em que, é provável que: (a) a diferença temporária seja revertida em futuro previsível; e (b) haverá lucro tributável disponível contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada).

13. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos nas suas moedas funcionais, mas o lucro tributável ou o prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver diferença temporária dedutível, o ativo fiscal diferido resultante é reconhecido na medida em que seja provável que lucro tributável suficiente esteja disponível (item 41 da Norma); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 da Norma).

### C. Exemplos de circunstâncias em que o valor contábil de ativo ou passivo é igual à sua base fiscal

1. As despesas provisionadas já foram deduzidas para determinar o passivo fiscal corrente da entidade para os períodos atual ou anteriores.
2. O empréstimo a pagar é medido pelo valor originalmente recebido, e esse valor é o mesmo que o valor a pagar no vencimento final do empréstimo.
3. Despesa apropriada que nunca será dedutível para fins fiscais.
4. Receita apropriada por competência que nunca será tributável.

### Apêndice C - Recuperação de ativos reavaliados

#### Questão

1. De acordo com a CPC 32 – Tributos sobre o Lucro, item 51, a mensuração de impostos diferidos passivos e ativos deve refletir os efeitos fiscais decorrentes da forma como a entidade espera, no final do período de relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil desses ativos e passivos que originam diferenças temporárias.
2. A CPC 32, item 20, observa que a reavaliação de um ativo, quando autorizada legalmente, nem sempre afeta o lucro tributável (prejuízo fiscal) no período da reavaliação e que a base fiscal do ativo não pode ser ajustada como resultado da reavaliação. Se a recuperação futura do valor contábil for tributável, qualquer diferença entre o valor contábil do ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e origina um imposto diferido passivo ou ativo.
3. A questão é como interpretar o termo “recuperação” em relação a um ativo que não seja depreciado (ativo não depreciável) e seja reavaliado de acordo com o item 31 da CPC 32.
4. Este Apêndice também se aplica a propriedades para

investimento que são escrituradas ao valor de reavaliação de acordo com o item 33 da CPC 28 – Propriedade para Investimento, mas seriam consideradas não depreciáveis se a CPC 27 – Ativo Imobilizado fosse aplicado.

#### Consenso

5. O imposto diferido passivo ou ativo que surge da reavaliação de um ativo não depreciável de acordo com o item 31 da CPC 27 – Ativo Imobilizado será medido com base nos efeitos fiscais decorrentes da recuperação do valor contábil desse ativo por meio da venda, independente da base de mensuração do valor contábil desse ativo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda de um ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso de um ativo, a primeira alíquota é aplicada na mensuração do imposto diferido passivo ou ativo relacionado a um ativo não depreciável.

### Apêndice D - Mudanças na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários

#### Questão

1. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter efeitos para uma entidade, aumentando ou reduzindo seus passivos ou ativos fiscais. Isto pode ocorrer, por exemplo, por ocasião da emissão pública de instrumentos patrimoniais de uma entidade ou por ocasião da reestruturação do seu patrimônio líquido. Também pode ocorrer por ocasião da mudança de um sócio controlador para um país estrangeiro. Como resultado desse evento, uma entidade pode ser tributada de forma diferente; ela pode, por exemplo, ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma alíquota fiscal diferente no futuro.
2. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter um efeito imediato nos passivos ou ativos fiscais correntes da entidade. A alteração também pode aumentar ou reduzir os impostos diferidos passivos e ativos reconhecidos pela entidade, dependendo do efeito que a alteração na situação fiscal tem nos efeitos fiscais que surgirão da recuperação ou liquidação do valor contábil dos ativos e passivos da entidade.
3. A questão é como uma entidade deve contabilizar os efeitos fiscais de uma alteração em sua situação fiscal ou na situação de seus proprietários.

#### Consenso

4. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários não origina aumentos ou reduções nos valores reconhecidos fora do resultado. Os efeitos fiscais correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal serão incluídos no resultado do período, exceto se esses efeitos estiverem relacionados a transações e eventos que resultem, no mesmo período ou em período diferente, em um crédito ou débito direto ao valor reconhecido de patrimônio líquido ou em valores reconhecidos em outros resultados abrangentes. Esses efeitos fiscais que estão relacionados às alterações no valor



reconhecido de patrimônio líquido, no mesmo período ou em período diferente (não incluídos no resultado), serão debitados ou creditados diretamente ao patrimônio líquido. Esses efeitos fiscais que estão relacionados a valores reconhecidos em outros resultados abrangentes serão reconhecidos em outros resultados abrangentes.



## CPC 36 (R3) – DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é estabelecer princípios para a apresentação e a elaboração de demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.

### Atingindo o objetivo

2. Para atingir o objetivo do item 1, esta Norma:

(a) exige que a entidade (controladora) que controle uma ou mais entidades (controladas) apresente demonstrações consolidadas;

(b) define o princípio de controle e estabelece controle como a base para a consolidação;

(c) define como aplicar o princípio de controle para identificar se um investidor controla a investida e, portanto, deve consolidá-la;

(d) define os requisitos contábeis para a elaboração de demonstrações consolidadas; e

(e) define entidade de investimento e estabelece uma exceção para a consolidação de controladas específicas de entidade de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

3. Esta Norma não trata dos requisitos contábeis para combinação de negócios e seus efeitos sobre a consolidação, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante de combinação de negócios (ver CPC 15 – Combinação de Negócios).

### Alcance

4. A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas. Esta Norma se aplica a todas essas entidades, com as seguintes exceções:

(a) a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além de permitido legalmente:

(i) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações consolidadas pela controladora;

(ii) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados publicamente (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(iii) ela não tiver arquivado nem estiver em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis na Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado de capitais; e

(iv) a controladora final, ou qualquer controladora intermediária

da controladora, disponibiliza ao público suas demonstrações em conformidade com as normas do CFC, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo por meio do resultado de acordo com esta norma; (Alterado pela CPC 36 (R3))

4A. Esta norma não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo a empregados aos quais se aplica a CPC 33 – Benefícios a Empregados. (Incluído pela CPC 36 (R3))

4B. A controladora que é entidade de investimento não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas se estiver obrigada, de acordo com o item 31 desta norma, a mensurar todas as suas controladas ao valor justo por meio do resultado. (Incluído pela CPC 36 (R3))

4C. Se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibilizar demonstrações consolidadas em IFRS, como editadas pelo IASB, atende à condição prevista no item 4(a)(iv). (Renumerado de 4A para 4C pela CPC 36 (R3))

4D. A isenção a que se refere o item 4(a)(iv) somente pode ser obtida se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, estiver sujeita à regulamentação brasileira e disponibilizar demonstrações consolidadas no Brasil. (Renumerado de 4B para 4D pela CPC 36 (R3))

### Controle

5. O investidor, independentemente da natureza de seu envolvimento com a entidade (investida), deve determinar se é controlador avaliando se controla a investida.

6. O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

7. Assim, o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:

(a) poder sobre a investida (ver itens 10 a 14);

(b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens 15 e 16); e

(c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens 17 e 18).

8. O investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida. O investidor deve reavaliar se controla a investida, caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle relacionados no item 7 (ver itens B80 a B85).

9. Dois ou mais investidores controlam coletivamente a investida quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhum investidor pode dirigir as atividades sem a cooperação dos demais, nenhum investidor individualmente controla a investida. Cada investidor deve contabilizar sua participação na investida de



acordo com as normas, as interpretações e os comunicados técnicos do CFC relevantes, como, por exemplo, a CPC 19 – Negócios em Conjunto, a CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto ou a CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

#### **Poder**

10. O investidor tem poder sobre a investida quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os retornos da investida.

11. O poder decorre de direitos. Algumas vezes, avaliar o poder é simples, como, por exemplo, quando o poder sobre a investida é obtido direta e exclusivamente dos direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais, tais como ações, e pode ser avaliado considerando-se os direitos de voto decorrentes dessas participações acionárias. Em outros casos, a avaliação é mais complexa e exige que mais de um fator seja considerado, como, por exemplo, quando o poder resulta de um ou mais acordos contratuais.

12. O investidor com a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes tem poder mesmo que seus direitos de direção ainda estejam por ser exercidos. Evidências de que o investidor tem dirigido atividades relevantes podem ajudar a determinar se o investidor tem poder, mas essas evidências, por si só, não são conclusivas no sentido de determinar se o investidor tem poder sobre a investida.

13. Se dois ou mais investidores têm, cada um deles, direitos existentes que lhes dão a capacidade unilateral de dirigir diferentes atividades relevantes, o investidor que tem a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam de forma mais significativa os retornos da investida tem poder sobre ela.

14. O investidor pode ter poder sobre a investida mesmo que outras entidades tenham direitos existentes que lhes deem a capacidade atual de participar da direção das atividades relevantes, como, por exemplo, quando outra entidade tem influência significativa. Contudo, o investidor que detém apenas direitos de proteção não tem poder sobre a investida (ver itens B26 a B28) e, conseqüentemente, não controla a investida.

#### **Retornos**

15. O investidor está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis como resultado de seu envolvimento com a investida quando os retornos do investidor decorrentes de seu envolvimento têm o potencial de variar conforme o resultado do desempenho da investida. Os retornos do investidor podem ser somente positivos, somente negativos ou ambos, positivos e negativos.

16. Embora somente o investidor possa controlar a investida, mais de uma parte pode participar dos retornos da investida. Por exemplo, os titulares de participações de não controladores podem participar dos lucros ou distribuições da investida.

#### **Relação entre poder e retornos**

17. O investidor controla a investida se possui não apenas poder sobre a investida e exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida, mas também a capacidade de usar seu poder para afetar seus retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida.

18. Assim, o investidor com direitos de tomada de decisões deve determinar se é um principal ou um agente. O investidor que é agente de acordo com os itens B58 a B72 não controla a investida quando exerce direitos de tomada de decisões a ele delegados.

#### **Requisitos contábeis**

19. A controladora deve elaborar demonstrações consolidadas utilizando políticas contábeis uniformes para transações similares e outros eventos em circunstâncias similares.

20. A consolidação da investida se inicia a partir da data em que o investidor obtiver o controle da investida e cessa quando o investidor perder o controle da investida.

21. Os itens B86 a B93 estabelecem orientação para a elaboração de demonstrações consolidadas.

#### **Participação de não controladores**

22. A controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.

23. Mudanças na participação societária detida por controladores de controladora na controlada que não resultam na perda de controle da controlada pela controladora constituem transações patrimoniais (ou seja, transações com os sócios, tais quais operações de aquisição de suas próprias ações para manutenção em tesouraria).

24. Os itens B94 a B96 estabelecem orientação para a contabilização de participações de não controladores em demonstrações consolidadas.

#### **Perda de controle**

25. Se a controladora perder o controle da controlada, a controladora deve:

(a) desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

(b) reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver e, subsequentemente, contabilizar esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada, de acordo com as normas, interpretações e comunicados aplicáveis do CFC. Essa participação mantida deve ser remensurada, conforme descrito nos itens B98(b)(iii) e B99A. O valor remensurado no momento que esse controle é perdido deve ser considerado como o valor justo no reconhecimento inicial de ativo financeiro de acordo com a CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ou, quando apropriado, como custo no reconhecimento inicial de investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, se for o caso; (Alterada pela CPC 36 (R3))



(c) reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora, como especificado nos itens B98 a B99A. (Alterada pela CPC 36 (R3))

26. Os itens B97 a B99A estabelecem orientação para a contabilização da perda do controle. (Alterado pela CPC 36 (R3))

#### **Determinação se a entidade é entidade de investimento**

27. A controladora deve verificar se atende à definição de entidade de investimento. A entidade de investimento é uma entidade que:

(a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;

(b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

Os itens B85A a B85M fornecem orientação de aplicação sobre esse assunto. (Incluído pela CPC 36 (R2))

28. Ao avaliar se atende à definição descrita no item 27, a entidade deve considerar se possui as seguintes características típicas de entidade de investimento:

(a) possui mais de um investimento (ver itens B85O e B85P);

(b) possui mais de um investidor (ver itens B85Q a B85S);

(c) possui investidores que não são partes relacionadas à entidade (ver itens B85T e B85U); e

(d) possui participações societárias na forma de participações patrimoniais ou similares (ver itens B85V a B85W);

A ausência de quaisquer dessas características típicas não necessariamente impede a entidade de ser classificada como entidade de investimento. A entidade de investimento que não possui todas essas características típicas deve fornecer a divulgação adicional requerida pelo item 9A da CPC 45. (Incluído pela CPC 36 (R2))

29. Se os fatos e circunstâncias indicarem que há mudanças em um ou mais dos três elementos que constituem a definição de entidade de investimento, conforme descrito no item 27, ou nas características típicas de entidade de investimento, conforme descrito no item 28, a controladora deve reavaliar se se qualifica como entidade de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

30. A controladora que deixe de ser entidade de investimento ou que se torne entidade de investimento deve contabilizar a mudança em sua condição prospectivamente a partir da data em que a mudança na condição tiver ocorrido (ver itens B100 e B101). (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### **Entidades de investimento: exceção à consolidação**

31. Salvo conforme descrito no item 32, a entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas nem deve aplicar a CPC 15 quando obtiver o controle de outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse

investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com a CPC 38. (Incluído pela CPC 36 (R2))

32. Não obstante o requisito do item 31, se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços que estejam relacionados com as atividades de investimento definida como entidade de investimento (ver itens B85C a B85E), essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com os itens 19 a 26 desta norma e aplicar os requisitos da CPC 15 quando da aquisição de qualquer controlada desse tipo. (Alterado pela CPC 36 (R3))

33. A controladora de entidade de investimento deve consolidar todas as entidades que controlar, incluindo aquelas controladas por meio de controlada definida como entidade de investimento, exceto quando a própria controladora seja entidade de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### **Apêndice A – Definição de termos**

Os termos a seguir são utilizados nesta Norma com os seguintes significados:

**Atividades relevantes:** para os fins desta Norma, atividades relevantes são atividades da investida que afetam significativamente os retornos da investida.

**Controlada** é a entidade que é controlada por outra entidade.

**Controladora** é uma entidade que controla uma ou mais controladas.

**Controle de investida:** um investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

**Demonstrações consolidadas** são as demonstrações contábeis de grupo econômico, em que os 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.

**Direitos de destituição** são direitos de privar o tomador de decisões de sua autoridade de tomada de decisões.

**Direitos de proteção** são direitos destinados a proteger o interesse da parte que os detém, sem dar a essa parte poder sobre a entidade à qual esses direitos se referem.

**Entidade de investimento** é a entidade que:

(a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;

(b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo. (Incluída pela





CPC 36 (R2))

**Grupo econômico** é a controladora e todas as suas controladas.

**Participação de não controlador** é a parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora.

**Poder** são direitos existentes que dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

**Tomador de decisões:** entidade com direitos de tomada de decisões que seja principal ou agente de outras partes.

Os termos a seguir são definidos na CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas, na CPC 18, na CPC 19 e na CPC 45 – Divulgação de Participações em Outras Entidades e são usados nesta Norma com os significados especificados nessas normas:

- coligada
- participação em outra entidade
- empreendimento controlado em conjunto (joint venture)
- pessoal-chave da administração
- parte relacionada
- influência significativa.

#### Apêndice B – Guia de aplicação

B1. Os exemplos deste Apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias de uma situação específica precisam ser avaliados ao aplicar a CPC 36.

#### Avaliação do controle

B2. Para determinar se controla a investida, o investidor deve avaliar se possui todos os requisitos a seguir:

- (a) poder sobre a investida;
- (b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; e
- (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos.

B3. Os fatores a seguir podem ajudar na determinação do controle:

- (a) o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8);
- (b) quais são as atividades relevantes e como as decisões sobre essas atividades são tomadas (ver itens B11 a B13);
- (c) se os direitos do investidor lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes (ver itens B14 a B54);
- (d) se o investidor está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens B55 a B57); e
- (e) se o investidor tem a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens B58 a

B72).

B4. Ao avaliar o controle da investida, o investidor deve considerar a natureza de seu relacionamento com outras partes (ver itens B73 a B75).

#### Objetivo e estrutura da investida

B5. Ao avaliar o controle da investida, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura da investida a fim de identificar as atividades relevantes, como as decisões sobre as atividades relevantes são tomadas, quem tem a capacidade atual de dirigir essas atividades e quem recebe retornos decorrentes dessas atividades.

B6. Quando o objetivo e a estrutura da investida são considerados, pode ficar claro que a investida é controlada por meio de instrumentos patrimoniais que conferem a seu titular direitos de voto proporcionais, como, por exemplo, ações ordinárias da investida. Nesse caso, na ausência de quaisquer acordos adicionais que alterem a tomada de decisões, a avaliação do controle se concentra em qual das partes, se houver, está apta a exercer direitos de voto suficientes para determinar as políticas operacional e de financiamento da investida (ver itens B34 a B50). No caso mais simples, o investidor que detém a maioria desses direitos de voto, na ausência de quaisquer outros fatores, controla a investida.

B7. Para determinar se o investidor controla a investida em casos mais complexos, pode ser necessário considerar alguns ou todos os fatores do item B3.

B8. A investida pode ser estruturada de modo que os direitos de voto não sejam o fator dominante ao decidir quem controla a investida, como, por exemplo, quando quaisquer direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas, e as atividades relevantes são dirigidas por meio de acordos contratuais. Nesses casos, a consideração do investidor em relação ao objetivo e à estrutura da investida inclui também a consideração dos riscos aos quais a investida está exposta de acordo com a sua estruturação e dos riscos que, de acordo com a sua estruturação, ela transfere às partes envolvidas com ela, e se o investidor está exposto a alguns ou a todos esses riscos. A consideração dos riscos inclui não apenas o risco de situações adversas, mas também o potencial de situações favoráveis.

#### Poder

B9. Para ter poder sobre a investida, o investidor deve ter direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Para o fim de avaliar o poder, devem ser considerados somente direitos substantivos e direitos que não sejam de proteção (ver itens B22 a B28).

B10. A determinação de se o investidor tem poder depende das atividades relevantes, da forma pela qual são tomadas decisões sobre as atividades relevantes e dos direitos que o investidor e outras partes têm em relação à investida.

#### Atividades relevantes e direção de atividades relevantes

B11. Para muitas investidas, uma série de atividades operacionais e de financiamento afetam significativamente seus



retornos. Exemplos de atividades que, dependendo das circunstâncias, podem ser atividades relevantes incluem, entre outras:

- (a) compra e venda de bens ou serviços;
- (b) gestão de ativos financeiros durante sua vida (incluindo em caso de inadimplência);
- (c) seleção, aquisição ou alienação de ativos;
- (d) pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos; e
- (e) determinação da estrutura de capital para obtenção de recursos.

B12. Exemplos de decisões sobre atividades relevantes incluem, entre outras:

- (a) estabelecimento de decisões operacionais e de capital da investida, incluindo orçamentos; e
- (b) nomeação e remuneração de pessoal-chave da administração ou prestadores de serviços da investida e período de seus mandatos ou término de seus serviços.

B13. Em algumas situações, atividades que ocorrem antes ou após um conjunto específico de circunstâncias ou um evento podem ser relevantes. Quando dois ou mais investidores têm a capacidade atual de dirigir atividades relevantes e essas atividades ocorrem em ocasiões diferentes, os investidores determinam qual investidor é capaz de dirigir as atividades que afetam esses retornos de forma mais significativa, de forma consistente com o tratamento de direitos concorrentes de tomada de decisões (ver item 13). Os investidores devem reconsiderar esta avaliação ao longo do tempo caso fatos ou circunstâncias relevantes se alterem.

#### **Direitos que dão ao investidor poder sobre a investida**

B14. O poder decorre de direitos. Para ter poder sobre a investida, o investidor deve ter direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Os direitos que podem dar poder ao investidor podem diferir entre as investidas.

B15. Exemplos de direitos que, individualmente ou combinados, podem dar poder ao investidor incluem, entre outros:

- (a) direitos na forma de direitos de voto (ou direitos de voto potenciais) da investida (ver itens B34 a B50);
- (b) direitos de nomear, realocar ou destituir membros do pessoal-chave da administração da investida que tenham a capacidade de dirigir as atividades relevantes;
- (c) direitos de nomear ou destituir outra entidade que dirija as atividades relevantes;
- (d) direitos de instruir a investida a realizar transações, ou vetar quaisquer mudanças a essas transações, em benefício do investidor; e
- (e) outros direitos (tais como direitos de tomada de decisões especificados em contrato de gestão) que deem ao titular a

capacidade de dirigir as atividades relevantes.

B16. De modo geral, quando a investida tem uma gama de atividades operacionais e de financiamento que afetam significativamente os retornos da investida e quando tomadas de decisões importantes em relação a essas atividades são exigidas continuamente, são os direitos de voto ou similares que dão poder ao investidor, seja individualmente ou em combinação com outros acordos.

B17. Quando os direitos de voto não podem ter efeito significativo sobre os retornos da investida, como, por exemplo, quando os direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas, e acordos contratuais determinam a direção das atividades relevantes, o investidor precisa avaliar esses acordos contratuais a fim de determinar se possui direitos suficientes para lhe dar poder sobre a investida. Para determinar se possui direitos suficientes para lhe dar poder, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8) e os requisitos dos itens B51 a B54 em conjunto com os itens B18 a B20.

B18. Em algumas circunstâncias, pode ser difícil determinar se os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder sobre a investida. Nesses casos, para permitir que seja feita a avaliação do poder, o investidor deve considerar evidências no tocante à sua capacidade prática de dirigir as atividades relevantes de forma unilateral. Devem ser considerados, entre outros, os itens seguintes, os quais, quando considerados em conjunto com os direitos do investidor e os indicadores dos itens B19 e B20, podem fornecer evidência de que os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder sobre a investida:

- (a) o investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, nomear ou aprovar o pessoal-chave da administração da investida que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes;
- (b) o investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, instruir a investida a realizar transações significativas em benefício do investidor ou pode vetar quaisquer mudanças a essas transações;
- (c) o investidor pode dominar o processo de nomeações para a eleição de membros do órgão de administração da investida ou a obtenção de procurações de outros titulares de direitos de voto;
- (d) o pessoal-chave da administração da investida é formado por partes relacionadas do investidor (por exemplo, o presidente executivo da investida e o presidente executivo do investidor são a mesma pessoa); e
- (e) a maioria dos membros do órgão de administração da investida consiste em partes relacionadas do investidor.

B19. Por vezes, há indicações de que o investidor tem relacionamento especial com a investida, sugerindo que o investidor tem mais do que interesse passivo na investida. A existência de qualquer indicador individual, ou combinação específica de indicadores, não necessariamente significa que o critério de poder foi atendido. Contudo, ter mais do que uma



participação passiva na investida pode indicar que o investidor tem outros direitos relacionados suficientes para lhe dar poder ou fornecer evidência de poder existente sobre a investida. Por exemplo, os itens a seguir sugerem que o investidor tem mais do que interesse passivo na investida e, em combinação com outros direitos, podem indicar poder:

(a) o pessoal-chave da administração da investida que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes são atuais ou antigos empregados do investidor;

(b) as operações da investida dependem do investidor, como, por exemplo, nas seguintes situações:

(i) a investida depende do investidor para financiar parcela significativa de suas operações;

(ii) o investidor garante parcela significativa das obrigações da investida;

(iii) a investida depende do investidor para serviços, tecnologia, suprimentos ou matérias-primas críticos.

(iv) o investidor controla ativos como, por exemplo, licenças ou marcas comerciais, que são críticos para as operações da investida;

(v) a investida depende do investidor para o pessoal-chave da administração, como, por exemplo, quando o pessoal do investidor possui conhecimento especializado das operações da investida;

(c) parcela significativa das atividades da investida envolve o investidor ou é conduzida em nome deste; e

(d) a exposição do investidor a retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida ou seus direitos a esses retornos são desproporcionalmente maiores que seus direitos de voto ou outros direitos similares. Por exemplo, pode haver a situação em que o investidor tem direito ou está exposto a mais do que a metade dos retornos da investida, embora detenha menos que a metade dos direitos de voto da investida.

B20. Quanto maior a exposição ou os direitos do investidor à variabilidade de retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida, maior é o incentivo para que o investidor obtenha direitos suficientes para lhe dar poder. Portanto, ter uma grande exposição à variabilidade de retornos é um indicador de que o investidor pode ter poder. Contudo, a extensão da exposição do investidor não determina, por si só, se o investidor tem poder sobre a investida.

B21. Quando os fatores previstos no item B18 e os indicadores previstos nos itens B19 e B20 são considerados em conjunto com os direitos do investidor, maior peso é dado à evidência de poder descrita no item B18.

#### Direitos substantivos

B22. O investidor, ao avaliar se tem poder, deve considerar somente direitos substantivos relativos à investida (detidos pelo investidor e por outras partes). Para que o direito seja substantivo, o titular deve ter a capacidade prática de exercer esse direito.

B23. Determinar se direitos são substantivos exige julgamento, levando-se em conta todos os fatos e circunstâncias. Os fatores a serem considerados ao efetuar essa determinação incluem, entre outros:

(a) se há quaisquer barreiras (econômicas ou outras) que impedem o titular (ou titulares) de exercer os direitos. Exemplos de barreiras incluem, entre outras:

(i) sanções e incentivos pecuniários que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer seus direitos;

(ii) preço de exercício ou de conversão que cria uma barreira que impeça (ou dissuada) o titular de exercer seus direitos;

(iii) termos e condições que tornam improvável que os direitos sejam exercidos, como, por exemplo, condições que limitam de forma estrita a época de seu exercício;

(iv) ausência de mecanismo explícito e razoável nos documentos constitutivos da investida ou nas leis ou regulamentos aplicáveis que permita ao titular exercer seus direitos;

(v) incapacidade do titular dos direitos de obter as informações necessárias para exercer seus direitos;

(vi) barreiras ou incentivos operacionais que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer seus direitos (por exemplo, ausência de outros gerentes dispostos ou aptos a prestar serviços especializados ou a prestar os serviços e assumir outras participações detidas pelo gerente em exercício); e

(vii) exigências legais ou regulatórias que impeçam o titular de exercer seus direitos (por exemplo, quando o investidor estrangeiro é proibido de exercer seus direitos);

(b) quando o exercício de direitos exige a concordância de mais de uma parte, ou quando os direitos são detidos por mais de uma parte, quer haja mecanismo que dê a essas partes a capacidade prática de exercer seus direitos coletivamente, se optarem por exercê-lo. A ausência desse mecanismo é um indicador de que os direitos podem não ser substantivos. Quanto maior o número de partes que devam concordar com o exercício de direitos, menor é a probabilidade de que esses direitos sejam substantivos. Contudo, o conselho de administração cujos membros sejam independentes do tomador de decisões pode atuar como mecanismo para que numerosos investidores atuem coletivamente no exercício de seus direitos. Portanto, é mais provável que direitos de destituição que possam ser exercidos por conselho de administração independente sejam substantivos do que se os mesmos direitos pudessem ser exercidos individualmente por grande número de investidores;

(c) se a parte ou partes que detêm os direitos se beneficiem do seu exercício. Por exemplo, o titular de direitos de voto potenciais na investida (ver itens B47 a B50) deve considerar o preço de exercício ou de conversão do instrumento. É mais provável que os termos e condições de direitos de voto potenciais sejam substantivos quando o instrumento está dentro do preço (in-the-money) ou quando o investidor se beneficiar, por outras razões (por exemplo, pela captura de sinergias entre o investidor e a investida), do exercício ou



conversão do instrumento.

B24. Para serem substantivos, os direitos precisam também ser exercíveis quando as decisões sobre a direção das atividades relevantes precisam ser tomadas. Normalmente, para serem substantivos, os direitos precisam ser atualmente exercíveis. Contudo, alguns direitos podem ser substantivos ainda que não sejam atualmente exercíveis.

B25. Direitos substantivos exercíveis por outras partes podem impedir o investidor de controlar a investida à qual esses direitos se referem. Esses direitos substantivos não exigem que os titulares tenham a capacidade de originar as decisões. Desde que não sejam meramente de proteção (ver itens B26 a B28), direitos substantivos detidos por outras partes podem impedir que o investidor controle a investida, ainda que esses direitos deem aos titulares apenas a capacidade atual de aprovar ou bloquear decisões que se refiram às atividades relevantes.

#### Direitos de proteção

B26. Ao avaliar se os direitos lhe dão poder sobre a investida, o investidor deve avaliar se os seus direitos e os direitos detidos por terceiros são direitos de proteção. Direitos de proteção referem-se a mudanças fundamentais nas atividades da investida ou aplicam-se a circunstâncias excepcionais. Contudo, nem todos os direitos que se aplicam a circunstâncias excepcionais ou que sejam contingenciais a determinados eventos são direitos de proteção (ver itens B13 e B53).

B27. Como os direitos de proteção destinam-se a proteger os interesses de seu titular sem dar a essa parte poder sobre a investida à qual se referem esses direitos, o investidor que detém apenas direitos de proteção não pode ter poder ou impedir outra parte de ter poder sobre a investida (ver item 14).

B28. Exemplos de direitos de proteção incluem, entre outros:

(a) direito de credor de impor limites ao tomador de empréstimos com relação à realização de atividades que podem modificar significativamente o risco de crédito do tomador em detrimento do credor;

(b) direito de parte titular de participação não controladora na investida de aprovar investimentos capitalizáveis superiores ao exigido no curso normal dos negócios ou de aprovar a emissão de instrumentos patrimoniais ou de dívida;

(c) direito de credor de apropriar-se legalmente de ativos do tomador de empréstimo se este deixar de satisfazer condições especificadas de amortização de empréstimo.

#### Franquias

B29. O contrato de franquia no qual a investida seja a franqueada geralmente dá ao franqueador direitos que se destinam a proteger a marca da franquia. Contratos de franquia normalmente dão aos franqueadores alguns direitos de tomada de decisões em relação às operações da franqueada.

B30. De modo geral, os direitos dos franqueadores não restringem a capacidade de outras partes que não o franqueador de tomar decisões que tenham efeito significativo sobre os retornos da franqueada. Tampouco os direitos do

franqueador em contratos de franquia necessariamente dão ao franqueador a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam significativamente os retornos da franqueada.

B31. É necessário distinguir entre ter a capacidade atual de tomar decisões que afetam significativamente os retornos da franqueada e ter a capacidade de tomar decisões que protegem a marca da franquia. O franqueador não tem poder sobre a franqueada se outras partes têm direitos existentes que lhes dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da franqueada.

B32. Ao realizar o contrato de franquia, a franqueada tomou a decisão unilateral de operar seu negócio de acordo com os termos do contrato de franquia, mas por sua própria conta.

B33. O controle sobre decisões fundamentais como, por exemplo, a natureza jurídica da franqueada e sua estrutura de financiamento pode ser determinado por outras partes que não o franqueador e podem afetar significativamente os retornos da franqueada. Quanto menor o nível de suporte financeiro fornecido pelo franqueador e quanto menor a exposição do franqueador à variabilidade de retornos da franqueada, maior é a probabilidade de que o franqueador tenha apenas direitos de proteção.

#### Direitos de voto

B34. Frequentemente o investidor tem a capacidade atual, por meio de direitos de voto ou similares, de dirigir as atividades relevantes. O investidor deve considerar os requisitos dos itens B35 a B50 se as atividades relevantes da investida forem dirigidas por meio de direitos de voto.

#### Poder com a maioria dos direitos de voto

B35. O investidor que detém mais da metade dos direitos de voto da investida tem poder nas seguintes situações, a menos que o item B36 ou o item B37 seja aplicável:

(a) as atividades relevantes são dirigidas pelo voto do titular da maioria dos direitos de voto; ou

(b) a maioria dos membros do órgão de administração que dirige as atividades relevantes é nomeada pelo voto do titular da maioria dos direitos de voto.

#### Maioria dos direitos de voto, mas nenhum poder

B36. Para que o investidor que detenha mais que a metade dos direitos de voto da investida tenha poder sobre ela, seus direitos de voto devem ser substantivos, de acordo com os itens B22 a B25, e devem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, o que frequentemente se dá por meio da determinação das políticas operacionais e de financiamento. Se outra entidade tiver direitos existentes que lhe forneçam o direito de dirigir as atividades relevantes e essa entidade não for agente do investidor, o investidor não tem poder sobre a investida.

B37. O investidor não tem poder sobre a investida, ainda que detenha a maioria dos direitos de voto na investida, quando esses direitos de voto não são substantivos. Por exemplo, o investidor que detém mais que a metade dos direitos de voto na



investida não pode ter poder se as atividades relevantes estiverem sujeitas à direção de governo, tribunal, administrador, síndico, liquidante ou regulador.

#### **Poder sem a maioria dos direitos de voto**

B38. O investidor pode ter poder ainda que detenha menos que a maioria dos direitos de voto da investida. O investidor pode ter poder com menos que a maioria dos direitos de voto da investida, por exemplo, por meio de:

- (a) acordo contratual entre o investidor e outros titulares de direitos de voto (ver item B39);
- (b) direitos decorrentes de outros acordos contratuais (ver item B40);
- (c) os direitos de voto do investidor (ver itens B41 a B45);
- (d) direitos de voto potenciais (ver itens B47 a B50); ou
- (e) a combinação de (a) a (d).

#### **Acordo contratual com outros titulares de direitos de voto**

B39. Um acordo contratual entre um investidor e outros titulares de direitos de voto pode dar ao investidor o direito de exercer direitos de voto suficientes para lhe dar poder, ainda que o investidor não tenha direitos de voto suficientes para lhe dar poder sem o acordo contratual. Contudo, o acordo contratual pode garantir que o investidor possa instruir um número suficiente de outros titulares de direitos de voto sobre como votar para permitir ao investidor tomar decisões sobre as atividades relevantes.

#### **Direitos decorrentes de outros acordos contratuais**

B40. Outros direitos de tomada de decisões, em combinação com direitos de voto, podem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Por exemplo, os direitos especificados em acordo contratual em combinação com direitos de voto podem ser suficientes para dar ao investidor a capacidade atual de dirigir os processos de fabricação da investida ou de dirigir outras atividades operacionais ou de financiamento da investida que afetem significativamente os retornos da investida. Contudo, na ausência de quaisquer outros direitos, a dependência econômica da investida em relação ao investidor (como, por exemplo, as relações de fornecedor com o seu principal cliente) não leva a concluir que o investidor tenha poder sobre a investida.

#### **Direitos de voto do investidor**

B41. O investidor sem a maioria dos direitos de voto pode ter direitos que são suficientes para lhe dar poder quando tem a capacidade prática de dirigir as atividades relevantes de modo unilateral.

B42. Ao avaliar se seus direitos de voto são suficientes para lhe dar poder, o investidor considera todos os fatos e circunstâncias, incluindo:

- (a) a extensão dos direitos de voto do investidor em comparação com a extensão e a dispersão dos direitos de voto dos demais titulares, observando-se que:

- (i) quanto mais direitos de voto o investidor detenha, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

- (ii) quanto mais direitos de voto o investidor detenha em relação aos demais titulares de direitos de voto, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

- (iii) quanto maior o número de partes que precisariam agir em conjunto para superar o investidor em número de votos, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

- (b) direitos de voto potenciais detidos pelo investidor, outros titulares de direitos de voto ou outras partes (ver itens B47 a B50);

- (c) direitos decorrentes de outros acordos contratuais (ver item B40); e

- (d) quaisquer fatos e circunstâncias adicionais que indiquem que o investidor possui ou não possui a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes no momento em que decisões precisem ser tomadas, incluindo padrões de votação em assembleias de acionistas anteriores.

B43. Quando a direção de atividades relevantes for determinada pelo voto majoritário e o investidor detiver significativamente mais direitos de voto que qualquer outro titular de direitos de voto ou grupo organizado de titulares de direitos de voto, sendo que as demais participações acionárias estejam amplamente dispersas, pode ficar claro, após considerar tão-somente os fatores relacionados no item B42(a) a (c), que o investidor tem poder sobre a investida.

B44. Em outras situações, pode ficar claro, após considerar tão-somente os fatores relacionados no item B42(a) a (c), que o investidor não tem poder.

B45. Contudo, os fatores relacionados tão-somente no item B42(a) a (c) podem não ser conclusivos. Se, tendo considerado outros fatores, não tiver certeza de que tem poder, o investidor deve considerar fatos e circunstâncias adicionais, tais como se outros acionistas têm natureza passiva, conforme demonstrado por padrões de votação em assembleias de acionistas anteriores. Isto inclui a avaliação dos fatores apontados no item B18 e os indicadores dos itens B19 e B20. Quanto menos direitos de voto o investidor detiver e quanto menor for o número de partes que precisem agir em conjunto para superar o investidor em números de voto, maior peso se deve atribuir aos fatos e circunstâncias adicionais para avaliar se os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder. Quando os fatos e circunstâncias dos itens B18 a B20 forem considerados em conjunto com os direitos do investidor, deve ser atribuído peso maior às evidências de poder do item B18 que aos indicadores de poder dos itens B19 e B20.

B46. Se não está claro, tendo-se considerado os fatores relacionados no item B42(a) a (d), que o investidor tem poder, o investidor não controla a investida.



### Direitos de voto potenciais

B47. Ao avaliar o controle, o investidor deve considerar seus direitos de voto potenciais, bem como os direitos de voto potenciais detidos por outras partes, para determinar se tem poder. Direitos de voto potenciais são direitos de obter direitos de voto da investida, como, por exemplo, os decorrentes de instrumentos conversíveis ou opções, incluindo contratos a termo. Esses direitos de voto potenciais são considerados somente se os direitos forem substantivos (ver itens B22 a B25).

B48. Ao considerar direitos de voto potenciais, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura do instrumento, bem como o objetivo e a estrutura de qualquer outro envolvimento que o investidor tenha com a investida. Isso inclui a avaliação dos diversos termos e condições do instrumento, bem como as expectativas, motivos e razões evidentes do investidor para concordar com esses termos e condições.

B49. Caso tenha também direitos de voto ou outros direitos de tomada de decisão em relação às atividades da investida, o investidor deve avaliar se esses direitos, em combinação com os direitos de voto potenciais, lhe dão poder.

B50. Direitos de voto potenciais substantivos, seja isoladamente ou em combinação com outros direitos, podem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Por exemplo, é provável que este seja o caso quando o investidor detém 40% dos direitos de voto da investida e, de acordo com o item B23, detém direitos substantivos decorrentes de opções para a aquisição de mais 20% dos direitos de voto.

B51. Ao avaliar o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8), o investidor deve considerar o envolvimento e as decisões tomadas por ocasião da formação da investida como parte de sua estruturação e deve avaliar se os termos da transação e as características do envolvimento fornecem ao investidor direitos que são suficientes para lhe dar poder. Estar envolvido na estruturação da investida por si só não é suficiente para dar controle ao investidor. Contudo, o envolvimento na estruturação pode indicar que o investidor teve a oportunidade de obter direitos que são suficientes para lhe dar poder sobre a investida.

B52. Além disso, o investidor deve considerar acordos contratuais, como, por exemplo, direitos de compra, direitos de venda e direitos de liquidação estabelecidos por ocasião da formação da investida. Quando esses acordos contratuais envolvem atividades que estão estreitamente relacionadas com a investida, essas atividades são então, em sua essência, parte integrante das atividades gerais da investida, embora possam ocorrer fora dos limites legais da investida. Portanto, direitos de tomada de decisões expressos ou implícitos, incorporados em acordos contratuais, que estão estreitamente relacionados com a investida precisam ser considerados como atividades relevantes ao determinar o poder sobre a investida.

B53. Para algumas investidas, atividades relevantes ocorrem somente quando do surgimento ou da ocorrência de circunstâncias ou eventos específicos. A investida pode ser

estruturada de modo que a direção de suas atividades e seus retornos sejam predeterminados, a menos e até que essas circunstâncias ou eventos específicos surjam ou ocorram. Nesse caso, somente as decisões sobre as atividades da investida, quando essas circunstâncias ou eventos ocorrerem podem afetar significativamente seus retornos e, assim, ser atividades relevantes. As circunstâncias ou eventos não precisam ter ocorrido para que o investidor com a capacidade de tomar essas decisões tenha poder. O fato de que o direito de tomar decisões depende do surgimento de circunstâncias ou da ocorrência de evento não resulta, por si só, em que esses direitos sejam de proteção.

B54. O investidor pode ter compromisso expresso ou implícito para garantir que a investida continue a operar conforme planejado. Esse compromisso pode aumentar a exposição do investidor à variabilidade de retornos e, assim, aumentar o incentivo para que o investidor obtenha direitos suficientes para lhe conferir poder. Portanto, um compromisso para garantir que a investida opere como planejado pode ser um indicador de que o investidor tem poder, mas, por si só, não dá poder ao investidor nem impede que outra parte tenha poder.

### Exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis de investida

B55. Ao avaliar se tem o controle sobre a investida, o investidor deve determinar se está exposto a, ou se tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida.

B56. Retornos variáveis são retornos que não são fixos e que têm o potencial de variar como resultado do desempenho da investida. Retornos variáveis podem ser somente positivos, somente negativos ou tanto positivos quanto negativos (ver item 15). O investidor deve avaliar se os retornos da investida são variáveis, e quão variáveis esses retornos são, com base na essência do acordo e independentemente da natureza jurídica dos retornos. Por exemplo, o investidor pode deter título de dívida com pagamentos de juros fixos. Os pagamentos de juros fixos são retornos variáveis para os fins desta Norma, pois estão sujeitos ao risco de inadimplência e expõem o investidor ao risco de crédito do emitente do título de dívida. O valor da variabilidade (ou seja, quão variáveis são esses retornos) depende do risco de crédito do título de dívida. Similarmente, taxas de desempenho fixas para a gestão dos ativos da investida são retornos variáveis, pois expõem o investidor ao risco de desempenho da investida. O valor da variabilidade depende da capacidade da investida de gerar receita suficiente para pagar a taxa.

B57. Exemplos de retornos incluem:

(a) dividendos, outras distribuições de benefícios econômicos da investida (por exemplo, juros de títulos de dívida emitidos pela investida) e mudanças no valor do investimento do investidor nessa investida;

(b) remuneração pela administração dos ativos ou passivos da investida, taxas e exposição a perdas em decorrência da prestação de suporte de crédito ou de liquidez, participações residuais nos ativos e passivos da investida por ocasião da



liquidação desta, benefícios fiscais e acesso a liquidez futura que o investidor tenha em decorrência de seu envolvimento com a investida;

(c) retornos que não estejam disponíveis a outros detentores de participação. Por exemplo, o investidor pode usar seus ativos em combinação com os ativos da investida, como, por exemplo, combinando funções operacionais para obter economias de escala, economias de custos, suprimento de produtos escassos ou acesso a conhecimentos de propriedade exclusiva ou limitando algumas operações ou ativos, a fim de aumentar o valor dos outros ativos do investidor.

### Relação entre poder e retornos

#### Poder delegado

B58. Ao avaliar se controla a investida, o investidor com direitos de tomada de decisões (tomador de decisões) deve determinar se é um principal ou um agente. O investidor deve determinar também se outra entidade com direitos de tomada de decisão está atuando como agente em seu nome. Agente é uma parte comprometida a agir primariamente em nome e em benefício de outra parte ou partes (principal) e, portanto, não controla a investida quando exerce sua autoridade de tomada de decisões (ver itens 17 e 18). Assim, algumas vezes, o poder do principal pode ser detido e exercível por agente, mas em nome do principal. O tomador de decisões não é um agente simplesmente porque outras partes podem se beneficiar das decisões que ele toma.

B59. O investidor pode delegar sua autoridade de tomada de decisões ao agente com relação a algumas questões específicas ou a todas as atividades relevantes. Ao avaliar se controla a investida, o investidor deve tratar os direitos de tomada de decisões delegados a seu agente como sendo detidos diretamente pelo investidor. Em situações nas quais há mais de um principal, cada um dos principais deve avaliar se tem poder sobre a investida considerando os requisitos dos itens B5 a B54. Os itens B60 a B72 fornecem orientação sobre como determinar se o tomador de decisões é agente ou principal.

B60. Ao determinar se é agente, o tomador de decisões deve considerar a relação geral entre ele, a investida que está sendo administrada e as demais partes envolvidas com a investida e, em particular, todos os seguintes fatores:

- (a) o alcance de sua autoridade de tomada de decisões sobre a investida (itens B62 e B63);
- (b) os direitos detidos por outras partes (itens B64 a B67);
- (c) a remuneração à qual tem direito de acordo com o contrato de remuneração (itens B68 a B70); e
- (d) a exposição do tomador de decisões à variabilidade de retornos de outras participações por ele detidas na investida (itens B71 e B72).

Diferentes ponderações devem ser aplicadas a cada um dos fatores com base nos fatos e circunstâncias específicos.

B61. Para se determinar se o tomador de decisões é agente é requerida a avaliação de todos os fatores relacionados no item

B60, a menos que uma única parte detenha direitos substantivos de destituir o tomador de decisões (direitos de destituição) e possa destituir o tomador de decisões sem justa causa (ver item B65).

#### Alcance da autoridade de tomada de decisões

B62. O alcance da autoridade de tomada de decisões do tomador de decisões deve ser avaliada considerando-se:

- (a) as atividades que são permitidas de acordo com o contrato de tomada de decisões e as previstas em lei; e
- (b) o poder discricionário do tomador de decisões ao tomar decisões sobre essas atividades.

B63. O tomador de decisões deve considerar o objetivo e a estrutura da investida, os riscos aos quais a investida estaria exposta de acordo com a sua estruturação, os riscos que, de acordo com a sua estruturação, ela transfere às partes envolvidas e o nível de envolvimento do tomador de decisões na estruturação da investida. Por exemplo, se o tomador de decisões está significativamente envolvido na estruturação da investida (inclusive na determinação do alcance da autoridade de tomada de decisões), esse envolvimento pode indicar que o tomador de decisões teve oportunidade e incentivo para obter direitos que resultam em que tenha a capacidade de dirigir as atividades relevantes.

#### Direito detido por outras partes

B64. Direitos substantivos detidos por outras partes podem afetar a capacidade do tomador de decisões de dirigir as atividades relevantes da investida. Direitos substantivos de destituição ou outros podem indicar que o tomador de decisões é agente.

B65. Quando uma única parte detém direitos substantivos de destituição e pode destituir o tomador de decisões sem justa causa, isto, por si só, é suficiente para concluir que o tomador de decisões é agente. Se mais de uma parte detiver esses direitos (e nenhuma parte individualmente puder destituir o tomador de decisões sem a concordância das demais partes), esses direitos não são, isoladamente, conclusivos para determinar se o tomador de decisões age essencialmente em nome e em benefício de terceiros. Além disso, quanto maior o número de partes que precisam agir em conjunto para exercer o direito de destituição do tomador de decisões e quanto maior a dimensão e a variabilidade associada aos demais interesses econômicos do tomador de decisões (ou seja, remuneração e outros interesses), menor o peso que deve ser atribuído a esse fator.

B66. Direitos substantivos detidos por outras partes que restringem o poder discricionário do tomador de decisões devem ser considerados de forma similar a direitos de destituição ao avaliar se o tomador de decisões é agente. Por exemplo, um tomador de decisões que deva obter aprovação de pequeno número de outras partes para seus atos geralmente é agente. (Ver itens B22 a B25 para orientação adicional sobre direitos e se estes são substantivos.)

B67. Os direitos detidos por outras partes devem incluir a



avaliação de quaisquer direitos exercíveis pelo conselho de administração (ou outro órgão de administração) da investida e seu efeito sobre a autoridade de tomada de decisões (ver item B23(b)).

#### Remuneração

B68. Quando maior a dimensão e a variabilidade associada à remuneração do tomador de decisões em relação aos retornos esperados das atividades da investida, maior será a probabilidade de que o tomador de decisões seja o principal.

B69. Ao determinar se é principal ou agente, o tomador de decisões deve considerar também se as seguintes condições estão presentes:

(a) a remuneração do tomador de decisões é compatível com os serviços prestados;

(b) o contrato de remuneração inclui somente termos, condições ou valores que estão normalmente presentes em acordos para serviços e nível de habilidades similares negociados em termos usuais de mercado.

B70. O tomador de decisões não pode ser agente, a menos que as condições indicadas no item B69(a) e (b) estejam presentes. Contudo, atender a essas condições, por si só, não é suficiente para concluir que o tomador de decisões é agente.

#### Exposição à variabilidade de retornos de outras participações

B71. O tomador de decisões que detém outras participações na investida (por exemplo, investimentos na investida ou prestação de garantias em relação ao desempenho da investida) deve considerar sua exposição à variabilidade de retornos dessas participações ao avaliar se é agente. Deter outras participações na investida indica que o tomador de decisões pode ser o principal.

B72. Ao avaliar sua exposição à variabilidade de retornos de outras participações na investida, o tomador de decisões deve considerar o seguinte:

(a) quanto maior a dimensão e a variabilidade associada a seus interesses econômicos, considerando sua remuneração e outros interesses em conjunto, maior a probabilidade de que o tomador de decisões seja o principal;

(b) se a sua exposição à variabilidade de retornos é diferente da dos demais investidores e, em caso afirmativo, se isto poderia influenciar seus atos. Por exemplo, este pode ser o caso quando o tomador de decisões detém participações subordinadas na investida ou fornece a ela outras formas de melhoria de crédito.

O tomador de decisões deve avaliar sua exposição em relação à variabilidade total de retornos da investida. Esta avaliação deve ser feita essencialmente com base nos retornos esperados das atividades da investida, mas não deve ignorar a exposição máxima do tomador de decisões à variabilidade de retornos da investida decorrentes de outras participações detidas pelo tomador de decisões.

#### Relacionamento com outras partes

B73. Ao avaliar o controle, o investidor deve considerar a

natureza de seu relacionamento com outras partes e se essas outras partes estão agindo em nome do investidor (ou seja, são “agentes de fato”). Determinar se outras partes estão agindo como agentes de fato exige julgamento, considerando-se não apenas a natureza do relacionamento, mas também como essas partes interagem entre si e com o investidor.

B74. Esse relacionamento não precisa envolver um acordo contratual. Uma parte é agente de fato quando o investidor ou aqueles que dirigem as atividades do investidor possuem a capacidade de instruir essa parte a agir em nome do investidor. Nessas circunstâncias, o investidor deve considerar os direitos de tomada de decisões de seu agente de fato e a sua exposição indireta a, ou direitos sobre, retornos variáveis por meio do agente de fato, juntamente com os seus próprios, ao avaliar o controle da investida.

B75. Constam a seguir exemplos de outras partes que, pela natureza de seu relacionamento, podem atuar como agentes de fato do investidor:

(a) partes relacionadas do investidor;

(b) parte que recebeu sua participação na investida como contribuição ou empréstimo do investidor;

(c) parte que concordou em não vender, transferir ou onerar suas participações na investida sem a aprovação prévia do investidor (salvo em situações em que o investidor e a outra parte tenham o direito de aprovação prévia e os direitos se baseiem em termos mutuamente convencionados por partes independentes e interessadas);

(d) parte que não possa financiar suas operações sem o suporte financeiro subordinado do investidor;

(e) investida cuja maioria dos membros de seu órgão de administração ou cujo pessoal-chave da administração seja o mesmo que o do investidor;

(f) parte que tenha relacionamento de negócio estreito com o investidor, como, por exemplo, o relacionamento entre prestador de serviços profissionais e um de seus clientes significativos.

#### Controle de ativos especificados

B76. O investidor deve considerar se trata uma parcela da investida como entidade considerada separada e, em caso afirmativo, se controla a entidade considerada separada.

B77. O investidor deve tratar uma parcela da investida como entidade considerada separada se e somente se a seguinte condição for atendida:

Ativos especificados da investida (e melhorias de crédito correspondentes, se houver) são a única fonte de pagamento para passivos especificados da investida ou para outras participações especificadas na investida. Outras partes que não aquelas que possuem os passivos especificados não possuem direitos ou obrigações relacionadas aos ativos especificados, ou direitos a fluxos de caixa residuais oriundos desses ativos. Em essência, nenhum dos retornos decorrentes dos ativos especificados pode ser usado pela investida remanescente, e





nenhum dos passivos da entidade considerada separada é pagável a partir dos ativos da investida remanescente. Assim, em essência, todos os ativos, passivos e patrimônio líquido dessa entidade considerada separada são isolados da investida integral. Essa entidade considerada separada é frequentemente chamada de “silo”.

B78. Quando a condição do item B77 for satisfeita, o investidor deve identificar as atividades que afetam significativamente os retornos da entidade considerada separada e como essas atividades são dirigidas a fim de avaliar se tem poder sobre essa parcela da investida. Ao avaliar o controle da entidade considerada separada, o investidor deve considerar também se tem exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa entidade considerada separada e a capacidade de utilizar seu poder sobre essa parcela da investida para afetar o valor de seus retornos.

B79. Se controlar a entidade considerada separada, o investidor deve consolidar essa parcela da investida. Nesse caso, outras partes devem excluir essa parcela da investida ao avaliar o controle da investida e ao consolidá-la.

#### **Avaliação contínua**

B80. O investidor deve reavaliar se controla a investida caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle especificados no item 7.

B81. Se houver mudança na forma pela qual o controle sobre a investida pode ser exercido, essa mudança deve ser refletida na forma pela qual o investidor avaliar seu poder sobre a investida. Por exemplo, mudanças em direitos de tomada de decisões podem significar que as atividades relevantes deixaram de ser dirigidas por meio de direitos de voto, mas, em vez disso, outros acordos, como, por exemplo, contratos, dão a outra parte ou partes a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

B82. Um evento pode fazer com que o investidor adquira ou perca poder sobre a investida sem que o investidor esteja envolvido nesse evento. Por exemplo, o investidor pode adquirir poder sobre a investida como resultado da prescrição dos direitos de tomada de decisões detidos por outra parte ou partes que anteriormente impediam o investidor de controlar a investida.

B83. O investidor deve considerar ainda mudanças que afetem sua exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida. Por exemplo, o investidor que tem poder sobre a investida pode perder esse controle se deixar de ter direito a receber retornos ou de estar exposto a obrigações, já que o investidor deixaria de atender ao item 7(b) (por exemplo, se o contrato para o recebimento de taxas relativas ao desempenho for rescindido).

B84. O investidor deve considerar se a sua avaliação de que age como agente ou principal sofreu mudanças. Mudanças no relacionamento geral entre o investidor e outras partes podem significar que o investidor não atua mais como agente, embora tenha previamente atuado como tal, e vice-versa. Por exemplo, se ocorrerem mudanças nos direitos do investidor ou de outras partes, o investidor deve reconsiderar sua condição de principal

ou agente.

B85. A avaliação inicial do investidor sobre o controle ou sobre a sua condição de principal ou agente não se modifica simplesmente devido à mudança nas condições de mercado (por exemplo, a mudança nos retornos da investida impulsionada por condições de mercado), a menos que a mudança nas condições de mercado modifique um ou mais dos três elementos de controle especificados no item 7 ou modifique o relacionamento geral entre o principal e o agente.

#### **Determinação se a entidade é entidade de investimento**

B85A. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias ao avaliar se é entidade de investimento, incluindo seu objetivo e estrutura. A entidade que possui os três elementos da definição de entidade de investimento previstos no item 27 é definida como entidade de investimento. Os itens B85B a B85M descrevem os elementos da definição em maiores detalhes. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### **Propósito comercial**

B85B. A definição de entidade de investimento exige que o propósito ou objetivo da entidade seja o de investir exclusivamente para valorização de capital, obtenção de receitas de investimentos (tais como dividendos, juros ou receita de aluguel) ou ambos. Documentos que indicam quais são os objetivos dos investimentos da entidade, como, por exemplo, o prospecto de oferta da entidade, publicações distribuídas pela entidade e outros documentos corporativos ou societários, normalmente fornecem evidência do propósito comercial da entidade de investimento. Evidência adicional pode incluir a forma pela qual a entidade se apresenta a outras partes (como, por exemplo, potenciais investidores ou potenciais investidas); por exemplo, a entidade pode apresentar seu negócio como sendo o de fornecer investimentos de médio prazo para valorização de capital. Por outro lado, a entidade que se apresente como investidora, cujo objetivo seja desenvolver, produzir ou comercializar produtos com suas investidas, de forma conjunta, tem um propósito comercial que é inconsistente com o propósito comercial de entidade de investimento, uma vez que a entidade auferir retornos da atividade de desenvolvimento, produção ou comercialização, bem como de seus investimentos (ver item B85I). (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85C. A entidade de investimento pode prestar serviços relacionados a investimentos (por exemplo, serviços de consultoria de investimentos e serviços de gestão de investimentos, de apoio a investimentos e administrativos), seja diretamente ou por meio de controlada, a terceiros, bem como a seus investidores, ainda que essas atividades sejam substanciais para a entidade, desde que a entidade continue a satisfazer à definição de entidade de investimento. (Alterado pela CPC 36 (R3))

B85D. A entidade de investimento pode também participar das seguintes atividades relacionadas a investimentos, seja diretamente ou por meio de controlada, se essas atividades forem realizadas para maximizar o retorno do investimento



(valorização do capital ou receita de investimentos) de suas investidas e não representarem uma atividade de negócios substancial separada ou uma fonte de receita substancial separada para a entidade de investimento:

(a) prestar serviços de gestão e consultoria estratégica para uma investida; e

(b) prestar suporte financeiro a uma investida, tal como empréstimo, compromisso de capital ou garantia. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85E. Se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços ou atividades relacionadas a investimentos que se relacionam com atividades de investimento da entidade de investimento, tais como aqueles descritos nos itens B85C e B85D, à entidade ou a outras partes, essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com o item 32. Se a controlada que fornece serviços ou atividades relacionadas com o investimento é, por si mesma, entidade de investimento, a entidade de investimento controladora deve mensurar essa controlada pelo seu valor justo por meio do resultado de acordo com o item 31. (Alterado pela CPC 36 (R3))

#### Estratégias de saída

B85F. Os planos de investimento da entidade também fornecem evidência de seu propósito comercial. Uma característica que diferencia entidade de investimento de outras entidades é que a entidade de investimento não planeja deter seus investimentos indefinidamente: ela os detém por prazo limitado. Como investimentos patrimoniais e investimentos em ativos não financeiros têm o potencial de ser detidos indefinidamente, a entidade de investimento terá uma estratégia de saída documentando como a entidade planeja realizar a valorização de capital de substancialmente todos os seus investimentos patrimoniais e investimentos em ativos não financeiros. A entidade de investimento terá também uma estratégia de saída para quaisquer instrumentos de dívida que tenham o potencial de ser detidos indefinidamente, por exemplo, instrumentos de dívida perpétua. A entidade não precisa documentar estratégias de saída específicas para cada investimento individual, mas deve identificar estratégias potenciais diferentes para diferentes tipos ou carteiras de investimento, incluindo um prazo concreto para deixar os investimentos. Mecanismos de saída que são implementados apenas em casos de inadimplência, como, por exemplo, a quebra ou descumprimento de contrato, não são considerados estratégias de saída para fins desta avaliação. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85G. Estratégias de saída podem variar por tipo de investimento. Para investimentos em títulos patrimoniais privados, exemplos de estratégias de saída incluem oferta pública inicial, colocação privada, venda comercial de negócio, distribuições (a investidores) de participações societárias em investidas e vendas de ativos (incluindo a venda dos ativos de investida seguida pela sua liquidação). Para investimentos patrimoniais que sejam negociados em mercado público,

exemplos de estratégias de saída incluem a venda do investimento em colocação privada ou em mercado público. Para investimentos imobiliários, um exemplo de estratégia de saída inclui a venda do imóvel por meio de corretores de imóveis especializados ou no mercado aberto. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85H. Entidade de investimento pode ter investimento em outra entidade de investimento que seja formada em conexão com a entidade por razões legais, regulatórias, tributárias ou por razões negociais similares. Neste caso, a investidora entidade de investimento não precisa ter estratégia de saída para esse investimento, desde que a investida entidade de investimento tenha estratégias de saída apropriadas para seus investimentos. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Rendimentos de investimentos

B85I. Entidade não está investindo exclusivamente para valorização do capital, receita de investimentos ou ambos se essa entidade ou outro membro do grupo que contenha a entidade (ou seja, o grupo que é controlado pela controladora final da entidade de investimento) obtém, ou tem o objetivo de obter, outros benefícios dos investimentos da entidade que não estejam disponíveis a outras partes e que não sejam relacionadas à investida. Esses benefícios incluem:

(a) aquisição, uso, troca ou exploração dos processos, ativos ou tecnologia de investida. Isso incluiria que a entidade ou outro membro do grupo tivesse direitos desproporcionais ou exclusivos de aquisição de ativos, tecnologia, produtos ou serviços de qualquer investida; por exemplo, por deter opção de comprar um ativo de uma investida se o desenvolvimento desse ativo for considerado bem sucedido;

(b) negócios em conjunto (conforme definido na CPC 19) ou outros negócios entre a entidade ou outro membro do grupo e uma investida para o desenvolvimento, produção, comercialização ou fornecimento de produtos ou serviços;

(c) garantias financeiras ou ativos fornecidos por investida para servirem como garantia para acordos de empréstimo da entidade ou outro membro do grupo (contudo, a entidade de investimento ainda estaria apta a usar um investimento em investida como garantia para quaisquer de seus empréstimos);

(d) opção detida por parte relacionada da entidade para comprar, dessa entidade ou de outro membro do grupo, uma participação societária em investida da entidade;

(e) exceto conforme descrito no item B85J, transações entre a entidade ou outro membro do grupo e a investida que:

(i) sejam sob termos que não estejam disponíveis para entidades que não sejam partes relacionadas da entidade, de outro membro do grupo ou da investida;

(ii) não sejam ao valor justo; ou

(iii) representem parcela substancial da atividade de negócio da investida ou da entidade, incluindo atividades de negócio de outras entidades do grupo. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85J. A entidade de investimento pode ter estratégia de investir



em mais de uma investida no mesmo setor, mercado ou área geográfica a fim de se beneficiar de sinergias que aumentem a valorização do capital e a receita de investimentos dessas investidas. Não obstante o item B85I(e), a entidade não fica impedida de ser classificada como entidade de investimento pelo simples fato de que essas investidas negociam umas com as outras. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Mensuração ao valor justo

B85K. Um elemento essencial da definição de entidade de investimento é que ela mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo, pois o uso do valor justo resulta em informações mais relevantes do que, por exemplo, a consolidação de suas controladas ou o uso do método da equivalência patrimonial para suas participações em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto. A fim de demonstrar que atende este elemento da definição, a entidade de investimento deve:

(a) fornecer aos investidores informações ao valor justo e mensurar substancialmente todos os seus investimentos ao valor justo em suas demonstrações contábeis sempre que o valor justo for exigido ou permitido de acordo com as normas, interpretações ou comunicados emitidos pelo CFC; e

(b) apresentar informações ao valor justo internamente ao pessoal-chave da administração da entidade (conforme definido na CPC 05), que utiliza o valor justo como o principal atributo de mensuração para avaliar o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos e para tomar decisões de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85L. A fim de satisfazer o requisito do item B85K(a), a entidade de investimento deve:

(a) optar por contabilizar qualquer propriedade para investimento utilizando o método do valor justo a que se refere a CPC 28 – Propriedade para Investimento;

(b) optar pela isenção da aplicação do método da equivalência patrimonial da CPC 18 para seus investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto; e

(c) mensurar seus ativos financeiros ao valor justo utilizando os requisitos da CPC 38. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85M. A entidade de investimento pode ter alguns ativos não de investimento, como, por exemplo, um imóvel onde funciona sua sede e os respectivos equipamentos, e pode ter também passivos financeiros. O elemento de mensuração ao valor justo da definição de entidade de investimento do item 27(c) se aplica aos investimentos de entidade de investimento. Consequentemente, a entidade de investimento não precisa mensurar seus ativos não de investimento ou seus passivos ao valor justo. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Características típicas de entidade de investimento

B85N. Ao determinar se atende à definição de entidade de investimento, a entidade deve considerar se contém as características típicas de entidade de investimento (ver item 28). A ausência de uma ou mais dessas características típicas

não necessariamente impede que a entidade seja classificada como a entidade de investimento, mas indica ser necessário julgamento adicional ao determinar se a entidade é entidade de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Mais de um investimento

B85O. A entidade de investimento normalmente detém vários investimentos para diversificar seu risco e maximizar seus retornos. A entidade pode deter uma carteira de investimentos de forma direta ou indireta, por exemplo, ao deter um único investimento em outra entidade de investimento que detém, ela própria, vários investimentos. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85P. Pode haver ocasiões em que a entidade detém um único investimento. Contudo, deter um único investimento não necessariamente impede que a entidade atenda à definição de entidade de investimento. Por exemplo, a entidade de investimento pode deter apenas um único investimento quando essa entidade:

(a) estiver em seu período de início das atividades e ainda não tiver identificado investimentos adequados e, portanto, ainda não tiver executado seu plano de investimento para adquirir vários investimentos;

(b) ainda não tiver feito outros investimentos para substituir aqueles que alienou;

(c) for constituída para reunir recursos de investidores a serem investidos em um único investimento, quando esse investimento não puder ser obtido por investidores individuais (por exemplo, quando o investimento mínimo exigido for muito alto para um investidor individual); ou

(d) estiver em processo de liquidação. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Mais de um investidor

B85Q. Normalmente, a entidade de investimento tem vários investidores que reúnem seus recursos para obter acessos a serviços de gestão de investimentos e oportunidades de investimento a que eles poderiam não ter acesso individualmente. Ter vários investidores torna menos provável que a entidade ou outros membros do grupo que detém o controle da entidade obtenham outros benefícios além da valorização do capital ou da receita de investimentos (ver item B85I). (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85R. Alternativamente, a entidade de investimento pode ser formada por ou para um único investidor que representa ou apoia os interesses de um grupo mais amplo de investidores (por exemplo, fundo de pensão, fundo de investimento governamental ou fundo familiar). (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85S. Pode haver também ocasiões em que a entidade tenha temporariamente um único investidor. Por exemplo, uma entidade de investimento pode ter apenas um único investidor quando a entidade:

(a) está dentro de seu período de oferta inicial, o qual não venceu, e a entidade esteja identificando ativamente investidores adequados;



(b) ainda não identificou investidores adequados para substituir participações societárias que tenham sido resgatadas; ou

(c) está em processo de liquidação. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Investidores não relacionados

B85T. Tipicamente, a entidade de investimento possui vários investidores que não são partes relacionadas (conforme definido na CPC 05) da entidade ou de outros membros do grupo que detém o controle da entidade. Ter investidores não relacionados torna menos provável que a entidade ou outros membros do grupo que detém o controle da entidade obtenham outros benefícios além da valorização do capital ou da receita de investimentos (ver item B85I). (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85U. Contudo, a entidade pode mesmo assim se qualificar como entidade de investimento ainda que seus investidores estejam relacionados com a entidade. Por exemplo, a entidade de investimento pode constituir um fundo “paralelo” separado, para um grupo de seus empregados (como, por exemplo, o pessoal-chave da administração) ou outros investidores que sejam partes relacionadas, o qual reflita os investimentos do fundo de investimento principal da entidade. Esse fundo “paralelo” pode se qualificar como entidade de investimento mesmo que todos os seus investidores sejam partes relacionadas. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Participações societárias

B85V. A entidade de investimento normalmente é, mas não está obrigada a ser, uma pessoa jurídica separada. Participações societárias em entidade de investimento assumem normalmente a forma de participações patrimoniais ou similares (por exemplo, cotas de participação), às quais são atribuídas parcelas proporcionais dos ativos líquidos da entidade de investimento. Contudo, ter diferentes classes de investidores, alguns dos quais tenham direitos somente a um investimento ou grupos de investimentos específicos ou que tenham parcelas proporcionais diferentes dos ativos líquidos, não impede que a entidade atenda à definição de entidade de investimento. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B85W. Além disso, a entidade que tenha participações societárias significativas na forma de dívida que, de acordo com outras normas emitidas pelo CFC aplicáveis, não satisfaça a definição de patrimônio, pode ainda assim se qualificar como entidade de investimento, desde que os titulares da dívida estejam expostos aos retornos variáveis de mudanças no valor justo dos ativos líquidos da entidade. (Incluído pela CPC 36 (R2))

#### Requisitos contábeis

##### Procedimentos de consolidação

B86. Demonstrações consolidadas devem:

(a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;

(b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no

patrimônio líquido de cada controlada (a CPC 15 explica como contabilizar qualquer ágio correspondente);

(c) eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados integralmente). Os prejuízos intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas. A CPC 32 – Tributos sobre o Lucro se aplica a diferenças temporárias, que surgem da eliminação de lucros e prejuízos resultantes de transações intragrupo.

#### Políticas contábeis uniformes

B87. Se um membro do grupo utilizar políticas contábeis diferentes daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações similares e eventos em circunstâncias similares, devem ser feitos ajustes apropriados às demonstrações contábeis desse membro do grupo na elaboração das demonstrações consolidadas para garantir a conformidade com as políticas contábeis do grupo.

#### Mensuração

B88. A entidade deve incluir as receitas e as despesas de controlada nas demonstrações consolidadas desde a data em que adquire o controle até a data em que deixa de controlar a controlada. As receitas e as despesas da controlada se baseiam nos valores dos ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações consolidadas na data de aquisição. Por exemplo, a despesa de depreciação reconhecida na demonstração consolidada do resultado abrangente após a data de aquisição se baseia nos valores justos dos respectivos ativos depreciáveis correspondentes reconhecidos nas demonstrações consolidadas na data de aquisição.

#### Direitos de voto potenciais

B89. Quando existirem direitos de voto potenciais ou outros derivativos contendo direitos de voto potenciais, a proporção do resultado e das mutações do patrimônio líquido alocada à controladora e a participações de não controladores ao elaborar as demonstrações consolidadas deve ser determinada exclusivamente com base em participações societárias existentes, não refletindo o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais e outros derivativos, a menos que o item B90 seja aplicável.

B90. Em algumas circunstâncias, a entidade tem, em essência, participação societária existente como resultado de transação que atualmente lhe concede acesso aos retornos associados à participação societária. Nessas circunstâncias, a proporção alocada à controladora e a participações de não controladores ao elaborar demonstrações consolidadas deve ser determinada levando-se em conta o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros derivativos que atualmente concedam à entidade acesso aos retornos.

B91. A CPC 38 não se aplica a participações em controladas que sejam consolidadas. Quando instrumentos contendo direitos de



voto potenciais, em essência, concedem atualmente acesso aos retornos associados à participação societária em controlada, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos da CPC 38. Em todos os outros casos, instrumentos contendo direitos de voto potencial em controlada são contabilizados de acordo com a CPC 38.

#### Data das demonstrações contábeis

B92. As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações consolidadas devem ter a mesma data-base. Quando o final do período das demonstrações contábeis da controladora for diferente do da controlada, a controlada deve elaborar, para fins de consolidação, informações contábeis adicionais de mesma data que as demonstrações contábeis da controladora para permitir que esta consolide as informações contábeis da controlada, a menos que seja impraticável fazê-lo.

B93. Se for impraticável fazê-lo, a controladora deve consolidar as informações contábeis da controlada usando as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data das demonstrações consolidadas. Em qualquer caso, a diferença entre a data das demonstrações contábeis da controlada e a das demonstrações consolidadas não deve ser superior a dois meses, e a duração dos períodos das demonstrações contábeis e qualquer diferença entre as datas das demonstrações contábeis devem ser as mesmas de período para período.

#### Participação de não controladores

B94. A entidade deve atribuir os lucros e os prejuízos e cada componente de outros resultados abrangentes aos proprietários da controladora e às participações de não controladores. A entidade deve atribuir também o resultado abrangente total aos proprietários da controladora e às participações de não controladores, ainda que isto resulte em que as participações de não controladores tenham saldo deficitário.

B95. Se a controlada tiver ações preferenciais em circulação com direito a dividendos cumulativos, que sejam classificadas como patrimônio líquido, e sejam detidas por acionistas não controladores, a entidade deve calcular sua parcela de lucros e prejuízos após efetuar ajuste para refletir os dividendos sobre essas ações, tenham ou não esses dividendos sido declarados.

#### Mudança na proporção detida por participações de não controladores

B96. Quando a proporção do patrimônio líquido detida por participações de não controladores sofrer modificações, a entidade deve ajustar os valores contábeis das participações de controladoras e de não controladores para refletir as mudanças em suas participações relativas na controlada. 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.

#### Perda de controle

B97. A controladora pode perder o controle da controlada em dois ou mais acordos (transações). Entretanto, algumas vezes, as circunstâncias indicam que acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao determinar se os acordos devem ser contabilizados como uma única transação, a controladora deve considerar a totalidade dos termos e condições dos acordos e seus efeitos econômicos. Um ou mais dos itens especificados a seguir indicam que a controladora deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transação:

- (a) eles são celebrados na mesma época e com reflexos mútuos;
- (b) eles formam uma única transação destinada a obter efeito comercial geral;
- (c) a ocorrência do acordo depende da ocorrência de pelo menos outro acordo; e
- (d) um acordo considerado individualmente não se justifica do ponto de vista econômico, mas se justifica do ponto de vista econômico quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando a alienação de ações tem o preço fixado abaixo do valor de mercado e é compensada pela alienação subsequente com preço fixado acima do valor de mercado.

B98. Se perder o controle da controlada, a controladora deve, para fins de demonstrações consolidadas:

- (a) baixar:
  - (i) os ativos (incluindo qualquer ágio) e os passivos da controlada pelo seu valor contábil na data em que o controle for perdido; e
  - (ii) o valor contábil de quaisquer participações de não controladores na ex-controlada na data em que o controle for perdido (incluindo quaisquer componentes de outros resultados abrangentes atribuídos a elas);
- (b) reconhecer:
  - (i) o valor justo da contrapartida recebida, se houver, proveniente de transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle;
  - (ii) essa distribuição, se a transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle envolverem a distribuição de ações da controlada aos proprietários em sua condição de proprietários; e
  - (iii) qualquer investimento retido na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido;
- (c) reclassificar para o resultado do período ou transferir diretamente para lucros acumulados, se exigido por outras normas, interpretações ou comunicados técnicos do CFC, os valores reconhecidos em outros resultados abrangentes em relação à controlada, na forma descrita no item B99;
- (d) reconhecer qualquer diferença resultante como perda ou ganho no resultado do período, atribuíveis à controladora.



B99A. Se a controladora perder o controle de controlada que não contém um negócio, tal como definido na CPC 15, como resultado de transação envolvendo coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método da equivalência patrimonial, a controladora deve contabilizar o ganho ou a perda de acordo com os itens B98 e B99. O ganho ou a perda resultante da operação (incluindo os valores previamente reconhecidos em outros resultados abrangentes que seriam reclassificados para o resultado de acordo com o item B99) deve ser reconhecido no resultado da controladora apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte restante do ganho deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Além disso, se a controladora mantém investimento na antiga controlada e essa ex-controlada é agora uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método da equivalência patrimonial, a controladora deve reconhecer parte do ganho ou da perda resultante da remensuração do valor justo do investimento mantido na ex-controlada no resultado apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados na nova coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte restante desse ganho ou perda deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento mantido na ex-controlada. Se a controladora mantém investimento na antiga controlada, que agora é contabilizado de acordo com a CPC 38, a parte do ganho ou da perda resultante da remensuração ao valor justo do investimento mantido na ex-controlada deve ser reconhecida integralmente no resultado da controladora.

#### **Contabilização da mudança na condição de entidade de investimento**

B100. Quando deixar de ser entidade de investimento, a entidade deve aplicar a CPC 15 a qualquer controlada que tenha sido anteriormente mensurada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 31. A data da mudança de condição é a data de aquisição atribuída. O valor justo da controlada na data de aquisição atribuída deve representar a contraprestação atribuída transferida, ao mensurar qualquer ágio ou ganho decorrente de compra vantajosa que resulte da aquisição atribuída. Todas as controladas devem ser consolidadas de acordo com os itens 19 a 24 desta Norma a partir da data da mudança da condição. (Incluído pela CPC 36 (R2))

B101. Quando se tornar entidade de investimento, a entidade deve cessar de consolidar suas controladas na data da mudança de sua condição, exceto em relação a qualquer controlada que continue a ser consolidada de acordo com o item 32. A entidade de investimento deve aplicar os requisitos dos itens 25 e 26 àquelas controladas que ela deixar de consolidar como se a entidade de investimento tivesse perdido o controle daquelas controladas naquela data. (Incluído pela CPC 36 (R2))



## CPC 46 (R2) – MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO

### Objetivo

1. O objetivo desta Norma é:

- (a) definir valor justo;
- (b) estabelecer em uma única Norma a estrutura para a mensuração do valor justo; e
- (c) estabelecer divulgações sobre mensurações do valor justo.

2. O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo – estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).

3. Quando o preço para um ativo ou passivo idêntico não é observável, a entidade mensura o valor justo utilizando outra técnica de avaliação que maximiza o uso de dados observáveis relevantes e minimiza o uso de dados não observáveis. Por ser uma mensuração baseada em mercado, o valor justo é mensurado utilizando-se as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção da entidade de manter um ativo ou de liquidar ou, de outro modo, satisfazer um passivo não é relevante ao mensurar o valor justo.

4. A definição de valor justo se concentra em ativos e passivos porque eles são o objeto primário da mensuração contábil. Além disso, esta Norma deve ser aplicada aos instrumentos patrimoniais próprios da entidade mensurados ao valor justo.

### Alcance

5. Esta Norma é aplicável quando outra norma requerer ou permitir mensurações do valor justo ou divulgações sobre mensurações do valor justo (e mensurações – tais como valor justo menos despesas para vender – baseadas no valor justo ou divulgações sobre essas mensurações), salvo conforme especificado nos itens 6 e 7.

6. Os requisitos de mensuração e divulgação desta Norma não se aplicam a:

- (a) transações de pagamento baseadas em ações dentro do alcance da CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações;
- (b) transações de arrendamento dentro do alcance da CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil; e
- (c) mensurações que tenham algumas similaridades com o valor justo, mas que não representem o valor justo, como, por exemplo, o valor realizável líquido a que se refere a CPC 16 – Estoques ou o valor em uso a que se refere a CPC 01 – Redução

ao Valor Recuperável de Ativos.

7. As divulgações requeridas por esta Norma não são exigidas para:

- (a) ativos de planos mensurados ao valor justo de acordo com a CPC 33 – Benefícios a Empregados;
- (c) ativos cujo valor recuperável seja o valor justo menos as despesas de alienação, de acordo com a CPC 01.

8. A estrutura de mensuração do valor justo descrita nesta Norma se aplica tanto à mensuração inicial quanto à subsequente se o valor justo for exigido ou permitido por outras normas.

### Mensuração

#### Definição de valor justo

9. Esta Norma define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

10. O item B2 descreve a abordagem geral de mensuração do valor justo.

#### Ativo ou passivo

11. A mensuração do valor justo destina-se a um ativo ou passivo em particular. Portanto, ao mensurar o valor justo, a entidade deve levar em consideração as características do ativo ou passivo se os participantes do mercado, ao precificar o ativo ou o passivo na data de mensuração, levarem essas características em consideração. Essas características incluem, por exemplo:

- (a) a condição e a localização do ativo; e
- (b) restrições, se houver, para a venda ou o uso do ativo.

12. O efeito sobre a mensuração resultante de uma característica específica pode diferir dependendo de como essa característica é levada em consideração pelos participantes do mercado.

13. O ativo ou o passivo mensurado ao valor justo pode ser qualquer um dos seguintes:

- (a) um ativo ou passivo individual (por exemplo, um instrumento financeiro ou um ativo não financeiro); ou
- (b) um grupo de ativos, grupo de passivos ou grupo de ativos e passivos (por exemplo, uma unidade geradora de caixa ou um negócio).

14. A determinação de se o ativo ou o passivo é ativo ou passivo independente, grupo de ativos, grupo de passivos ou grupo de ativos e passivos para fins de reconhecimento ou divulgação, depende de sua unidade de contabilização (unit of account). A unidade de contabilização (unit of account) para o ativo ou o passivo deve ser determinada de acordo com a norma que exigir ou permitir a mensuração do valor justo, salvo conforme previsto nesta Norma.

#### Transação



15. A mensuração do valor justo presume que o ativo ou o passivo é trocado em uma transação não forçada entre participantes do mercado para a venda do ativo ou a transferência do passivo na data de mensuração nas condições atuais de mercado.

16. A mensuração do valor justo presume que a transação para a venda do ativo ou transferência do passivo ocorre:

(a) no mercado principal para o ativo ou passivo; ou

(b) na ausência de mercado principal, no mercado mais vantajoso para o ativo ou passivo.

17. A entidade não necessita empreender uma busca exaustiva de todos os possíveis mercados para identificar o mercado principal ou, na ausência de mercado principal, o mercado mais vantajoso, mas ela deve levar em consideração todas as informações que estejam disponíveis. Na ausência de evidência em contrário, presume-se que o mercado no qual a entidade normalmente realizaria a transação para a venda do ativo ou para a transferência do passivo seja o mercado principal ou, na ausência de mercado principal, o mercado mais vantajoso.

18. Se houver mercado principal para o ativo ou passivo, a mensuração do valor justo deve representar o preço nesse mercado (seja esse preço diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação), ainda que o preço em mercado diferente seja potencialmente mais vantajoso na data de mensuração.

19. A entidade deve ter acesso ao mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração. Como diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades) com diferentes atividades podem ter acesso a diferentes mercados, o mercado principal (ou mais vantajoso) para o mesmo ativo ou passivo pode ser diferente para diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades). Portanto, o mercado principal (ou mais vantajoso) (e, assim, os participantes do mercado) deve ser considerado do ponto de vista da entidade, permitindo assim diferenças entre entidades com atividades diferentes.

20. Embora a entidade deva ser capaz de acessar o mercado, ela não precisa ser capaz de vender o ativo específico ou transferir o passivo específico na data de mensuração para que possa mensurar o valor justo com base no preço desse mercado.

21. Ainda que não haja mercado observável para o fornecimento de informações de preços em relação à venda de um ativo ou à transferência de um passivo na data de mensuração, a mensuração do valor justo deve presumir que uma transação ocorra naquela data, considerada do ponto de vista de um participante do mercado que detenha o ativo ou deva o passivo. Essa transação presumida estabelece uma base para a estimativa do preço para a venda do ativo ou para a transferência do passivo.

#### Participantes do mercado

22. A entidade deve mensurar o valor justo de um ativo ou passivo utilizando as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, presumindo-se que os participantes do mercado ajam em seu melhor interesse

econômico.

23. Ao desenvolver essas premissas, a entidade não precisa identificar participantes do mercado específicos. Em vez disso, a entidade deve identificar características que distinguem os participantes do mercado de modo geral, considerando fatores específicos para todos os itens seguintes:

(a) ativo ou passivo;

(b) mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo; e

(c) participantes do mercado com os quais a entidade realizaria uma transação nesse mercado.

#### Preço

24. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação.

25. O preço no mercado principal (ou mais vantajoso) utilizado para mensurar o valor justo do ativo ou passivo não deve ser ajustado para refletir custos de transação. Os custos de transação devem ser contabilizados de acordo com outras normas. Os custos de transação não são uma característica de um ativo ou passivo; em vez disso, são específicos de uma transação e podem diferir dependendo de como a entidade realizar a transação para o ativo ou passivo.

26. Os custos de transação não incluem custos de transporte. Se a localização for uma característica do ativo (como pode ser o caso para, por exemplo, uma commodity), o preço no mercado principal (ou mais vantajoso) deve ser ajustado para refletir os custos, se houver, que seriam incorridos para transportar o ativo de seu local atual para esse mercado.

#### Aplicação a ativos não financeiros

##### Melhor uso possível para ativos não financeiros

27. A mensuração do valor justo de um ativo não financeiro leva em consideração a capacidade do participante do mercado de gerar benefícios econômicos utilizando o ativo em seu melhor uso possível (highest and best use) ou vendendo-o a outro participante do mercado que utilizaria o ativo em seu melhor uso.

28. O melhor uso possível de um ativo não financeiro leva em conta o uso do ativo que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente viável, conforme abaixo:

(a) um uso que seja fisicamente possível leva em conta as características físicas do ativo que os participantes do mercado levariam em conta ao precificar o ativo (por exemplo, a localização ou o tamanho do imóvel);

(b) um uso que seja legalmente permitido leva em conta quaisquer restrições legais sobre o uso do ativo que os participantes do mercado levariam em conta ao precificá-lo (por





exemplo, as regras de zoneamento aplicáveis a um imóvel);

(c) um uso que seja financeiramente viável leva em conta se o uso do ativo que seja fisicamente possível e legalmente permitido gera receita ou fluxos de caixa adequados (levando em conta os custos para converter o ativo para esse uso) para produzir o retorno do investimento que os participantes do mercado exigiriam do investimento nesse ativo colocado para esse uso.

29. O melhor uso possível é determinado do ponto de vista dos participantes do mercado, ainda que a entidade pretenda um uso diferente. Contudo, presume-se que o uso atual pela entidade de ativo não financeiro seja o seu melhor uso, a menos que o mercado ou outros fatores sugiram que um uso diferente pelos participantes do mercado maximizaria o valor do ativo.

30. Para proteger sua posição competitiva, ou por outras razões, a entidade pode pretender não utilizar ativamente um ativo não financeiro adquirido ou pode pretender não utilizá-lo de acordo com o seu melhor uso possível. Por exemplo, um ativo intangível adquirido que a entidade planeje utilizar defensivamente impedindo que outros o utilizem. Não obstante, a entidade deve mensurar o valor justo de ativo não financeiro presumindo o seu melhor uso possível pelos participantes do mercado.

#### **Premissa de avaliação para ativos não financeiros**

31. O melhor uso possível (highest and best use) de ativo não financeiro estabelece a premissa de avaliação utilizada para mensurar o valor justo do ativo, conforme abaixo:

(a) o melhor uso possível de ativo não financeiro pode oferecer o valor máximo aos participantes do mercado por meio de seu uso em combinação com outros ativos como um grupo (conforme instalados ou, de outro modo, configurados para uso) ou em combinação com outros ativos e passivos (por exemplo, um negócio);

(i) se o melhor uso possível do ativo for o uso do ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos, o valor justo do ativo é o preço que seria recebido em uma transação atual para a venda do ativo, presumindo-se que o ativo seria utilizado com outros ativos ou com outros ativos e passivos e que esses ativos e passivos (ou seja, seus ativos complementares e os respectivos passivos) estariam disponíveis aos participantes do mercado;

(ii) os passivos associados ao ativo e aos ativos complementares incluem passivos que financiem capital de giro, mas não incluem passivos utilizados para financiar outros ativos que não aqueles compreendidos no grupo de ativos;

(iii) as premissas sobre o melhor uso de ativo não financeiro devem ser consistentes para todos os ativos (para os quais o melhor uso seja relevante) do grupo de ativos ou do grupo de ativos e passivos dentro do qual o ativo seria utilizado;

(b) o melhor uso possível de ativo não financeiro poderia fornecer o valor máximo para os participantes do mercado de forma individual. Se o melhor uso possível do ativo for utilizá-lo de forma individual, o seu valor justo deve ser o preço que seria

recebido em uma transação atual pela venda do ativo a participantes do mercado que o utilizariam de forma individual.

32. A mensuração do valor justo de ativo não financeiro presume que o ativo seja vendido de forma consistente com a unidade de contabilização especificada em outras normas (que pode ser um ativo individual). Esse é o caso mesmo quando essa mensuração do valor justo presume que o melhor uso possível do ativo é utilizá-lo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos, já que a mensuração do valor justo presume que o participante do mercado já detém os ativos complementares e os passivos correspondentes.

33. O item B3 descreve a aplicação do conceito de premissa de avaliação para ativos não financeiros.

#### **Aplicação a passivos e a instrumentos patrimoniais próprios da entidade**

##### **Princípios gerais**

34. A mensuração do valor justo presume que um passivo financeiro ou não financeiro ou o instrumento patrimonial próprio da entidade (por exemplo, participações patrimoniais emitidas como contraprestação em combinação de negócios) seja transferido a um participante do mercado na data de mensuração. A transferência de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade presume o seguinte:

(a) o passivo permaneceria em aberto e o cessionário participante do mercado ficaria obrigado a satisfazer a obrigação. O passivo não seria liquidado com a contraparte nem seria, de outro modo, extinto na data de mensuração;

(b) o instrumento patrimonial próprio da entidade permaneceria em aberto e o cessionário participante do mercado assumiria os direitos e as responsabilidades a ele associados. O instrumento não seria cancelado nem, de outro modo, extinto na data de mensuração.

35. Mesmo quando não há mercado observável para fornecer informações de preços em relação à transferência de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade (por exemplo, devido a restrições contratuais ou outras restrições legais que impeçam a transferência desses itens), pode haver mercado observável para esses itens se eles forem mantidos por outras partes como ativos (por exemplo, título de dívida corporativo ou opção de compra sobre ações da entidade).

36. Em todos os casos, a entidade deve maximizar o uso de dados observáveis relevantes e deve minimizar o uso de dados não observáveis para atingir o objetivo da mensuração do valor justo, qual seja, estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a transferência do passivo ou instrumento patrimonial ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições atuais de mercado.

#### **Passivos e instrumentos patrimoniais mantidos por outras partes como ativos**

37. Quando um preço cotado para a transferência de passivo ou instrumento patrimonial próprio da entidade idêntico ou similar



não está disponível, e o item idêntico é mantido por outra parte como ativo, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial do ponto de vista de participante do mercado que detenha o item idêntico como ativo na data de mensuração.

38. Nesses casos, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial da seguinte forma:

(a) utilizando o preço cotado em mercado ativo para o item idêntico mantido por outra parte como ativo, se esse preço estiver disponível;

(b) se esse preço não estiver disponível, utilizando outros dados observáveis, tais como o preço cotado em mercado que não seja ativo para o item idêntico mantido por outra parte como ativo;

(c) se os preços observáveis de (a) e (b) não estiverem disponíveis, utilizando outra técnica de avaliação, como, por exemplo:

(i) abordagem de receita (por exemplo, técnica de valor presente que leve em conta o fluxo de caixa futuro que um participante do mercado esperaria receber por deter o passivo ou o instrumento patrimonial como ativo (ver itens B10 e B11));

(ii) abordagem de mercado (por exemplo, utilizando preços cotados para passivos ou instrumentos patrimoniais similares mantidos por outras partes como ativos (ver itens B5 a B7)).

39. A entidade deve ajustar o preço cotado de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade, mantido por outra parte como ativo, somente se houver fatores específicos para o ativo que não forem aplicáveis à mensuração do valor justo do passivo ou instrumento patrimonial. A entidade deve garantir que o preço do ativo não reflita o efeito de uma restrição que impeça a venda desse ativo. Alguns fatores que podem indicar que o preço cotado do ativo deve ser ajustado incluem os seguintes:

(a) o preço cotado para o ativo corresponde a um passivo ou instrumento patrimonial similar (mas não idêntico) mantido por outra parte como ativo. Por exemplo, o passivo ou o instrumento patrimonial pode ter característica particular (por exemplo, qualidade de crédito do emitente) que seja diferente daquela refletida no valor justo do passivo ou instrumento patrimonial similar mantido como ativo;

(b) a unidade de contabilização para o ativo não é a mesma para o passivo ou para o instrumento patrimonial. Por exemplo, para passivos, em alguns casos o preço para um ativo reflete o preço combinado para um pacote que compreende tanto os valores devidos pelo emitente quanto ao instrumento de melhoria de crédito de terceiro. Se a unidade de contabilização para o passivo não for para o pacote combinado, o objetivo é mensurar o valor justo do passivo do emitente, não o valor justo do pacote combinado. Assim, nesses casos, a entidade deve ajustar o preço observado para o ativo a fim de excluir o efeito do instrumento de melhoria de crédito de terceiro.

**Passivos e instrumentos patrimoniais não mantidos por outras**

## partes como ativos

40. Quando um preço cotado para a transferência de passivo ou instrumento patrimonial próprio da entidade idêntico ou similar não está disponível, e o item idêntico não é mantido por outra parte como ativo, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial utilizando uma técnica de avaliação do ponto de vista de participante do mercado que deva o passivo ou tenha exercido o direito sobre o patrimônio.

41. Por exemplo, ao aplicar a técnica de valor presente, a entidade pode levar em conta qualquer uma das seguintes opções:

(a) as saídas de caixa futuras em que um participante do mercado esperaria incorrer ao satisfazer a obrigação, incluindo a compensação que um participante do mercado exigiria por assumir a obrigação (ver itens B31 a B33);

(b) o valor que um participante do mercado receberia para celebrar ou emitir um passivo ou instrumento patrimonial idêntico, utilizando as premissas que participantes do mercado utilizariam ao precificar o item idêntico (por exemplo, que tenha as mesmas características de crédito) no mercado principal (ou mais vantajoso) para a emissão de passivo ou instrumento patrimonial com os mesmos termos contratuais.

## Risco de descumprimento (non-performance)

42. O valor justo de um passivo reflete o efeito do risco de descumprimento (non-performance). O risco de descumprimento (non-performance) inclui, entre outros, o risco de crédito próprio da entidade (conforme definido na CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação). Presume-se que o risco de descumprimento (non-performance) seja o mesmo antes e depois da transferência do passivo.

43. Ao mensurar o valor justo de um passivo, a entidade deve levar em conta o efeito de seu risco de crédito (situação de crédito) e quaisquer outros fatores que possam influenciar a probabilidade de que a obrigação seja ou não satisfeita. Esse efeito pode diferir dependendo do passivo. Por exemplo:

(a) se o passivo é uma obrigação de entregar caixa (passivo financeiro) ou uma obrigação de entregar bens ou serviços (passivo não financeiro);

(b) os termos de melhorias de crédito relacionados ao passivo, se houver.

44. O valor justo de um passivo reflete o efeito do risco de descumprimento (non-performance) com base em sua unidade de contabilização. O emitente de passivo emitido para um instrumento de melhoria de crédito de terceiros indissociável que seja contabilizado separadamente do passivo, não deve incluir o efeito da melhoria de crédito (por exemplo, garantia de dívida de terceiro) na mensuração do valor justo do passivo. Se a melhoria de crédito for contabilizada separadamente do passivo, o emitente deve levar em conta sua própria situação de crédito, e não a do terceiro avalista, ao mensurar o valor justo do passivo.

**Restrição que impede a transferência de passivo ou de**



### instrumento patrimonial próprio da entidade

45. Ao mensurar o valor justo de passivo ou de instrumento patrimonial próprio, a entidade não deve incluir uma informação (input) separada ou um ajuste a outras informações (inputs) relativas à existência de restrição que impeça a transferência do item. O efeito de restrição que impeça a transferência de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade é incluído de forma implícita ou explícita nas demais informações (inputs) da mensuração do valor justo.

46. Por exemplo, na data da transação, tanto o credor quanto o avalista aceitaram o preço da transação para o passivo com pleno conhecimento de que a obrigação inclui uma restrição que impede a sua transferência. Como resultado da inclusão da restrição no preço da transação, não se exige uma informação (input) separada ou um ajuste a uma informação (input) existente na data da transação para refletir o efeito da restrição sobre a transferência. Similarmente, não se exige uma informação (input) separada ou um ajuste a uma informação (input) existente (input) em datas de mensuração subsequentes para refletir o efeito da restrição sobre a transferência.

### Passivo financeiro com elemento à vista

47. O valor justo de passivo financeiro com elemento à vista (por exemplo, depósito à vista) não é menor que o valor a pagar à vista, descontado desde a primeira data em que o pagamento desse valor poderia ser exigido.

### Aplicação a ativos financeiros e passivos financeiros com posições de compensação em riscos de mercado ou risco de crédito da contraparte

48. A entidade que detém um grupo de ativos financeiros e passivos financeiros está exposta a risco de mercado e a risco de crédito (conforme definido na CPC 40) de cada uma das contrapartes. Se a entidade gerencia esse grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base em sua exposição líquida a risco de mercado ou a risco de crédito, ela pode aplicar uma exceção a esta Norma para a mensuração do valor justo. Essa exceção permite que a entidade mensure o valor justo de grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base no preço que seria recebido pela venda de posição comprada líquida (ou seja, um ativo) para uma específica exposição a risco ou pago pela transferência de posição vendida líquida (ou seja, um passivo) para uma específica exposição a risco em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições de mercado atuais. Consequentemente, a entidade deve mensurar o valor justo do grupo de ativos financeiros e passivos financeiros consistentemente com a forma pela qual os participantes do mercado precificariam a exposição a risco líquida na data de mensuração.

49. Permite-se a entidade utilizar a exceção do item 48 somente se ela satisfizer todos os itens seguintes:

(a) gerenciar o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base na exposição líquida da entidade a um risco (ou riscos) de mercado específico ou ao risco de crédito de contraparte específica, de acordo com a estratégia de

investimento ou gestão de risco documentada da entidade;

(b) fornecer informações, de acordo com essa base, sobre o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros ao pessoal-chave da administração da entidade, conforme definido na CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas; e

(c) for obrigada a, ou tiver optado por, mensurar esses ativos financeiros e passivos financeiros ao valor justo no balanço patrimonial ao final de cada período de relatório.

50. A exceção do item 48 não está relacionada à apresentação de demonstrações contábeis. Em alguns casos, a base para a apresentação de demonstrações contábeis no balanço patrimonial difere da base para a mensuração de instrumentos financeiros, como, por exemplo, caso uma Norma não exija ou permita que instrumentos financeiros sejam apresentados em base líquida. Nesses casos, a entidade pode precisar alocar os ajustes no nível de carteira (ver itens 53 a 56) aos ativos ou passivos individuais que formam o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros gerenciados com base na exposição líquida a risco da entidade. A entidade deve realizar essas alocações de forma razoável e consistente, utilizando metodologia adequada às circunstâncias.

51. Para utilizar a exceção do item 48, a entidade deve tomar uma decisão sobre a política contábil de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. A entidade que utilizar a exceção deve aplicar essa política contábil, incluindo sua política para alocação de ajustes para refletir o spread entre os preços de compra e de venda (ver itens 53 a 55) e de ajustes de crédito (ver item 56), se for o caso, de forma consistente de período a período para uma carteira específica.

52. A exceção do item 48 se aplica somente a ativos financeiros, passivos financeiros e outros contratos incluídos no alcance da CPC 48 – Instrumentos Financeiros. As referências a ativos financeiros e passivos financeiros, contidas nos itens 48 a 51 e 53 a 56, devem ser entendidas como aplicação a todos os contratos incluídos no alcance da CPC 48, e contabilizadas de acordo com a CPC 48, independentemente de onde se encontram as definições de ativos financeiros ou passivos financeiros na CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação. (Alterado pela CPC 46 (R2))

### Exposição a riscos de mercado

53. Ao utilizar a exceção do item 48 para mensurar o valor justo de grupo de ativos financeiros e passivos financeiros gerenciados com base na exposição líquida da entidade a risco (ou riscos) de mercado específico, a entidade deve aplicar o preço contido no spread entre os preços de compra e de venda que, nas circunstâncias, melhor representar o valor justo para a exposição líquida da entidade a esses riscos de mercado (ver itens 70 e 71).

54. Ao utilizar a exceção do item 48, a entidade deve garantir que o risco (ou riscos) de mercado ao qual a entidade esteja exposta nesse grupo de ativos financeiros e passivos financeiros seja substancialmente o mesmo. Por exemplo, a entidade não combinaria o risco de taxa de juros associado a um ativo



financeiro ao risco de preço de commodities associado a um passivo financeiro, pois fazê-lo não mitigaria a exposição da entidade ao risco de taxa de juros ou ao risco de preço de commodities. Ao utilizar a exceção do item 48, qualquer risco de base resultante do fato de os parâmetros de risco de mercado não serem idênticos será levado em consideração na mensuração do valor justo dos ativos financeiros e passivos financeiros contidos no grupo.

55. Similarmente, a duração da exposição da entidade a risco (ou riscos) de mercado específico em decorrência dos ativos financeiros e dos passivos financeiros será substancialmente a mesma. Por exemplo, a entidade que utiliza contrato futuro de 12 meses contra fluxos de caixa associados a 12 meses de exposição a risco de taxa de juros em instrumento financeiro de cinco anos dentro de grupo formado somente desses ativos financeiros e passivos financeiros mensura o valor justo da exposição ao risco de taxa de juros de 12 meses em base líquida e o restante da exposição a risco de taxa de juros (ou seja, anos 2 a 5) em base bruta.

#### **Exposição ao risco de crédito de contraparte específica**

56. Ao utilizar a exceção do item 48 para mensurar o valor justo de grupo de ativos financeiros e passivos financeiros celebrados com uma contraparte específica, a entidade deve incluir o efeito da exposição líquida da entidade ao risco de crédito dessa contraparte ou a exposição líquida da contraparte ao risco de crédito da entidade na mensuração do valor justo em situações em que os participantes do mercado levariam em conta quaisquer acordos existentes que mitigariam a exposição ao risco de crédito em caso de inadimplência (por exemplo, acordo principal de liquidação com a contraparte ou acordo que exija a troca de garantias com base na exposição líquida de cada parte ao risco de crédito da outra). A mensuração do valor justo deve refletir as expectativas dos participantes do mercado sobre a probabilidade de que esse acordo seja legalmente exequível na hipótese de inadimplência.

#### **Valor justo no reconhecimento inicial**

57. Quando o ativo é adquirido ou o passivo assumido em transação de troca para esse ativo ou passivo, o preço da transação é o preço pago para adquirir o ativo ou recebido para assumir o passivo (preço de entrada). Por outro lado, o valor justo do ativo ou passivo é o preço que seria recebido para vender o ativo ou pago para transferir o passivo (preço de saída). As entidades não necessariamente vendem ativos pelos preços pagos para adquiri-los. Similarmente, as entidades não necessariamente transferem passivos pelos preços recebidos para assumi-los.

58. Em muitos casos, o preço da transação é igual ao valor justo (esse pode ser o caso, por exemplo, quando, na data da transação, a transação para a compra do ativo ocorre no mercado em que o ativo seria vendido).

59. Ao determinar se o valor justo no reconhecimento inicial é igual ao preço da transação, a entidade deve levar em conta fatores específicos da transação e do ativo ou passivo. O item B4 descreve situações em que o preço da transação pode não

representar o valor justo do ativo ou do passivo no reconhecimento inicial.

60. Se outra norma exigir ou permitir que a entidade mensure o ativo ou o passivo inicialmente ao valor justo e o preço da transação diferir do valor justo, a entidade deve reconhecer o ganho ou a perda resultante no resultado do período, a menos que essa Norma especifique de outro modo.

#### **Técnicas de avaliação**

61. A entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes disponíveis para mensurar o valor justo, maximizando o uso de dados observáveis relevantes e minimizando o uso de dados não observáveis.

62. O objetivo de utilizar uma técnica de avaliação é estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a venda do ativo ou para a transferência do passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições atuais de mercado. Três técnicas de avaliação amplamente utilizadas são (i) abordagem de mercado, (ii) abordagem de custo e (iii) abordagem de receita. Os principais aspectos dessas abordagens são resumidos nos itens B5 a B11. A entidade deve utilizar técnicas de avaliação consistentes com uma ou mais dessas abordagens para mensurar o valor justo.

63. Em alguns casos, uma única técnica de avaliação é apropriada (por exemplo, ao avaliar um ativo ou um passivo utilizando preços cotados em mercado ativo para ativos ou passivos idênticos). Em outros casos, múltiplas técnicas de avaliação são apropriadas (esse pode ser o caso, por exemplo, ao avaliar uma unidade geradora de caixa). Se múltiplas técnicas de avaliação forem utilizadas para mensurar o valor justo, os resultados (ou seja, as respectivas indicações do valor justo) serão avaliados considerando-se a razoabilidade da faixa de valores por eles indicada. A mensuração do valor justo é o ponto dentro dessa faixa que melhor represente o valor justo nas circunstâncias.

64. Se o preço da transação for o valor justo no reconhecimento inicial, e uma técnica de avaliação que utilizar dados não observáveis for utilizada para mensurar o valor justo em períodos subsequentes, a técnica de avaliação deve ser calibrada de modo que, no reconhecimento inicial, o resultado da técnica de avaliação seja igual ao preço da transação. A calibração assegura que a técnica de avaliação reflita as condições atuais de mercado e ajuda a entidade a determinar se é necessário um ajuste à técnica de avaliação (por exemplo, pode haver uma característica do ativo ou passivo que não seja capturada pela técnica de avaliação). Após o reconhecimento inicial, ao mensurar o valor justo utilizando uma técnica ou técnicas de avaliação que utilizem dados não observáveis, a entidade deve assegurar que essas técnicas de avaliação reflitam dados de mercado observáveis (por exemplo, o preço de ativo ou passivo similar) na data de mensuração.

65. As técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo devem ser aplicadas de forma consistente. Contudo, uma mudança na técnica de avaliação ou em sua aplicação (por



exemplo, mudança em sua ponderação quando múltiplas técnicas de avaliação forem utilizadas ou mudança no ajuste aplicado a uma técnica de avaliação) é apropriada se a mudança resultar em uma mensuração que seja igualmente ou mais representativa do valor justo nas circunstâncias. Esse pode ser o caso se, por exemplo, qualquer dos eventos seguintes ocorrer:

- (a) novos mercados surgirem;
- (b) novas informações se tornarem disponíveis;
- (c) informações utilizadas anteriormente não mais estiverem disponíveis;
- (d) houver uma melhora nas técnicas de avaliação; ou
- (e) houver mudanças nas condições de mercado.

66. Revisões decorrentes de mudança na técnica de avaliação ou em sua aplicação devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil, de acordo com a CPC 23. Contudo, as divulgações da CPC 23 para mudança na estimativa contábil não são exigidas para revisões decorrentes de mudança na técnica de avaliação ou na sua aplicação.

#### Informações para técnicas de avaliação

##### Princípios gerais

67. As técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo devem maximizar o uso de dados observáveis relevantes e minimizar o uso de dados não observáveis.

68. Exemplos de mercados nos quais informações possam ser observáveis para alguns ativos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) incluem mercados bursáteis, mercados de revendedores, mercados intermediados e mercados não intermediados (ver item B34).

69. A entidade deve selecionar informações que sejam consistentes com as características do ativo ou passivo, as quais seriam levadas em conta por participantes do mercado em transação com o ativo ou passivo (ver itens 11 e 12). Em alguns casos, essas características resultam na aplicação de ajuste, tal como prêmio ou desconto (por exemplo, prêmio de controle ou desconto na participação de não controladores). Contudo, a mensuração do valor justo não deve incorporar prêmio ou desconto que seja inconsistente com a unidade de contabilização na norma que exija ou permita a mensuração do valor justo (ver itens 13 e 14). Prêmios ou descontos que reflitam o tamanho como uma característica da participação da entidade (especificamente, um fator de venda em bloco que ajuste o preço cotado de ativo ou de passivo porque o volume de negociação diária normal do mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida pela entidade, conforme descrito no item 80) e não como característica do ativo ou passivo (por exemplo, prêmio de controle ao mensurar o valor justo de uma participação majoritária) não são permitidos na mensuração do valor justo. Em todos os casos, se houver preço cotado em mercado ativo (ou seja, informação de Nível 1; ver itens 72 a 90) para um ativo ou passivo, a entidade deve utilizar esse preço sem ajuste ao mensurar o valor justo, salvo conforme especificado no item 79.

#### Informações baseadas em preços de compra e de venda

70. Se um ativo ou passivo mensurado pelo valor justo tiver preço de compra e preço de venda (por exemplo, informação de mercado de revendedores), o preço contido no spread entre os preços de compra e de venda que, nas circunstâncias, melhor representar o valor justo deve ser utilizado para mensurar o valor justo, independentemente de onde essa informação estiver classificada na hierarquia de valor justo (ou seja, Nível 1, 2 ou 3; ver itens 72 a 90). O uso de preços de compra para posições ativas e de preços de venda para posições passivas é permitido, mas não exigido.

71. Esta Norma não impede o uso de precificação média de mercado ou outras convenções de precificação que sejam utilizadas por participantes do mercado como expediente prático para mensurações do valor justo dentro do spread entre os preços de compra e de venda.

#### Hierarquia de valor justo

72. Para aumentar a consistência e a comparabilidade nas mensurações do valor justo e nas divulgações correspondentes, esta Norma estabelece uma hierarquia de valor justo que classifica em três níveis (ver itens 76 a 90) as informações (inputs) aplicadas nas técnicas de avaliação utilizadas na mensuração do valor justo. A hierarquia de valor justo dá a mais alta prioridade a preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos (informações de Nível 1) e a mais baixa prioridade a dados não observáveis (informações de Nível 3).

73. Em alguns casos, as informações utilizadas para mensurar o valor justo de ativo ou de passivo podem ser classificadas em diferentes níveis da hierarquia de valor justo. Nesses casos, a mensuração do valor justo é classificada integralmente no mesmo nível da hierarquia de valor justo que a informação de nível mais baixo que for significativa para a mensuração como um todo. Avaliar a importância de uma informação específica para a mensuração como um todo requer julgamento, levando-se em conta fatores específicos do ativo ou passivo. Ajustes para chegar a mensurações baseadas no valor justo, tais como os custos para vender ao mensurar o valor justo menos os custos para vender, não devem ser levados em conta ao determinar o nível da hierarquia de valor justo no qual a mensuração do valor justo seja classificada.

74. A disponibilidade de informações relevantes e sua relativa subjetividade podem afetar a escolha de técnicas de avaliação apropriadas (ver item 61). Contudo, a hierarquia de valor justo prioriza as informações (inputs) das técnicas de avaliação e não as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo. Por exemplo, a mensuração do valor justo desenvolvida utilizando-se uma técnica de valor presente pode ser classificada no Nível 2 ou no Nível 3, dependendo das informações que sejam significativas para a mensuração como um todo e do nível da hierarquia de valor justo em que essas informações (inputs) sejam classificadas.

75. Se um dado observável exigisse um ajuste que utilizasse um dado não observável e esse ajuste resultasse na mensuração do



valor justo significativamente mais alta ou mais baixa, a mensuração resultante seria classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo. Por exemplo, se um participante do mercado levasse em conta o efeito de restrição sobre a venda de ativo ao estimar o preço do ativo, a entidade ajustaria o preço cotado para refletir o efeito dessa restrição. Se esse preço cotado fosse uma informação de Nível 2 e o ajuste fosse um dado não observável significativo para a mensuração como um todo, a mensuração seria classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo.

#### Informações de Nível 1

76. Informações de Nível 1 são preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração.

77. O preço cotado em mercado ativo oferece a evidência mais confiável do valor justo e deve ser utilizado sem ajuste para mensurar o valor justo sempre que disponível, salvo conforme especificado no item 79.

78. Uma informação de Nível 1 está disponível para muitos ativos financeiros e passivos financeiros, alguns dos quais podem ser trocados em múltiplos mercados ativos (por exemplo, em diferentes bolsas). Portanto, a ênfase no Nível 1 está em determinar ambas as opções:

(a) o mercado principal para o ativo ou passivo ou, na ausência de mercado principal, o mercado mais vantajoso para o ativo ou passivo; e

(b) se a entidade pode realizar uma transação com o ativo ou passivo pelo preço nesse mercado na data de mensuração.

79. A entidade não deve efetuar ajuste em informação (input) de Nível 1, exceto nas seguintes circunstâncias:

(a) quando a entidade detiver grande número de ativos ou passivos similares (mas não idênticos) (por exemplo, títulos de dívida) que forem mensurados ao valor justo, e o preço cotado em mercado ativo estiver disponível, mas não prontamente acessível para cada um desses ativos ou passivos individualmente (ou seja, dado o grande número de ativos ou passivos similares mantidos pela entidade, seria difícil obter informações de precificação para cada ativo ou passivo individual na data de mensuração). Nesse caso, como expediente prático, a entidade pode mensurar o valor justo utilizando método de precificação alternativo que não se baseie exclusivamente em preços cotados (por exemplo, precificação por matriz). Contudo, o uso de método de precificação alternativo resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo;

(b) quando o preço cotado em mercado ativo não representar o valor justo na data de mensuração. Esse pode ser o caso se, por exemplo, eventos significativos (tais como transações em mercado não intermediado, negociações em mercado intermediado ou anúncios) ocorrerem após o fechamento de mercado, mas antes da data de mensuração. A entidade deve estabelecer e aplicar de forma consistente uma política para a identificação dos eventos que possam afetar mensurações do

valor justo. Contudo, se o preço cotado for ajustado para refletir novas informações, o ajuste resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo;

(c) ao mensurar o valor justo de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade utilizando o preço cotado para o item idêntico negociado como ativo em mercado ativo, e esse preço precisar ser ajustado para refletir fatores específicos do item ou ativo (ver item 39). Se nenhum ajuste ao preço cotado do ativo for necessário, o resultado da mensuração do valor justo é classificada no Nível 1 da hierarquia de valor justo. Contudo, qualquer ajuste no preço cotado do ativo resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo.

80. Se a entidade detiver uma posição em um único ativo ou passivo (incluindo uma posição que compreender um grande número de ativos ou passivos idênticos, como, por exemplo, a detenção de instrumentos financeiros) e esse ativo ou passivo for negociado em mercado ativo, o valor justo do ativo ou passivo é mensurado no Nível 1 como o produto entre o preço cotado para o ativo ou passivo individual e a quantidade detida pela entidade. Esse é o caso mesmo quando o volume de negociação diária normal do mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida e a emissão de ordens de venda da posição em uma única transação pode afetar o preço cotado.

#### Informações de Nível 2

81. Informações de Nível 2 são informações que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1.

82. Se o ativo ou o passivo tiver prazo determinado (contratual), a informação de Nível 2 deve ser observável substancialmente pelo prazo integral do ativo ou passivo. Informações de Nível 2 incluem os seguintes:

(a) preços cotados para ativos ou passivos similares em mercados ativos;

(b) preços cotados para ativos ou passivos idênticos ou similares em mercados que não sejam ativos;

(c) informações, exceto preços cotados, que sejam observáveis para o ativo ou passivo, como, por exemplo:

(i) taxas de juros e curvas de rendimento observáveis em intervalos comumente cotados;

(ii) volatilidades implícitas; e

(iii) spreads de crédito;

(d) informações corroboradas pelo mercado.

83. Os ajustes em informações (inputs) de Nível 2 variam dependendo de fatores específicos do ativo ou passivo. Tais fatores incluem os seguintes:

(a) a condição ou a localização do ativo;

(b) em que medida as informações estão relacionadas a itens que são comparáveis ao ativo ou passivo (incluindo os fatores



descritos no item 39); e

(c) o volume ou nível de atividade nos mercados em que as informações são observadas.

84. Um ajuste em informação (input) de Nível 2 que seja significativa para a mensuração como um todo pode resultar na mensuração do valor justo classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo se esse ajuste utilizar dados não observáveis significativos.

85. O item B35 descreve o uso de informações (inputs) de Nível 2 para ativos e passivos específicos.

### Informações (inputs) de Nível 3

86. Informações (inputs) de Nível 3 são dados não observáveis para o ativo ou passivo.

87. Dados não observáveis devem ser utilizados para mensurar o valor justo na medida em que dados observáveis relevantes não estejam disponíveis, admitindo assim situações em que há pouca ou nenhuma atividade de mercado para o ativo ou passivo na data de mensuração. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo permanece o mesmo, ou seja, preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detém o ativo ou deve o passivo. Portanto, dados não observáveis refletem as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco.

88. Premissas sobre risco incluem o risco inerente a uma técnica de avaliação específica utilizada para mensurar o valor justo (como, por exemplo, modelo de precificação) e o risco inerente às informações utilizadas na técnica de avaliação. Uma mensuração que não inclua um ajuste para refletir o risco não representaria uma mensuração do valor justo se, ao precificar o ativo ou o passivo, os participantes do mercado incluísem um ajuste. Por exemplo, pode ser necessário incluir ajuste de risco quando houver incerteza significativa na mensuração (por exemplo, quando tiver havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade em comparação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo, ou para ativos ou passivos similares, e a entidade tiver determinado que o preço da transação ou o preço cotado não representa o valor justo, conforme descrito nos itens B37 a B47).

89. A entidade deve desenvolver dados não observáveis utilizando as melhores informações disponíveis nas circunstâncias, que podem incluir dados próprios da entidade. Ao desenvolver dados não observáveis, a entidade pode começar com seus próprios dados, mas deve ajustar esses dados se informações razoavelmente disponíveis indicarem que outros participantes do mercado utilizariam dados diferentes ou se houver algo específico para a entidade que não estiver disponível para outros participantes do mercado (por exemplo, uma sinergia específica da entidade). A entidade não precisa empreender esforços exaustivos para obter informações sobre premissas de participantes do mercado. Contudo, a entidade deve levar em conta todas as informações sobre premissas de participantes do mercado que estiverem razoavelmente disponíveis. Dados não observáveis desenvolvidos da forma

descrita acima são considerados premissas de participantes do mercado e atingem o objetivo de mensuração do valor justo.

90. O item B36 descreve o uso de informações de Nível 3 para ativos e passivos específicos.

### Divulgação

91. A entidade deve divulgar informações que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambas as seguintes opções:

(a) para ativos e passivos que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver essas mensurações;

(b) para mensurações do valor justo recorrentes que utilizem dados não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações sobre o resultado do período ou outros resultados abrangentes para o período.

92. Para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve considerar todos os itens seguintes:

(a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;

(b) quanta ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;

(c) quanta agregação ou desagregação se deve efetuar; e

(d) se os usuários de demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações feitas de acordo com esta Norma e outras forem insuficientes para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

93. Para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativos e passivos (ver item 94 para informações sobre a determinação de classes adequadas de ativos e passivos) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações com base no valor justo dentro do alcance desta Norma) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, para a mensuração do valor justo ao final do período das demonstrações contábeis e para mensurações do valor justo não recorrentes, as razões para a mensuração. Mensurações do valor justo recorrentes de ativos ou passivos são aquelas que outras normas exijam ou permitam no balanço patrimonial ao final de cada período das demonstrações contábeis. Mensurações do valor justo não recorrentes de ativos ou passivos são aquelas que outras normas exijam ou permitam no balanço patrimonial em circunstâncias específicas (por exemplo, quando a entidade mensura um ativo mantido para venda ao valor justo menos os custos para vender, de acordo com a CPC 31 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, porque o valor justo menos os custos para vender do ativo é menor que o seu valor



contábil);

(b) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia de valor justo no qual as mensurações do valor justo sejam classificadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para ativos e passivos mantidos ao final do período das demonstrações contábeis que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente, os valores de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (ver item 95). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências de cada nível;

(d) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 2 e no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição das técnicas de avaliação e as informações (inputs) utilizadas na mensuração do valor justo. Se houve mudança na técnica de avaliação (por exemplo, mudança de abordagem de mercado para abordagem de receita, ou o uso de técnica de avaliação adicional), a entidade deve divulgar essa mudança e as razões para adotá-la. Para mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a entidade deve fornecer informações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo. A entidade não está obrigada a criar informações quantitativas para cumprir esse requisito de divulgação se dados não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajuste). Contudo, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração do valor justo e que estejam disponíveis para a entidade;

(e) para mensurações de valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma conciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos no resultado, e as rubricas no resultado nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos em outros resultados abrangentes, e as rubricas em outros resultados abrangentes nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgado separadamente);

(iv) os valores de quaisquer transferências para o (ou, do) Nível 3 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (ver item 95). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas

e discutidas separadamente das transferências do Nível 3;

(f) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o valor dos ganhos ou perdas totais para o período em (e)(i) incluídos no resultado que sejam atribuíveis à mudança nos ganhos ou perdas não realizados relativos a esses ativos e passivos apurados ao final do período das demonstrações contábeis e as rubricas da demonstração do resultado nas quais esses ganhos ou perdas não realizados sejam reconhecidos;

(g) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas mensurações do valor justo de período a período);

(h) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo:

(i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças em dados não observáveis, se uma mudança nesses dados para um valor diferente puder resultar na mensuração do valor justo significativamente mais alta ou mais baixa. Se houver inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo, a entidade deve fornecer também a descrição dessas inter-relações e de como elas poderiam intensificar ou mitigar o efeito de mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração do valor justo. Para satisfazer esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças em dados não observáveis deve incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados ao satisfazer a alínea (d);

(ii) para ativos financeiros e passivos financeiros, se a mudança de um ou mais dos dados não observáveis para refletir premissas alternativas razoavelmente possíveis puder mudar o valor justo de forma significativa, a entidade deve indicar esse fato e divulgar o efeito dessas mudanças. A entidade deve divulgar como o efeito de uma mudança para refletir uma premissa alternativa razoavelmente possível foi calculado. Para essa finalidade, a importância deve ser avaliada em relação ao resultado e aos ativos totais ou passivos totais ou, quando as mudanças no valor justo forem reconhecidas em outros resultados abrangentes, ao patrimônio líquido total;

(i) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, se o melhor uso possível (highest and best use) de ativo não financeiro diferir de seu uso atual, a entidade deve divulgar esse fato e por que o ativo não financeiro está sendo usado de maneira que difere de seu melhor uso possível.

94. A entidade deve determinar classes apropriadas de ativos e passivos com base no seguinte:

(a) natureza, características e riscos do ativo ou passivo; e

(b) nível da hierarquia de valor justo no qual a mensuração do valor justo está classificada.

O número de classes pode precisar ser maior para mensurações





do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma vez que essas mensurações têm grau maior de incerteza e subjetividade. Determinar classes apropriadas de ativos e passivos para as quais devem ser fornecidas divulgações sobre mensurações do valor justo requer julgamento. Uma classe de ativos e passivos frequentemente exige uma desagregação maior que as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. Contudo, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a conciliação com as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. Se outra norma especificar a classe de ativo ou passivo, a entidade pode, ao fornecer as divulgações exigidas nesta Norma, utilizar essa classe se ela satisfizer os requisitos deste item.

95. A entidade deve divulgar e seguir de forma consistente a sua política para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis da hierarquia de valor justo de acordo com os itens 93(c) e (e)(iv). A política sobre a época do reconhecimento de transferências é a mesma para transferências para níveis e para transferências dos níveis. Exemplos de políticas para determinação da época das transferências incluem:

- (a) a data do evento ou da mudança nas circunstâncias que causou a transferência;
- (b) o início do período das demonstrações contábeis;
- (c) o final do período das demonstrações contábeis.

96. Se a entidade tomar uma decisão de política contábil para utilizar a exceção do item 48, ela deve divulgar esse fato.

97. Para cada classe de ativos e passivos não mensurados ao valor justo no balanço patrimonial, mas cujo valor justo for divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelos itens 93(b), (d) e (i). Contudo, a entidade não está obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados em mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, conforme exigidas pelo item 93(d). Para esses ativos e passivos, a entidade não precisa fornecer as demais divulgações exigidas por esta Norma.

98. Para um passivo mensurado ao valor justo e emitido para um instrumento de melhoria de crédito de terceiro indissociável, o emitente deve divulgar a existência dessa melhoria de crédito e se ela está refletida na mensuração do valor justo do passivo.

99. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por esta Norma em formato tabular, salvo se outro formato for mais apropriado.

#### Apêndice A – Definição de termos

**Abordagem de custo** – Técnica de avaliação que reflete o valor que seria exigido atualmente para substituir a capacidade de serviço de um ativo (normalmente referido como custo de substituição ou reposição).

**Abordagem de mercado** – Técnica de avaliação que utiliza preços e outras informações relevantes geradas por transações

de mercado envolvendo ativos, passivos ou grupo de ativos e passivos idênticos ou comparáveis (ou seja, similares), como, por exemplo, um negócio.

**Abordagem de receita** – Técnicas de avaliação que convertem valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou receitas e despesas) em um valor único atual (ou seja, descontado). A mensuração do valor justo é determinada com base no valor indicado pelas expectativas de mercado atuais em relação a esses valores futuros.

**Custo de transação** – Custos para vender um ativo ou transferir um passivo no mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo que sejam diretamente atribuíveis à venda do ativo ou à transferência do passivo e que atendam ambos os seguintes critérios:

- (a) resultem diretamente da transação e sejam essenciais para ela;
- (b) não teriam sido incorridos pela entidade se a decisão de vender o ativo ou de transferir o passivo não tivesse sido tomada (similares aos custos para vender, conforme definido na CPC 31).

**Custos de transporte** – Custos que seriam incorridos para transportar um ativo de seu local atual para o seu mercado principal (ou mais vantajoso).

**Dados (inputs) não observáveis** – Informações (inputs) em relação às quais não há dados de mercado disponíveis e as quais são desenvolvidas utilizando-se as melhores informações disponíveis sobre as premissas que seriam utilizadas pelos participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo.

**Dados (inputs) observáveis** – Informações (inputs) que são desenvolvidas utilizando-se dados de mercado, tais como informações disponíveis publicamente sobre eventos ou transações reais, e que refletem as premissas que participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo.

**Fluxo de caixa esperado** – Média ponderada por probabilidade (ou seja, média da distribuição) de possíveis fluxos de caixa futuros.

**Informações (inputs) corroboradas pelo mercado** – Informações (inputs) que são obtidas principalmente a partir de (ou corroboradas por) dados de mercado observáveis por meio de correlação ou por outros meios.

**Informações (inputs)** – Premissas que seriam utilizadas por participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco, como, por exemplo:

- (a) risco inerente a uma técnica de avaliação específica utilizada para mensurar o valor justo (por exemplo, modelo de precificação); e
- (b) risco inerente às informações da técnica de avaliação.

Informações podem ser observáveis ou não observáveis.

**Informações (inputs) de Nível 1** – Preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração.



**Informações (inputs) de Nível 2** – Informações (inputs) que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1.

**Informações (inputs) de Nível 3** – Dados não observáveis para o ativo ou passivo.

**Melhor uso** – Uso de um ativo não financeiro por participantes do mercado que maximizaria o valor do ativo ou o grupo de ativos e passivos (por exemplo, um negócio) dentro do qual o ativo seria utilizado.

**Mercado ativo** – Mercado no qual transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua.

**Mercado mais vantajoso** – Mercado que maximiza o valor que seria recebido para vender o ativo ou que minimiza o valor que seria pago para transferir o passivo, após levar em consideração os custos de transação e os custos de transporte.

**Mercado principal** – Mercado com o maior volume e nível de atividade para o ativo ou passivo.

**Participantes do mercado** – Compradores e vendedores do mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo, os quais têm todas as características a seguir:

(a) são independentes entre si, ou seja, não são partes relacionadas, conforme definido na CPC 05, embora o preço em uma transação com partes relacionadas possa ser utilizado como informação (input) na mensuração do valor justo se a entidade tiver evidência de que a transação foi realizada em condições de mercado;

(b) são conhecedores, tendo entendimento razoável do ativo ou passivo e da transação com a utilização de todas as informações disponíveis, incluindo informações que possam ser obtidas por meio de esforços usuais e habituais com a devida diligência;

(c) são capazes de realizar transação com o ativo ou passivo;

(d) estão interessados em realizar transação com o ativo ou passivo, ou seja, estão motivados, mas não forçados ou, de outro modo, obrigados a fazê-lo.

**Preço de entrada** – Preço pago para adquirir um ativo ou recebido para assumir um passivo em uma transação de troca.

**Preço de saída** – Preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo.

**Prêmio de risco** – Compensação buscada por participantes do mercado avessos ao risco por suportar a incerteza inerente ao fluxo de caixa de um ativo ou passivo. Denominada também como “ajuste de risco”.

**Risco de descumprimento (non-performance)** – Risco de que a entidade não cumprirá uma obrigação. O risco de descumprimento (non-performance) inclui, entre outros, o risco de crédito próprio da entidade.

**Transação não forçada** – Transação que presume exposição ao mercado por um período antes da data de mensuração para permitir atividades de marketing que são usuais e habituais para transações envolvendo esses ativos ou passivos; não se trata de

transação forçada (por exemplo, liquidação forçada ou venda em situação adversa).

**Unidade de contabilização** – Nível no qual um ativo ou passivo é agregado ou desagregado para fins de reconhecimento.

**Valor justo** – Preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

## Apêndice B – Orientação de aplicação

B1. Os julgamentos aplicados em diferentes situações de avaliação podem ser diferentes. Este Apêndice descreve os julgamentos que podem ser aplicáveis quando a entidade mensura o valor justo em diferentes situações de avaliação.

### Abordagem da mensuração do valor justo

B2. O objetivo da mensuração do valor justo é estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a venda do ativo ou para a transferência do passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições atuais de mercado. A mensuração do valor justo requer que a entidade determine todos os itens a seguir:

(a) o ativo ou o passivo específico objeto da mensuração (de forma consistente com a sua unidade de contabilização);

(b) para um ativo não financeiro, a premissa de avaliação apropriada para a mensuração (de forma consistente com o seu melhor uso possível);

(c) o mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo;

(d) as técnicas de avaliação apropriadas para a mensuração, considerando-se a disponibilidade de dados com os quais se possam desenvolver informações que representem as premissas que seriam utilizadas por participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo e o nível da hierarquia de valor justo no qual se classificam os dados.

**Premissa de avaliação para ativos não financeiros** (itens 31 a 33)

B3. Ao mensurar o valor justo de ativo não financeiro utilizado em combinação com outros ativos como grupo (conforme instalados ou, de outro modo, configurados para uso) ou em combinação com outros ativos e passivos (por exemplo, negócio), o efeito da premissa de avaliação depende das circunstâncias. Por exemplo:

(a) o valor justo de ativo pode ser o mesmo, independentemente de o ativo ser utilizado de forma independente ou em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos. Esse pode ser o caso quando o ativo é um negócio que os participantes do mercado continuariam a operar. Nesse caso, a transação envolveria a avaliação do negócio em sua totalidade. O uso dos ativos como grupo no negócio em operação geraria sinergias que estariam disponíveis aos participantes do mercado (ou seja, sinergias dos



participantes do mercado que, portanto, afetariam o valor justo do ativo de forma independente ou em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos);

(b) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à mensuração do valor justo por meio de ajustes ao valor do ativo usado de forma independente. Esse pode ser o caso quando o ativo é uma máquina e a mensuração do valor justo é determinada utilizando-se o preço observado para uma máquina similar (não instalada ou, de outro modo, configurada para uso), ajustado para refletir custos de transporte e instalação, de modo que a mensuração do valor justo reflita a condição e localização atuais da máquina (instalada e configurada para uso);

(c) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à mensuração do valor justo por meio das premissas dos participantes do mercado utilizadas para mensurar o valor justo do ativo. Por exemplo, se o ativo consiste em estoque de produtos em elaboração de natureza singular e os participantes do mercado convertessem esse estoque em produtos acabados, o valor justo do estoque presumiria que os participantes do mercado adquiriram ou adquiririam quaisquer máquinas especializadas necessárias para converter o estoque em produtos acabados;

(d) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à técnica de avaliação utilizada para mensurar o valor justo do ativo. Esse pode ser o caso ao utilizar o método de ganhos excedentes em múltiplos períodos (multi period excess earning method) para mensurar o valor justo de ativo intangível, já que a técnica de avaliação leva em conta especificamente a contribuição de quaisquer ativos complementares e dos passivos correspondentes no grupo em que esse ativo intangível seria utilizado;

(e) em situações mais limitadas, quando utiliza um ativo dentro de grupo de ativos, a entidade pode mensurar o ativo ao valor que se aproxima do seu valor justo ao alocar o valor justo do grupo de ativos aos ativos individuais do grupo. Esse pode ser o caso quando a avaliação envolve imóveis e o valor justo do imóvel submetido a benfeitorias (ou seja, grupo de ativos) é alocado aos seus ativos componentes (como, por exemplo, terrenos e benfeitorias).

#### **Valor justo no reconhecimento inicial (itens 57 a 60)**

B4. Ao determinar se o valor justo no reconhecimento inicial é igual ao preço da transação, a entidade deve levar em conta fatores específicos da transação e do ativo ou passivo. Por exemplo, o preço da transação pode não representar o valor justo de ativo ou passivo no reconhecimento inicial se qualquer das condições seguintes se aplicar:

(a) a transação for entre partes relacionadas, embora o preço na transação com partes relacionadas possa ser utilizado como informação na mensuração do valor justo se a entidade tiver evidência de que a transação foi realizada em condições de mercado;

(b) a transação ocorre sob coação ou o vendedor é forçado a

aceitar o preço na transação. Por exemplo, esse pode ser o caso quando o vendedor está passando por dificuldades financeiras;

(c) a unidade de contabilização representada pelo preço da transação é diferente da unidade de contabilização para o ativo ou passivo mensurado ao valor justo. Por exemplo, esse pode ser o caso se o ativo ou o passivo mensurado ao valor justo for apenas um dos elementos na transação (por exemplo, na combinação de negócios), a transação incluir direitos e privilégios implícitos que sejam mensurados separadamente de acordo com outra norma ou o preço da transação incluir custos de transação;

(d) o mercado no qual ocorre a transação é diferente do mercado principal (ou mais vantajoso). Por exemplo, esses mercados podem ser diferentes se a entidade for uma revendedora que celebrar transações com clientes no mercado de varejo, mas o mercado principal (ou mais vantajoso) para a transação de saída for com outros revendedores no mercado de revendedores.

#### **Técnicas de avaliação (itens 61 a 66)**

##### **Abordagem de mercado**

B5. A abordagem de mercado utiliza preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos, passivos ou grupo de ativos e passivos – como, por exemplo, um negócio – idêntico ou comparável (ou seja, similar).

B6. Por exemplo, técnicas de avaliação consistentes com a abordagem de mercado frequentemente utilizam múltiplos de mercado obtidos a partir de um conjunto de elementos de comparação. Os múltiplos devem estar em faixas, com um múltiplo diferente para cada elemento de comparação. A escolha do múltiplo apropriado dentro da faixa exige julgamento, considerando-se fatores qualitativos e quantitativos específicos da mensuração.

B7. Técnicas de avaliação consistentes com a abordagem de mercado incluem a precificação por matriz. Precificação por matriz é uma técnica matemática utilizada principalmente para avaliar alguns tipos de instrumentos financeiros, tais como títulos de dívida, sem se basear exclusivamente em preços cotados para os títulos específicos, mas, sim, baseando-se na relação dos títulos com outros títulos cotados de referência.

##### **Abordagem de custo**

B8. A abordagem de custo reflete o valor que seria necessário atualmente para substituir a capacidade de serviço de ativo (normalmente referido como custo de substituição/reposição atual).

B9. Do ponto de vista de vendedor participante do mercado, o preço que seria recebido pelo ativo baseia-se no custo para um comprador participante do mercado adquirir ou construir um ativo substituto de utilidade comparável, ajustado para refletir a obsolescência. Isso porque um comprador participante do mercado não pagaria mais por um ativo do que o valor pelo qual poderia substituir a capacidade de serviço desse ativo. Obsolescência compreende deterioração física, obsolescência



funcional (tecnológica) e obsolescência econômica (externa), sendo mais ampla que a depreciação para fins das demonstrações contábeis (alocação do custo histórico) ou para fins tributários (utilizando as vidas úteis especificadas). Em muitos casos, o método de custo de substituição/reposição atual é utilizado para mensurar o valor justo de ativos tangíveis que sejam utilizados em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos.

#### Abordagem de receita

B10. A abordagem de receita converte valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou receitas e despesas) em um valor único atual (ou seja, descontado). Quando a abordagem de receita é utilizada, a mensuração do valor justo reflete as expectativas de mercado atuais em relação a esses valores futuros.

B11. Essas técnicas de avaliação incluem, por exemplo:

- (a) técnicas de valor presente (ver itens B12 a B30);
- (b) modelos de precificação de opções, como a fórmula de Black-Scholes-Merton ou modelo binomial (ou seja, modelo de árvore), que incorporem técnicas de valor presente e reflitam tanto o valor temporal quanto o valor intrínseco da opção; e
- (c) o método de ganhos excedentes em múltiplos períodos, que é utilizado para mensurar o valor justo de alguns ativos intangíveis.

#### Técnicas de valor presente

B12. Os itens B13 a B30 descrevem o uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor justo. Esses itens se concentram na técnica de ajuste de taxa de desconto e na técnica de fluxo de caixa esperado (valor presente esperado). Esses itens não prescrevem o uso de uma única técnica de valor presente específica nem limitam o uso de técnicas de valor presente para mensuração do valor justo às técnicas discutidas. A técnica de valor presente utilizada para mensurar o valor justo depende de fatos e circunstâncias específicos para o ativo ou passivo que estiver sendo mensurado (por exemplo, se preços para ativos ou passivos comparáveis podem ser observados no mercado) e da disponibilidade de dados suficientes.

#### Componentes de mensuração do valor presente

B13. O valor presente (ou seja, aplicação da abordagem de receita) é uma ferramenta utilizada para relacionar valores futuros (por exemplo, valores ou fluxos de caixa) a um valor presente utilizando uma taxa de desconto. A mensuração do valor justo de ativo ou passivo utilizando uma técnica de valor presente captura todos os seguintes elementos, do ponto de vista dos participantes do mercado, na data de mensuração:

- (a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros para o ativo ou passivo que está sendo mensurado;
- (b) expectativas sobre possíveis variações no valor e época dos fluxos de caixa que representem a incerteza inerente aos fluxos de caixa;
- (c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa sobre ativos monetários livres de risco com datas de vencimento ou

prazos que coincidem com o período coberto pelos fluxos de caixa e que não apresentam incerteza em relação à época ou risco de inadimplência (default) para o titular (ou seja, taxa de juros livre de risco);

- (d) o preço para suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa (ou seja, prêmio de risco);
- (e) outros fatores que os participantes do mercado levariam em consideração nas circunstâncias;
- (f) para um passivo, o risco de descumprimento relativo a esse passivo, incluindo o risco de crédito da própria entidade (ou seja, devedor).

#### Princípios gerais

B14. As técnicas de valor presente diferem na forma em que capturam os elementos do item B13. Contudo, todos os princípios gerais a seguir regem a aplicação de qualquer técnica de valor presente utilizada para mensurar o valor justo:

- (a) fluxos de caixa e taxas de desconto refletem premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo;
- (b) fluxos de caixa e taxas de desconto levam em conta somente os fatores atribuíveis ao ativo ou passivo que está sendo mensurado;
- (c) para evitar a contagem dupla ou omissão dos efeitos dos fatores de risco, as taxas de desconto refletem premissas que sejam consistentes com aquelas inerentes aos fluxos de caixa. Por exemplo, a taxa de desconto que reflete a incerteza nas expectativas em relação a inadimplências futuras é apropriada ao utilizar fluxos de caixa contratuais de empréstimo (ou seja, técnica de ajuste de taxa de desconto). Não se deve aplicar essa mesma taxa ao se utilizar fluxos de caixa esperados (ou seja, ponderados por probabilidade) (ou seja, técnica de valor presente esperado), uma vez que os fluxos de caixa esperados já refletem premissas sobre a incerteza em relação a inadimplências futuras; em vez disso, deve ser utilizada uma taxa de desconto compatível com o risco inerente aos fluxos de caixa esperados;
- (d) as premissas sobre fluxos de caixa e taxas de desconto devem ser internamente consistentes. Por exemplo, fluxos de caixa nominais, que incluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que inclua o efeito da inflação. A taxa de juros nominal livre de risco inclui o efeito da inflação. Os fluxos de caixa reais, que excluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que exclua o efeito da inflação. Da mesma forma, os fluxos de caixa após impostos devem ser descontados utilizando-se uma taxa de desconto após impostos. Os fluxos de caixa antes de impostos devem ser descontados a uma taxa consistente com esses fluxos de caixa;
- (e) as taxas de desconto devem ser consistentes com os fatores econômicos subjacentes da moeda na qual os fluxos de caixa são denominados.

#### Risco e incerteza

B15. A mensuração do valor justo utilizando técnicas de valor



presente é feita sob condições de incerteza, uma vez que os fluxos de caixa utilizados são estimativas, e não valores conhecidos. Em muitos casos, tanto o valor quanto a época dos fluxos de caixa são incertos. Mesmo valores contratualmente fixados, como os pagamentos de empréstimo, são incertos se houver risco de descumprimento.

B16. Os participantes do mercado geralmente buscam compensação (ou seja, prêmio de risco) por suportar a incerteza inerente ao fluxo de caixa de ativo ou passivo. A mensuração do valor justo deve incluir um prêmio de risco que reflita o valor que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa. Do contrário, a mensuração não representaria fielmente o valor justo. Em alguns casos, pode ser difícil determinar o prêmio de risco apropriado. Contudo, o grau de dificuldade por si só não é razão suficiente para excluir o prêmio de risco.

B17. As técnicas de valor presente diferem em como se ajustam para refletir o risco e no tipo de fluxos de caixa que utilizam. Por exemplo:

(a) a técnica de ajuste de taxa de desconto (ver itens B18 a B22) utiliza uma taxa de desconto ajustada pelo risco e fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis;

(b) o método 1 da técnica de valor presente esperado (ver item B25) utiliza fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco e uma taxa livre de risco;

(c) o método 2 da técnica de valor presente esperado (ver item B26) utiliza fluxos de caixa esperados não ajustados pelo risco e uma taxa de desconto ajustada para incluir o prêmio de risco exigido pelos participantes do mercado. Essa taxa é diferente da taxa utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto.

#### Técnica de ajuste de taxa de desconto

B18. A técnica de ajuste de taxa de desconto utiliza um único conjunto de fluxos de caixa a partir da faixa de valores estimados possíveis, sejam eles fluxos de caixa contratuais ou prometidos (como é o caso para um título de dívida) ou mais prováveis. Em todos os casos, esses fluxos de caixa dependem da ocorrência de eventos determinados (por exemplo, fluxos de caixa contratuais ou prometidos para um título de dívida dependem da não inadimplência pelo devedor). A taxa de desconto utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto é obtida a partir das taxas de retorno observadas para ativos ou passivos comparáveis que sejam negociados no mercado. Consequentemente, os fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis são descontados a uma taxa de mercado observada ou estimada para esses fluxos de caixa condicionais (ou seja, taxa de retorno de mercado).

B19. A técnica de ajuste de taxa de desconto requer uma análise de dados de mercado para ativos ou passivos comparáveis. A comparabilidade é determinada considerando-se a natureza dos fluxos de caixa (por exemplo, se os fluxos de caixa são contratuais ou não contratuais e se é provável que respondam similarmente a mudanças nas condições econômicas), bem como outros fatores (por exemplo, situação de crédito, garantia, duração, cláusulas restritivas e liquidez).

Alternativamente, se um único ativo ou passivo comparável não refletir adequadamente o risco inerente aos fluxos de caixa do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, pode ser possível obter uma taxa de desconto utilizando dados referentes a diversos ativos ou passivos comparáveis em conjunto com a curva de rendimento livre de risco (ou seja, utilizando uma abordagem “cumulativa”).

B20. Para exemplificar uma abordagem cumulativa, suponha-se que o Ativo A é um direito contratual de receber \$ 800 em um ano (ou seja, não há nenhuma incerteza quanto à época). Há um mercado estabelecido para ativos comparáveis e há informações disponíveis sobre esses ativos, incluindo informações sobre preços. Desses ativos comparáveis:

(a) o Ativo B é o direito contratual de receber \$ 1.200 em um ano e tem o preço de mercado de \$ 1.083. Assim, a taxa de retorno anual implícita (ou seja, uma taxa de retorno de mercado de um ano) é de 10,8% [ $(\$ 1.200/\$ 1.083) - 1$ ];

(b) o Ativo C é o direito contratual de receber \$ 700 em dois anos e tem o preço de mercado de \$ 566. Assim, a taxa de retorno anual implícita (ou seja, taxa de retorno de mercado de dois anos) é de 11,2% [ $(\$ 700/\$ 566)^{0,5} - 1$ ];

(c) todos os três ativos são comparáveis em relação ao risco (ou seja, dispersão de possíveis quitações e crédito).

B21. Com base na época dos pagamentos contratuais a serem recebidos pelo Ativo A em relação à época para o Ativo B e para o Ativo C (ou seja, um ano para o Ativo B contra dois anos para o Ativo C), o Ativo B é considerado como sendo mais comparável ao Ativo A. Utilizando o pagamento contratual a ser recebido pelo Ativo A (\$ 800) e a taxa de mercado de um ano obtida a partir do Ativo B (10,8%), o valor justo do Ativo A é de \$ 722 ( $\$ 800/1,108$ ). Alternativamente, na ausência de informações de mercado disponíveis para o Ativo B, a taxa de mercado de um ano poderia ser obtida a partir do Ativo C utilizando-se a abordagem cumulativa. Nesse caso, a taxa de mercado de dois anos indicada pelo Ativo C (11,2%) seria ajustada para uma taxa de mercado de um ano utilizando-se a estrutura de prazo da curva de rendimento livre de risco. Podem ser necessárias análises e informações adicionais para determinar se os prêmios de risco para ativos de um ano e de dois anos são os mesmos. Caso fosse determinado que os prêmios de risco para ativos de um ano e de dois anos não são os mesmos, a taxa de retorno de mercado de dois anos seria ajustada novamente para refletir esse efeito.

B22. Quando a técnica de ajuste de taxa de desconto é aplicada a recebimentos ou pagamentos fixos, o ajuste para refletir o risco inerente aos fluxos de caixa do ativo ou do passivo que estiver sendo mensurado é incluído na taxa de desconto. Em algumas aplicações da técnica de ajuste de taxa de desconto a fluxos de caixa que não sejam recebimentos ou pagamentos fixos, pode ser necessário um ajuste aos fluxos de caixa para atingir a comparabilidade com o ativo ou passivo observado do qual se obtém a taxa de desconto.

#### Técnica de valor presente esperado

B23. A técnica de valor presente esperado utiliza como ponto de



partida um conjunto de fluxos de caixa que representam a média ponderada por probabilidade de todos os fluxos de caixa futuros possíveis (ou seja, fluxos de caixa esperados). A estimativa resultante é idêntica ao valor esperado, o qual, em termos estatísticos, é a média ponderada dos valores possíveis de uma variável aleatória discreta tendo como pesos as respectivas probabilidades. Como todos os fluxos de caixa possíveis são ponderados por probabilidade, os fluxos de caixa esperados resultantes não dependem da ocorrência de qualquer evento determinado (diferentemente dos fluxos de caixa utilizados na técnica de ajuste de taxa de desconto).

B24. Ao tomar uma decisão de investimento, participantes do mercado avessos ao risco levariam em conta o risco de que os fluxos de caixa reais pudessem diferir dos fluxos de caixa esperados. A teoria da carteira distingue entre dois tipos de risco:

(a) risco não sistemático (diversificável), que é o risco específico de ativo ou passivo em particular;

(b) risco sistemático (não diversificável), que é o risco comum compartilhado por ativo ou passivo com os demais itens de carteira diversificada.

A teoria da carteira afirma que, em mercado em equilíbrio, os participantes do mercado são compensados somente por sustentar o risco sistemático inerente aos fluxos de caixa. (Em mercados que são ineficientes ou fora de equilíbrio, outras formas de retorno ou compensação podem estar disponíveis.)

B25. O Método 1 da técnica de valor presente esperado ajusta os fluxos de caixa esperados de ativo para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado) pela subtração do prêmio de risco de caixa (ou seja, fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco). Esses fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco representam um equivalente certo do fluxo de caixa, o qual é descontado a uma taxa de juros livre de risco. O equivalente certo do fluxo de caixa refere-se ao fluxo de caixa esperado (conforme definido), ajustado para refletir o risco, de modo que um participante do mercado seja indiferente negociar determinado fluxo de caixa por um fluxo de caixa esperado. Por exemplo, se um participante do mercado estava interessado em negociar um fluxo de caixa esperado de \$ 1.200 por determinado fluxo de caixa de \$ 1.000, os \$ 1.000 são o equivalente certo dos \$ 1.200 (ou seja, os \$ 200 representariam o prêmio de risco de caixa). Nesse caso, o participante do mercado seria indiferente ao ativo mantido.

B26. Em contraste, o Método 2 da técnica de valor presente esperado efetua ajuste para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado) pela aplicação de prêmio de risco à taxa de juros livre de risco. Consequentemente, os fluxos de caixa esperados são descontados a uma taxa que corresponde à taxa esperada associada a fluxos de caixa ponderados por probabilidade (ou seja, taxa de retorno esperada). Os modelos utilizados para a precificação de ativos de risco, como o modelo de precificação de ativos financeiros, podem ser utilizados para estimar a taxa de retorno esperada. Como a taxa de desconto utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto é uma taxa de retorno relativa a fluxos de caixa condicionais, é provável que ela seja

maior que a taxa de desconto utilizada no Método 2 da técnica de valor presente esperado, que é a taxa de retorno esperada relativa a fluxos de caixa esperados ou ponderados por probabilidade.

B27. Para ilustrar os Métodos 1 e 2, suponha-se que um ativo tenha fluxos de caixa esperados de \$ 780 em um ano, determinados com base nos fluxos de caixa possíveis e probabilidades apresentadas abaixo. A taxa de juros livre de risco aplicável para fluxos de caixa com horizonte de um ano é de 5% e o prêmio de risco sistemático para ativo com o mesmo perfil de risco é de 3%.

Fluxos de caixa possíveis	Probabilidade	Fluxos de caixa ponderados por probabilidade
\$ 500	15%	\$ 75
\$ 800	60%	\$ 480
\$ 900	25%	\$ 225
Fluxos de caixa esperados		\$ 780

B28. Nesta ilustração simples, os fluxos de caixa esperados (\$ 780) representam a média ponderada por probabilidade dos três resultados possíveis. Em situações mais realistas, poderia haver muitos resultados possíveis. Contudo, para aplicar a técnica de valor presente esperado, nem sempre é necessário levar em conta distribuições de todos os fluxos de caixa possíveis utilizando modelos e técnicas complexos. Em vez disso, pode ser possível desenvolver um número limitado de cenários e probabilidades discretos que capturem o conjunto de fluxos de caixa possíveis. Por exemplo, a entidade poderia utilizar fluxos de caixa realizados referentes a um período passado relevante, ajustado para refletir mudanças nas circunstâncias ocorridas posteriormente (por exemplo, mudanças em fatores externos, incluindo condições econômicas ou de mercado, tendências do setor e concorrência, bem como mudanças em fatores internos que afetem a entidade mais especificamente), levando em conta as premissas dos participantes do mercado.

B29. Teoricamente, o valor presente (ou seja, o valor justo) dos fluxos de caixa do ativo é o mesmo, seja ele determinado utilizando-se o Método 1 ou o Método 2, como segue:

(a) Utilizando o Método 1, os fluxos de caixa esperados são ajustados para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado). Na ausência de dados de mercado que indiquem diretamente o valor do ajuste de risco, esse ajuste poderia ser obtido a partir de modelo de precificação de ativos, utilizando-se o conceito de equivalentes certos. Por exemplo, o ajuste de risco (ou seja, o prêmio de risco de caixa de \$ 22) poderia ser determinado utilizando-se o prêmio de risco sistemático de 3% ( $\$ 780 - [\$ 780 \times (1,05/1,08)]$ ), que resulta em fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco de \$ 758 ( $\$ 780 - \$ 22$ ). Os \$ 758 são o equivalente certo de \$ 780 e são descontados à taxa de juros livre de risco (5%). O valor presente (ou seja, o valor justo) do ativo é \$ 722 ( $\$ 758/1,05$ ).



(b) Utilizando o Método 2, os fluxos de caixa esperados não são ajustados para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado). Em vez disso, o ajuste para refletir esse risco é incluído na taxa de desconto. Assim, os fluxos de caixa esperados são descontados à taxa de retorno esperada de 8% (ou seja, a taxa de juros livre de risco de 5% mais o prêmio de risco sistemático de 3%). O valor presente (ou seja, o valor justo) do ativo é \$ 722 (\$ 780/1,08).

B30. Ao utilizar uma técnica de valor presente esperado para mensurar o valor justo, pode ser utilizado tanto o Método 1 quanto o Método 2. A escolha do Método 1 ou do Método 2 depende de fatos e circunstâncias específicos do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, do grau de disponibilidade de dados suficientes e dos julgamentos aplicados.

**Aplicação de técnicas de valor presente a passivos e aos instrumentos patrimoniais próprios da entidade não mantidos por outras partes como ativos** (itens 40 e 41)

B31. Ao utilizar uma técnica de valor presente para mensurar o valor justo de passivo que não seja mantido por outra parte como ativo (por exemplo, passivo por desativação), a entidade, entre outras coisas, estima as saídas de caixa futuras que os participantes do mercado esperariam incorrer ao satisfazer a obrigação. Essas saídas de caixa futuras incluem as expectativas dos participantes do mercado em relação aos custos para satisfazer a obrigação e a compensação que o participante do mercado exigiria por assumir a obrigação. Essa compensação inclui o retorno que o participante do mercado exigiria pelo seguinte:

(a) realizar a atividade (ou seja, o valor para satisfazer a obrigação, por exemplo, utilizando recursos que poderiam ser utilizados para outras atividades); e

(b) assumir o risco associado à obrigação (ou seja, o prêmio de risco que reflita o risco de que as saídas de caixa reais possam diferir das saídas de caixa esperadas; ver item B33).

B32. Por exemplo, um passivo não financeiro não contém uma taxa de retorno contratual e não há nenhum rendimento de mercado observável para esse passivo. Em alguns casos, os componentes do retorno que os participantes do mercado exigiriam são indistinguíveis entre si (por exemplo, ao utilizar o preço que um terceiro contratado cobraria com base em taxa fixa). Em outros casos, a entidade precisa estimar esses componentes separadamente (por exemplo, ao utilizar o preço que um terceiro contratado cobraria com base no custo mais margem, uma vez que, nesse caso, não caberia ao contratado suportar o risco de mudanças futuras nos custos).

B33. A entidade pode incluir um prêmio de risco na mensuração do valor justo de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade que não seja mantido por outra parte como um ativo, de uma das seguintes formas:

(a) ajustando os fluxos de caixa (ou seja, como aumento no valor das saídas de caixa); ou

(b) ajustando a taxa utilizada para descontar os fluxos de caixa

futuros aos seus valores presentes (ou seja, como redução na taxa de desconto).

A entidade deve assegurar que não faça contagem dupla ou omita ajustes para refletir o risco. Por exemplo, se os fluxos de caixa estimados forem aumentados para refletir a compensação pela assunção do risco associado à obrigação, a taxa de desconto não deve ser ajustada para refletir esse risco.

**Informações para técnicas de avaliação** (itens 67 a 71)

B34. Exemplos de mercados nos quais informações podem ser observáveis para alguns ativos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) incluem os seguintes:

(a) Mercado bursáteis. Em mercado bursátil, os preços de fechamento encontram-se prontamente disponíveis e são representativos do valor justo de modo geral. Um exemplo de mercado bursátil é a Bolsa de Valores.

(b) Mercado de revendedores. Em mercado de revendedores, os revendedores permanecem prontos para negociar (seja para comprar ou para vender, por sua própria conta), proporcionando assim liquidez ao utilizar seu capital para manter um estoque dos itens para os quais estabelecem um mercado. Normalmente, preços de compra e de venda (que representam o preço pelo qual o revendedor se interessa em comprar e o preço pelo qual o revendedor se interessa em vender, respectivamente) são mais prontamente disponíveis que preços de fechamento. Mercados de balcão (para os quais os preços são informados publicamente) são mercados de revendedores. Há mercados de revendedores também para alguns outros ativos e passivos, incluindo alguns instrumentos financeiros, commodities e ativos físicos (por exemplo, equipamentos usados).

(c) Mercado intermediado. Em mercado intermediado, corretores tentam aproximar compradores e vendedores, mas não permanecem prontos para negociar por sua própria conta. Em outras palavras, os corretores não utilizam seu capital próprio para manter um estoque dos itens para os quais estabelecem um mercado. O corretor conhece os preços oferecidos e pedidos pelas respectivas partes, mas cada parte normalmente não tem conhecimento das exigências de preço da outra. Os preços de transações concluídas encontram-se algumas vezes disponíveis. Mercados intermediados incluem redes de comunicação eletrônica, nas quais ordens de compra e de venda são conjugadas, e mercados de imóveis residenciais.

(d) Mercado não intermediado. Em mercado não intermediado, as transações, tanto de origem quanto revendas, são negociadas de forma independente, sem intermediários. Poucas informações sobre essas transações podem ser disponibilizadas ao público.

**Hierarquia de valor justo** (itens 72 a 90)

**Informações de Nível 2** (itens 81 a 85)

B35. Exemplos de informações de Nível 2 para ativos e passivos específicos incluem os seguintes:

(a) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento



variável com base na taxa de swap LIBOR. A informação de Nível 2 seria a taxa de swap LIBOR, se essa taxa for observável em intervalos comumente cotados para substancialmente a totalidade do prazo do swap.

(b) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento variável com base na curva de rendimento denominada em moeda estrangeira. A informação de Nível 2 seria a taxa de swap baseada na curva de rendimento denominada em moeda estrangeira que fosse observável em intervalos comumente cotados para substancialmente a totalidade do prazo do swap. Esse seria o caso se o prazo do swap fosse 10 anos e essa taxa fosse observável em intervalos comumente cotados para 9 anos, desde que qualquer extrapolação razoável da curva de rendimento para o ano 10 não fosse significativa para a mensuração do valor justo do swap em sua totalidade.

(c) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento variável com base na taxa preferencial de banco específico. A informação de Nível 2 seria a taxa preferencial do banco obtida por meio de extrapolação, se os valores extrapolados forem corroborados por dados de mercado observáveis, por exemplo, por correlação com a taxa de juros que seja observável ao longo de substancialmente a totalidade do prazo do swap.

(d) Opção de três anos sobre ações negociadas em bolsa. A informação de Nível 2 seria a volatilidade implícita para as ações, obtida por meio de extrapolação para o ano 3 desde que presentes ambas as condições seguintes:

(i) preços para opções de um ano e de dois anos sobre as ações são observáveis;

(ii) a volatilidade implícita extrapolada de opção de três anos é corroborada por dados de mercado observáveis para substancialmente a totalidade do prazo da opção.

Nesse caso, a volatilidade implícita poderia ser obtida por extrapolação a partir da volatilidade implícita das opções de um ano e de dois anos sobre as ações e corroborada pela volatilidade implícita para opções de três anos sobre ações de entidades comparáveis, desde que estabelecida a correlação com as volatilidades implícitas de um ano e de dois anos.

(e) Acordo de licenciamento. Para acordo de licenciamento que seja adquirido em combinação de negócios e que tenha sido recentemente negociado com uma parte não relacionada pela entidade adquirida (a parte do acordo de licenciamento), a informação de Nível 2 seria a taxa de royalty do contrato com a parte não relacionada no início do contrato.

(f) Estoque de produtos acabados em ponto de venda de varejo. Para estoque de produtos acabados que seja adquirido em combinação de negócios, a informação de Nível 2 seria um preço para os clientes em um mercado varejista ou um preço para varejistas em mercado atacadista, ajustado para refletir diferenças entre a condição e a localização do item de estoque e dos itens de estoque comparáveis (ou seja, similares), de modo que a mensuração do valor justo reflita o preço que seria recebido na transação para vender o estoque a outro varejista que concluiria os esforços de venda necessários. Conceitualmente, a mensuração do valor justo é a mesma,

sejam os ajustes efetuados no preço de varejo (para baixo) ou no preço de atacado (para cima). De modo geral, o preço que exigir a menor quantidade de ajustes subjetivos deve ser utilizado para a mensuração do valor justo.

(g) Edificações mantidas e usadas. A informação de Nível 2 seria o preço por metro quadrado para a edificação (múltiplo de avaliação) obtido a partir de dados de mercado observáveis, por exemplo, múltiplos obtidos a partir de preços em transações observadas envolvendo edificações comparáveis (ou seja, similares) em locais similares.

(h) Unidade geradora de caixa. A informação de Nível 2 seria um múltiplo de avaliação (por exemplo, múltiplo de rendimentos ou receitas ou medida de desempenho similar) obtido a partir de dados de mercado observáveis, por exemplo, múltiplos obtidos a partir de preços em transações observadas envolvendo negócios comparáveis (ou seja, similares), levando em conta fatores operacionais, de mercado, financeiros e não financeiros.

### Informações de Nível 3 (itens 86 a 90)

B36. Exemplos de informações de Nível 3 para ativos e passivos específicos incluem os seguintes:

(a) Swap de moeda de longo prazo. A informação de Nível 3 seria a taxa de juros em moeda determinada que não seja observável e não possa ser corroborada por dados de mercado observáveis em intervalos comumente cotados ou de outro modo para substancialmente a totalidade do prazo do swap de moeda. As taxas de juros de swap de moeda são as taxas de swap calculadas a partir das curvas de rendimento dos respectivos países.

(b) Opção de três anos sobre ações negociadas em bolsa. A informação de Nível 3 seria a volatilidade histórica, ou seja, a volatilidade para as ações obtida a partir dos preços históricos das ações. A volatilidade histórica normalmente não representa as expectativas dos participantes do mercado atuais em relação à volatilidade futura, ainda que se trate da única informação disponível para a precificação da opção.

(c) Swap de taxa de juros. A informação de Nível 3 seria o ajuste ao preço consensual (não vinculante) médio de mercado para o swap, desenvolvido utilizando-se dados que não sejam diretamente observáveis e não possam ser de outro modo corroborados por dados de mercado observáveis.

(d) Passivo por desativação assumido em combinação de negócios. A informação de Nível 3 seria a estimativa atual que utilizasse os dados próprios da entidade sobre as saídas de caixa futuras a serem pagas para satisfazer a obrigação (incluindo as expectativas dos participantes do mercado em relação aos custos para satisfazer a obrigação e a compensação que um participante do mercado exigiria para assumir a obrigação de desmontar o ativo), se não houver nenhuma informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam premissas diferentes. Essa informação de Nível 3 seria utilizada na técnica de valor presente em conjunto com outras informações, por exemplo, a taxa de juros corrente livre de risco ou a taxa livre de risco ajustada pelo crédito, se o efeito da situação de crédito da entidade sobre o valor justo do





passivo for refletido na taxa de desconto e não na estimativa de saídas de caixa futuras.

(e) Unidade geradora de caixa. A informação de Nível 3 seria uma previsão financeira (por exemplo, dos fluxos de caixa ou do resultado do período) desenvolvida utilizando-se os dados próprios da entidade, se não houver nenhuma informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam premissas diferentes.

#### **Mensuração do valor justo quando o volume ou o nível de atividade para ativo ou passivo diminuiu significativamente**

B37. O valor justo de ativo ou passivo pode ter sido afetado quando tenha ocorrido a diminuição significativa no volume ou nível de atividade para esse ativo ou passivo em relação à atividade de mercado normal para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares). Para determinar se, com base nas evidências disponíveis, houve diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, a entidade deve avaliar a significância e a relevância de fatores como os seguintes:

- (a) há poucas transações recentes;
- (b) as cotações de preços não são desenvolvidas utilizando-se informações atuais;
- (c) as cotações de preços variam substancialmente ao longo do tempo ou entre formadores de mercado (por exemplo, alguns mercados intermediados);
- (d) índices que anteriormente estavam altamente correlacionados aos valores justos do ativo ou passivo demonstravelmente não estão correlacionados às indicações recentes de valor justo para esse ativo ou passivo;
- (e) há aumento significativo nos prêmios de risco de liquidez implícito, rendimentos ou indicadores de desempenho (tais como índices de atraso ou gravidades de perdas) para transações observadas ou preços cotados em comparação com a estimativa de fluxos de caixa esperados da entidade, levando-se em conta todos os dados de mercado disponíveis sobre risco de crédito e outros riscos de descumprimento para o ativo ou passivo;
- (f) o spread entre os preços de compra e de venda é amplo ou o seu aumento é significativo;
- (g) há declínio significativo na atividade do mercado para novas emissões (ou seja, mercado primário) para o ativo ou passivo ou para ativos ou passivos similares, ou falta tal mercado;
- (h) há pouca informação publicamente disponível (por exemplo, para transações que ocorrem em mercado não intermediado).

B38. Se a entidade concluir que houve redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo em relação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares), faz-se necessária uma análise adicional das transações ou dos preços cotados. A redução no volume ou nível de atividade pode não indicar por si só que preço de transação ou preço cotado não representa o valor justo ou que a transação nesse mercado não é não forçada.

Contudo, se a entidade determinar que a transação ou preço cotado não represente o valor justo (por exemplo, pode haver transações que não sejam não forçadas), um ajuste às transações ou preços cotados é necessário se a entidade utilizar esses preços como base para mensurar o valor justo e esse ajuste puder ser significativo para a mensuração do valor justo em sua totalidade. Ajustes podem ser necessários também em outras circunstâncias (por exemplo, quando o preço para um ativo similar exigir ajuste significativo para torná-lo comparável ao ativo que estiver sendo mensurado ou quando o preço estiver desatualizado).

B39. Esta Norma não prescreve a metodologia para a realização de ajustes significativos a transações ou preços cotados. Veja os itens 61 a 66 e B5 a B11 para uma discussão sobre o uso de técnicas de avaliação ao mensurar o valor justo. Independentemente da técnica de avaliação utilizada, a entidade deve incluir ajustes de risco apropriados, incluindo um prêmio de risco que reflita o valor que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa de ativo ou passivo (ver item B17). Do contrário, a mensuração não representa fielmente o valor justo. Em alguns casos, pode ser difícil determinar o ajuste de risco apropriado. Contudo, o grau de dificuldade por si só não constitui base suficiente para excluir o ajuste de risco. O ajuste de risco deve refletir uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições de mercado atuais.

B40. Se tiver havido redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, uma mudança na técnica de avaliação ou o uso de múltiplas técnicas de avaliação pode ser apropriado (por exemplo, o uso de abordagem de mercado e a técnica de valor presente). Ao ponderar indicações de valor justo decorrentes do uso de múltiplas técnicas de avaliação, a entidade deve considerar a razoabilidade da faixa de mensurações do valor justo. O objetivo é determinar o ponto dentro da faixa que melhor representa o valor justo nas condições de mercado atuais. Uma ampla faixa de mensurações do valor justo pode ser uma indicação de que se faz necessária uma análise adicional.

B41. Mesmo quando tenha havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, o objetivo da mensuração do valor justo permanece o mesmo. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada (ou seja, liquidação não forçada ou venda em situação não adversa) entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições de mercado atuais.

B42. Estimar o preço pelo qual participantes do mercado estariam interessados em celebrar uma transação na data de mensuração sob condições de mercado atuais se tivesse havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo depende dos fatos e circunstâncias na data de mensuração e requer julgamento. A intenção de a entidade de manter o ativo ou liquidar ou, de outro modo, satisfazer o passivo não é relevante ao mensurar o valor justo, uma vez que o valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não



uma mensuração específica da entidade.

#### Identificando transações que são forçadas

B43. Determinar se uma transação não é forçada (ou é forçada) é mais difícil se tiver havido redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo em relação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares). Nessas circunstâncias, não é apropriado concluir que todas as transações nesse mercado são forçadas (ou seja, liquidações forçadas ou vendas em situação adversa). As circunstâncias que podem indicar que uma transação é forçada incluem as seguintes:

(a) não houve exposição adequada ao mercado por um período antes da data de mensuração para permitir atividades de marketing que são usuais e habituais para transações envolvendo esses ativos ou passivos sob condições de mercado atuais;

(b) houve um período de marketing usual e habitual, mas o vendedor comercializou o ativo ou o passivo a um único participante do mercado;

(c) o vendedor está em (ou próximo de) falência ou recuperação judicial (ou seja, o vendedor está em situação adversa);

(d) o vendedor foi obrigado a vender para satisfazer exigências regulatórias ou legais (ou seja, o vendedor foi forçado);

(e) o preço da transação é um valor atípico quando comparado a outras transações recentes para o mesmo ativo ou passivo ou para um ativo ou passivo similar.

A entidade deve avaliar as circunstâncias para determinar se, com base nas evidências disponíveis, a transação não é forçada.

B44. A entidade deve considerar todos os pontos seguintes ao mensurar o valor justo ou estimar prêmios de risco de mercado:

(a) se as evidências indicarem que uma transação é forçada, a entidade deve atribuir pouco ou nenhum peso (em comparação com outras indicações do valor justo) a esse preço da transação;

(b) se as evidências indicarem que uma transação não é forçada, a entidade deve levar esse preço da transação em conta. O valor do peso atribuído a esse preço da transação em comparação com outras indicações do valor justo dependerá dos fatos e circunstâncias, como, por exemplo:

(i) o volume da transação;

(ii) a comparabilidade da transação com o ativo ou passivo que estiver sendo mensurado;

(iii) a proximidade da transação à data de mensuração;

(c) se a entidade não tiver informações suficientes para concluir se uma transação não é forçada, ela deve levar em conta o preço da transação. Contudo, esse preço da transação pode não representar o valor justo (ou seja, o preço da transação não é necessariamente a única ou a principal base para a mensuração do valor justo ou para a estimativa dos prêmios de risco de mercado). Quando a entidade não tiver informações suficientes para concluir se transações específicas não são forçadas, ela deve atribuir peso menor a essas transações em comparação

com outras transações que se saiba não serem forçadas.

A entidade não precisa empreender esforços exaustivos para determinar se a transação não é forçada, mas ela não deve ignorar informações que estejam razoavelmente disponíveis. Quando a entidade é parte na transação, presume-se que ela tenha informações suficientes para concluir se a transação não é forçada.

#### Utilização de preços cotados fornecidos por terceiros

B45. Esta Norma não impede o uso de preços cotados fornecidos por terceiros, como, por exemplo, serviços de precificação ou corretores, se a entidade tiver determinado que os preços cotados fornecidos por essas partes são desenvolvidos de acordo com esta Norma.

B46. Se tiver havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, a entidade deve avaliar se os preços cotados fornecidos por terceiros são desenvolvidos utilizando-se informações atuais que refletem transações não forçadas ou técnica de avaliação que reflete premissas de participantes do mercado (incluindo premissas sobre risco). Ao ponderar um preço cotado como uma informação para mensuração do valor justo, a entidade atribui menor peso (em comparação com outras indicações do valor justo que refletem os resultados de transações) a cotações que não refletem o resultado de transações.

B47. Além disso, a natureza da cotação (por exemplo, se a cotação é um preço indicativo ou uma oferta vinculante) deve ser levada em conta ao ponderar as evidências disponíveis, atribuindo-se maior peso a cotações fornecidas por terceiros que representem ofertas vinculantes.



## CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE

### Objetivo

1. O objetivo desta norma é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

2. O princípio básico desta norma consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta norma. A entidade deve aplicar esta norma, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4. Esta norma especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar esta norma a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho<sup>(\*)</sup>) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação desta norma à carteira não difiram, significativamente, da aplicação desta norma aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

(\*) O termo “obrigação de desempenho” nesta norma diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora.

### Alcance

5. A entidade deve aplicar esta norma a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:

(a) contratos de arrendamento dentro do alcance da CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;

(b) contratos de seguro dentro do alcance da CPC 11 – Contratos de Seguro;

(c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance da CPC 48 – Instrumentos Financeiros, da CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, da CPC 19 – Negócios em Conjunto, da CPC 35 – Demonstrações Separadas e da CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e

(d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, esta norma não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes

em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.

6. A entidade deve aplicar esta norma ao contrato (exceto contrato listado no item 5) somente se a contraparte do contrato for um cliente. O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação. A contraparte do contrato não será considerada um cliente se, por exemplo, a contraparte tenha contratado com a entidade sua participação em atividade ou em processo no qual as partes do contrato compartilham os riscos e benefícios que resultam da atividade ou do processo (como, por exemplo, o desenvolvimento de ativo em acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.

7. Um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance desta norma e parcialmente dentro do alcance de outras normas listadas no item 5:

(a) se outras normas especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade primeiramente deve aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração dessas normas. A entidade deve excluir do preço da transação o valor da parte (ou das partes) do contrato que seja inicialmente mensurada, de acordo com outras normas, e deve aplicar os itens 73 a 86 para alocar o valor do preço da transação que permanecer vinculado (se houver) a cada obrigação de desempenho, dentro do alcance desta norma, e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo item 7(b);

(b) se outras normas não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade deve aplicar esta norma para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.

8. Esta norma especifica a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, se esses custos não estiverem dentro do alcance de outra norma (ver itens 91 a 104). A entidade deve aplicar esses itens somente aos custos incorridos que correspondam ao contrato com o cliente (ou parte desse contrato) que esteja dentro do alcance desta norma.

### Reconhecimento

#### Identificação do contrato

9. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance desta norma somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;

(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;

(c) quando a entidade puder identificar os termos de



pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;

(d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.

11. Alguns contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo. Outros contratos podem ser renovados periodicamente de forma automática, desde que seja especificada no contrato. A entidade deve aplicar esta norma à duração do contrato (ou seja, o prazo contratual), na qual as partes do contrato tenham direitos e obrigações exigíveis presentes.

12. Para fins de aplicação desta norma, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (enforceable right) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e

(b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços.

13. Se o contrato com o cliente atender aos critérios do item 9 no início do contrato, a entidade não deve reavaliar esses critérios a menos que haja indicação de alteração significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade do cliente de pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, a entidade deve reavaliar se é provável que ela receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos

bens ou serviços restantes que serão transferidos ao cliente.

14. Se o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9, a entidade deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios do item 9 serão atendidos subsequentemente.

15. Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 e a entidade receber contraprestação do cliente, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:

(a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou

(b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.

16. A entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como passivo até que uma das hipóteses do item 15 ocorra ou até que os critérios do item 9 sejam subsequentemente atendidos (ver item 14). Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

#### Combinação de contrato

17. A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

(a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;

(b) o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou

(c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de desempenho de acordo com os itens 22 a 30.

#### Modificação de contrato

18. Modificação de contrato é uma alteração no alcance ou no preço (ou ambos) de contrato que seja aprovada pelas partes do contrato. Em alguns setores e jurisdições, uma modificação de contrato pode ser descrita como uma mudança do pedido, uma variação ou uma alteração. A modificação de contrato existe quando as partes do contrato aprovam a modificação que cria novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações executáveis existentes. A modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas usuais de negócios. Se as partes do contrato não tiverem aprovado a modificação do contrato, a entidade deve continuar a aplicar ao contrato



existente esta norma até que a modificação do contrato seja aprovada.

19. Uma modificação de contrato pode existir ainda que as partes do contrato tenham um litígio sobre o alcance ou o preço (ou ambos) da modificação ou as partes tenham aprovado a mudança no alcance do contrato, mas ainda não tenham determinado a alteração correspondente no preço. Ao determinar se os direitos e as obrigações que são criados ou alterados por uma modificação são executáveis, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes, incluindo os termos do contrato e outras evidências. Se as partes do contrato tiverem aprovado a alteração no alcance do contrato, mas não tiverem ainda determinado a alteração correspondente ao preço, a entidade deve estimar a alteração no preço da transação decorrente da modificação de acordo com os itens 50 a 54 ao estimar a contraprestação variável e de acordo com os itens 56 a 58 ao restringir as estimativas de contraprestação variável.

20. A entidade deve contabilizar uma modificação de contrato como contrato separado se ambas as condições seguintes estiverem presentes:

(a) o alcance do contrato aumentar devido à inclusão de bens ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os itens 26 a 30); e

(b) o preço do contrato aumentar o valor da contraprestação que reflita os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, a entidade pode ajustar o preço de venda individual do bem ou serviço adicional para refletir o desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender o bem ou serviço similar a novo cliente.

21. Se a modificação do contrato não for contabilizada como contrato separado de acordo com o item 20, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços prometidos ainda não transferidos na data da modificação do contrato (ou seja, os bens ou os serviços prometidos restantes) por qualquer das formas seguintes que for aplicável:

(a) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato, se os bens ou serviços restantes forem distintos dos bens ou serviços transferidos na, ou antes da, data da modificação do contrato. O valor da contraprestação a ser alocado às obrigações de desempenho restantes (ou aos bens ou serviços distintos restantes ou a uma única obrigação de desempenho identificada de acordo com o item 22(b)) é a soma da:

(i) contraprestação prometida pelo cliente (incluindo quantias já recebidas do cliente) que foi incluída na estimativa do preço da transação e que não havia sido reconhecida como receita; e

(ii) contraprestação prometida como parte da modificação do contrato;

(b) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse parte do contrato existente, se os bens ou serviços restantes não forem distintos e, portanto, formarem parte da única obrigação de desempenho que seja parcialmente satisfeita na data da modificação do contrato. O efeito que a modificação do contrato tem sobre o preço da transação e sobre a mensuração pela entidade do progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho deve ser reconhecido como ajuste da receita (seja como aumento ou redução da receita) na data da modificação do contrato (ou seja, o ajuste da receita é feito em base cumulativa);

(c) se os bens ou serviços restantes forem uma combinação dos itens (a) e (b), então a entidade deve contabilizar os efeitos da modificação sobre as obrigações de desempenho não satisfeitas (inclusive as parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de forma consistente com os objetivos deste item.

#### Identificação de obrigação de desempenho

22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:

(a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou

(b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver item 23).

23. Série de bens ou serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência para o cliente, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) cada bem ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente atende aos critérios do item 35 para ser obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo; e

(b) de acordo com os itens 39 e 40, o mesmo método é utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho para transferir ao cliente cada bem ou serviço distinto da série.

#### Promessas em contratos com clientes

24. Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

25. As obrigações de desempenho não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por



exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de desempenho.

#### Bens ou serviços distintos

26. Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:

(a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);

(b) revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);

(c) revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade (por exemplo, ticket revendido pela entidade, agindo como principal, conforme descrito nos itens B34 a B38);

(d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;

(e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de softwares que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;

(f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);

(g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);

(h) construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;

(i) concessão de licenças (ver itens B52 a B63B); e

(j) concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, conforme descrito nos itens B39 a B43).

27. Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e

(b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).

28. O cliente pode beneficiar-se de bem ou serviço de acordo com o item 27(a), se o bem ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por valor que seja superior ao valor de

sucata ou de outro modo realizado de forma que gere benefícios econômicos. Para alguns bens ou serviços, o cliente pode ser capaz de beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente. Para outros bens ou serviços, o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço somente em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível é o bem ou o serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou o recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo bens ou serviços que a entidade já terá transferido ao cliente de acordo com o contrato) ou de outras transações ou eventos. Vários fatores podem fornecer evidência de que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Por exemplo, o fato de que a entidade vende regularmente o bem ou o serviço separadamente indica que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis.

29. Ao avaliar se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:

(a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;

(b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;

(c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados, significativamente, pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos bens ou serviços de forma independente.

30. Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de



desempenho.

### Satisfação de obrigação de desempenho

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

32. Para cada obrigação de desempenho identificada de acordo com os itens 22 a 30, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de desempenho ao longo do tempo (de acordo com os itens 35 a 37) ou se satisfaz à obrigação de desempenho em momento específico no tempo (de acordo com o item 38). Se a entidade não satisfizer à obrigação de desempenho ao longo do tempo, a obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo.

33. Bens e serviços são ativos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, como, por exemplo:

- (a) pelo uso do ativo para produzir bens ou prestar serviços (incluindo serviços públicos);
- (b) pelo uso do ativo para aumentar o valor de outros ativos;
- (c) pelo uso do ativo para liquidar passivos ou reduzir despesas;
- (d) pela venda ou troca do ativo;
- (e) pela caução do ativo em garantia de empréstimo; e
- (f) pela retenção do ativo.

34. Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do ativo (ver itens B64 a B76).

### Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo

desempenho concluído até a data presente (ver item 37).

36. O ativo criado pelo desempenho por parte da entidade não possui uso alternativo para a entidade, se esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação se o ativo possui uso alternativo para a entidade deve ser feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deverá atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo, a menos que as partes do contrato aprovelem a modificação do contrato que altere, substancialmente, a obrigação de desempenho. Os itens B6 a B8 fornecem orientação para avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade.

37. A entidade deve considerar os termos do contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, de acordo com o item 35(c). O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito ao valor que, no mínimo, a compense pelo desempenho concluído até a presente data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. Os itens B9 a B13 fornecem orientação para a avaliação da existência e exigibilidade do direito a pagamento e se o direito a pagamento da entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

### Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

38. Se a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deverá satisfazer à obrigação de desempenho em momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz à obrigação de desempenho, a entidade deve considerar os requisitos para controle, apresentados nos itens 31 a 34. Além disso, a entidade deve considerar os indicadores da transferência de controle, os quais incluem, entre outros, os seguintes:

- (a) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo – se o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo;
- (b) o cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não



pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo;

(c) a entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla. Os itens B64 a B76, B77 e B78 e B79 a B82 fornecem orientação sobre a contabilização de contratos de recompra, contratos de consignação e acordos de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador (bill-and-hold), respectivamente;

(d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de desempenho adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido;

(e) o cliente aceitou o ativo – o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Para avaliar o efeito da cláusula contratual de aceite pelo cliente sobre quando o controle do ativo é transferido, a entidade deve considerar a orientação dos itens B83 a B86.

#### **Mensuração do progresso para a satisfação completa de obrigação de desempenho**

39. Para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deve reconhecer receitas ao longo do tempo, mensurando o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho. O objetivo ao mensurar o progresso é descrever o desempenho por parte da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços prometidos ao cliente (ou seja, a satisfação da obrigação de desempenho da entidade).

40. A entidade deve aplicar um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo e a entidade deve aplicar esse método de forma consistente a obrigações de desempenho similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período contábil a que

se referem essas demonstrações, a entidade deve remensurar seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo.

#### **Métodos para a mensuração do progresso**

41. Métodos apropriados de mensuração do progresso incluem métodos de produto e métodos de insumo. Os itens B14 a B19 fornecem orientação para o uso de métodos de produto e métodos de insumo para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. Ao determinar o método apropriado para mensurar o progresso, a entidade deve considerar a natureza do bem ou serviço que a entidade prometeu transferir ao cliente.

42. Ao aplicar um método para mensurar o progresso, a entidade deve excluir da mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade não transfere o controle ao cliente. Inversamente, a entidade deve incluir na mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade efetivamente transfira o controle ao cliente ao satisfazer essa obrigação de desempenho.

43. À medida que as circunstâncias se modifiquem ao longo do tempo, a entidade deve atualizar a sua mensuração do progresso para refletir quaisquer alterações no resultado da obrigação de desempenho. Essas alterações na mensuração do progresso da entidade devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil de acordo com a CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

#### **Mensuração razoável do progresso**

44. A entidade deve reconhecer receitas referentes à obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. A entidade não é capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho, se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar o método apropriado de mensuração do progresso.

45. Em algumas circunstâncias (por exemplo, nos estágios iniciais do contrato), a entidade pode não ser capaz de mensurar, razoavelmente, o resultado da obrigação de desempenho, mas a entidade espera recuperar os custos incorridos na satisfação da obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a entidade deve reconhecer as receitas até o limite dos custos incorridos e até o momento em que possa mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho.

#### **Mensuração**

6. Quando (ou à medida que) uma obrigação de desempenho for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de desempenho.

#### **Determinação do preço da transação**





47. A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

48. A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:

- (a) contraprestação variável (ver itens 50 a 55 e 59);
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável (ver itens 56 a 58);
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (ver itens 60 a 65);
- (d) contraprestação não monetária (ver itens 66 a 69); e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente (ver itens 70 a 72).

49. Para fins de determinação do preço da transação, a entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

#### **Contraprestação variável**

50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

51. O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida é variável se existir qualquer das seguintes circunstâncias:

- (a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como desconto, abatimento, restituição ou crédito;
- (b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma

concessão de preço ao cliente.

53. A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual tem direito:

(a) o valor esperado – o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;

(b) o valor mais provável – o valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não).

54. A entidade deve aplicar um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável ao qual a entidade tem direito. Além disso, a entidade deve considerar todas as informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e deve identificar um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que a entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente são similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para bens ou serviços prometidos.

#### **Passivo de restituição**

55. A entidade deve reconhecer um passivo de restituição, se receber contraprestação do cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. O passivo de restituição deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida (ou a receber) em relação à qual a entidade não espera ter direito (ou seja, valores não incluídos no preço da transação). O passivo de restituição (e a alteração correspondente no preço da transação e, portanto, no passivo do contrato) deve ser atualizado ao final de cada período de relatório para refletir alterações nas circunstâncias. Para contabilizar o passivo de restituição relativo à venda com direito de retorno, a entidade deve aplicar a orientação dos itens B20 a B27.

#### **Restrição de estimativas de contraprestação variável**

56. A entidade deve incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável estimado de acordo com o item 53, somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.

57. Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão



significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorra uma vez que a incerteza relativa à contraprestação variável seja subsequentemente resolvida, a entidade deve considerar tanto a probabilidade quanto a magnitude da reversão de receitas. Fatores que podem aumentar a probabilidade ou a magnitude da reversão de receitas incluem, entre outros, quaisquer dos seguintes:

(a) o valor da contraprestação é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade. Esses fatores podem incluir volatilidade no mercado, julgamento ou ações de terceiros, condições climáticas e alto risco de obsolescência do bem ou serviço prometido;

(b) não se espera que a incerteza sobre o valor da contraprestação seja resolvida por longo período de tempo;

(c) a experiência da entidade (ou outras evidências) com tipos similares de contratos é limitada ou essa experiência (ou outras evidências) possui valor preditivo limitado;

(d) a entidade tem a prática de oferecer ampla gama de concessões de preço ou de alterar os termos e condições de pagamento de contratos similares em circunstâncias similares;

(e) o contrato tem grande número e ampla gama de possíveis valores de contraprestação.

58. A entidade deve aplicar o item B63 para contabilizar a contraprestação com base em royalties baseados em vendas, ou baseados em uso, que sejam prometidos em troca de licença de propriedade intelectual.

#### Reavaliação da contraprestação variável

59. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período do relatório e as alterações nas circunstâncias durante o período do relatório. A entidade deve contabilizar alterações no preço da transação de acordo com os itens 87 a 90.

#### Existência de componente de financiamento significativo no contrato

60. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém componente de financiamento significativo. Componente de financiamento significativo pode existir, independentemente, se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou implícita pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.

61. O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a entidade reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o

cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos, se o cliente tivesse pago à vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes ao avaliar se o contrato contém componente de financiamento e se esse componente de financiamento é significativo para o contrato, incluindo ambas as seguintes:

(a) a diferença, se houver, entre o valor da contraprestação prometida e o preço de venda à vista dos bens ou serviços prometidos; e

(b) o efeito combinado do disposto nos dois incisos seguintes:

(i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os bens ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses bens ou serviços; e

(ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente.

62. Não obstante a avaliação do disposto no item 61, o contrato com o cliente não terá componente de financiamento significativo, se qualquer dos seguintes fatores estiver presente:

(a) o cliente pagou pelos bens ou serviços antecipadamente e a época da transferência desses bens ou serviços será determinada a critério do cliente;

(b) um valor substancial da contraprestação prometida pelo cliente é variável e o valor ou a época dessa contraprestação varia com base na ocorrência ou não ocorrência desse evento futuro que não esteja substancialmente dentro do controle do cliente ou da entidade (por exemplo, se a contraprestação consistir em royalties baseados em vendas);

(c) a diferença entre a contraprestação prometida e o preço de venda à vista do bem ou serviço (conforme descrito no item 61) resultar de outras razões que não o fornecimento de financiamento ao cliente ou à entidade, e a diferença entre esses valores for proporcional à razão da diferença. Por exemplo, os termos de pagamento podem fornecer à entidade ou ao cliente proteção contra a omissão da outra parte em cumprir adequadamente a totalidade ou parte de suas obrigações de acordo com o contrato.

64. Para atingir o objetivo do item 61, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir o componente de financiamento significativo, a entidade deve utilizar a taxa de desconto que seria refletida em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato. Essa taxa refletiria as características de crédito da parte que recebesse financiamento no contrato, bem como qualquer garantia prestada pelo cliente ou pela entidade, incluindo ativos transferidos no contrato. A entidade pode ser capaz de determinar essa taxa identificando a taxa que desconta o valor nominal da contraprestação prometida ao preço à vista que o cliente teria pago pelos bens ou serviços quando (ou à medida que) os transferisse ao cliente. Após o início do contrato, a entidade não deve atualizar a taxa de desconto para refletir alterações nas taxas de juros ou outras circunstâncias (tais como alteração na avaliação do risco de crédito do cliente).



65. A entidade deve apresentar os efeitos do financiamento (receita de juros ou despesa de juros) separadamente da receita de contratos com clientes na demonstração do resultado abrangente. A receita de juros ou a despesa de juros deve ser reconhecida somente na medida em que ativo (ou recebível) de contrato ou passivo de contrato for reconhecido na contabilização do contrato com o cliente.

#### Contraprestação não monetária

66. Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que não seja pagamento em dinheiro, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo.

67. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo da contraprestação não monetária, ela deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação.

68. O valor justo da contraprestação não monetária pode variar em razão da forma da contraprestação (por exemplo, a alteração no preço da ação que a entidade tem o direito de receber do cliente). Se o valor justo da contraprestação não monetária prometida pelo cliente variar por outras razões que não apenas a forma da contraprestação (por exemplo, o valor justo pode variar em razão do desempenho da entidade), a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 56 a 58.

69. Se o cliente entregar bens ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão de obra) para facilitar o desempenho do contrato pela entidade, ela deve avaliar se obtém o controle desses bens ou serviços recebidos. Caso afirmativo, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços recebidos como contraprestação não monetária recebida do cliente.

#### Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou voucher) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar ao cliente incluir um valor variável, a entidade deve estimar o preço da transação (incluindo a avaliação se a estimativa da contraprestação variável for restrita), de acordo com os itens 50 a 58.

71. Se a contraprestação a pagar ao cliente for pagamento com bem ou serviço distinto do cliente, então a entidade deve contabilizar a compra do bem ou serviço da mesma forma que contabiliza outras compras de fornecedores. Se o valor da

contraprestação a pagar ao cliente exceder o valor justo do bem ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, então a entidade deve contabilizar esse excedente como redução do preço da transação. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo do bem ou serviço recebido do cliente, ela deve contabilizar toda a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação.

72. Consequentemente, se a contraprestação a pagar ao cliente for contabilizada como redução do preço da transação, a entidade deve reconhecer a redução das receitas quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:

(a) quando a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e

(b) quando a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

#### Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

73. O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

74. Para atingir o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho identificada no contrato com base no preço de venda individual, de acordo com os itens 76 a 80, exceto conforme especificado nos itens 81 a 83 (para a alocação de descontos) e nos itens 84 a 86 (para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis).

75. Os itens 76 a 86 não serão aplicáveis, se o contrato tiver apenas uma obrigação de desempenho. Contudo, os itens 84 a 86 podem ser aplicados se a entidade prometer transferir uma série de bens ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b) e a contraprestação prometida incluir valores variáveis.

#### Alocação com base em preço de venda individual

76. Para alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de desempenho no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.

77. O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. O preço contratualmente declarado ou o preço de tabela do bem ou serviço pode ser (mas não se deve presumir que seja) o preço de venda individual desse bem ou



serviço.

78. Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação do item 73. Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade. Ao fazê-lo, a entidade deve maximizar o uso de informações observáveis e deve aplicar métodos de estimativa de forma consistente para circunstâncias similares.

79. Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:

(a) abordagem de avaliação de mercado ajustada – a entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;

(b) abordagem do custo esperado mais margem – a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de desempenho e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço;

(c) abordagem residual – a entidade pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o item 78, o preço de venda individual de bem ou serviço somente se for atendido um dos seguintes critérios:

(i) a entidade vender o mesmo bem ou serviço a diferentes clientes (ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo) por ampla gama de valores (ou seja, o preço de venda é altamente variável porque o preço de venda individual representativo não pode ser discernido de transações passadas ou de outras evidências observáveis); ou

(ii) a entidade ainda não estabeleceu o preço para esse bem ou serviço e o bem ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual (ou seja, o preço de venda é incerto).

80. Uma combinação de métodos pode precisar ser usada para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos no contrato, se dois ou mais desses bens ou serviços tiverem preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar o preço de venda individual total para esses bens ou serviços prometidos com preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos e então utilizar outro método para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços individuais, relativos a esse preço de venda individual total estimado, determinado pela abordagem residual. Quando a entidade utilizar uma

combinação de métodos para estimar o preço de venda individual de cada bem ou serviço prometido no contrato, a entidade deve avaliar se a alocação do preço da transação por esses preços de venda individuais estimados é consistente com o objetivo de alocação do item 73 e com as exigências para a estimativa de preços de venda individuais do item 78.

#### **Alocação de desconto**

81. O cliente recebe desconto por comprar um grupo de bens ou serviços, se a soma dos preços de venda individuais desses bens ou serviços prometidos no contrato exceder a contraprestação prometida no contrato. Exceto quando a entidade tiver evidências observáveis, de acordo com o item 82, de que todo o desconto refere-se somente a uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato, mas não a todas, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.

2. A entidade deve alocar todo o desconto a uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato, mas não a todas, se forem atendidos todos os critérios a seguir:

(a) a entidade vender regularmente cada bem ou serviço distinto (ou cada grupo de bens ou serviços distintos) do contrato de forma individual;

(b) a entidade também vender regularmente de forma individual um grupo (ou grupos) de outros desses bens ou serviços distintos com desconto em relação aos preços de venda individuais dos bens ou serviços em cada grupo; e

(c) o desconto atribuível a cada grupo de bens ou serviços descrito no item 82(b) for substancialmente o mesmo que o desconto do contrato e a análise dos bens ou serviços de cada grupo fornecer evidência observável da obrigação de desempenho (ou obrigações de desempenho) à qual pertence todo o desconto do contrato.

83. Se todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de desempenho do contrato, de acordo com o item 82, a entidade deve alocar o desconto antes de usar a abordagem residual para estimar o preço de venda individual do bem ou serviço de acordo com o item 79(c).

#### **Alocação de contraprestação variável**

84. A contraprestação variável que é prometida no contrato pode ser atribuível ao contrato inteiro ou à parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:

(a) uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência pela entidade de bem ou serviço prometido dentro do prazo especificado), mas não a todas; ou

(b) um ou mais dos bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todos, em uma série de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de desempenho de acordo



com o item 22(b) (por exemplo, a contraprestação prometida para o segundo ano do contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nas variações do índice de inflação especificado).

85. A entidade deve alocar um valor variável (e alterações subsequentes nesse valor) inteiramente à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b), se forem atendidos ambos os seguintes critérios:

(a) os termos de pagamento variável se referirem, especificamente, aos esforços da entidade para satisfazer à obrigação de desempenho ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de desempenho ou da transferência do bem ou serviço distinto); e

(b) a alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do item 73 ao considerar todas as obrigações de desempenho e termos de pagamento do contrato.

86. Os requisitos de alocação dos itens 73 a 83 devem ser aplicados para alocar o valor restante do preço da transação que não atender aos critérios do item 85.

#### **Alterações no preço da transação**

87. Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a solução de eventos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos bens ou serviços prometidos.

88. A entidade deve alocar às obrigações de desempenho do contrato quaisquer alterações subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato. Consequentemente, a entidade não deve realocar o preço da transação para refletir alterações em preços de venda individuais após o início do contrato. Valores alocados à obrigação de desempenho satisfeita devem ser reconhecidos como receita, ou como redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.

89. A entidade deve alocar a alteração no preço de toda a transação a uma ou mais das obrigações de desempenho de bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todas, em uma série que faz parte de uma única obrigação de desempenho, de acordo com o item 22(b), somente se forem atendidos os critérios do item 85 sobre alocação da contraprestação variável.

90. A entidade deve contabilizar a alteração no preço da transação que resultar da modificação do contrato de acordo com os itens 18 a 21. Contudo, para a alteração no preço da transação que ocorrer após a modificação do contrato, a entidade deve aplicar os itens 87 a 89 para alocar a alteração no preço da transação por qualquer das seguintes formas que for aplicável:

(a) a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de desempenho identificadas no contrato antes da

modificação se, e na medida em que, a alteração no preço da transação for atribuível ao valor da contraprestação variável prometido antes da modificação e a modificação for contabilizada de acordo com o item 21(a);

(b) nos demais casos em que a modificação não tiver sido contabilizada como contrato separado, de acordo com o item 20, a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de desempenho do contrato modificado (ou seja, as obrigações de desempenho que se encontravam não satisfeitas ou parcialmente satisfeitas imediatamente após a modificação).

#### **Custos do contrato**

##### **Custo incremental para obtenção de contrato**

91. A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.

92. Custo incremental para obtenção de contrato são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda).

93. Os custos para obter o contrato, que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

94. Como expediente prático, a entidade pode reconhecer os custos incrementais para obtenção de contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.

##### **Custo para cumprir o contrato**

95. Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outra norma (por exemplo, a CPC 16 – Estoques, a CPC 27 – Ativo Imobilizado ou a CPC 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

(a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);

(b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de desempenho no futuro; e

(c) espera-se que os custos sejam recuperados.

96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outra norma, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com essas outras normas.

97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao



contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:

(a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente);

(b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente);

(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados no desempenho do contrato);

(d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e

(e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).

98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos:

(a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, hipótese em que a entidade deve avaliar esses custos de acordo com o item 97);

(b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;

(c) custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado); e

(d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

#### **Amortização e redução ao valor recuperável**

99. O ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto específico (conforme descrito no item 95(a)).

100. A entidade deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com a CPC 23.

101. A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, exceda:

(a) o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos

(b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa (ver item 97).

102. Para fins de aplicação do item 101 para determinar o valor da contraprestação que a entidade espera receber, a entidade deve utilizar os princípios para determinação do preço da transação (exceto em relação aos requisitos dos itens 56 a 58 sobre a restrição de estimativas de contraprestação variável) e deve ajustar esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.

103. Antes que a entidade reconheça a perda por redução ao valor recuperável para ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outra norma (por exemplo, CPC 16, CPC 27 e CPC 04). Após aplicar o teste de redução ao valor recuperável do item 101, a entidade deve incluir o valor contábil resultante do ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95 no valor contábil da unidade geradora de caixa à qual ele pertence para fins de aplicação da CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos a essa unidade geradora de caixa.

104. A entidade deve reconhecer no resultado a reversão da totalidade ou de parte da perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente, de acordo com o item 101, quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O aumento do valor contábil do ativo não deve exceder o valor que teria sido determinado (líquido de amortização), se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida anteriormente.

#### **Apresentação**

105. Quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.

106. Se o cliente pagar a contraprestação ou a entidade tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional (ou seja, recebível), antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente.

107. Se a entidade concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a entidade deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebível. Ativo de contrato é um direito da entidade à



contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente. A entidade deve avaliar um ativo de contrato quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a CPC 48. A redução ao valor recuperável de ativo de contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance da CPC 48 (ver também item 113(b)).

108. Recebível é um direito da entidade à contraprestação que seja incondicional. O direito à contraprestação é considerado incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, a entidade deve reconhecer o recebível se tiver o direito presente a pagamento ainda que esse valor possa estar sujeito à restituição no futuro. A entidade deve contabilizar o recebível de acordo com a CPC 48. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença, entre a mensuração do recebível de acordo com a CPC 48 e o valor correspondente da receita reconhecido, se o primeiro valor for maior que o segundo valor, deve ser apresentada como despesa (por exemplo, perda por recuperação ao valor recuperável).

109. Esta norma utiliza os termos “ativo de contrato” e “passivo de contrato”, mas não proíbe a entidade de utilizar descrições alternativas no balanço patrimonial para esses itens. Se a entidade utilizar uma descrição alternativa para ativo de contrato, a entidade deve fornecer informações suficientes para que o usuário das demonstrações contábeis diferencie entre recebíveis e ativos de contrato.

#### Divulgação

110. O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

(a) seus contratos com clientes (ver itens 113 a 122);

(b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar esta norma a esses contratos (ver itens 123 a 126); e

(c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95 (ver itens 127 e 128).

111. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. A entidade deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

112. A entidade não precisa divulgar informações de acordo com esta norma se tiver fornecido as informações de acordo

com outra norma.

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas nesta norma. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com esta norma deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

#### Contrato com cliente

113. A entidade deve divulgar todos os valores a seguir para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outras normas:

(a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e

(b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com a CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

#### Desagregação da receita

114. A entidade deve desagregar receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas dos fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. A entidade deve aplicar a orientação dos itens B87 a B89 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.

115. Além disso, a entidade deve divulgar informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o item 114) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar a CPC 22 – Informações por Segmento.

#### Saldo do contrato

116. A entidade deve divulgar todos os itens seguintes:

(a) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;

(b) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e

(c) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de desempenho satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço da transação).

117. A entidade deve explicar como a época de satisfação de suas obrigações de desempenho (ver item 119(a)) se relaciona



com a época usual de pagamento (ver item 119(b)) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.

118. A entidade deve fornecer explicação sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório. A explicação deve incluir informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de alterações nos saldos de ativos de contrato e passivos de contrato da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:

- (a) alterações devidas à combinação de negócios;
- (b) ajustes cumulativos de receitas que afetam o ativo de contrato ou o passivo de contrato correspondente, incluindo ajustes decorrentes da alteração na medida do progresso, da alteração na estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer alterações na avaliação de se a estimativa da contraprestação variável é restrita) ou da modificação de contrato;
- (c) redução ao valor recuperável de ativo de contrato;
- (d) alteração no prazo para que o direito à contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que o ativo de contrato seja reclassificado como recebível); e
- (e) alteração no prazo para que a obrigação de desempenho seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de contrato).

#### Obrigação de desempenho

119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os seguintes itens:

- (a) quando a entidade normalmente satisfaz às suas obrigações de desempenho (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de desempenho são satisfeitas conforme onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold);
- (b) os termos de pagamento significativos (por exemplo, se o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem componente de financiamento significativo, se o valor da contraprestação é variável e se a estimativa da contraprestação variável é normalmente restrita de acordo com os itens 56 a 58);
- (c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de desempenho no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);
- (d) obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares; e
- (e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.

#### Preço de transação alocado às obrigações de desempenho restantes

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as

suas obrigações de desempenho restantes:

- (a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de desempenho que não se encontram satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) ao final do período de relatório; e
- (b) uma explicação de quando a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a), relativamente ao qual a entidade deve divulgá-lo de uma das seguintes formas:
  - (i) em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de desempenho restantes; ou
  - (ii) utilizando informações qualitativas.

121. Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 para uma obrigação de desempenho se for atendida uma das condições a seguir:

- (a) a obrigação de desempenho for parte de contrato que possui a duração original prevista de um ano ou menos; ou
- (b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de desempenho de acordo com o item B16.

122. A entidade deve explicar qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 121 e se qualquer contraprestação proveniente de contratos com clientes não está incluída no preço da transação e, portanto, não está incluída nas informações divulgadas de acordo com o item 120. Por exemplo, a estimativa do preço da transação não deve incluir quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (ver itens 56 a 58).

#### Julgamentos significativos na aplicação desta norma

123. A entidade deve divulgar os julgamentos, e as mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar esta norma que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, a entidade deve explicar os julgamentos e as mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambas as seguintes informações:

- (a) época de satisfação de obrigações de desempenho (ver itens 124 e 125); e
- (b) preço da transação e valores alocados a obrigações de desempenho (ver item 126).

#### Determinação da época de satisfação de obrigação de desempenho

124. Para obrigações de desempenho que a entidade satisfaça ao longo do tempo, a entidade deve divulgar ambas as seguintes informações:

- (a) métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados); e
- (b) explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem a descrição fiel da transferência de bens ou serviços.

125. Para obrigações de desempenho satisfeitas em momento





específico no tempo, a entidade deve divulgar os julgamentos significativos ao avaliar quando o cliente obtém o controle de bens ou serviços prometidos.

#### **Determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de desempenho**

126. A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas seguintes:

(a) determinar o preço da transação, o que inclui, entre outras coisas, estimar a contraprestação variável, ajustar a contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo e mensurar a contraprestação não monetária;

(b) avaliar se a estimativa de contraprestação variável é restrita;

(c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de bens ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável à parte específica do contrato (se aplicável); e

(d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares.

#### **Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente**

127. A entidade deve descrever ambas as seguintes informações:

(a) julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95); e

(b) método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.

128. A entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

(a) saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos de pré-contrato e custos de formação); e

(b) valor de amortização e de quaisquer perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidas no período do relatório.

#### **Expedientes práticos**

129. Se a entidade escolher utilizar o expediente prático do item 94 (sobre custos incrementais de obtenção de contrato), a entidade deve divulgar esse fato.

#### **Apêndice A – Definição de termos**

**Ativo de contrato** – Direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente quando esse direito está condicionado a algo além da passagem do tempo (por exemplo, desempenho futuro da entidade).

**Cliente** – Parte que contratou com a entidade a obtenção de bens ou serviços, que constituem um produto das atividades

normais da entidade, em troca de contraprestação.

**Contrato** – Acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.

**Obrigação de desempenho** – Promessa em contrato com cliente para a transferência ao cliente de:

(a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou

(b) série de bens ou serviços distintos que sejam praticamente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

**Passivo de contrato** – Obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu contraprestação do (ou o valor é devido pelo) cliente.

**Preço da transação (para contrato com cliente)** – Valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo valores cobrados em nome de terceiros.

**Preço de venda individual (de bem ou serviço)** – Preço pelo qual a entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente ao cliente.

**Receita** – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

#### **Apêndice B – Orientação de aplicação**

B1. Esta orientação de aplicação é organizada nas seguintes categorias:

(a) obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo (itens B2 a B13);

(b) métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho (itens B14 a B19);

(c) venda com direito à devolução (itens B20 a B27);

(d) garantia (itens B28 a B33);

(e) considerações sobre principal e agente (itens B34 a B38);

(f) opções de cliente para bens ou serviços adicionais (itens B39 a B43);

(g) direitos não exercidos de clientes (itens B44 a B47);

(h) taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados) (itens B48 a B51);

(i) licenciamento (itens B52 a B63);

(j) acordo de recompra (itens B64 a B76);

(k) contratos em consignação (itens B77 e B78);

(l) acordos do tipo “faturar e manter” (bill-and-hold) (itens B79 a B82);



(m) aceite do cliente (itens B83 a B86); e

(n) divulgação de receita desagregada (itens B87 a B89).

#### **Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo**

B2. De acordo com o item 35, a obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo se for atendido um ou mais dos seguintes critérios:

(a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);

(b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou

(c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver itens B6 a B8) e a entidade possui um direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver itens B9 a B13).

#### **Recebimento e consumo simultâneo dos benefícios do desempenho pela entidade (item 35(a))**

B3. Para alguns tipos de obrigações de desempenho, a avaliação, se o cliente recebe os benefícios do desempenho da entidade à medida que a entidade executa o desempenho e simultaneamente consome esses benefícios à medida que são recebidos, é direta. Exemplos incluem serviços rotineiros ou recorrentes (tais como serviços de limpeza), nos quais o recebimento e o consumo simultâneo pelo cliente dos benefícios do desempenho pela entidade podem ser prontamente identificados.

B4. Para outros tipos de obrigações de desempenho, a entidade pode não ser capaz de identificar prontamente, se o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios do desempenho pela entidade à medida que a entidade executa o desempenho. Nessas circunstâncias, a obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo, se a entidade determinar que outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente e se essa outra entidade tenha que cumprir a obrigação de desempenho restante para o cliente. Ao determinar se outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente, a entidade deve adotar ambas as premissas seguintes:

(a) desconsiderar restrições contratuais potenciais ou limitações práticas que, de outro modo, impeçam a entidade de transferir a obrigação de desempenho restante à outra entidade; e

(b) presumir que outra entidade que execute o restante da obrigação de desempenho não tenha o benefício de qualquer ativo que seja atualmente controlado pela entidade e que permaneça sob o controle da entidade, se a obrigação de desempenho fosse transferida a outra entidade.

#### **Cliente controla o ativo à medida que ele é criado ou melhorado (item 35(b))**

B5. Ao determinar se o cliente controla um ativo à medida que ele é criado ou melhorado de acordo com o item 35(b), a

entidade deve aplicar os requisitos para controle dos itens 31 a 34 e 38. O ativo que está sendo criado ou melhorado (por exemplo, ativo de produto em elaboração) pode ser tangível ou intangível.

#### **Desempenho pela entidade não cria ativo com uso alternativo (item 35(c))**

B6. Ao avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade de acordo com o item 36, a entidade deve considerar os efeitos de restrições contratuais e limitações práticas sobre a capacidade da entidade de direcionar prontamente esse ativo para outro uso, como, por exemplo, vendê-lo a cliente diferente. A possibilidade de que o contrato com o cliente seja rescindido não é um elemento relevante ao avaliar se a entidade é capaz de direcionar prontamente o ativo para outro uso.

B7. Uma restrição contratual sobre a capacidade de a entidade direcionar o ativo para outro uso deve ser substantiva para que o ativo não tenha uso alternativo para a entidade. A restrição contratual é substantiva, se o cliente puder executar os seus direitos sobre o ativo prometido caso a entidade busque direcionar o ativo para outro uso. Por outro lado, a restrição contratual não é substantiva se, por exemplo, o ativo for amplamente intercambiável com outros ativos que a entidade pode transferir a outro cliente sem quebrar o contrato e sem incorrer em custos significativos que, de outro modo, não teriam sido incorridos em relação a esse contrato.

B8. Uma limitação prática sobre a capacidade de a entidade direcionar o ativo para outro uso existe, se a entidade incorrer em perdas econômicas significativas para direcionar o ativo para outro uso. A perda econômica significativa pode surgir porque a entidade incorreria em custos significativos para retrabalhar o ativo ou somente seria capaz de vender o ativo com perda significativa. Por exemplo, a entidade pode ser limitada na prática de redirecionar ativos que tenham especificações de projeto que sejam únicas para o cliente ou que estejam localizados em áreas distantes.

#### **Direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (item 35(c))**

B9. De acordo com o item 37, a entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se a entidade tiver direito ao valor que ao menos a compense por seu desempenho concluído até a data presente, caso o cliente ou outra parte rescinda o contrato por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. O valor que compensaria a entidade pelo desempenho concluído até a data presente seria o valor que se aproxima do preço de venda dos bens ou serviços transferidos até a data presente (por exemplo, a recuperação dos custos incorridos pela entidade na satisfação da obrigação de desempenho mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade, se o contrato fosse rescindido. A compensação pela margem de lucros razoável não precisa ser equivalente à margem de lucro esperada, se o contrato fosse cumprido como prometido, mas a entidade deve ter direito à compensação por



qualquer dos seguintes valores:

(a) proporção da margem de lucro esperada no contrato que, razoavelmente, reflita a extensão do desempenho pela entidade de acordo com o contrato antes da rescisão pelo cliente (ou outra parte); ou

(b) retorno razoável do custo de capital da entidade para contratos similares (ou a margem operacional usual da entidade para contratos similares), se a margem específica do contrato for maior que o retorno que a entidade normalmente gera de contratos similares.

B10. O direito da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não precisa ser um direito presente incondicional ao pagamento. Em muitos casos, a entidade tem direito incondicional ao pagamento somente na forma pactuada ou por ocasião da satisfação completa da obrigação de desempenho. Ao avaliar se tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar se teria direito executável de exigir ou reter pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se o contrato fosse rescindido antes da conclusão por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido.

B11. Em alguns contratos, o cliente pode ter o direito de rescindir o contrato somente em ocasiões especificadas durante a vigência do contrato ou o cliente pode não ter nenhum direito de rescindir o contrato. Se o cliente agir para rescindir o contrato sem ter o direito de rescindir o contrato naquela ocasião (incluindo quando o cliente deixar de cumprir suas obrigações, conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode dar à entidade o direito de continuar a transferir ao cliente os bens ou serviços prometidos no contrato e exigir que o cliente pague a contraprestação prometida em troca desses bens ou serviços. Nessas circunstâncias, a entidade tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente porque a entidade tem o direito de continuar a cumprir suas obrigações de acordo com o contrato e de exigir que o cliente cumpra suas obrigações (o que inclui o pagamento da contraprestação prometida).

B12. Ao avaliar a existência e a exequibilidade do direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar os termos contratuais, bem como qualquer legislação ou precedente legal que possa complementar ou se sobrepôr a esses termos contratuais. Isso inclui a avaliação de se:

(a) a legislação, a prática administrativa ou precedentes legais conferirem à entidade o direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente, ainda que esse direito não seja especificado no contrato com o cliente;

(b) os precedentes legais relevantes indicarem que direitos similares ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente em contratos similares não teriam efeito legal vinculante; ou

(c) as práticas de negócios usuais da entidade de escolher não executar o direito ao pagamento resultarem em que o direito

seja tornado inexecutável nesse ambiente legal. Contudo, não obstante o fato de que a entidade pode escolher renunciar ao seu direito ao pagamento em contratos similares, a entidade continuará a ter direito ao pagamento na data presente se, no contrato com o cliente, o seu direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente permanecer executável.

B13. O cronograma de pagamento especificado no contrato não necessariamente indica se a entidade tem direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Embora o cronograma de pagamento no contrato especifique a época e o valor da contraprestação a pagar pelo cliente, o cronograma de pagamento pode não necessariamente fornecer evidência do direito da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Isso porque, por exemplo, o contrato pode especificar que a contraprestação recebida do cliente é restituível por outras razões, que não a omissão da entidade em executar o desempenho, conforme prometido no contrato.

#### **Métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho**

B14. Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, de acordo com os itens 35 a 37, incluem o seguinte:

(a) métodos de produto (ver itens B15 a B17); e

(b) métodos de insumo (ver itens B18 e B19).

#### **Métodos de produto**

B15. Os métodos de produto reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. Os métodos de produto incluem métodos como estudos de desempenho concluídos até a data em questão, avaliações de resultados atingidos, marcos alcançados, tempo transcorrido e unidades produzidas ou unidades entregues. Quando a entidade avaliar se deve aplicar um método de saída para mensurar seu progresso, ela deve considerar se o produto selecionado representa fielmente o desempenho da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. Um método de saída não fornece a descrição fiel do desempenho da entidade, se o produto selecionado falhar ao mensurar alguns dos bens ou serviços cujo controle tenha sido transferido ao cliente. Por exemplo, métodos de produto com base em unidades produzidas ou unidades entregues não descrevem fielmente o desempenho da entidade ao satisfazer à obrigação de desempenho, se, ao final do período de relatório, o desempenho da entidade tiver produzido produtos em elaboração ou produtos acabados, controlados pelo cliente, que não estejam incluídos na mensuração do produto.

B16. Como expediente prático, se a entidade tiver direito à contraprestação do cliente em valor que tenha correspondência direta ao valor, para o cliente, do desempenho concluído pela entidade até a data em questão (por exemplo, contrato de prestação de serviços em que a entidade cobra valor fixo para



cada hora de serviço prestado), a entidade pode reconhecer receita no valor pelo qual a entidade tem direito de faturar.

B17. As desvantagens de métodos de produto são que os produtos utilizados para mensurar o progresso podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-los podem não estar disponíveis à entidade sem demasiado custo. Portanto, em tais situações, pode ser necessário aplicar um método de insumo.

#### Métodos de insumo

B18. Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de desempenho (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas), referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de desempenho. Se os esforços ou insumos da entidade forem igualmente gastos ao longo de todo o período de desempenho, pode ser apropriado para a entidade reconhecer a receita pelo método linear.

B19. Uma falha de métodos de insumo é que pode não existir uma relação direta entre os insumos da entidade e a transferência de controle de bens e serviços ao cliente. Portanto, a entidade deve excluir do método de insumo os efeitos de quaisquer insumos que, de acordo com o objetivo de mensurar o progresso no item 39, não descrevem o desempenho da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços ao cliente. Por exemplo, ao utilizar o método de insumo baseado em custos, pode ser requerido ajuste à mensuração de progresso nas seguintes circunstâncias:

(a) quando o custo incorrido não contribui para o progresso da entidade de satisfazer a obrigação de desempenho. Por exemplo, a entidade não deve reconhecer a receita com base nos custos incorridos atribuíveis a ineficiências significativas no desempenho da entidade, que não foram refletidas no preço do contrato (por exemplo, os custos de valores inesperados de desperdício de materiais, mão de obra ou outros recursos que foram incorridos para satisfazer à obrigação de desempenho);

(b) quando o custo incorrido não é proporcional ao progresso da entidade de satisfazer a obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a melhor descrição do desempenho da entidade pode ser ajustar o método de insumo para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido. Por exemplo, a descrição fiel do desempenho da entidade pode ser reconhecer receita pelo valor equivalente ao custo do bem utilizado para satisfazer à obrigação de desempenho se a entidade confiar que, na celebração do contrato, todas as condições abaixo serão atendidas:

(i) o bem não é diferente;

(ii) espera-se que o cliente obtenha controle do bem significativamente antes de receber os serviços referentes ao bem;

(iii) o custo do bem transferido é significativo em relação aos custos esperados totais para satisfazer completamente à

obrigação de desempenho; e

(iv) a entidade obtém o bem de terceiro e não está diretamente envolvida no projeto e na fabricação do bem (mas a entidade está agindo como principal de acordo com os itens B34 a B38).

#### Venda com direito à devolução

B20. Em alguns contratos, a entidade transfere o controle do produto ao cliente e também concede ao cliente o direito de devolver o produto por diversas razões (tais como, insatisfação com o produto) e receber qualquer combinação abaixo:

(a) reembolso total ou parcial de qualquer contraprestação paga;

(b) crédito que possa ser aplicado contra valores devidos, ou que serão devidos, à entidade; e

(c) outro produto em troca.

B21. Para contabilizar a transferência de produtos com direito à devolução (e para alguns serviços que são prestados e sujeitos a reembolso), a entidade deve reconhecer todos os itens abaixo:

(a) receita para os produtos transferidos no valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (portanto, a receita não seria reconhecida para os produtos que se espera que sejam devolvidos);

(b) obrigação de restituição; e

(c) ativo (e correspondente ajuste ao custo de vendas) por seu direito de recuperar produtos de clientes ao liquidar a obrigação de restituição.

B22. A promessa de a entidade estar preparada para aceitar o produto devolvido durante o período de devolução não deve ser contabilizada como obrigação de desempenho adicional à obrigação de providenciar a restituição.

B23. A entidade deve aplicar os requisitos dos itens 47 a 72 (incluindo os requisitos para restrições de estimativas de contraprestação variável nos itens 56 a 58) para determinar o valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (ou seja, excluindo os produtos que se espera que sejam devolvidos). Para quaisquer valores recebidos (ou a receber) aos quais a entidade não espera ter direito, esta não deve reconhecer a receita quando transferir produtos a clientes, mas deve reconhecer os valores recebidos (ou a receber) como obrigação de restituição. Subsequentemente, ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar sua avaliação de valores aos quais espera ter direito em troca dos produtos transferidos e deve fazer a alteração correspondente no preço de transação e, portanto, no valor da receita reconhecida.

B24. A entidade deve atualizar a mensuração da obrigação de restituição no final de cada período de relatório para alterações nas expectativas sobre o valor de restituições. A entidade deve reconhecer ajustes correspondentes como receita (ou reduções de receita).

B25. O ativo reconhecido relativo ao direito da entidade de recuperar produtos de cliente na liquidação de obrigação de restituição deve ser inicialmente mensurado, tendo como



referência o antigo valor contábil do produto (por exemplo, estoque) menos quaisquer custos esperados para recuperar esses produtos (incluindo potenciais reduções no valor para a entidade dos produtos devolvidos). No final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar a mensuração do ativo resultante de alterações nas expectativas sobre produtos a serem devolvidos. A entidade deve apresentar o ativo separadamente da obrigação de restituição.

B26. As trocas pelos clientes de produto por outro do mesmo tipo, qualidade, condição e preço (por exemplo, cor ou tamanho por outro) não são consideradas devoluções para as finalidades de aplicar esta norma.

B27. Os contratos em que o cliente pode devolver produto defeituoso em troca de produto sem defeitos devem ser avaliados de acordo com a orientação sobre garantias nos itens B28 a B33.

### Garantia

B28. É comum para a entidade fornecer (de acordo com o contrato, a lei ou as práticas comerciais usuais da entidade) garantia referente à venda de produto (seja bem ou serviço). A natureza da garantia pode variar significativamente entre os setores e os contratos. Algumas garantias fornecem ao cliente determinada garantia de que o produto relacionado funcionará como as partes pretendem porque ele cumpre as especificações pactuadas. Outras garantias fornecem ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.

B29. Se o cliente tiver a opção de comprar a garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia é precificada ou negociada separadamente), a garantia deve ser um serviço distinto porque a entidade compromete-se a prestar o serviço ao cliente adicionalmente ao produto que tem a funcionalidade descrita no contrato. Nessas circunstâncias, a entidade deve contabilizar a garantia prometida como obrigação de desempenho de acordo com os itens 22 a 30 e deve alocar parte do preço da transação a essa obrigação de desempenho de acordo com os itens 73 a 86.

B30. Se o cliente não tiver opção de comprar a garantia separadamente, a entidade deve contabilizar a garantia de acordo com a CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, salvo se a garantia prometida, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.

B31. Ao avaliar se a garantia fornece ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, a entidade deve considerar fatores como:

(a) a garantia é requerida por lei – se a entidade é obrigada por lei a fornecer a garantia, a existência dessa lei indica que a garantia prometida não é uma obrigação de desempenho porque esses requisitos tipicamente existem para proteger os clientes do risco de adquirir produtos defeituosos;

(b) a extensão do período de cobertura da garantia – quanto maior for o período de cobertura, maior a probabilidade de que

a garantia prometida seja uma obrigação de desempenho porque é maior a probabilidade de prestar serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas;

(c) a natureza das tarefas que a entidade compromete-se a realizar – se for necessário à entidade realizar tarefas específicas para fornecer a garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas (por exemplo, serviço de devolução de produto defeituoso), então essas tarefas, provavelmente, não resultarão em obrigação de desempenho.

B32. Se a garantia, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, o serviço prometido é uma obrigação de desempenho. Portanto, a entidade deve alocar o preço de transação ao produto e ao serviço. Se a entidade promete tanto a garantia normal quanto a garantia estendida, mas não pode contabilizá-las razoavelmente de forma separada, a entidade deve contabilizar ambas as garantias juntas como uma única obrigação de desempenho.

B33. A lei que exige que a entidade pague indenização caso seus produtos causem lesão ou dano não resulta em obrigação de desempenho. Por exemplo, o fabricante pode vender produtos em jurisdição em que a lei responsabiliza o fabricante por quaisquer danos (por exemplo, à propriedade pessoal) que possam ser causados pelo consumidor que utiliza o produto para seu uso pretendido. Similarmente, a promessa da entidade de indenizar o cliente por responsabilidades e danos resultantes de reivindicações de patentes, direito autoral, marca comercial ou outra violação pelos produtos da entidade não resulta em obrigação de desempenho. A entidade deve contabilizar essas obrigações de acordo com a CPC 25.

### Considerações sobre principal e agente

B34. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade deve determinar se a natureza de sua promessa é uma obrigação de desempenho para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente). A entidade deve determinar se ela é o principal ou o agente para cada bem ou serviço específico prometido ao cliente. O bem ou serviço específico é um bem ou serviço distinto (ou conjunto distinto de bens ou serviços) a ser fornecido para o cliente (ver itens 27 a 30). Se o contrato com o cliente incluir mais de um bem ou serviço especificado, a entidade pode ser o principal para alguns bens ou serviços especificados e o agente para outros.

B34A. Para determinar a natureza do seu compromisso (como descrito no item B34), a entidade deve:

(a) identificar os produtos ou serviços especificados a serem fornecidos para o cliente (que, por exemplo, pode ser o direito sobre bem ou serviço a ser prestado por outra parte (ver item 26); e

(b) avaliar se ela controla (como descrito no item 33) cada bem ou serviço antes que o bem ou serviço especificado seja



transferido para o cliente.

B35. A entidade é principal se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Contudo, a entidade não necessariamente controla o bem especificado se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele bem somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A entidade que seja principal pode satisfazer à obrigação de desempenho para fornecer o bem ou o serviço, especificado por si mesma, ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de desempenho em seu nome.

B35A. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade, que é o principal, obtém o controle de qualquer um dos seguintes:

(a) bem ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transfere para o cliente;

(b) direito ao serviço a ser executado pela outra parte, que dá à entidade a capacidade de dirigir essa parte para prestar o serviço ao cliente em nome da entidade;

(c) bem ou serviço da outra parte que, em seguida, é combinado com outros

bens ou serviços no fornecimento de bem ou serviço especificado ao cliente. Por exemplo, se a entidade fornecer significativo serviço de integração de bens ou serviços (ver item 29(a)), fornecido por outra parte, dentro do bem ou serviço especificado para o qual o cliente contratou, a entidade controla o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido para o cliente. Isto ocorre porque a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o bem ou o serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e dirige a sua utilização para criar a saída combinada, que é do bem ou serviço especificado.

B35B Quando (ou como) a entidade, que é um dos principais, satisfaz à obrigação de desempenho, a entidade deve reconhecer a receita no montante bruto da contraprestação a que espera ter direito em troca do bem ou serviço especificado transferido.

B36. A entidade é agente se a obrigação de desempenho da entidade for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. A entidade, que é o agente, não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou como) a entidade, que seja agente, satisfizer à obrigação de desempenho, ela deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte. A taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade reter após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte.

B37. Os indicadores de que a entidade controla o bem ou o serviço especificado, antes de ser transferido ao cliente (e é, por

consequente, o principal (ver item B35)), incluem, mas não estão limitados a, o seguinte:

(a) a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado. Isso normalmente inclui a responsabilidade para a aceitabilidade do bem ou serviço especificado (por exemplo, a responsabilidade primária pelo bem ou serviço, atendendo às especificações do cliente). Se a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado, isso pode indicar que a outra parte, envolvida no fornecimento do bem ou serviço especificado, está agindo em nome da entidade;

(b) a entidade não tem risco de estoque antes que o bem ou o serviço especificado tenha sido transferido ao cliente; ou após a transferência do controle ao cliente (por exemplo, se o cliente tem o direito de retorno). Por exemplo, se a entidade obtém ou compromete-se a obter o bem ou o serviço especificado antes de obter o contrato com o cliente, que pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir a utilização do (e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes) bem ou serviço antes de ele ser transferido ao cliente;

(c) a entidade tem critério para determinação do preço para o bem ou serviço especificado. Estabelecer o preço que o cliente paga pelo bem ou serviço especificado pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir o uso desse bem ou serviço e obter substancialmente todos os benefícios restantes. No entanto, o agente pode ter liberdade para estabelecer os preços em alguns casos. Por exemplo, o agente pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços, a fim de gerar receitas adicionais de seu serviço de organizar bens ou serviços a serem fornecidos por outras partes para os clientes.

B37A. Os indicadores do item B37 podem ser mais ou menos relevantes para a avaliação do controle, dependendo da natureza do bem ou serviço especificado e dos termos e condições do contrato. Além disso, diferentes indicadores podem fornecer evidências mais convincentes em contratos diferentes.

B38. Se outra entidade assumir as obrigações de desempenho da entidade e os direitos contratuais no contrato de modo que a entidade não esteja mais obrigada a satisfazer à obrigação de desempenho de transferir o bem ou o serviço especificado ao cliente (ou seja, a entidade não está mais agindo como principal), a entidade não deve reconhecer a receita para essa obrigação de desempenho. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer a receita para satisfazer à obrigação de desempenho de obter o contrato para outra parte (ou seja, se a entidade está agindo como agente).

#### **Opções de clientes para bens ou serviços adicionais**

B39. As opções de clientes para adquirir bens ou serviços gratuitamente ou com desconto ocorrem de muitas formas, incluindo incentivos de vendas, créditos de prêmio ao cliente (ou pontos), opções de renovação de contrato ou outros descontos sobre bens ou serviços futuros.

B40. Se, no contrato, a entidade conceder ao cliente a opção de



adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resultará em obrigação de desempenho no contrato somente se a opção proporcionar um direito material ao cliente que não o receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses bens ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer.

B41. Se o cliente tem a opção de adquirir um bem ou serviço adicional pelo preço que refletiria o preço de venda individual desse bem ou serviço, essa opção não proporcionará ao cliente um direito material mesmo se a opção puder ser exercida somente ao celebrar um contrato prévio. Nesses casos, a entidade que fez a oferta de comercialização deve contabilizar essa operação, de acordo com esta norma, somente quando o cliente exercer a opção de comprar bens ou serviços adicionais.

B42. O item 74 requer que a entidade aloque o preço de transação às obrigações de desempenho com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade deve estimar o respectivo valor. Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:

(a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e

(b) a probabilidade de que a opção seja exercida.

B43. Se o cliente tem direito material de adquirir bens ou serviços futuros e esses bens ou serviços são similares aos bens ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então a entidade pode, como alternativa prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação para os bens ou serviços opcionais como referência para os bens ou serviços que se espera sejam fornecidos e a correspondente contraprestação esperada. Tipicamente, esses tipos de opções são para renovações de contrato.

#### **Direitos não exercidos de clientes**

B44. De acordo com o item 106, por ocasião do recebimento de pré-pagamento de cliente, a entidade deve reconhecer um passivo de contrato no valor do pré-pagamento por sua obrigação de desempenho de transferir, ou de estar preparada para transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve baixar esse passivo de contrato (e deve reconhecer a receita) quando transferir esses bens ou serviços e, portanto, satisfizer a sua obrigação de desempenho.

B45. Pré-pagamento não restituível de cliente à entidade dá ao cliente o direito de receber um bem ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar preparada para transferir o bem ou serviço). Entretanto, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Esses direitos não exercidos

frequentemente são referidos como quebra.

B46. Se a entidade espera ter direito ao valor por quebra em passivo de contrato, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se a entidade não espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita, quando a probabilidade de o cliente exercer seus direitos restantes tornar-se remota. Para determinar se a entidade espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve considerar os requisitos nos itens 56 a 58 sobre restrições de estimativas de contraprestações variáveis.

B47. A entidade deve reconhecer um passivo (e, não, uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de cliente, relativamente aos quais a entidade é obrigada a remetê-los à outra parte, por exemplo, entidade governamental, de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade não reclamada.

#### **Taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados)**

B48. Em alguns contratos, a entidade cobra do cliente uma taxa inicial, não restituível, na celebração do contrato ou próximo a ela. Exemplos incluem taxa de inscrição em contratos de associação em academias, taxas de ativação em contratos de telecomunicações, taxas de instalação em alguns contratos de serviços e taxas iniciais em alguns contratos de fornecimento.

B49. Para identificar obrigações de desempenho nesses contratos, a entidade deve avaliar se as taxas referem-se à transferência de bem ou serviço prometido. Em muitos casos, ainda que a taxa inicial não restituível refira-se à atividade que a entidade é obrigada a empreender na celebração do contrato, ou próximo a ela, para cumprir o contrato, essa atividade não resulta na transferência de bem ou serviço prometido ao cliente (ver item 25). Em vez disso, a taxa inicial é um pagamento antecipado por bens ou serviços futuros e, portanto, deve ser reconhecida como receita quando esses bens ou serviços forem fornecidos. O período de reconhecimento da receita deve se estender além do período contratual inicial, se a entidade conceder ao cliente a opção de renovar o contrato e essa opção proporcionar ao cliente direito material, conforme descrito no item B40.

B50. Se a taxa inicial não restituível referir-se a bem ou serviço, a entidade deve avaliar se deve contabilizar o bem ou o serviço como obrigação de desempenho separada de acordo com os itens 22 a 30.

B51. A entidade pode cobrar uma taxa não restituível em parte como compensação por custos incorridos na elaboração do contrato (ou outras tarefas administrativas, conforme descrito no item 25). Se essas atividades de elaboração não satisfizerem à obrigação de desempenho, a entidade deve desconsiderar essas atividades (e respectivos custos) ao mensurar o progresso de acordo com o item B19. Isso porque os custos de atividades de elaboração não descrevem a transferência de serviços ao cliente. A entidade deve avaliar se os custos incorridos na elaboração do contrato resultaram em ativo que deve ser reconhecido de acordo com o item 95.



### Licenciamento

B52. A licença estabelece os direitos do cliente à propriedade intelectual da entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, mas não estão limitadas a, licenças de qualquer um dos seguintes itens:

- (a) software e tecnologia;
- (b) filmes, música e outras formas de mídia e entretenimento;
- (c) franquias; e
- (d) patentes, marcas registradas e direitos autorais.

B53. Além da promessa de conceder licença (ou licenças) ao cliente, a entidade também pode comprometer-se a transferir outros bens ou serviços ao cliente. Essas promessas podem estar explicitamente declaradas no contrato ou implícitas por práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas (ver item 24). Como com outros tipos de contratos, quando o contrato com o cliente incluir promessa de conceder uma licença (ou licenças) adicionalmente a outros bens ou serviços prometidos, a entidade deve aplicar os itens 22 a 30 para identificar cada uma das obrigações de desempenho no contrato.

B54. Se a promessa de conceder licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato, de acordo com os itens 26 a 30, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder a licença e outros bens ou serviços prometidos juntamente como uma única obrigação de desempenho. Exemplos de licenças, que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato, incluem as seguintes:

- (a) licença que forma um componente de bem tangível e que é parte integrante da funcionalidade do bem; e
- (b) licença da qual o cliente pode beneficiar-se somente em conjunto com um serviço relacionado (tal como serviço on-line prestado pela entidade que permite ao cliente, ao conceder a licença, acessar o conteúdo).

B55. Se a licença não for distinta, a entidade deve aplicar os itens 31 a 38 para determinar se a obrigação de desempenho (que inclui a licença prometida) é obrigação de desempenho que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em momento específico no tempo.

B56. Se a promessa de conceder licença for distinta dos outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de conceder a licença for obrigação de desempenho separada, a entidade deve determinar se a licença é transferida ao cliente em momento específico no tempo ou ao longo do tempo. Ao determinar isso, a entidade deve considerar se a natureza da promessa da entidade ao conceder a licença ao cliente é fornecer ao cliente:

- (a) direito de acesso à propriedade intelectual da entidade que exista durante todo o período de licença; ou
- (b) direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade que exista em momento específico no tempo em que a licença é concedida.

### Determinação da natureza da promessa da entidade

B58. A natureza da promessa da entidade de conceder licença é um compromisso de fornecer direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se todos os seguintes critérios forem atendidos:

- (a) o contrato exige, ou o cliente razoavelmente espera, que a entidade realizará atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos (ver itens B59 e B59A);
- (b) os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade, identificadas no item B58(a); e
- (c) essas atividades não resultam na transferência de bem ou de serviço ao cliente, quando elas ocorrem (ver item 25).

B59. Os fatores que podem indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a entidade realize atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual incluem as práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas. Embora não seja um fator determinante, a existência de interesse econômico compartilhado (por exemplo, royalties baseados em vendas) entre a entidade e o cliente referente à propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos também pode indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a entidade realizará as atividades.

B59A. Atividades da entidade afetam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direitos, quando:

- (a) espera-se que essas atividades mudem significativamente a forma (por exemplo, desenho ou conteúdo) ou a funcionalidade (por exemplo, capacidade de executar a função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou
- (b) a capacidade do cliente, para obter benefícios da propriedade intelectual, é substancialmente derivada, ou dependente, daquelas atividades. Por exemplo, o benefício da marca é muitas vezes derivado de, ou dependente de, atividades em curso da entidade que apoiam ou mantêm o valor da propriedade intelectual.

Assim, se a propriedade intelectual, a que o cliente tem direitos, tem funcionalidade autônoma significativa, parte substancial do benefício dessa propriedade intelectual é derivado dessa funcionalidade. Por conseguinte, a capacidade do cliente para obter benefícios a partir da propriedade intelectual não é significativamente afetada pelas atividades da entidade, a menos que essas atividades alterem significativamente a sua forma ou funcionalidade. Tipos de propriedade intelectual que, muitas vezes, têm funcionalidade autônoma significativa incluem software, compostos biológicos ou fórmulas de drogas e conteúdo de mídia completo (por exemplo, filmes, programas de televisão e gravações musicais).

B60. Se os critérios no item B58 forem atendidos, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder licença como obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo porque o cliente simultaneamente receberá e consumirá o benefício de





a entidade fornecer acesso à sua propriedade intelectual à medida que ocorre o desempenho (ver item 35(a)). A entidade deve aplicar os itens 39 a 45 para escolher um método apropriado para mensurar seu progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho de fornecer acesso à sua propriedade intelectual.

B61. Se os critérios do item B58 não forem atendidos, a natureza da promessa da entidade é fornecer o direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade, conforme essa propriedade intelectual exista (em termos de forma e funcionalidade), no momento específico no tempo em que a licença for concedida ao cliente. Isso significa que o cliente pode direcionar o uso da licença no momento específico, no tempo em que a licença lhe for transferida e obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios remanescentes dessa licença. A entidade deve contabilizar a promessa de fornecer direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo. A entidade deve aplicar o item 38 para determinar o momento específico no tempo em que a licença deve ser transferida ao cliente. Contudo, a receita não pode ser reconhecida para a licença que fornece o direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade antes do início do período, durante o qual o cliente é capaz de utilizar a licença e beneficiar-se dela. Por exemplo, se o período de licença de software começa antes de a entidade fornecer (ou, de outro modo, disponibilizar) ao cliente o código que permite ao cliente imediatamente utilizar o software, a entidade não deve reconhecer a receita antes que esse código tenha sido fornecido (ou, de outro modo, disponibilizado) ao cliente.

B62. A entidade deve desconsiderar os seguintes fatores ao determinar se a licença fornece direito de acesso à propriedade intelectual da entidade ou direito de utilizá-la:

(a) restrições de tempo, região geográfica ou uso – essas restrições definem os atributos da licença prometida, em vez de definir se a entidade satisfaz a sua obrigação de desempenho em momento específico no tempo ou ao longo do tempo;

(b) garantias fornecidas pela entidade de que ela possui patente válida sobre propriedade intelectual e que defenderá essa patente contra o uso não autorizado – a promessa de defender o direito da patente não é obrigação de desempenho porque o ato de defender a patente protege o valor dos ativos de propriedade intelectual da entidade e garante ao cliente que a licença transferida cumpre as especificações da licença prometida no contrato.

#### **Royalties baseados em vendas ou em uso**

B63. Não obstante os requisitos especificados nos itens 56 a 59, a entidade deve reconhecer a receita para royalties baseados em vendas ou baseados em uso prometido em troca de licença de propriedade intelectual somente quando (ou conforme) o último entre os seguintes eventos ocorrer:

(a) a venda ou o uso subsequente; e

(b) a obrigação de desempenho em relação à qual a totalidade ou alguns dos royalties baseados em vendas ou baseados em

uso que foram alocados tiver sido satisfeita (ou parcialmente satisfeita).

B63A. A exigência de royalty com base em vendas ou com base em uso no item B63 deve ser aplicada quando o royalty refere-se apenas à licença de propriedade intelectual ou quando a licença de propriedade intelectual é o item predominante para o qual o royalty diz respeito (por exemplo, licença de propriedade intelectual pode ser o item predominante, a que o royalty se refere, quando a entidade tem expectativa razoável de que o cliente vai atribuir significativamente mais valor à licença do que para os outros bens ou serviços com os quais o royalty se relaciona).

B63B. Quando o requisito do item B63A for atendido, a receita de royalty com base na venda ou com base no uso deve ser reconhecida integralmente, em conformidade com o item B63. Quando o requisito do item B63A não for cumprido, os requisitos relativos à contraprestação variável, especificados nos itens 50 a 59, devem ser aplicados para royalty com base na venda ou no uso.

#### **Acordo de recompra**

B64. Acordo de recompra é o contrato em que a entidade vende o ativo e também promete recomprar o ativo ou tem a opção de comprá-lo (seja no mesmo contrato ou em outro contrato). O ativo recomprado pode ser o ativo que foi originalmente vendido ao cliente, um ativo que seja praticamente igual a esse ativo, ou outro ativo do qual o ativo que foi originalmente vendido é um componente.

B65. Acordos de recompra geralmente apresentam-se sob três formas:

(a) obrigação de a entidade recomprar o ativo (a termo);

(b) direito de a entidade recomprar o ativo (opção de compra); e

(c) obrigação de a entidade recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda).

#### **Opção de compra ou a termo**

B66. Se a entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou a termo), o cliente não obtém o controle do ativo porque está limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter praticamente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo, ainda que o cliente venha a ter a posse física do ativo. Consequentemente, a entidade deve contabilizar o contrato de uma das seguintes formas:

(a) arrendamento mercantil de acordo com a CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo; ou

(b) acordo de financiamento, conforme o item B68, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor equivalente ou superior ao preço de venda original do ativo.

B67. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.



B68. Se o acordo de recompra for um acordo de financiamento, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e também deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve reconhecer a diferença, entre o valor da contraprestação recebida do cliente e o valor da contraprestação a ser paga ao cliente, como juros e, se aplicável, como custos de processamento e retenção (por exemplo, seguro).

B69. Se a opção vencer sem ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

#### Opção de venda

B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente efetivamente pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento mercantil de acordo com a CPC 06.

B71. Para determinar se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito, a entidade deve considerar diversos fatores, incluindo a relação do preço de recompra com o valor de mercado esperado do ativo na data da recompra e o tempo até que o direito expire. Por exemplo, se for esperado que o preço de recompra supere significativamente o valor de mercado do ativo, isso pode indicar que o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda.

B72. Se o cliente não tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito por preço inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse a venda do produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a B27.

B73. Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for superior ao valor de mercado esperado do ativo, o contrato é, de fato, acordo de financiamento e, portanto, deve ser contabilizado, conforme descrito no item B68.

B74. Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for inferior ou igual ao valor de mercado esperado do ativo, e o cliente não tiver incentivo econômico significativo de exercer seu direito, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse venda de produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a B27.

B75. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.

B76. Se a opção vencer sem ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

#### Contratos em consignação

B77. Quando a entidade entregar o produto à outra parte (como revendedor ou distribuidor) para venda a clientes finais, a entidade deve avaliar se essa outra parte obteve controle do produto nesse momento específico no tempo. O produto que foi entregue à outra parte pode ser mantido sob contrato em consignação, se essa outra parte não obteve o controle do produto. Conseqüentemente, a entidade não deve reconhecer a receita por ocasião da entrega do produto a essa outra parte, se o produto entregue estiver mantido em consignação.

B78. Os indicadores de que um contrato é contrato em consignação incluem, sem limitação, o seguinte:

- (a) o produto é controlado pela entidade até que ocorra evento específico, tal como a venda do produto a cliente do revendedor ou até que um período especificado expire;
- (b) a entidade é capaz de exigir a devolução do produto ou de transferir o produto a terceiro (tal como outro revendedor); e
- (c) o revendedor não tem obrigação incondicional de pagar pelo produto (embora possa ser requerido que faça um depósito).

#### Acordos do tipo “faturar e manter” (bill-and-hold)

B79. Acordo do tipo “faturar e manter” é o contrato por meio do qual a entidade fatura o produto para o cliente, mas retém a posse física do produto até que este seja transferido ao cliente em momento específico no futuro. Por exemplo, o cliente pode solicitar que a entidade celebre esse tipo de contrato devido à falta de espaço disponível do cliente para acolher, fisicamente, o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente.

B80. A entidade deve determinar quando estará satisfeita a sua obrigação de desempenho de transferir o produto ao avaliar quando o cliente obterá o controle desse produto (ver item 38). Para alguns contratos, o controle é considerado transferido quando o produto é entregue no local do cliente ou quando o produto é enviado, dependendo dos termos do contrato (incluindo os termos de envio e entrega). Contudo, para alguns contratos, o cliente pode obter o controle do produto mesmo que esse produto continue sob a posse física da entidade. Nesse caso, o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do produto, e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse produto, mesmo que tenha decidido não exercer seu direito de tomar a posse física desse produto. Conseqüentemente, nessa situação, a entidade não controla o produto. Em vez disso, a entidade presta serviços de custódia do ativo ao cliente.

B81. Além de aplicar os requisitos do item 38 para que o cliente obtenha o controle do produto em acordo do tipo “faturar e manter”, todos os seguintes critérios devem ser atendidos:

- (a) o motivo para o acordo do tipo “faturar e manter” deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o acordo);
- (b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente;
- (c) no momento, o produto deve estar pronto para transferência física ao cliente; e



(d) a entidade não pode ter a capacidade de utilizar o produto ou de direcioná-lo a outro cliente.

B82. Se a entidade reconhecer a receita pela venda do produto na base do tipo “faturar e manter”, a entidade deve considerar se tem obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, por serviços de custódia), de acordo com os itens 22 a 30 em relação ao qual a entidade deve alocar parte do preço de transação de acordo com os itens 73 a 86.

#### **Aceite do cliente**

B83. De acordo com o item 38(e), o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. As cláusulas de aceite do cliente permitem ao cliente cancelar o contrato ou exigir que a entidade tome medidas corretivas, se o bem ou o serviço não atender às especificações pactuadas. A entidade deve considerar essas cláusulas ao avaliar quando o cliente obterá o controle do bem ou serviço.

B84. Se a entidade puder determinar objetivamente que o controle do bem ou serviço foi transferido ao cliente de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então o aceite do cliente é uma formalidade que não afeta a determinação da entidade sobre quando o cliente obteve o controle do bem ou serviço. Por exemplo, se a cláusula de aceite do cliente basear-se no atendimento de características de dimensão e peso especificadas, a entidade deve ser capaz de determinar se esses critérios foram atendidos antes de receber a confirmação do aceite do cliente. A experiência da entidade com contratos para bens ou serviços similares pode fornecer evidência de que o bem ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato. Se a receita for reconhecida antes do aceite do cliente, a entidade ainda deve considerar se existem quaisquer obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, instalação de equipamentos) e avaliar se deve contabilizá-las separadamente.

B85. Contudo, se a entidade não puder determinar objetivamente que o bem ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então a entidade não deve ser capaz de concluir que o cliente obteve o controle até que a entidade receba, formalmente, o aceite do cliente. Isso porque, nessa circunstância, a entidade não pode determinar que o cliente tenha capacidade de direcionar o uso do bem ou serviço, ou de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse bem ou serviço.

B86. Se a entidade entregar produtos ao cliente para fins de teste ou avaliação e o cliente não estiver comprometido a pagar qualquer contraprestação até o vencimento do período de testes, o controle do produto não deve ser considerado transferido ao cliente até que este aceite o produto ou até que o período de testes expire.

#### **Divulgação de receita desagregada**

B87. O item 114 requer que a entidade desagregue a receita de contratos com clientes em categorias que descrevem como a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Consequentemente, a extensão em que a receita da entidade é desagregada para

fins dessa divulgação depende dos fatos e circunstâncias que se referem aos contratos da entidade com clientes. Algumas entidades podem precisar utilizar mais de um tipo de categoria para atender ao objetivo do item 114 para desagregar receita. Outras entidades podem atender ao objetivo utilizando somente um tipo de categoria para desagregar receita.

B88. Ao selecionar o tipo de categoria (ou categorias) a ser utilizada para desagregar receita, a entidade deve considerar como as informações sobre a receita da entidade foram apresentadas para outras finalidades, incluindo o seguinte:

(a) divulgações apresentadas fora das demonstrações contábeis (por exemplo, em divulgações de resultados, relatórios anuais ou apresentações a investidores);

(b) informações regularmente revisadas pelo principal tomador de decisões operacionais para avaliar o desempenho financeiro de segmentos operacionais; e

(c) outras informações semelhantes aos tipos de informações identificadas no item B88(a) e (b) e que sejam utilizadas pela entidade ou usuários das demonstrações contábeis da entidade para avaliar o desempenho financeiro da entidade ou tomar decisões de alocação de recursos.

B89. Exemplos de categorias que podem ser apropriadas incluem, sem limitação, o seguinte:

(a) tipo de bem ou serviço (por exemplo, importantes linhas de produtos);

(b) região geográfica (por exemplo, país ou região);

(c) mercado ou tipo de cliente (por exemplo, clientes governamentais e não governamentais);

(d) tipo de contrato (por exemplo, contratos de preço fixo e contratos de tempo e materiais);

(e) duração do contrato (por exemplo, contratos de curto e de longo prazo);

(f) época de transferência de bens ou serviços (por exemplo, receita de bens ou serviços transferida a clientes em momento específico no tempo e receita de bens ou serviços transferida ao longo do tempo);

(g) canais de vendas (por exemplo, bens vendidos diretamente a clientes e bens vendidos por meio de intermediários).



## CPC 48 – INSTRUMENTOS FINANCEIROS

### Capítulo 1 Objetivo

1.1 O objetivo deste pronunciamento é estabelecer princípios para o relatório financeiro de ativos financeiros e passivos financeiros que devem apresentar informações pertinentes e úteis aos usuários de demonstrações contábeis para a sua avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade.

### Capítulo 2 Alcance

2.1 Este pronunciamento deve ser aplicado por todas as entidades a todos os tipos de instrumentos financeiros, exceto:

(a) participações em controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto que devem ser contabilizadas de acordo com o CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, o CPC 35 – Demonstrações Separadas, ou o CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto. Entretanto, em alguns casos, o CPC 36, o CPC 35 ou o CPC 18 exigem ou permitem que a entidade contabilize sua participação em controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto de acordo com alguns, ou todos, requisitos deste pronunciamento. As entidades devem também aplicar este pronunciamento a derivativos em participação em controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto, exceto se o derivativo atender à definição de instrumento patrimonial da entidade no CPC 39 – Instrumentos Financeiros: Apresentação;

(b) direitos e obrigações previstos em arrendamentos aos quais se aplique o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil. Entretanto:

(i) os recebíveis de arrendamento reconhecidos por arrendador estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento e de redução ao valor recuperável deste pronunciamento;

(ii) as contas a pagar de arrendamento financeiro reconhecidas por arrendatário estão sujeitas aos requisitos de desreconhecimento deste pronunciamento; e

(iii) derivativos que estão embutidos em arrendamentos estão sujeitos aos requisitos de derivativos embutidos deste pronunciamento;

(c) direitos e obrigações de empregadores em planos de benefícios a empregados, aos quais se aplica o CPC 33 – Benefícios a Empregados;

(d) instrumentos financeiros emitidos pela entidade que atenderem à definição de instrumento patrimonial do CPC 39 (incluindo opções e bônus de subscrição) ou que tiverem de ser classificados como instrumento patrimonial de acordo com os itens 16A e 16B ou com os itens 16C e 16D do CPC 39. Entretanto, o titular desses instrumentos patrimoniais deve aplicar este pronunciamento a esses instrumentos, exceto se atenderem à exceção da alínea (a);

(e) direitos e obrigações decorrentes de (i) contrato de seguro, conforme definido no CPC 11 – Contratos de Seguro, que não sejam direitos e obrigações da emitente decorrentes de contrato de seguro que atenda à definição de contrato de garantia financeira, ou (ii) contrato que esteja dentro do alcance do CPC 11, porque contém característica de participação discricionária. Contudo, este pronunciamento se aplica a um derivativo que esteja embutido em contrato dentro do alcance do CPC 11 se o derivativo não é, ele próprio, um contrato dentro do alcance do CPC 11. Além disso, se a emitente de contratos de garantia financeira tiver anteriormente afirmado explicitamente que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver usado a contabilização aplicável a contratos de seguro, a emitente pode decidir aplicar este pronunciamento ou o CPC 11 a esses contratos de garantia financeira (ver itens B2.5 e B2.6). A emitente pode tomar essa decisão, contrato a contrato, mas a decisão para cada contrato é irrevogável;

(f) qualquer contrato a termo entre a adquirente e o acionista vendedor para comprar ou vender uma entidade adquirida que resultará em combinação de negócios dentro do alcance do CPC 15 – Combinação de Negócios na data de aquisição futura. O prazo do contrato a termo não deve exceder um período razoável normalmente necessário para obter quaisquer aprovações exigidas e para concluir a transação;

(g) compromissos de empréstimo, exceto os compromissos de empréstimo descritos no item 2.3. Entretanto, a emitente de compromissos de empréstimo deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável deste pronunciamento a compromissos de empréstimo que não estejam dentro do alcance deste pronunciamento. Além disso, todos os compromissos de empréstimo estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento deste pronunciamento;

(h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de pagamento baseadas em ações aos quais se aplique o CPC 10 – Pagamento Baseado em Ações, com exceção de contratos dentro do alcance dos itens 2.4 a 2.7 deste pronunciamento, aos quais este pronunciamento se aplica;

(i) direitos a pagamentos para reembolsar a entidade por gastos incorridos para liquidar um passivo que reconheça como provisão de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, ou para os quais, em período anterior, tenha reconhecido uma provisão de acordo com o CPC 25;

(j) direitos e obrigações dentro do alcance do CPC 30 – Receita de Contrato com Cliente que são instrumentos financeiros, exceto aqueles que o CPC 30 especifica que são contabilizados de acordo com este pronunciamento.

2.2 Os requisitos de perdas por redução ao valor recuperável deste pronunciamento devem ser aplicados aos direitos que o CPC 30 especifica que devem ser contabilizados de acordo com este pronunciamento para as finalidades de reconhecimento de ganhos ou de perdas por redução ao valor recuperável.



2.3 Os seguintes compromissos de empréstimo estão dentro do alcance deste pronunciamento:

(a) compromissos de empréstimo que a entidade designe como passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado (ver item 4.2.2). A entidade que tenha a prática passada de vender os ativos resultantes de seus compromissos de empréstimo logo após a concessão deve aplicar este pronunciamento a todos os seus compromissos de empréstimo na mesma classe;

(b) compromissos de empréstimo que possam ser liquidados pelo valor líquido à vista ou pela entrega ou emissão de outro instrumento financeiro. Esses compromissos de empréstimo são derivativos. O compromisso de empréstimo não é considerado como liquidado pelo valor líquido meramente pelo fato de o empréstimo ter sido pago em prestações (por exemplo, empréstimo hipotecário para construção que seja pago em parcelas, de acordo com o progresso da construção);

(c) compromissos para fornecer um empréstimo à taxa de juros abaixo do mercado (ver item 4.2.1(d)).

2.4 Este pronunciamento deve ser aplicado àqueles contratos de compra e venda de item não financeiro que puderem ser liquidados pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se os contratos fossem instrumentos financeiros, com exceção dos contratos que foram celebrados e continuam a ser mantidos para fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade. Entretanto, este pronunciamento deve ser aplicado àqueles contratos que a entidade designa como mensurados ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item 2.5.

2.5 Um contrato para comprar ou vender um item não financeiro, que pode ser liquidado pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, como se o contrato fosse um instrumento financeiro, pode ser irrevogavelmente designado como mensurado ao valor justo por meio do resultado, mesmo se foi celebrado para fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade. Essa designação está disponível apenas no início do contrato e apenas se eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência de reconhecimento (algumas vezes referida como descasamento contábil) que de outra forma surgiria do não reconhecimento desse contrato porque foi excluída do alcance deste pronunciamento (ver item 2.4).

2.6 Há diversas formas em que um contrato para compra ou venda de item não financeiro pode ser liquidado pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros. Essas formas incluem:

(a) quando os termos do contrato permitem que uma das partes o liquide pelo valor líquido à vista ou por outro

instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros;

(b) quando a capacidade de liquidar pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, não estiver explícita nos termos do contrato, mas a entidade tiver a prática de liquidar contratos similares pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros (se com a contraparte, celebrando o contrato de compensação, ou vendendo o contrato antes de seu exercício ou prescrição);

(c) quando, para contratos similares, a entidade tiver a prática de obter a entrega do item subjacente e vendê-lo dentro de curto período após a entrega, para a finalidade de gerar lucro de flutuações de curto prazo no preço ou margem do revendedor; e

(d) quando um item não financeiro que for objeto do contrato for prontamente conversível em caixa.

O contrato ao qual se aplique a alínea (b) ou (c) não é celebrado para fins de recebimento ou entrega de item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade e, conseqüentemente, está dentro do alcance deste pronunciamento. Outros contratos aos quais se aplica o item 2.4 são avaliados para determinar se foram celebrados e continuam a ser mantidos para fins de recebimento ou entrega do item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade e, conseqüentemente, se estão dentro do alcance deste pronunciamento.

2.7 A opção lançada de compra ou venda de item não financeiro que pode ser liquidada pelo valor líquido à vista ou por outro instrumento financeiro, ou pela troca de instrumentos financeiros, de acordo com o item 2.6(a) ou 2.6(d) está dentro do alcance deste pronunciamento. Esse contrato não pode ser celebrado para fins de recebimento ou entrega do item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade.

## Capítulo 3 Reconhecimento e desreconhecimento

### 3.1 Reconhecimento inicial

3.1.1 A entidade deve reconhecer um ativo financeiro ou um passivo financeiro em seu balanço patrimonial, quando, e apenas quando, a entidade se tornar parte das disposições contratuais do instrumento (ver itens B3.1.1 e B3.1.2). Ao reconhecer pela primeira vez um ativo financeiro, a entidade deve classificá-lo de acordo com os itens 4.1.1 a 4.1.5 e mensurá-lo de acordo com os itens 5.1.1 a 5.1.3. Ao reconhecer pela primeira vez um passivo financeiro, a entidade deve classificá-lo de acordo com os itens 4.2.1 e 4.2.2 e mensurá-lo de acordo com o item 5.1.1.

### Compra ou venda de forma regular de ativos financeiros

3.1.2 A compra ou a venda de forma regular de ativos financeiros deve ser reconhecida e desreconhecida, conforme aplicável, utilizando-se a contabilização na data da negociação ou a contabilização na data da liquidação (ver itens B3.1.3 a



B3.1.6).

### 3.2 Desreconhecimento de ativo financeiro

3.2.1 Nas demonstrações contábeis consolidadas, os itens 3.2.2 a 3.2.9, B3.1.1, B3.1.2 e B3.2.1 a B3.2.17 devem ser aplicados ao nível consolidado. Portanto, a entidade primeiramente consolida todas as controladas de acordo com o CPC 36 e, então, deve aplicar esses itens ao grupo resultante.

3.2.2 Antes de avaliar se, e até que ponto, o desreconhecimento é apropriada de acordo com os itens 3.2.3 a 3.2.9, a entidade define se esses itens devem ser aplicados a uma parte de um ativo financeiro (ou a uma parte de grupo de ativos financeiros similares) ou a um ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares) em sua totalidade, como segue:

(a) os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados a uma parte do ativo financeiro (ou a uma parte de grupo de ativos financeiros similares) se, e apenas se, a parte que estiver sendo considerada para desreconhecimento atender a uma das três condições a seguir:

(i) a parte compreender apenas fluxos de caixa especificamente identificados do ativo financeiro (ou de grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebra um acordo de faixa de taxa de juros, pelo qual a contraparte obtém o direito aos fluxos de caixa de juros, mas não aos fluxos de caixa do principal do instrumento de dívida, os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados aos fluxos de caixa de juros;

(ii) a parte compreender apenas uma parcela totalmente proporcional (pro rata) dos fluxos de caixa do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebra um acordo pelo qual a contraparte obtém os direitos à participação de 90% de todos os fluxos de caixa do instrumento de dívida, os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados a 90% desses fluxos de caixa. Se houver mais de uma contraparte, cada contraparte não é obrigada a ter uma parcela proporcional dos fluxos de caixa, desde que a entidade transferente tenha uma parcela totalmente proporcional;

(iii) a parte compreender apenas uma parcela totalmente proporcional (pro rata) dos fluxos de caixa especificamente identificados do ativo financeiro (ou um grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebra um acordo pelo qual a contraparte obtém direito a 90% dos fluxos de caixa de juros do ativo financeiro, os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados a 90% desses fluxos de caixa de juros. Se houver mais de uma contraparte, cada contraparte não é obrigada a ter uma parcela proporcional dos fluxos de caixa especificamente identificados, desde que a entidade transferente tenha uma parcela totalmente proporcional;

(b) Em todos os outros casos, os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados ao ativo financeiro em sua totalidade (ou ao grupo de ativos financeiros similares em sua totalidade). Por exemplo, quando a entidade transfere (i) os direitos aos primeiros ou aos últimos 90% dos recebimentos de caixa do ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros), ou (ii) o direito a 90% dos fluxos de caixa de grupo de contas a receber, mas fornece uma garantia

para compensar o comprador por quaisquer perdas de crédito de até 8% do valor do principal das contas a receber, os itens 3.2.3 a 3.2.9 devem ser aplicados ao ativo financeiro (ou a grupo de ativos financeiros similares) em sua totalidade.

Nos itens 3.2.3 a 3.2.12, a expressão “ativo financeiro” refere-se a uma parte do ativo financeiro (ou a uma parte de grupo de ativos financeiros similares), conforme identificado na alínea (a) acima ou, de outro modo, a um ativo financeiro (ou grupo de ativos financeiros similares) em sua totalidade.

3.2.3 A entidade deve desreconhecer um ativo financeiro quando, e apenas quando:

(a) os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expirarem; ou

(b) transferir o ativo financeiro, conforme definido nos itens 3.2.4 e 3.2.5, e a transferência se qualificar para desreconhecimento, de acordo com o item 3.2.6.

(Ver item 3.1.2 para vendas de forma regular de ativos financeiros.)

3.2.4 A entidade deve transferir um ativo financeiro se, e apenas se:

(a) transferir os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro; ou

(b) reter os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro, mas assumir a obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais recebedores em acordo que atenda às condições do item 3.2.5.

3.2.5 Quando a entidade reter os direitos contratuais de receber fluxos de caixa do ativo financeiro (“ativo original”), mas assumir a obrigação contratual de pagar esses fluxos de caixa a uma ou mais entidades (eventuais recebedores), ela deve tratar a transação como transferência do ativo financeiro se, e apenas se, todas as três condições a seguir forem atendidas:

(a) a entidade não tem obrigação de pagar valores a eventuais recebedores, exceto se cobrar valores equivalentes do ativo original. Os adiantamentos de curto prazo por parte da entidade, com direito à recuperação total do valor emprestado, mais juros acumulados a taxas de mercado não violam essa condição;

(b) a entidade está proibida, pelos termos do contrato de transferência, de vender ou oferecer em garantia o ativo original, exceto como garantia a eventuais recebedores pela obrigação de lhes pagar fluxos de caixa;

(c) a entidade tem a obrigação de remeter quaisquer fluxos de caixa que cobrar em nome de eventuais recebedores, sem atraso relevante. Além disso, a entidade não tem o direito de reinvestir esses fluxos de caixa, com exceção de investimentos em caixa ou equivalentes de caixa (como definido no CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa) durante o curto período de liquidação, desde a data de recebimento até a data requerida de remessa aos eventuais recebedores, e os juros auferidos sobre esses investimentos são repassados aos



eventuais recebedores.

3.2.6 Quando a entidade transferir um ativo financeiro (ver item 3.2.4), ela deve avaliar até que ponto retém os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro. Nesse caso:

(a) se a entidade transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos e obrigações criados ou retidos na transferência;

(b) se a entidade reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve continuar a reconhecer o ativo financeiro.

(c) se a entidade não transferir nem reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve determinar se reteve o controle do ativo financeiro. Nesse caso:

(i) se a entidade não tiver retido o controle, ela deve desreconhecer o ativo financeiro e reconhecer separadamente como ativos ou passivos quaisquer direitos ou obrigações criados ou retidos na transferência;

(ii) se a entidade tiver retido o controle, ela deve continuar a reconhecer o ativo financeiro, na medida de seu envolvimento contínuo no ativo financeiro (ver item 3.2.16).

3.2.7 A transferência dos riscos e benefícios (ver item 3.2.6) é avaliada, comparando-se a exposição da entidade, antes e após a transferência, com a variabilidade nos valores e época dos fluxos de caixa líquidos do ativo transferido. A entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro se sua exposição à variabilidade no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros do ativo financeiro não mudar significativamente como resultado da transferência (por exemplo, pelo fato de a entidade ter vendido um ativo financeiro sujeito a um contrato para recomprá-lo por preço fixo ou por preço de venda mais o retorno de juros). A entidade transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro se sua exposição a essa variabilidade deixar de ser significativa em relação à variabilidade total no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros associados ao ativo financeiro (por exemplo, pelo fato de a entidade ter vendido um ativo financeiro sujeito apenas à opção de recomprá-lo pelo seu valor justo no momento da compra ou ter transferido uma parcela totalmente proporcional dos fluxos de caixa do ativo financeiro maior em acordo como, por exemplo, uma subparticipação em empréstimo que atenda às condições do item 3.2.5).

3.2.8 Frequentemente, é óbvio que a entidade transferiu ou reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e não há necessidade de realizar nenhum cálculo. Em outros casos, é necessário calcular e comparar a exposição da entidade à variabilidade no valor presente dos fluxos de caixa líquidos futuros antes e após a transferência. O cálculo e a comparação são feitos, usando-se como taxa de desconto uma taxa de juros de mercado corrente apropriada. Toda a variabilidade razoavelmente possível nos fluxos de caixa

líquidos deve ser considerada, sendo dado maior peso àqueles resultados cuja ocorrência seja mais provável.

3.2.9 O fato de a entidade ter retido ou não o controle [ver item 3.2.6(c)] do ativo transferido depende da capacidade do cessionário de vender o ativo. Se o cessionário tiver a capacidade prática de vender o ativo em sua totalidade a um terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa capacidade unilateralmente e sem precisar impor restrições adicionais sobre a transferência, a entidade não reteve o controle. Em todos os outros casos, a entidade reteve o controle.

#### Transferências que se qualificam para desreconhecimento

3.2.10 Se a entidade transferir um ativo financeiro em uma transferência que se qualifica para desreconhecimento em sua totalidade e reter o direito de prestar serviço de cobrança do ativo financeiro em troca de comissão, ela deve reconhecer um ativo ou um passivo pelo serviço de cobrança em relação a esse contrato de serviço. Se não se espera que a comissão a ser recebida remunere adequadamente a entidade pela prestação do serviço de cobrança, um passivo pela obrigação de serviço de cobrança deve ser reconhecido ao seu valor justo. Se for esperado que a comissão a ser recebida seja uma remuneração mais que adequada pelo serviço de cobrança, o ativo de serviço de cobrança deve ser reconhecido para o direito de serviço de cobrança pelo valor determinado com base na alocação do valor contábil do ativo financeiro maior de acordo com o item 3.2.13.

3.2.11 Se, como resultado da transferência, o ativo financeiro for desreconhecido em sua totalidade, mas a transferência resultar na obtenção pela entidade de novo ativo financeiro ou na assunção de novo passivo financeiro, ou de passivo de serviço de cobrança, a entidade deve reconhecer o novo ativo financeiro, passivo financeiro ou passivo de serviço de cobrança ao valor justo.

3.2.12 Ao desreconhecer o ativo financeiro em sua totalidade, a diferença entre:

(a) o valor contábil (mensurado na data do desreconhecimento); e

(b) a contraprestação recebida (incluindo qualquer novo ativo obtido menos qualquer novo passivo assumido);

deve ser reconhecida no resultado.

3.2.13 Se o ativo transferido fizer parte de um ativo financeiro maior [por exemplo, quando a entidade transferir fluxos de caixa de juros que sejam parte de instrumento de dívida, ver item 3.2.2(a)] e a parte transferida se qualificar para desreconhecimento em sua totalidade, o valor contábil anterior do ativo financeiro maior deve ser alocado entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, com base nos valores justos relativos dessas partes na data da transferência. Para essa finalidade, o ativo de serviço de cobrança retido deve ser tratado como parte que continua a ser reconhecida. A diferença entre:

(a) o valor contábil (mensurado na data do



desreconhecimento) alocado à parte desreconhecida; e

(b) a contraprestação recebida pela parte desreconhecida (incluindo qualquer novo ativo obtido menos qualquer novo passivo assumido); deve ser reconhecida no resultado.

3.2.14 Quando a entidade aloca o valor contábil anterior de ativo financeiro maior entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida, o valor justo da parte que continua a ser reconhecida deve ser mensurado. Quando a entidade tem histórico de vendas de partes similares à parte que continua a ser reconhecida ou houver outras transações de mercado para essas partes, os preços recentes das transações reais fornecem a melhor estimativa de seu valor justo. Quando não houver cotações de preço ou transações de mercado recentes para suportar o valor justo da parte que continua a ser reconhecida, a melhor estimativa do valor justo é a diferença entre o valor justo do ativo financeiro maior e a contraprestação recebida do cessionário pela parte que é desreconhecida.

#### **Transferência que não se qualifica para desreconhecimento**

3.2.15 Se a transferência não resultar em desreconhecimento, porque a entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo transferido em sua totalidade e deve reconhecer o passivo financeiro pela contraprestação recebida. Em períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer qualquer receita proveniente do ativo transferido e qualquer despesa incorrida com o passivo financeiro.

#### **Envolvimento contínuo em ativos transferidos**

3.2.16 Se a entidade não transferir nem reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido e reter o controle do ativo transferido, ela deve continuar a reconhecer o ativo transferido na medida de seu envolvimento contínuo. A extensão do envolvimento contínuo da entidade no ativo transferido é a extensão em que ela está exposta a alterações no valor do ativo transferido. Por exemplo:

(a) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de garantia do ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade é o menor valor entre (i) o valor do ativo e (ii) o valor máximo da contraprestação recebida que a entidade pode ser obrigada a restituir (“valor da garantia”);

(b) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de opção lançada ou comprada (ou ambas) sobre o ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade é o valor do ativo transferido que a entidade pode recomprar. Entretanto, no caso de opção lançada sobre um ativo que seja mensurado ao valor justo, a extensão do envolvimento contínuo da entidade está limitada ao que for menor entre o valor justo do ativo transferido e o preço de exercício da opção (ver item B3.2.13);

(c) quando o envolvimento contínuo da entidade toma a forma de opção com liquidação pelo valor à vista ou forma

similar sobre o ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade é mensurada da mesma forma que aquela que resulta de opções não liquidáveis à vista, conforme definido na alínea (b) acima.

3.2.17 Quando a entidade continua a reconhecer o ativo na medida de seu envolvimento contínuo, ela deve também reconhecer o respectivo passivo. Independentemente dos outros requisitos de mensuração deste pronunciamento, o ativo transferido e o respectivo passivo são mensurados em base que reflita os direitos e as obrigações que a entidade reteve. O respectivo passivo é mensurado de tal forma que o valor contábil líquido do ativo transferido e do respectivo passivo seja:

(a) o custo amortizado dos direitos e obrigações retidos pela entidade, se o ativo transferido for mensurado ao custo amortizado; ou

(b) igual ao valor justo dos direitos e obrigações retidos pela entidade, quando mensurado de forma individual, caso o ativo transferido seja mensurado ao valor justo.

3.2.18 A entidade deve continuar a reconhecer qualquer receita proveniente do ativo transferido na medida do seu envolvimento contínuo e deve reconhecer qualquer despesa incorrida com o respectivo passivo.

3.2.19 Para fins de mensuração subsequente, as alterações reconhecidas no valor justo do ativo transferido e do respectivo passivo devem ser contabilizadas de forma consistente uma com a outra, de acordo com o item 5.7.1, e não devem ser compensadas.

3.2.20 Se o envolvimento contínuo da entidade estiver apenas em uma parte do ativo financeiro (por exemplo, quando a entidade retém a opção para recomprar parte do ativo transferido, ou retém uma participação residual que não resulta na retenção de substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e a entidade retém o controle), a entidade aloca o valor contábil anterior do ativo financeiro entre a parte que continua a reconhecer de acordo com o seu envolvimento contínuo e a parte que deixa de reconhecer com base nos valores justos relativos dessas partes na data da transferência. Para essa finalidade, os requisitos do item 3.2.14 são aplicáveis. A diferença entre:

(a) o valor contábil (mensurado na data do desreconhecimento) alocado à parte que deixa de ser reconhecida; e

(b) a contraprestação recebida pela parte que deixa de ser reconhecida;

deve ser reconhecida no resultado.

3.2.21 Se o ativo transferido for mensurado ao custo amortizado, a opção deste pronunciamento de designar um passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado não é aplicável ao respectivo passivo.

#### **Todas as transferências**





3.2.22 Se o ativo transferido continuar a ser reconhecido, o ativo e o respectivo passivo não devem ser compensados. De forma similar, a entidade não deve compensar nenhuma receita proveniente do ativo transferido com nenhuma despesa incorrida com o respectivo passivo (ver item 42 do CPC 39).

3.2.23 Se o cedente fornecer garantia não monetária (tais como instrumento de dívida ou instrumento patrimonial) ao cessionário, a contabilização da garantia pelo cedente e pelo cessionário depende do fato de o cessionário ter ou não o direito de vender ou oferecer novamente a garantia e do fato de o cedente estar ou não em inadimplência. O cedente e o cessionário deve contabilizar a garantia da seguinte forma:

(a) se o cessionário tiver o direito por contrato ou praxe de vender ou oferecer novamente a garantia, então o cedente deve reclassificar esse ativo em seu balanço patrimonial (por exemplo, como ativo emprestado, instrumento patrimonial oferecido em garantia ou recebível por compra) separadamente de outros ativos;

(b) se o cessionário vender a garantia oferecida a ele, ele deve reconhecer o valor da venda e o passivo mensurado ao valor justo pela sua obrigação de devolver a garantia;

(c) se o cedente estiver em inadimplência de acordo com os termos do contrato e deixar de ter direito de resgatar a garantia, ele deve desreconhecer a garantia e o cessionário deve reconhecer a garantia como seu ativo inicialmente mensurado ao valor justo ou, se já tiver vendido a garantia, deve desreconhecer sua obrigação de devolver a garantia;

(d) exceto conforme previsto na alínea (c), o cedente deve continuar a reconhecer a garantia como seu ativo e o cessionário não deve reconhecer a garantia como ativo.

### 3.3 Desreconhecimento de passivo financeiro

3.3.1 A entidade deve baixar o passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) de seu balanço patrimonial quando, e apenas quando, ele for extinto, ou seja, quando a obrigação especificada no contrato for liquidada, cancelada ou expirar.

3.3.2 A troca entre o mutuário e o credor de instrumentos de dívida com termos substancialmente diferentes deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro. De forma similar, a modificação substancial dos termos do passivo financeiro existente ou parte dele (atribuível ou não à dificuldade financeira do devedor) deve ser contabilizada como extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de novo passivo financeiro.

3.3.3 A diferença entre o valor contábil do passivo financeiro (ou parte do passivo financeiro) extinto ou transferido à outra parte e a contraprestação paga, incluindo quaisquer ativos não monetários transferidos ou passivos assumidos, deve ser reconhecida no resultado.

3.3.4 Se a entidade recomprar parte do passivo financeiro, ela deve alocar o valor contábil anterior do passivo financeiro entre a parte que continua a ser reconhecida e a parte que é desreconhecida com base nos valores justos relativos dessas

partes na data da recompra. A diferença entre (a) o valor contábil alocado à parte desreconhecida e (b) a contraprestação paga, incluindo quaisquer ativos não monetários transferidos ou passivos assumidos, pela parte desreconhecida deve ser reconhecida no resultado.

## Capítulo 4 Classificação

### 4.1 Classificação de ativo financeiro

4.1.1 A menos que o item 4.1.5 seja aplicável, a entidade deve classificar ativos financeiros como subsequentemente mensurados ao custo amortizado, ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes ou ao valor justo por meio do resultado com base tanto:

(a) no modelo de negócios da entidade para a gestão dos ativos financeiros; quanto

(b) nas características de fluxo de caixa contratual do ativo financeiro.

4.1.2 O ativo financeiro deve ser mensurado ao custo amortizado se ambas as seguintes condições forem atendidas:

(a) o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja manter ativos financeiros com o fim de receber fluxos de caixa contratuais; e

(b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

Os itens B4.1.1 a B4.1.26 fornecem orientação sobre como aplicar essas condições.

4.1.2A O ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes se ambas as seguintes condições forem atendidas:

(a) o ativo financeiro for mantido dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja atingido tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais quanto pela venda de ativos financeiros; e

(b) os termos contratuais do ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

Os itens B4.1.1 a B4.1.26 fornecem orientação sobre como aplicar essas condições.

4.1.3 Para a finalidade de aplicar os itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b):

(a) principal é o valor justo do ativo financeiro no reconhecimento inicial. O item B4.1.7B fornece orientação adicional sobre o significado de principal;

(b) juros consistem de contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao valor do principal em aberto durante período de tempo específico e por outros riscos e custos básicos de empréstimo, bem como a margem de lucro. Os itens B4.1.7A e B4.1.9A a B4.1.9E



forneem orientação adicional sobre o significado de juros, incluindo o significado do valor do dinheiro no tempo.

4.1.4 O ativo financeiro deve ser mensurado ao valor justo por meio do resultado, a menos que seja mensurado ao custo amortizado de acordo com o item 4.1.2 ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A. Entretanto, a entidade pode efetuar uma escolha irrevogável no reconhecimento inicial para investimentos específicos em instrumento patrimonial, que de outro modo seriam mensurados ao valor justo por meio do resultado, de apresentar alterações subsequentes no valor justo em outros resultados abrangentes (ver itens 5.7.5 e 5.7.6).

#### **Opção de designar ativo financeiro como ao valor justo por meio do resultado**

4.1.5 Não obstante os itens 4.1.1 a 4.1.4, a entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de modo irrevogável um ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado se, ao fazê-lo, puder eliminar ou reduzir significativamente uma inconsistência de mensuração ou de reconhecimento (algumas vezes referida como “descasamento contábil”) que, de outro modo, pode resultar da mensuração de ativos ou passivos ou do reconhecimento de ganhos e perdas nesses ativos e passivos em bases diferentes (ver itens B4.1.29 a B4.1.32).

#### **4.2 Classificação de passivo financeiro**

4.2.1 A entidade deve classificar todos os passivos financeiros como mensurados subsequentemente ao custo amortizado, exceto por:

(a) passivos financeiros ao valor justo por meio do resultado. Esses passivos, incluindo derivativos que sejam passivos, devem ser mensurados subsequentemente ao valor justo;

(b) passivos financeiros que surjam quando a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento ou quando a abordagem do envolvimento contínuo for aplicável. Os itens 3.2.15 e 3.2.17 se aplicam à mensuração desses passivos financeiros;

(c) contratos de garantia financeira. Após o reconhecimento inicial, o emitente desse contrato (exceto se o item 4.2.1(a) ou (b) for aplicável) deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:

(i) o valor da provisão para perdas determinado de acordo com a Seção 5.5; e

(ii) o valor inicialmente reconhecido (ver item 5.1.1) menos, se apropriado, o valor acumulado da receita reconhecido de acordo com os princípios do CPC 30;

(d) compromissos de conceder empréstimo com taxa de juros abaixo do mercado. O emitente desse compromisso (exceto se o item 4.2.1(a) for aplicável) deve mensurá-lo subsequentemente pelo maior valor entre:

(i) o valor da provisão para perdas determinado de acordo

com a Seção 5.5; e

(ii) o valor inicialmente reconhecido (ver item 5.1.1) menos, se apropriado, o valor acumulado da receita reconhecido de acordo com os princípios do CPC 30;

(e) a contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios à qual se aplica o CPC 15. Essa contraprestação contingente deve ser mensurada subsequentemente ao valor justo com as alterações reconhecidas no resultado.

#### **Opção de designar passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado**

4.2.2 A entidade pode, no reconhecimento inicial, designar de modo irrevogável o passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado se for permitido pelo item 4.3.5, ou quando, ao fazê-lo, isso resultar em informações mais pertinentes, porque:

(a) elimina ou reduz significativamente uma inconsistência de mensuração ou reconhecimento (algumas vezes denominada como “descasamento contábil”) que ocorreria em virtude da mensuração de ativos ou passivos ou do reconhecimento de seus ganhos e perdas em bases diferentes (ver itens B4.1.29 a B4.1.32); ou

(b) um grupo de passivos financeiros ou ativos financeiros e passivos financeiros é administrado e seu desempenho é avaliado com base no valor justo, de acordo com uma estratégia documentada de gerenciamento de risco ou de investimento, e informações sobre o grupo são fornecidas internamente nessa base ao pessoal-chave da administração da entidade (como definido no CPC 05 – Divulgação sobre Partes Relacionadas), por exemplo, o conselho de administração e o presidente da entidade (ver itens B4.1.33 a B4.1.36).

#### **4.3 Derivativo embutido**

4.3.1 Derivativo embutido é um componente de contrato híbrido que inclui também um componente principal não derivativo, com o efeito de que parte dos fluxos de caixa do instrumento combinado varia de forma similar ao derivativo individual. Um derivativo embutido faz com que a totalidade ou parte dos fluxos de caixa que seria de outro modo exigido pelo contrato seja modificada de acordo com determinada taxa de juros, preço de instrumento financeiro, preço de commodity, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, classificação ou índice de crédito ou outra variável, desde que, no caso de variável não financeira, essa variável não seja específica a uma das partes do contrato. O derivativo que esteja vinculado ao instrumento financeiro, mas que possa ser contratualmente transferido independentemente desse instrumento, ou que possua contraparte diferente, não é derivativo embutido, mas instrumento financeiro separado.

#### **Contratos híbridos com contratos principais de ativos financeiros**

4.3.2 Se o contrato híbrido contiver um componente principal que seja um ativo dentro do alcance deste pronunciamento, a entidade deve aplicar os requisitos dos itens



4.1.1 a 4.1.5 ao contrato híbrido como um todo.

#### Outros contratos híbridos

4.3.3 Se o contrato híbrido contiver um componente principal que não seja um ativo dentro do alcance deste pronunciamento, o derivativo embutido deve ser separado do componente principal e contabilizado como derivativo de acordo com este pronunciamento se, e somente se:

(a) as características e os riscos econômicos do derivativo embutido não estiverem estritamente relacionados às características e riscos econômicos do contrato principal (ver itens B4.3.5 e B4.3.8);

(b) o instrumento separado, com os mesmos termos que o derivativo embutido, atender à definição de derivativo; e

(c) o contrato híbrido não for mensurado ao valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado (ou seja, o derivativo que seja embutido em passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado não seja separado).

4.3.4 Se o derivativo embutido for separado, o contrato principal deve ser contabilizado de acordo com os pronunciamentos apropriados. Este pronunciamento não aborda se o derivativo embutido deve ser apresentado separadamente no balanço patrimonial.

4.3.5 Apesar dos itens 4.3.3 e 4.3.4, se o contrato contiver um ou mais derivativos embutidos e o componente principal não for um ativo dentro do alcance deste pronunciamento, a entidade pode designar todo o contrato híbrido como ao valor justo por meio do resultado, salvo se:

(a) o derivativo embutido não modifique significativamente os fluxos de caixa que de outra forma são exigidos pelo contrato; ou

(b) fique claro com pouca ou nenhuma análise, quando um instrumento híbrido similar for considerado pela primeira vez, que é proibida a separação do derivativo embutido, como, por exemplo, a opção de pagamento antecipado embutida em empréstimo que permita que o titular pré-pague o empréstimo por aproximadamente seu custo amortizado.

4.3.6 Se a entidade for obrigada por este pronunciamento a separar o derivativo embutido de seu contrato principal, mas for incapaz de mensurar o derivativo embutido separadamente na aquisição ou no final de período subsequente de relatório financeiro, ela deve designar todo o contrato híbrido como ao valor justo por meio do resultado.

4.3.7 Se a entidade não puder mensurar de forma confiável o valor justo de derivativo embutido, com base em seus termos e condições, o valor justo do derivativo embutido é a diferença entre o valor justo do contrato híbrido e o valor justo do contrato principal. Se a entidade não puder mensurar o valor justo do derivativo embutido utilizando esse método, o item 4.3.6 é aplicável e o contrato híbrido é designado como ao valor justo por meio do resultado.

## 4.4 Reclassificação

4.4.1 Quando, e somente quando, a entidade mudar seu modelo de negócios para a gestão de ativos financeiros, deve reclassificar todos os ativos financeiros afetados de acordo com os itens 4.1.1 a 4.1.4. Ver itens 5.6.1 a 5.6.7, B4.4.1 a B4.4.3 e B5.6.1 e B5.6.2 para orientação adicional sobre reclassificação de ativos financeiros.

4.4.2 A entidade não deve reclassificar qualquer passivo financeiro.

4.4.3 As seguintes alterações nas circunstâncias não constituem reclassificações para as finalidades dos itens 4.4.1 e 4.4.2:

(a) o item que era anteriormente instrumento de hedge designado e efetivo no hedge de fluxo de caixa ou hedge de investimento líquido não mais se qualifica como tal;

(b) o item se torna um instrumento de hedge designado e efetivo no hedge de fluxo de caixa ou hedge de investimento líquido; e

(c) alterações na mensuração de acordo com a Seção 6.7.

## Capítulo 5 Mensuração

### 5.1 Mensuração inicial

5.1.1 Exceto por contas a receber dentro do alcance do item 5.1.3, no reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar um ativo financeiro ou passivo financeiro ao seu valor justo, mais ou menos, no caso de ativo financeiro ou passivo financeiro que não seja ao valor justo por meio do resultado, os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo financeiro ou passivo financeiro.

5.1.1A Contudo, se o valor justo do ativo financeiro ou passivo financeiro no reconhecimento inicial diferir do preço da transação, a entidade deve aplicar o item B5.1.2A.

5.1.2 Quando a entidade utiliza a data de liquidação para contabilização do ativo que seja subsequentemente mensurado ao custo amortizado, o ativo é reconhecido inicialmente ao seu valor justo na data de negociação (ver itens B3.1.3 a B3.1.6).

5.1.3 Apesar do requisito no item 5.1.1, no reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar contas a receber de clientes ao seu preço de transação (conforme definido no CPC 30), se as contas a receber de clientes não contiverem componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 30 (ou quanto a entidade aplicar o expediente prático de acordo com o item 63 do CPC 30).

### 5.2 Mensuração subsequente de ativo financeiro

5.2.1 Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o ativo financeiro de acordo com os itens 4.1.1 a 4.1.5:

(a) ao custo amortizado;

(b) ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes; ou



(c) ao valor justo por meio do resultado.

5.2.2 A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável na Seção 5.5 a ativos financeiros mensurados ao custo amortizado de acordo com o item 4.1.2 e a ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A.

5.2.3 A entidade deve aplicar os requisitos de contabilização de hedge dos itens 6.5.8 a 6.5.14 (e, se aplicável, os itens 89 a 94 do CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração para a contabilização de cobertura de valor justo para uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros) ao ativo financeiro que seja designado como item protegido.

5.3 Mensuração subsequente de passivo financeiro

5.3.1 Após o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar o passivo financeiro de acordo com os itens 4.2.1 e 4.2.2.

5.3.2 A entidade deve aplicar os requisitos de contabilização de hedge dos itens 6.5.8 a 6.5.14 (e, se aplicável, os itens 89 a 94 do CPC 38 para a contabilização de cobertura de valor justo para uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros) ao passivo financeiro que seja designado como item protegido.

#### 5.4 Mensuração ao custo amortizado

##### Ativo financeiro

##### Método de juros efetivos

5.4.1 A receita de juros deve ser calculada utilizando-se o método de juros efetivos (ver Apêndice A e itens B5.4.1 a B5.4.7). Isso deve ser calculado aplicando-se a taxa de juros efetiva ao valor contábil bruto do ativo financeiro, exceto por:

(a) ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito. Para esses ativos financeiros, a entidade deve aplicar a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito ao custo amortizado do ativo financeiro desde o reconhecimento inicial;

(b) ativos financeiros que não são comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito, mas que posteriormente se tornaram ativos financeiros com problemas de recuperação de crédito. Para esses ativos financeiros, a entidade deve aplicar a taxa de juros efetiva ao custo amortizado do ativo financeiro em períodos de relatório subsequentes.

5.4.2 A entidade que, no período de relatório, calcula a receita de juros aplicando o método de juros efetivos ao custo amortizado de ativo financeiro de acordo com o item 5.4.1(b), deve calcular, em períodos de relatório subsequentes, a receita de juros aplicando a taxa de juros efetiva ao valor contábil bruto se o risco de crédito do instrumento financeiro melhorar de modo que o ativo financeiro não apresente mais problemas de recuperação de crédito e a melhoria possa estar objetivamente relacionada a evento que ocorra depois que os requisitos do item 5.4.1(b) foram aplicados (tais como, melhora na classificação de crédito do mutuário).

#### Modificação de fluxo de caixa contratual

5.4.3 Quando os fluxos de caixa contratuais de ativo financeiro são renegociados ou de outro modo modificados e a renegociação ou modificação não resulta no desreconhecimento desse ativo financeiro de acordo com este pronunciamento, a entidade deve recalculer o valor contábil bruto do ativo financeiro e reconhecer o ganho ou a perda na modificação no resultado. O valor contábil bruto do ativo financeiro deve ser recalculado como o valor presente dos fluxos de caixa contratuais renegociados ou modificados que são descontados pela taxa de juros efetiva original do ativo financeiro (ou taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito) ou, quando aplicável, pela taxa de juros efetiva revisada calculada de acordo com o item 6.5.10. Quaisquer custos ou taxas incorridos devem ajustar o valor contábil do ativo financeiro modificado e devem ser amortizados ao longo do prazo restante do ativo financeiro modificado.

##### Baixa

5.4.4 A entidade deve reduzir diretamente o valor contábil bruto de ativo financeiro quando a entidade não tiver expectativas razoáveis de recuperar o ativo financeiro em sua totalidade ou parte dele. A baixa constitui evento de desreconhecimento dos registros contábeis (ver item B3.2.16(r)).

#### 5.5 Redução ao valor recuperável

##### Reconhecimento de perda de crédito esperada

##### Abordagem geral

5.5.1 A entidade deve reconhecer uma provisão para perdas de crédito esperadas em ativo financeiro mensurado de acordo com os itens 4.1.2 ou 4.1.2A, em recebível de arrendamento, em ativo contratual ou em compromisso de empréstimo e em contrato de garantia financeira aos quais se aplicam os requisitos de redução ao valor recuperável de acordo com os itens 2.1(g), 4.2.1(c) ou 4.2.1(d).

5.5.2 A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável para o reconhecimento e mensuração de provisão para perdas de ativos financeiros que são mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A. Entretanto, a provisão para perdas deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes e não deve reduzir o valor contábil do ativo financeiro no balanço patrimonial.

5.5.3 Sujeito aos itens 5.5.13 a 5.5.16, em cada data de relatório, a entidade deve mensurar a provisão para perdas de instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas se o risco de crédito desse instrumento financeiro tiver aumentado significativamente desde o reconhecimento inicial.

5.5.4 O objetivo dos requisitos de redução ao valor recuperável é reconhecer perdas de crédito esperadas para todos os instrumentos financeiros para os quais houve



aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, avaliados de forma individual ou coletiva, considerando todas as informações razoáveis e sustentáveis, incluindo informações prospectivas.

5.5.5 Sujeito aos itens 5.5.13 a 5.5.16, se, na data do relatório, o risco de crédito de instrumento financeiro não tiver aumentado significativamente desde o reconhecimento inicial, a entidade deve mensurar a provisão para perdas para esse instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas para 12 meses.

5.5.6 Para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira, a data em que a entidade se torna parte do compromisso irrevogável deve ser considerada como sendo a data de reconhecimento inicial para fins de aplicação dos requisitos de redução ao valor recuperável.

5.5.7 Se a entidade tiver mensurado a provisão para perdas para instrumento financeiro ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas no período de relatório anterior, mas determina no período de relatório atual que o item 5.5.3 não é mais atendido, a entidade deve mensurar a provisão para perdas ao valor equivalente às perdas de crédito esperadas para 12 meses na data de relatório atual.

5.5.8 A entidade deve reconhecer no resultado, como ganho ou perda na redução ao valor recuperável, o valor das perdas de crédito esperadas (ou reversão) requerido para ajustar a provisão para perdas na data de relatório ao valor que deve ser reconhecido, de acordo com este pronunciamento.

#### **Determinação de aumento significativo no risco de crédito**

5.5.9 Em cada data de relatório, a entidade deve avaliar se o risco de crédito de instrumento financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. Ao fazer essa avaliação, a entidade deve utilizar a alteração no risco de inadimplência que ocorre ao longo da vida esperada do instrumento financeiro, e não a alteração no valor de perdas de crédito esperadas. Para fazer essa avaliação, a entidade deve comparar o risco de inadimplência que ocorre no instrumento financeiro na data de relatório com o risco de inadimplência que ocorre no instrumento financeiro na data de reconhecimento inicial, e deve considerar informações razoáveis e sustentáveis, disponíveis sem custo ou esforço excessivos, que sejam um indicativo de aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial.

5.5.10 A entidade pode presumir que o risco de crédito de instrumento financeiro não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial se for determinado que o instrumento financeiro possui baixo risco de crédito na data de relatório (ver itens B5.5.22 a B5.5.24).

5.5.11 Se informações prospectivas razoáveis e sustentáveis estiverem disponíveis sem custo ou esforço excessivos, a entidade não pode se basear exclusivamente em informações sobre pagamentos vencidos ao determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial. Entretanto, quando as informações que são mais prospectivas do que sobre pagamentos vencidos (de forma individual ou

coletiva) não estiverem disponíveis sem custo ou esforço excessivos, a entidade pode utilizar informações sobre pagamentos vencidos para determinar se houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Independentemente da forma como a entidade avalia aumentos significativos no risco de crédito, existe uma presunção refutável de que o risco de crédito de ativo financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial quando os pagamentos contratuais estiverem vencidos há mais de 30 dias. A entidade pode refutar essa presunção se tiver informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, que demonstrem que o risco de crédito não aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial mesmo se os pagamentos contratuais estiverem vencidos há mais de 30 dias. Quando a entidade determina que houve aumentos significativos no risco de crédito antes que os pagamentos contratuais estejam vencidos há mais de 30 dias, a presunção refutável não se aplica.

#### **Ativo financeiro modificado**

5.5.12 Se os fluxos de caixa contratuais de ativo financeiro foram negociados ou modificados e o ativo financeiro não foi desreconhecido, a entidade deve avaliar se houve aumento significativo no risco de crédito do instrumento financeiro, de acordo com o item 5.5.3, comparando-se:

- (a) o risco de inadimplência que ocorre na data de relatório (com base nos termos contratuais modificados); e
- (b) o risco de inadimplência que ocorre no reconhecimento inicial (com base nos termos contratuais originais e não modificados).

#### **Ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito**

5.5.13 Não obstante os itens 5.5.3 e 5.5.5, na data de relatório, a entidade somente deve reconhecer as alterações cumulativas nas perdas de crédito esperadas desde o reconhecimento inicial como provisão para perdas para ativos financeiros comprados ou originados com problemas de recuperação de crédito.

5.5.14 Em cada data de relatório, a entidade deve reconhecer no resultado o valor da alteração nas perdas de crédito esperadas como ganho ou perda na redução ao valor recuperável. A entidade deve reconhecer alterações favoráveis nas perdas de crédito esperadas como ganho na redução ao valor recuperável, mesmo se as perdas de crédito esperadas forem inferiores ao valor das perdas de crédito esperadas incluídas nos fluxos de caixa estimados no reconhecimento inicial.

Abordagem simplificada para contas a receber de clientes, ativos contratuais e recebíveis de arrendamento

5.5.15 Não obstante os itens 5.5.3 e 5.5.5, a entidade deve sempre mensurar a provisão para perdas por valor equivalente às perdas de crédito esperadas para:

- (a) contas a receber de clientes ou ativos contratuais que



resultam de transações dentro do alcance do CPC 30, e que:

(i) não contêm componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 30 (ou quando a entidade aplica o expediente prático de acordo com o item 63 do CPC 30); ou

(ii) contêm componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 30, se a entidade escolhe como sua política contábil mensurar a provisão para perdas por valor equivalente às perdas de crédito esperadas. Essa política contábil deve ser aplicada a todas essas contas a receber de clientes ou ativos contratuais, mas pode ser aplicada separadamente a contas a receber de clientes e ativos contratuais;

(b) recebíveis de arrendamento que resultam de transações dentro do alcance do CPC 06, se a entidade escolhe como sua política contábil mensurar a provisão para perdas por valor equivalente às perdas de crédito esperadas. Essa política contábil deve ser aplicada a todos os recebíveis de arrendamento, mas pode ser aplicada separadamente a recebíveis de arrendamento operacional e financeiro.

5.5.16 A entidade pode escolher sua política contábil para contas a receber de clientes, recebíveis de arrendamento e ativos contratuais independentemente uma da outra.

#### **Mensuração de perda de crédito esperada**

5.5.17 A entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas de instrumento financeiro de modo que reflita:

(a) o valor imparcial e ponderado pela probabilidade que seja determinado ao avaliar um intervalo de resultados possíveis;

(b) o valor do dinheiro no tempo; e

(c) informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, na data de relatório sobre eventos passados, condições atuais e previsões de condições econômicas futuras.

5.5.18 Ao mensurar as perdas de crédito esperadas, a entidade não precisa necessariamente identificar cada cenário possível. Entretanto, ela deve considerar o risco ou probabilidade de que ocorra uma perda de crédito ao refletir a possibilidade de que essa perda ocorra e a possibilidade de que não ocorra, mesmo se a possibilidade de ocorrência de perda de crédito for muito baixa.

5.5.19 O período máximo a ser considerado ao mensurar perdas de crédito esperadas é o período contratual máximo (incluindo as opções de prorrogação) sobre o qual a entidade está exposta ao risco de crédito e não um período mais longo, mesmo se esse período mais longo estiver consistente com a prática comercial.

5.5.20 Entretanto, alguns instrumentos financeiros incluem tanto um empréstimo quanto um componente de compromisso não utilizado e a capacidade contratual da entidade de exigir reembolso e cancelar o compromisso não utilizado não limita a exposição da entidade a perdas de crédito para o período de notificação contratual. Para esses instrumentos financeiros, e

somente esses, a entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas ao longo do período durante o qual a entidade estiver exposta ao risco de crédito e as perdas de crédito esperadas não sejam mitigadas por ações de gerenciamento de risco de crédito, mesmo se esse período estender-se além do período contratual máximo.

#### **5.6 Reclassificação de ativo financeiro**

5.6.1 Se a entidade reclassificar ativos financeiros de acordo com o item 4.4.1, ela deve aplicar a reclassificação prospectivamente a partir da data da reclassificação. A entidade não deve reapresentar nenhum ganho, perda (incluindo ganho ou perda por redução ao valor recuperável) ou juro reconhecido anteriormente. Os itens 5.6.2 a 5.6.7 estabelecem os requisitos para reclassificações.

5.6.2 Se a entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao custo amortizado para a categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado, seu valor justo deve ser mensurado na data da reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo é reconhecido no resultado.

5.6.3 Se a entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado para a categoria de mensuração ao custo amortizado, seu valor justo na data da reclassificação torna-se seu novo valor contábil bruto. (Ver item B5.6.2 para orientação sobre a determinação de uma taxa de juros efetiva e uma provisão para perdas na data da reclassificação.)

5.6.4 Se uma entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao custo amortizado para a categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, seu valor justo deve ser mensurado na data de reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo é reconhecido em outros resultados abrangentes. A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não são ajustadas em decorrência da reclassificação (ver item B5.6.1).

5.6.5 Se a entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes para a categoria de mensuração ao custo amortizado, o ativo financeiro deve ser reclassificado ao seu valor justo na data da reclassificação. Entretanto, o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes é transferido do patrimônio líquido e ajustado contra o valor justo do ativo financeiro na data da reclassificação. Como resultado, o ativo financeiro deve ser mensurado na data da reclassificação como se tivesse sempre sido mensurado ao custo amortizado. Esse ajuste afeta outros resultados abrangentes, mas não afeta o resultado e, portanto, não é ajuste de reclassificação (ver CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis). A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não são ajustadas como resultado da reclassificação (ver item B5.6.1).



5.6.6 Se a entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado para a categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, o ativo financeiro continua a ser mensurado ao valor justo. (Ver item B5.6.2 para orientação sobre a determinação da taxa de juros efetiva e a provisão para perdas na data da reclassificação.)

5.6.7 Se a entidade reclassifica um ativo financeiro da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes para a categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado, o ativo financeiro continua a ser mensurado ao valor justo. O ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26) na data da reclassificação.

## 5.7 Ganhos e perdas

5.7.1 O ganho ou a perda em ativo financeiro ou passivo financeiro que é mensurado ao valor justo deve ser reconhecido no resultado, exceto se:

(a) for parte de relação de proteção (ver itens 6.5.8 a 6.5.14 e, se aplicável, itens 89 a 94 do CPC 38 para a contabilização de cobertura de valor justo para uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros);

(b) for investimento em instrumento patrimonial e a entidade tiver escolhido apresentar ganhos e perdas nesse investimento em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5;

(c) for passivo financeiro designado como ao valor justo por meio do resultado e a entidade é requerida a apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.7; ou

(d) for ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A e a entidade for obrigada a reconhecer algumas alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.10.

5.7.1A Dividendos são reconhecidos no resultado somente quando:

(a) o direito da entidade de receber pagamento do dividendo for estabelecido;

(b) é provável que os benefícios econômicos associados ao dividendo fluirão para a entidade; e

(c) o valor do dividendo pode ser mensurado de forma confiável.

5.7.2 O ganho ou a perda em ativo financeiro que seja mensurado ao custo amortizado e que não seja parte de relação de proteção (ver itens 6.5.8 a 6.5.14 e, se aplicável, itens 89 a 94 do CPC 38 para a contabilização de cobertura de valor justo para

uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros) deve ser reconhecido no resultado quando o ativo financeiro for desreconhecido, reclassificado de acordo com o item 5.6.2, por meio do processo de amortização ou para reconhecer ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável. A entidade deve aplicar os itens 5.6.2 e 5.6.4 se reclassificar ativos financeiros da categoria de mensuração ao custo amortizado. O ganho ou a perda em ativo financeiro que seja mensurado ao custo amortizado e que não seja parte de relação de proteção (ver itens 6.5.8 a 6.5.14 e, se aplicável, itens 89 a 94 do CPC 38 para a contabilização de cobertura de valor justo para uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros) deve ser reconhecido no resultado quando o passivo financeiro for desreconhecido e por meio do processo de amortização. (Ver item B5.7.2 para orientação sobre ganhos ou perdas cambiais.)

5.7.3 O ganho ou a perda em ativos financeiros ou passivos financeiros que forem itens protegidos deve ser reconhecido de acordo com os itens 6.5.8 a 6.5.14 e, se aplicável, itens 89 a 94 do CPC 38 para a contabilização de cobertura de valor justo para uma cobertura de carteira de risco de taxa de juros.

5.7.4 Se a entidade reconhecer ativos financeiros utilizando a data de liquidação para contabilização (ver itens 3.1.2, B3.1.3 e B3.1.6), qualquer alteração no valor justo do ativo a ser recebido durante o período entre a data de negociação e a data de liquidação não é reconhecida para ativos mensurados ao custo amortizado. Para ativos mensurados ao valor justo, entretanto, a alteração no valor justo deve ser reconhecida no resultado ou em outros resultados abrangentes, conforme apropriado, de acordo com o item 5.7.1. A data de negociação deve ser considerada a data de reconhecimento inicial para as finalidades de aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável.

### Investimento em instrumento patrimonial

5.7.5 No reconhecimento inicial, a entidade pode efetuar uma escolha irrevogável de apresentar, em outros resultados abrangentes, alterações subsequentes no valor justo de investimento em instrumento patrimonial dentro do alcance deste pronunciamento que não seja mantido para negociação nem seja contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios à qual se aplica o CPC 15. (Ver item B5.7.3 para orientação sobre ganhos ou perdas cambiais.)

5.7.6 Se a entidade efetuar a escolha do item 5.7.5, ela deve reconhecer, no resultado, dividendos desse investimento de acordo com o item 5.7.1A.

### Passivo designado como ao valor justo por meio do resultado

5.7.7 A entidade deve apresentar o ganho ou a perda em passivo financeiro designado como ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item 4.2.2 ou o item 4.3.5, conforme abaixo:

(a) o valor da alteração no valor justo do passivo financeiro que é atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo deve ser apresentado em outros resultados abrangentes



(ver itens B5.7.13 a B5.7.20); e

(b) o valor remanescente da alteração no valor justo do passivo deve ser apresentado no resultado

salvo se o tratamento dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo descrito na alínea (a) criar ou aumentar o descasamento contábil no resultado (sendo que, nesse caso, se aplica o item 5.7.8). Os itens B5.7.5 a B5.7.7 e B5.7.10 a B5.7.12 fornecem orientação sobre como determinar se o descasamento contábil é criado ou aumentado.

5.7.8 Se os requisitos do item 5.7.7 criarem ou aumentarem o descasamento contábil no resultado, a entidade deve apresentar todos os ganhos ou as perdas nesse passivo (incluindo os efeitos das alterações no risco de crédito desse passivo) no resultado.

5.7.9 Apesar dos requisitos dos itens 5.7.7 e 5.7.8, a entidade deve apresentar no resultado todos os ganhos e perdas em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira que sejam designados como ao valor justo por meio do resultado.

#### **Ativo mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes**

5.7.10 O ganho ou a perda em ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes, exceto ganhos ou perdas por redução ao valor recuperável (ver Seção 5.5) e ganhos e perdas de câmbio (ver itens B5.7.2 e B5.7.2A), até que o ativo financeiro seja desreconhecido ou reclassificado. Quando o ativo financeiro é desreconhecido, o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26). Se o ativo financeiro é reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, a entidade deve contabilizar o ganho ou a perda acumulada reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes, de acordo com os itens 5.6.5 e 5.6.7. Os juros calculados utilizando o método de juros efetivos devem ser reconhecidos no resultado.

5.7.11 Conforme descrito no item 5.7.10, se o ativo financeiro é mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, os valores reconhecidos no resultado são os mesmos que os valores que teriam sido reconhecidos no resultado se o ativo financeiro tivesse sido mensurado ao custo amortizado.

### **Capítulo 6 – Contabilização de hedge**

#### **6.1 Objetivo e alcance da contabilização de hedge**

6.1.1 O objetivo da contabilização de hedge é representar, nas demonstrações contábeis, o efeito das atividades de gerenciamento de risco da entidade que utiliza instrumentos financeiros para gerenciar exposições resultantes de riscos específicos que poderiam afetar o resultado (ou outros resultados abrangentes, no caso de investimentos em instrumento patrimonial para os quais a entidade escolheu

apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5). Essa abordagem destina-se a transmitir o contexto de instrumentos de hedge para os quais se aplica a contabilização de hedge para permitir a compreensão de seus fins e efeitos.

6.1.2 A entidade pode escolher designar a relação de proteção entre o instrumento de hedge e o item protegido, de acordo com os itens 6.2.1 a 6.3.7 e B6.2.1 a B6.3.25. Para relação de proteção que atender aos critérios de qualificação, a entidade deve contabilizar o ganho ou a perda no instrumento de hedge e o item protegido, de acordo com os itens 6.5.1 a 6.5.14 e B6.5.1 a B6.5.28. Quando o item protegido é grupo de itens, a entidade deve cumprir os requisitos adicionais dos itens 6.6.1 a 6.6.6 e B6.6.1 a B6.6.16.

6.1.3 Para hedge de valor justo da exposição à taxa de juros de carteira de ativos financeiros ou passivos financeiros (e somente para tal hedge), a entidade pode aplicar os requisitos de contabilização de hedge do CPC 38 (IAS 39) em vez daqueles neste pronunciamento. Nesse caso, a entidade também deve aplicar os requisitos específicos para a contabilização de hedge de valor justo para hedge de carteira de risco de taxa de juros e designar uma parte que seja um valor monetário como item protegido (ver itens 81A, 89A e OA114 a OA132 do CPC 38 (IAS 39)).

#### **6.2 Instrumento de hedge**

##### **Instrumento que se qualifica**

6.2.1 Derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de hedge, com exceção de algumas opções lançadas (ver item B6.2.4).

6.2.2 Ativo financeiro não derivativo ou passivo financeiro não derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de hedge, salvo se for passivo financeiro designado como ao valor justo por meio do resultado para o qual o valor de sua alteração no valor justo atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo seja apresentado em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.7. Para hedge de risco de moeda estrangeira, o componente de risco de moeda estrangeira de ativo financeiro não derivativo ou passivo financeiro não derivativo pode ser designado como instrumento de hedge, desde que não seja investimento em instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5.

6.2.3 Para fins de contabilização de hedge, apenas contratos com a parte externa à entidade que reporta (ou seja, externa ao grupo ou entidade individual sobre a qual estejam sendo fornecidas informações) podem ser designados como instrumentos de hedge.

##### **Designação de instrumento de hedge**

6.2.4 Instrumento que se qualifica deve ser designado em sua totalidade como instrumento de hedge. As únicas exceções permitidas são:

(a) a separação do valor intrínseco e do valor de contrato





de opção no tempo e a designação como instrumento de hedge apenas da alteração no valor intrínseco da opção e não a alteração em seu valor no tempo (ver itens 6.5.15 e B6.5.29 a B6.5.33);

(b) separar o elemento a termo e o elemento à vista do contrato a termo e designar como instrumento de hedge somente a alteração no valor do elemento à vista do contrato a termo e não o elemento a termo; de forma similar, o spread com base em moeda estrangeira pode ser separado e excluído da designação do instrumento financeiro como instrumento de hedge (ver itens 6.5.16 e B6.5.34 a B6.5.39); e

(c) uma proporção de todo o instrumento de hedge como, por exemplo, 50 por cento do valor nominal, pode ser designada como instrumento de hedge em relação de proteção. Entretanto, o instrumento de hedge pode não ser designado para parte de sua alteração no valor justo que resulta apenas de parte do período de tempo durante o qual o instrumento de hedge permanece pendente.

6.2.5 A entidade pode visualizar em combinação e designar conjuntamente como instrumento de hedge, qualquer combinação dos seguintes itens (incluindo aquelas circunstâncias em que o risco ou riscos decorrentes de alguns instrumentos de hedge compensam aqueles decorrentes de outros):

- (a) derivativos ou uma proporção deles; e
- (b) não derivativos ou uma proporção deles.

6.2.6 Contudo, o instrumento derivativo que combina uma opção lançada e uma opção comprada (por exemplo, colar de taxa de juros) não se qualifica como instrumento de hedge se for, de fato, uma opção lançada líquida na data de designação (salvo se qualificar-se de acordo com o item B6.2.4). De forma similar, dois ou mais instrumentos (ou proporções deles) podem ser conjuntamente designados como instrumento de hedge somente se, em combinação, eles não forem, de fato, uma opção lançada líquida na designação (salvo se qualificar-se de acordo com o item B6.2.4).

### 6.3 Item protegido (hedged)

#### Item que se qualifica

6.3.1 Item protegido pode ser um ativo ou passivo reconhecido, um compromisso firme não reconhecido, uma transação prevista ou um investimento líquido em operação no exterior. O item protegido pode ser:

- (a) um único item; ou
- (b) grupo de itens (sujeito aos itens 6.6.1 a 6.6.6 e B6.6.1 a B6.6.16).

O item protegido também pode ser um componente desse item ou grupo de itens (ver itens 6.3.7 e B6.3.7 a B6.3.25).

6.3.2 O item protegido deve ser mensurável de forma confiável.

6.3.3 Se o item protegido for uma transação prevista (ou um componente dela), essa transação deve ser altamente provável.

6.3.4 Uma exposição agregada que seja uma combinação de exposição que pode qualificar-se como item protegido de acordo com o item 6.3.1, e um derivativo que pode ser designado como item protegido (ver itens B6.3.3 e B6.3.4). Isso inclui uma transação futura de exposição agregada (ou seja, transações futuras não comprometidas, mas previstas, que resultariam em uma exposição e um derivativo) se essa exposição agregada for altamente provável e, uma vez que tenha ocorrido e, portanto, não seja mais prevista, seja elegível como item protegido.

6.3.5 Para fins de contabilização de hedge, apenas ativos, passivos, compromissos firmes ou transações previstas altamente prováveis com parte externa à entidade que reporta podem ser designados como itens protegidos. A contabilização de hedge pode ser aplicada a transações entre entidades do mesmo grupo somente nas demonstrações contábeis individuais ou separadas dessas entidades e não nas demonstrações contábeis consolidadas do grupo, exceto em relação às demonstrações contábeis consolidadas de entidade de investimento, conforme definido no CPC 36, em que as transações entre a entidade de investimento e suas controladas mensuradas ao valor justo por meio do resultado não devem ser eliminadas nas demonstrações contábeis consolidadas.

6.3.6 Contudo, como exceção ao item 6.3.5, o risco de moeda estrangeira de item monetário intragrupo (por exemplo, conta a pagar/receber entre duas controladas) pode se qualificar como item protegido nas demonstrações contábeis consolidadas, se resultar na exposição a ganhos ou a perdas de taxa de câmbio que não forem totalmente eliminadas na consolidação de acordo com o CPC 02 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. De acordo com o CPC 02, os ganhos e as perdas de taxa de câmbio em itens monetários intragrupo não são totalmente eliminados na consolidação, quando o item monetário intragrupo é transacionado entre duas entidades do grupo que possuem diferentes moedas funcionais. Além disso, o risco de moeda estrangeira de transação intragrupo prevista altamente provável pode se qualificar como item protegido nas demonstrações contábeis consolidadas, desde que a transação seja denominada em moeda que não seja a moeda funcional da entidade que realiza essa transação e o risco de moeda estrangeira afete o resultado consolidado.

#### Designação de item protegido

6.3.7 A entidade pode designar um item em sua totalidade ou um componente de item como item protegido em relação de proteção. Um item inteiro compreende todas as alterações nos fluxos de caixa ou no valor justo do item. Um componente compreende menos do que a alteração de valor justo total ou variabilidade de fluxo de caixa do item. Nesse caso, a entidade pode designar somente os seguintes tipos de componentes (incluindo combinações) como itens protegidos:

- (a) somente alterações nos fluxos de caixa ou no valor justo de item atribuível a risco ou riscos específicos (componente de risco), desde que, com base na avaliação dentro do contexto da estrutura de mercado específico, o



componente de risco seja separadamente identificável e mensurável de forma confiável (ver itens B6.3.8 a B6.3.15). Componentes de risco incluem a designação de apenas alterações nos fluxos de caixa ou no valor justo de item protegido acima ou abaixo de determinado preço ou outra variável (risco unilateral).

- (b) um ou mais fluxos de caixa contratuais selecionados;
- (c) componentes de um valor nominal, ou seja, uma parte específica do valor de um item (ver itens B6.3.16 a B6.3.20).

#### 6.4 Critérios de qualificação para contabilização de hedge

6.4.1 A relação de proteção qualifica-se para contabilização de hedge somente se todos os seguintes critérios forem atendidos:

- (a) a relação de proteção consiste somente de instrumentos de hedge elegíveis e itens protegidos elegíveis;
- (b) no início da relação de proteção, houver designação e documentação formal da relação de proteção e o objetivo e a estratégia de gerenciamento de risco da entidade para assumir o hedge. Essa documentação deve incluir identificação do instrumento de hedge, do item protegido, da natureza do risco que está sendo protegido e de como a entidade deve avaliar se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge (incluindo sua análise das fontes de inefetividade de hedge e como determinar o índice de hedge);
- (c) a relação de proteção atende a todos os seguintes requisitos de efetividade de hedge:
  - (i) existe relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge (ver itens B6.4.4 a B6.4.6);
  - (ii) o efeito de risco de crédito não influencia as alterações no valor que resultam dessa relação econômica (ver itens B6.4.7 e B6.4.8); e
  - (iii) o índice de hedge da relação de proteção é o mesmo que aquele resultante da quantidade do item protegido que a entidade efetivamente protege e a quantidade do instrumento de hedge que a entidade efetivamente utiliza para proteger essa quantidade de item protegido. Contudo, essa designação não deve refletir um desequilíbrio entre as ponderações do item protegido e o instrumento de hedge que criam inefetividade de hedge (independentemente de ser reconhecida ou não), resultando em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge (ver itens B6.4.9 a B6.4.11).

#### 6.5 Contabilização de relação de proteção que se qualifica

6.5.1 A entidade deve aplicar a contabilização de hedge a relações de proteção que atendem aos critérios de qualificação do item 6.4.1 (que inclui a decisão da entidade de designar a relação de proteção).

6.5.2 Existem três tipos de relações de proteção:

- (a) hedge de valor justo: o hedge da exposição a alterações no valor justo de ativo ou passivo reconhecido ou de compromisso firme não reconhecido, ou componente de quaisquer desses itens, que seja atribuível a risco específico e

que possa afetar o resultado.

- (b) hedge de fluxo de caixa: o hedge da exposição à variabilidade nos fluxos de caixa que seja atribuível a risco específico associado à totalidade de ativo ou passivo reconhecido, ou a um componente dele (como, por exemplo, a totalidade ou parte dos pagamentos de juros futuros sobre dívida de taxa variável) ou a transação prevista altamente provável e que possa afetar o resultado.

- (c) hedge de investimento líquido em operação no exterior, conforme definido no CPC 02.

6.5.3 Se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5, a exposição protegida referida no item 6.5.2(a) deve ser de forma que afete outros resultados abrangentes. Nesse caso, e somente nesse caso, a inefetividade de hedge reconhecida deve ser apresentada em outros resultados abrangentes.

6.5.4 O hedge de risco de moeda estrangeira de compromisso firme pode ser contabilizada como hedge de valor justo ou hedge de fluxo de caixa.

6.5.5 Se a relação de proteção deixar de atender ao requisito de efetividade de hedge referente ao índice de hedge (ver item 6.4.1(c)(iii)), mas o objetivo de gerenciamento de risco para essa relação de proteção designada permanecer o mesmo, a entidade deve ajustar o índice de hedge da relação de proteção de forma que ele atenda aos critérios de qualificação novamente (isso é referido neste pronunciamento como “reequilíbrio”, ver itens B6.5.7 a B6.5.21).

6.5.6 A entidade deve descontinuar prospectivamente a contabilização de hedge somente quando a relação de proteção (ou parte da relação de proteção) deixar de atender aos critérios de qualificação (após levar em consideração qualquer reequilíbrio da relação de proteção, se aplicável). Isso inclui exemplos de quando o instrumento de hedge expirar ou for vendido, rescindido ou exercido. Para esse fim, a substituição ou rolagem do instrumento de hedge em outro instrumento de hedge não é expiração ou rescisão se essa substituição ou rolagem fizer parte do objetivo de gerenciamento de risco documentado da entidade, ou for consistente com esse objetivo. Adicionalmente, para esse fim não existe expiração ou rescisão do instrumento de hedge se:

- (a) como consequência de leis ou regulamentos ou a introdução de leis ou regulamentos, as partes do instrumento de hedge concordam que uma ou mais contrapartes de compensação substituem sua contraparte original para tornarem-se a nova contraparte de cada uma das partes. Para esse fim, a contraparte de compensação é a contraparte central (algumas vezes denominada “organização de compensação” ou “agência de compensação”) ou a entidade ou entidades, por exemplo, um membro de compensação de uma organização de compensação ou cliente de membro de compensação de organização de compensação, que estão atuando como contraparte para efetuar compensação por contraparte central. Contudo, quando as partes do instrumento de hedge



substituem suas contrapartes originais por contrapartes diferentes, o requisito deste subitem somente é atendido se cada uma dessas partes efetuar compensação com a mesma contraparte central;

(b) outras alterações, se houver, ao instrumento de hedge estão limitadas àquelas que são necessárias para efetuar essa substituição da contraparte. Essas alterações estão limitadas àquelas que são consistentes com os termos que seriam esperados se o instrumento de hedge fosse originalmente compensado com a contraparte de compensação. Essas alterações incluem alterações nos requisitos de garantia, direitos de compensar saldos a receber e a pagar e encargos lançados.

Descontinuar a contabilização de hedge pode afetar a relação de proteção em sua totalidade ou somente parte dela (sendo que nesse caso a contabilização de hedge continua durante o restante da relação de proteção).

6.5.7 A entidade deve aplicar:

(a) o item 6.5.10 quando descontinuar a contabilização de hedge para hedge de valor justo pela qual o item protegido é (ou é componente de) instrumento financeiro mensurado ao custo amortizado; e

(b) o item 6.5.12 quando descontinuar a contabilização de hedge para hedges de fluxo de caixa.

#### Hedge de valor justo

6.5.8 Enquanto a cobertura de valor justo atender aos critérios de qualificação do item 6.4.1, a relação de proteção deve ser contabilizada da seguinte forma:

(a) o ganho ou perda no instrumento de hedge deve ser reconhecido no resultado (ou outros resultados abrangentes, se o instrumento de hedge protege instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5);

(b) o ganho ou a perda protegida no item protegido deve ajustar o valor contábil do item protegido (se aplicável) e deve ser reconhecido no resultado. Se o item protegido for ativo financeiro (ou componente dele) mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A, o ganho ou a perda protegida no item protegido deve ser reconhecido no resultado. Contudo, se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5, esses valores devem permanecer em outros resultados abrangentes. Quando o item protegido for compromisso firme não reconhecido (ou componente dele), a alteração acumulada no valor justo do item protegido subsequente à sua designação deve ser reconhecida como ativo ou passivo com o ganho ou a perda correspondente reconhecida no resultado.

6.5.9 Quando o item protegido no hedge de valor justo é um compromisso firme (ou componente dele) para adquirir o ativo ou assumir o passivo, o valor contábil inicial do ativo ou passivo que resulte do atendimento pela entidade do compromisso

firme é ajustado para incluir a alteração acumulada no valor justo do item protegido que foi reconhecido no balanço patrimonial.

6.5.10 Qualquer ajuste decorrente do item 6.5.8(b) deve ser amortizado no resultado se o item protegido for instrumento financeiro (ou componente dele) mensurado ao custo amortizado. A amortização pode ter início assim que houver o ajuste e deve começar o mais tardar quando o item protegido deixar de ser ajustado para ganhos e perdas de hedge. A amortização é baseada na taxa de juros efetiva recalculada na data em que começar essa amortização. No caso de ativo financeiro (ou componente dele) que seja um item protegido e que seja mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, aplica-se a amortização da mesma forma, mas ao valor que representa o ganho ou a perda acumulada anteriormente reconhecido, de acordo com o item 6.5.8(b), em vez de ajustar o valor contábil.

#### Hedge de fluxo de caixa

6.5.11 Enquanto o hedge de fluxo de caixa atender aos critérios de qualificação do item 6.4.1, a relação de proteção deve ser contabilizada da seguinte forma:

(a) o componente separado do patrimônio líquido associado ao item protegido (reserva de hedge de fluxo de caixa) é ajustado ao menor valor entre (em valores absolutos):

(i) o ganho ou a perda acumulado no instrumento de hedge desde o início do hedge; e

(ii) a alteração acumulada no valor justo (valor presente) do item protegido (ou seja, o valor presente da alteração acumulada nos fluxos de caixa futuros esperados protegidos) desde o início do hedge;

(b) a parcela do ganho ou da perda no instrumento de hedge que for determinada como hedge efetivo (ou seja, a parcela que é compensada pela alteração na reserva de hedge de fluxo de caixa calculada de acordo com a alínea (a)) deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes;

(c) qualquer ganho ou perda remanescente no instrumento de hedge (ou qualquer ganho ou perda requerida para equilibrar a alteração na reserva de hedge de fluxo de caixa calculada de acordo com a alínea (a)) é uma inefetividade de hedge que deve ser reconhecida no resultado;

(d) o valor acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa, de acordo com a alínea (a), deve ser contabilizado, conforme segue:

(i) se a transação prevista protegida resultar subsequentemente no reconhecimento de ativo não financeiro ou passivo não financeiro, ou a transação prevista protegida para ativo não financeiro ou passivo não financeiro tornar-se um compromisso firme para o qual a contabilização de hedge do valor justo é aplicada, a entidade deve transferir esse valor da reserva de hedge de fluxo de caixa e deve incluí-la diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil do ativo ou do passivo. Isso não é ajuste de reclassificação (ver CPC 26)



e, portanto, não afeta outros resultados abrangentes;

(ii) para hedges de fluxo de caixa que não sejam aquelas cobertas por (i), esse valor deve ser reclassificado da reserva de hedge de fluxo de caixa para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetam o resultado (por exemplo, nos períodos em que a despesa ou a receita de juros é reconhecida ou quando ocorre a venda prevista);

(iii) contudo, se esse valor for uma perda e a entidade espera que a totalidade ou qualquer parcela dessa perda não deva ser recuperada em um ou mais períodos futuros, ela imediatamente deve reclassificar o valor que não se espera que seja recuperado no resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26).

6.5.12 Quando a entidade descontinuar a contabilização de hedge para hedge de fluxo de caixa (ver itens 6.5.6 e 6.5.7(b)), ela deve contabilizar o valor acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa, de acordo com o item 6.5.11(a), conforme abaixo:

(a) se ainda se espera que ocorram os fluxos de caixa futuros protegidos, esse valor deve permanecer na reserva de hedge de fluxo de caixa até que ocorram os fluxos de caixa futuros ou até que se aplique o item 6.5.11(d)(iii). Quando ocorrem fluxos de caixa futuros, aplica-se o item 6.5.11(d);

(b) se não se espera mais que ocorram fluxos de caixa futuros protegidos, esse valor deve ser imediatamente reclassificado da reserva de hedge de fluxo de caixa para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26). Ainda se espera que o fluxo de caixa futuro protegido que deixou de ser altamente provável ocorra.

#### Hedge de investimento líquido em operação no exterior

6.5.13 Hedges de investimento líquido em operação no exterior, incluindo o hedge de item monetário que seja contabilizado como parte do investimento líquido (ver CPC 02), devem ser contabilizadas de forma similar aos hedges de fluxo de caixa:

(a) a parte do ganho ou da perda no instrumento de hedge que é determinada como hedge efetivo deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes (ver item 6.5.11); e

(b) a parcela inefetiva deve ser reconhecida no resultado.

6.5.14 O ganho ou a perda acumulada no instrumento de hedge relacionado à parcela efetiva do hedge que tiver sido acumulado na reserva de conversão de moeda estrangeira deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26), de acordo com os itens 48 e 49 do CPC 02, na alienação ou alienação parcial da operação no exterior.

#### Contabilização do valor de opção no tempo

6.5.15 Quando a entidade separa o valor intrínseco e o valor do contrato de opção no tempo e designa como instrumento de hedge somente a alteração no valor intrínseco da opção (ver

item 6.2.4(a)), ela deve contabilizar o valor da opção no tempo conforme abaixo (ver itens B6.5.29 a B6.5.33):

(a) a entidade deve distinguir o valor das opções no tempo pelo tipo de item protegido que a opção protege (ver item B6.5.29):

(i) item protegido relativo à transação; ou

(ii) item protegido relativo a período de tempo;

(b) a alteração no valor justo do valor da opção no tempo que cobre o item protegido relativo à transação deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes na medida em que se relacione com o item protegido e deve ser acumulada em componente separado do patrimônio líquido. A alteração acumulada no valor justo decorrente do valor da opção no tempo que tem sido acumulado em componente separado de patrimônio líquido ("valor") deve ser contabilizada da seguinte forma:

(i) se o item protegido resultar subsequentemente no reconhecimento de ativo não financeiro ou passivo não financeiro, ou compromisso firme para ativo não financeiro ou passivo não financeiro para o qual a contabilização de hedge do valor justo é aplicada, a entidade deve transferir o valor do componente separado do patrimônio líquido e deve incluí-lo diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil do ativo ou do passivo. Isso não é ajuste de reclassificação (ver CPC 26) e, portanto, não afeta outros resultados abrangentes;

(ii) para relação de proteção que não sejam aquelas cobertas por (i), esse valor deve ser reclassificado do componente separado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26) no mesmo período ou períodos durante os quais os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetam o resultado (por exemplo, quando ocorre uma venda prevista);

(iii) entretanto, se não se espera que a totalidade ou parte desse valor seja recuperada em um ou mais períodos futuros, o valor que não se espera que seja recuperado deve ser imediatamente reclassificado para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26);

(c) a alteração no valor justo do valor de opção no tempo que cobre item protegido relativo a período de tempo deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes na medida em que se relacione com o item protegido e deve ser acumulada em componente separado do patrimônio líquido. O valor no tempo na data de designação da opção como instrumento de hedge, na medida em que se relaciona ao item protegido, deve ser amortizado de forma sistemática e racional ao longo do período durante o qual o instrumento de hedge para o valor intrínseco da opção possa afetar o resultado (ou outros resultados abrangentes, se o item protegido for instrumento patrimonial para o qual a entidade escolheu apresentar alterações no valor justo em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5). Portanto, em cada período de relatório, o valor da amortização deve ser reclassificado do componente separado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26). Entretanto, se a



contabilização de hedge for descontinuada para a relação de proteção que inclui a alteração no valor intrínseco da opção como instrumento de hedge, o valor líquido (ou seja, incluindo amortização acumulada) que tem sido acumulado no componente separado do patrimônio líquido deve ser imediatamente reclassificado para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26).

#### **Contabilização do elemento a termo de contrato a termo e spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro**

6.5.16 Quando a entidade separa o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designa como o instrumento de hedge somente a alteração no valor do elemento à vista do contrato a termo, ou quando a entidade separa o spread com base em moeda estrangeira do instrumento financeiro e o exclui da designação desse instrumento financeiro como o instrumento de hedge (ver item 6.2.4(b)), a entidade pode aplicar o item 6.5.15 ao elemento a termo do contrato a termo ou ao spread com base em moeda estrangeira do mesmo modo que ele é aplicado ao valor da opção no tempo. Nesse caso, a entidade deve aplicar a orientação de aplicação nos itens B6.5.34 a B6.5.39.

#### **6.6 Hedge de grupo de itens**

##### **Elegibilidade de grupo de itens como item protegido**

6.6.1 Um grupo de itens (incluindo um grupo de itens que constitui posição líquida; ver itens B6.6.1 a B6.6.8) é um item protegido elegível somente se:

- (a) consiste de itens (incluindo componentes de itens) que são, individualmente, itens protegidos elegíveis;
- (b) os itens no grupo são gerenciados em conjunto na base de grupo para fins de gerenciamento de risco; e
- (c) no caso de hedge de fluxo de caixa de grupo de itens cujas variabilidades de fluxo de caixa não se espera que sejam aproximadamente proporcionais à variabilidade geral de fluxos de caixa do grupo de modo a surgirem posições de risco que se compensam:
  - (i) for hedge de risco de moeda estrangeira; e
  - (ii) a designação dessa posição líquida especificar o período de relatório em que se espera que as transações previstas afetem o resultado, bem como sua natureza e volume (ver itens B6.6.7 e B6.6.8).

##### **Designação de componente de valor nominal**

6.6.2 O componente que seja uma proporção de grupo elegível de itens é um item protegido elegível desde que a designação seja consistente com o objetivo de gerenciamento de risco da entidade.

6.6.3 O componente de camada (layer) de grupo geral de itens (por exemplo, camada (layer) inferior) é elegível para contabilização de hedge somente se:

- (a) for separadamente identificável e mensurável de forma confiável;

- (b) o objetivo do gerenciamento de risco seja proteger um componente de camada (layer);

- (c) os itens no grupo geral do qual a camada (layer) é identificada estiverem expostos ao mesmo risco protegido (de modo que a mensuração da camada (layer) protegida não seja significativamente afetada pelos itens específicos do grupo geral que fazem parte da camada (layer) protegida);

- (d) para hedge de itens existentes (por exemplo, compromisso firme não reconhecido ou ativo reconhecido), a entidade puder identificar e rastrear o grupo geral de itens a partir do qual a camada (layer) protegida é definida (de modo que a entidade seja capaz de cumprir os requisitos para a contabilização de relação de proteção que se qualificam); e

- (e) quaisquer itens no grupo que contém opções de pagamento antecipado atenderem aos requisitos para componentes de valor nominal (ver item B6.3.20).

##### **Apresentação**

6.6.4 Para hedge de grupo de itens com posições de risco que se compensam (ou seja, no hedge da posição líquida) cujo risco protegido afeta diferentes rubricas na demonstração do resultado e outros resultados abrangentes, quaisquer ganhos e perdas protegidos nessa demonstração devem ser apresentados em rubrica separada daquelas afetadas pelos itens protegidos. Portanto, nessa demonstração o valor na rubrica que corresponde ao próprio item protegido (por exemplo, receita ou custo de venda) permanece sem ser afetado.

6.6.5 Para ativos e passivos que são protegidos em conjunto como grupo no hedge de valor justo, o ganho ou a perda no balanço patrimonial em ativos e passivos individuais devem ser reconhecidos como ajuste ao valor contábil dos respectivos itens individuais que compreendem o grupo de acordo com o item 6.5.8(b).

##### **Posição líquida nula**

6.6.6 Quando o item protegido for um grupo que esteja em posição líquida nula (ou seja, os itens protegidos entre si compensam totalmente o risco que é gerenciado na base de grupo), a entidade tem permissão de designá-lo na relação de proteção que não inclui instrumento de hedge, ficando ressalvado que:

- (a) o hedge faz parte da estratégia de rolagem do hedge de risco líquido, pela qual a entidade rotineiramente protege novas posições do mesmo tipo conforme o tempo passa (por exemplo, quando transações movem-se pelo horizonte de tempo durante o qual a entidade protege);

- (b) a posição líquida protegida muda em tamanho ao longo da vida da estratégia de hedge de risco líquida de rolagem e a entidade utiliza instrumentos de hedge elegíveis para proteger o risco líquido (ou seja, quando a posição líquida não é nula);

- (c) a contabilização de hedge normalmente aplica-se a essas posições líquidas quando a posição líquida não é nula e é protegida com instrumentos de hedge elegíveis; e



(d) não aplicar contabilização de hedge à posição líquida nula daria origem a resultados contábeis inconsistentes porque a contabilização não reconheceria as posições de risco que se compensam que de outro modo seria reconhecidas no hedge da posição líquida.

6.7 Opção de designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado

#### **Elegibilidade de exposição de crédito para designação ao valor justo por meio do resultado**

6.7.1 Se a entidade utilizar um derivativo de crédito que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado para gerenciar o risco de crédito da totalidade, ou parte, de instrumento financeiro (exposição de crédito), ela pode designar esse instrumento financeiro na medida em que for assim gerenciado (ou seja, a totalidade ou uma proporção dele) como mensurado ao valor justo por meio do resultado se:

(a) o nome da exposição de crédito (por exemplo, o mutuário, ou o titular de compromisso de empréstimo) corresponde à entidade de referência do derivativo de crédito (“nome correspondente”); e

(b) a senioridade do instrumento financeiro corresponde àquela dos instrumentos que podem ser entregues de acordo com o derivativo de crédito.

A entidade pode realizar essa designação independentemente de se o instrumento financeiro que é gerenciado para risco de crédito está dentro do alcance deste pronunciamento (por exemplo, a entidade pode designar compromissos de empréstimo que estão fora do alcance deste pronunciamento). A entidade pode designar esse instrumento financeiro no reconhecimento inicial, ou após isso, ou enquanto não estiver reconhecido. A entidade deve documentar a designação simultaneamente.

#### **Contabilização de exposição de crédito designada ao valor justo por meio do resultado**

6.7.2 Se o instrumento financeiro for designado de acordo com o item 6.7.1 como mensurado ao valor justo por meio do resultado após seu reconhecimento inicial, ou não tiver sido anteriormente reconhecido, a diferença no momento da designação entre o valor contábil, se houver, e o valor justo deve ser imediatamente reconhecido no resultado. Para ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, o ganho ou a perda acumulada reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes deve ser imediatamente reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26).

6.7.3 A entidade deve descontinuar a mensuração do instrumento financeiro que deu origem ao risco de crédito, ou uma proporção desse instrumento financeiro, ao valor justo por meio do resultado se:

(a) os critérios de qualificação no item 6.7.1 não forem mais atendidos, por exemplo:

(i) o derivativo de crédito ou o instrumento financeiro relacionado que dá origem ao risco de crédito expira ou é vendido, rescindido ou liquidado; ou

(ii) o risco de crédito do instrumento financeiro não é mais gerenciado utilizando-se derivativos de crédito. Por exemplo, isso pode ocorrer devido às melhorias na qualidade de crédito do mutuário ou do titular de compromisso de empréstimo ou alterações nos requisitos de capital impostos à entidade; e

(b) o instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito não precisa ser mensurado ao valor justo por meio do resultado (ou seja, o modelo de negócios da entidade não se alterou nesse meio tempo de modo que fosse requerida a reclassificação de acordo com o item 4.4.1).

6.7.4 Quando a entidade descontinua a mensuração do instrumento financeiro que dá origem ao risco de crédito, ou uma proporção desse instrumento financeiro, ao valor justo por meio do resultado, o valor justo desse instrumento financeiro na data da descontinuação torna-se seu novo valor contábil. Subsequentemente, a mesma mensuração que foi utilizada antes de designar o instrumento financeiro ao valor justo por meio do resultado deve ser aplicada (incluindo amortização que resulte do novo valor contábil). Por exemplo, o ativo financeiro que havia sido originalmente classificado como mensurado ao custo amortizado reverteria para essa mensuração e sua taxa de juros efetiva seria recalculada com base em seu novo valor contábil bruto na data da descontinuação da mensuração ao valor justo por meio do resultado.

## **Capítulo 7 Data de vigência e transição**

### **7.1 Data de vigência**

7.1.1 A entidade deve aplicar este pronunciamento para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. A aplicação antecipada é permitida. Se a entidade escolher aplicar este pronunciamento antecipadamente, ela deve divulgar esse fato e aplicar todos os requisitos deste pronunciamento ao mesmo tempo (porém, ver também os itens 7.1.2, 7.2.21 e 7.3.2). Ela também deve, ao mesmo tempo, aplicar as alterações do Apêndice C.

7.1.2 Apesar dos requisitos do item 7.1.1, para períodos anuais iniciados antes de 1º de janeiro de 2018, a entidade pode optar pela aplicação antecipada somente dos requisitos para a apresentação de ganhos e perdas em passivos financeiros designados como ao valor justo por meio do resultado nos itens 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5 a B5.7.20 sem aplicar os outros requisitos deste pronunciamento. Se a entidade optar por aplicar somente esses itens, ela deve divulgar esse fato e deve fornecer continuamente as divulgações relacionadas previstas nos itens 10 e 11 do CPC 40 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação (conforme alterada pelo CPC 38 (2010)). (Ver também os itens 7.2.2 e 7.2.15.)

7.1.3 Melhorias Anuais às IFRSs Ciclo 2010–2012, emitida em dezembro de 2013, alterou os itens 4.2.1 e 5.7.5 como uma alteração consequente oriunda da alteração ao CPC 15. Uma entidade deve aplicar essa alteração prospectivamente a combinações de negócios às quais se aplica a alteração ao CPC



15.

7.1.4 O CPC 30, emitida em maio de 2014, alterou os itens 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 e C42, e excluiu o item C16 e seus títulos relacionados. Foram acrescentados os itens 5.1.3 e 5.7.1A e uma definição ao Apêndice A. A entidade deve aplicar essas alterações quando aplicar o CPC 30.

## 7.2 Transição

7.2.1 A entidade deve aplicar este pronunciamento retrospectivamente, de acordo com o CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, exceto conforme especificado nos itens 7.2.4 a 7.2.26 e 7.2.28. Este pronunciamento não deve ser aplicado a itens que já tenham sido desreconhecidos na data da aplicação inicial.

7.2.2 Para fins das disposições sobre transição dos itens 7.2.1, 7.2.3 a 7.2.28 e 7.3.2, a data de aplicação inicial é a data em que a entidade aplica pela primeira vez os requisitos deste pronunciamento e deve ser o início de um período de relatório após a emissão deste pronunciamento. Dependendo da abordagem escolhida pela entidade para aplicar este pronunciamento, a transição pode envolver uma ou mais datas de aplicação inicial para diferentes requisitos.

### Transição para classificação e mensuração (Capítulos 4 e 5)

7.2.3 Na data de aplicação inicial, a entidade deve avaliar se o ativo financeiro atende à condição do item 4.1.2(a) ou 4.1.2A(a) com base nos fatos e circunstâncias que existirem nessa data. A classificação resultante deve ser aplicada retrospectivamente, independentemente do modelo de negócios da entidade em períodos de relatório anteriores.

7.2.4 Se, na data de aplicação inicial, for impraticável (conforme definido no CPC 23) para a entidade avaliar um elemento de valor do dinheiro no tempo modificado de acordo com os itens B4.1.9B a B4.1.9D com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, a entidade deve avaliar as características de fluxo de caixa contratual desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro sem considerar os requisitos referentes à modificação do elemento de valor do dinheiro no tempo nos itens B4.1.9B a B4.1.9D do CPC 38. (Ver também item 42R do CPC 40.)

7.2.5 Se, na data da aplicação inicial, for impraticável (conforme definido no CPC 23) para a entidade avaliar se o valor justo de característica de pagamento antecipado era insignificante, de acordo com o item B4.1.12(c), com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro, a entidade deve avaliar as características de fluxo de caixa contratual desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias que existiam no reconhecimento inicial do ativo financeiro sem considerar a exceção para elementos de pagamento antecipado no item B4.1.12. (Ver também item 42S do CPC 40.)

7.2.6 Se a entidade mensurar um contrato híbrido ao valor

justo, de acordo com os itens 4.1.2A, 4.1.4 ou 4.1.5, mas o valor justo do contrato híbrido não tiver sido mensurado em períodos de relatório comparativos, o valor justo do contrato híbrido nos períodos de relatório comparativos deve ser a soma dos valores justos dos componentes (ou seja, o contrato principal não derivativo e o derivativo embutido) no final de cada período de relatório comparativo se a entidade rerepresentar períodos anteriores (ver item 7.2.15).

7.2.7 Se a entidade aplica o item 7.2.6, então, na data de aplicação inicial, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor justo de todo o contrato híbrido na data da aplicação inicial e a soma dos valores justos dos componentes do contrato híbrido na data da aplicação inicial nos lucros acumulados de abertura (ou outro componentes do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório que inclui a data da aplicação inicial.

7.2.8 Na data da aplicação inicial, a entidade pode designar:

- (a) o ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 4.1.5; ou
- (b) o investimento em instrumento patrimonial como ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5.

Essa designação deve ser feita com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.9 Na data da aplicação inicial, a entidade:

- (a) deve revogar sua designação anterior de ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se esse ativo financeiro não atender à condição do item 4.1.5;
- (b) pode revogar sua designação anterior de ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se esse ativo financeiro atender à condição do item 4.1.5.

Essa revogação deve ser feita com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.10 Na data da aplicação inicial, a entidade:

- (a) pode designar o passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 4.2.2(a);
- (b) deve revogar sua designação anterior de passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação tiver sido feita no reconhecimento inicial, de acordo com a condição atual no item 4.2.2(a) e essa designação não atender a essa condição na data da aplicação inicial;
- (c) pode revogar sua designação anterior de passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação tiver sido feita no reconhecimento inicial, de acordo com a condição atual no item 4.2.2(a) e essa designação atender a essa condição na data da



aplicação inicial.

Essa designação e revogação devem ser feitas com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da aplicação inicial. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

7.2.11 Se for impraticável (conforme definido no CPC 23) para a entidade aplicar retrospectivamente o método de juros efetivos, a entidade deve tratar:

(a) o valor justo do ativo financeiro ou do passivo financeiro no final de cada período comparativo apresentado como valor contábil bruto desse ativo financeiro ou custo amortizado desse passivo financeiro, se a entidade rerepresentar períodos anteriores; e

(b) o valor justo do ativo financeiro ou do passivo financeiro na data da aplicação inicial como novo valor contábil bruto desse ativo financeiro ou novo custo amortizado desse passivo financeiro na data da aplicação inicial deste pronunciamento.

7.2.12 Se a entidade tiver contabilizado anteriormente ao custo (de acordo com o CPC 38) um investimento em instrumento patrimonial que não tenha preço cotado em mercado ativo para instrumento idêntico (ou seja, informação de Nível 1) (ou ativo derivativo que seja vinculado a esse instrumento e que deva ser liquidado pela entrega desse instrumento), ela deve mensurar esse instrumento ao valor justo na data da aplicação inicial. Qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor justo deve ser reconhecida em lucros acumulados de abertura (ou outros componentes do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório que inclui a data da aplicação inicial.

7.2.13 Se a entidade tiver contabilizado anteriormente um passivo derivativo que seja vinculado a, e que deva ser liquidado pela, entrega de instrumento patrimonial que não tenha preço cotado em mercado ativo para instrumento idêntico (ou seja, informação de Nível 1) ao custo de acordo com o CPC 38, ela deve mensurar esse passivo derivativo ao valor justo na data da aplicação inicial. Qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor justo deve ser reconhecida em lucros acumulados de abertura do período de relatório que incluir a data da aplicação inicial.

7.2.14 Na data da aplicação inicial, a entidade deve determinar se o tratamento no item 5.7.7 cria ou aumenta o descasamento contábil no resultado com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da aplicação inicial. Este pronunciamento deve ser aplicado retrospectivamente com base nessa determinação.

7.2.14A Na data da aplicação inicial, a entidade pode fazer a designação no item 2.5 para contratos que já existirem nessa data, mas apenas se ela designar todos os contratos similares. A alteração nos ativos líquidos resultantes dessas designações deve ser reconhecida em lucros acumulados na data da aplicação inicial.

7.2.15 Apesar do requisito no item 7.2.1, a entidade que adota os requisitos de classificação e mensuração deste

pronunciamento (que inclui os requisitos relacionados à mensuração do custo amortizado para ativos financeiros e redução ao valor recuperável nas Seções 5.4 e 5.5) deve fornecer as divulgações previstas nos itens 42L a 42O do CPC 40, porém não precisa rerepresentar períodos anteriores. A entidade pode rerepresentar períodos anteriores se, e somente se, isso for possível sem o uso de percepção tardia. Se a entidade não rerepresentar períodos anteriores, ela deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período de relatório anual que incluir a data de aplicação inicial no saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que incluir a data da aplicação inicial. Entretanto, se a entidade rerepresentar períodos anteriores, as demonstrações contábeis rerepresentadas devem refletir todos os requisitos deste pronunciamento. Se a abordagem escolhida pela entidade para aplicar o CPC 38 resultar em mais de uma data de aplicação inicial para diferentes requisitos, este item se aplica em cada data da aplicação inicial (ver item 7.2.2). Esse é o caso, por exemplo, se a entidade escolhe aplicar antecipadamente somente os requisitos para a apresentação de ganhos e perdas em passivos financeiros designados como ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 7.1.2, antes de aplicar os outros requisitos deste pronunciamento.

7.2.16 Se a entidade elaborar relatórios financeiros intermediários de acordo com o CPC 21 – Demonstração Intermediária, ela não precisa aplicar os requisitos deste pronunciamento a períodos intermediários anteriores à data da aplicação inicial se isto for impraticável (conforme definido no CPC 23).

#### **Redução ao valor recuperável (Seção 5.5)**

7.2.17 A entidade deve aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável na Seção 5.5 retrospectivamente de acordo com o CPC 23, conforme os itens 7.2.15 e 7.2.18 a 7.2.20.

7.2.18 Na data da aplicação inicial, a entidade deve utilizar informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, para determinar o risco de crédito na data em que o instrumento financeiro foi inicialmente reconhecido (ou para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira na data que a entidade torna-se parte do compromisso irrevogável, de acordo com o item 5.5.6), e comparar isso ao risco de crédito na data da aplicação inicial deste pronunciamento.

7.2.19 Ao determinar se ocorreu aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, a entidade pode aplicar:

- (a) os requisitos dos itens 5.5.10 e B5.5.22 a B5.5.24; e
- (b) a presunção refutável do item 5.5.11 para pagamentos contratuais vencidos há mais de 30 dias, se a entidade aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável mediante a identificação de aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial para esses instrumentos financeiros com base em informações sobre pagamentos





vencidos.

7.2.20 Se, na data da aplicação inicial, o fato de determinar se houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial exigir custo ou esforço excessivos, a entidade deve reconhecer a provisão para perdas pelo valor equivalente às perdas de crédito esperadas em cada data de relatório até que o instrumento financeiro seja desreconhecido [salvo se esse instrumento financeiro tiver baixo risco de crédito na data de relatório, sendo que nesse caso aplica-se o item 7.2.19(a)].

#### Transição para contabilização de hedge (Capítulo 6)

7.2.21 Quando a entidade aplica pela primeira vez este pronunciamento, ela pode escolher se sua política contábil continua a aplicar os requisitos de contabilização de hedge do CPC 38 em vez dos requisitos do Capítulo 6 deste pronunciamento. A entidade deve aplicar essa política a todas as suas relações de proteção. A entidade que escolher essa política deve também aplicar a ICPC 06 – Hedge de Investimento Líquido em Operação no Exterior sem as alterações que adaptam essa interpretação aos requisitos do Capítulo 6 deste pronunciamento.

7.2.22 Exceto conforme previsto no item 7.2.26, a entidade deve aplicar os requisitos de contabilização de hedge deste pronunciamento prospectivamente.

7.2.23 Para aplicar a contabilização de hedge a partir da data da aplicação inicial dos requisitos de contabilização de hedge deste pronunciamento, todos os critérios de qualificação devem ser cumpridos nessa data.

7.2.24 As relações de proteção que se qualificaram para contabilização de hedge, de acordo com o CPC 38, que também se qualificam para contabilização de hedge de acordo com os critérios deste pronunciamento (ver item 6.4.1), após levar em consideração qualquer reequilíbrio da relação de proteção na transição (ver item 7.2.25(b)) devem ser consideradas como relações de proteção contínuas.

7.2.25 Na aplicação inicial dos requisitos de contabilização de hedge deste pronunciamento, a entidade:

(a) pode começar a aplicar esses requisitos a partir do mesmo momento no tempo em que deixa de aplicar os requisitos de contabilização de hedge do CPC 38; e

(b) deve considerar o índice de hedge de acordo com o CPC 38 como ponto de partida para reequilibrar o índice de hedge da relação de proteção contínua, se aplicável. Qualquer ganho ou perda proveniente desse reequilíbrio deve ser reconhecido no resultado.

7.2.26 Como exceção à aplicação prospectiva dos requisitos de contabilização de hedge deste pronunciamento, a entidade:

(a) deve aplicar a contabilização para o valor de opções no tempo de acordo com o item 6.5.15 retrospectivamente se, de acordo com o CPC 38, somente a alteração no valor intrínseco da opção foi designada como instrumento de hedge na relação de proteção. Essa aplicação retrospectiva aplica-se somente

às relações de proteção que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designadas posteriormente;

(b) pode aplicar a contabilização para o elemento a termo de contratos a termo de acordo com o item 6.5.16 retrospectivamente se, de acordo com o CPC 38, somente a alteração no elemento à vista do contrato a termo foi designada como instrumento de hedge na relação de proteção. Essa aplicação retrospectiva aplica-se somente às relações de proteção que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designadas posteriormente. Além disso, se a entidade escolher a aplicação retrospectiva desta contabilização, ela deve ser aplicada a todas as relações de proteção que se qualificarem para essa escolha (ou seja, na transição essa escolha não está disponível na base de relação de proteção por relação de proteção). A contabilização de spreads com base em moeda estrangeira (ver item 6.5.16) pode ser aplicada retrospectivamente a essas relações de proteção que existiam no início do período comparativo mais antigo ou que foram designadas posteriormente.

(c) deve aplicar retrospectivamente o requisito do item 6.5.6 de que não existe o término ou rescisão do instrumento de hedge se:

(i) como consequência de leis ou regulamentos ou a introdução de leis ou regulamentos, as partes do instrumento de hedge concordam que uma ou mais contrapartes de compensação substituem sua contraparte original para tornarem-se a nova contraparte de cada uma das partes; e

(ii) outras alterações, se houver, ao instrumento de hedge estão limitadas às relações de proteção que são necessárias para efetuar essa substituição da contraparte.

#### Entidades que aplicaram a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) ou a IFRS 9 (2013) antecipadamente

7.2.27 A entidade deve aplicar os requisitos de transição dos itens 7.2.1 a 7.2.26 na data pertinente da aplicação inicial. A entidade deve aplicar cada uma das disposições transitórias dos itens 7.2.3 a 7.2.14A e 7.2.17 a 7.2.26 somente uma vez (ou seja, se a entidade escolhe a abordagem de aplicar a IFRS 9 que envolva mais de uma data da aplicação inicial, ela não pode aplicar quaisquer dessas disposições novamente se já tiverem sido aplicadas em data anterior). (Ver também os itens 7.2.2 e 7.3.2.)

7.2.28 A entidade que aplicou a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) ou a IFRS 9 (2013) e subsequentemente aplica este pronunciamento:

(a) deve revogar sua designação anterior de ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação foi anteriormente feita de acordo com a condição no item 4.1.5, mas essa condição não é mais atendida como resultado da aplicação deste pronunciamento;

(b) pode designar ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação não tiver anteriormente atendido a condição no item 4.1.5, mas essa



condição é atualmente atendida como resultado da aplicação deste pronunciamento;

(c) deve revogar sua designação anterior de passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado se essa designação foi anteriormente feita de acordo com a condição no item 4.2.2(a), mas essa condição não é mais atendida como resultado da aplicação deste pronunciamento; e

(d) pode designar o passivo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado se essa designação não tiver anteriormente atendido a condição no item 4.2.2(a), mas essa condição é atualmente atendida como resultado da aplicação deste pronunciamento.

Essa designação e revogação devem ser feitas com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da aplicação inicial deste pronunciamento. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.

### **7.3 Revogação da IFRIC 9, IFRS 9 (2009), IFRS 9 (2010) e IFRS 9 (2013)**

7.3.1 Este pronunciamento substitui o Apêndice B – Remensuração de Derivativos Embutidos (IFRIC 9) do CPC 38. Os requisitos acrescentados à IFRS 9 em outubro de 2010 incorporaram os requisitos anteriormente definidos nos itens 5 e 7 da IFRIC 9. Como alteração decorrente, o CPC 37 – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade incorporou os requisitos anteriormente definidos no item 8 da IFRIC 9.

7.3.2 Este pronunciamento substitui a IFRS 9 (2009), a IFRS 9 (2010) e a IFRS 9 (2013). Entretanto, para períodos anuais iniciados antes de 1º de janeiro de 2018, a entidade pode optar por aplicar as versões anteriores da IFRS 9 em vez de aplicar este pronunciamento se, e somente se, a data da aplicação inicial pertinente da entidade for anterior a 1º de fevereiro de 2015.



## ITG 2000 (R1) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL

### Objetivo

1. Esta Interpretação estabelece critérios e procedimentos a serem adotados pela entidade para a escrituração contábil de seus fatos patrimoniais, por meio de qualquer processo, bem como a guarda e a manutenção da documentação e de arquivos contábeis e a responsabilidade do profissional da contabilidade.

### Alcance

2. Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

### Formalidades da escrituração contábil

3. A escrituração contábil deve ser realizada com observância aos Princípios de Contabilidade.

4. O nível de detalhamento da escrituração contábil deve estar alinhado às necessidades de informação de seus usuários. Nesse sentido, esta Interpretação não estabelece o nível de detalhe ou mesmo sugere um plano de contas a ser observado. O detalhamento dos registros contábeis é diretamente proporcional à complexidade das operações da entidade e dos requisitos de informação a ela aplicáveis e, exceto nos casos em que uma autoridade reguladora assim o requeira, não devem necessariamente observar um padrão pré-definido.

5. A escrituração contábil deve ser executada:

- a) em idioma e em moeda corrente nacionais;
  - b) em forma contábil;
  - c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
  - d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras ou emendas; e
  - e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.
6. A escrituração em forma contábil de que trata o item 5 deve conter, no mínimo:
- a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu;
  - b) conta devedora;
  - c) conta credora;
  - d) histórico que represente a essência econômica da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
  - e) valor do registro contábil;
  - f) informação que permita identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.

7. O registro contábil deve conter o número de identificação do

lançamento em ordem sequencial relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos contábeis.

8. A terminologia utilizada no registro contábil deve expressar a essência econômica da transação.

9. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma não digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem encadernados;
- b) terem suas folhas numeradas sequencialmente;
- c) conterem termo de abertura e de encerramento assinados pelo titular ou representante legal da entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado no Conselho Regional de Contabilidade.

10. Os livros contábeis obrigatórios, entre eles o Livro Diário e o Livro Razão, em forma digital, devem revestir-se de formalidades extrínsecas, tais como:

- a) serem assinados digitalmente pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado;
  - b) serem autenticados no registro público competente.
- b) quando exigível por legislação específica, serem autenticados no registro público ou entidade competente. (Alterada pela ITG 2000 (R1))

11. Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar o significado dos códigos e/ou abreviaturas no Livro Diário ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas de que tratam os itens 9 e 10.

12. A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises, demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e de responsabilidade exclusivas do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

13. As demonstrações contábeis devem ser transcritas no Livro Diário, completando-se com as assinaturas do titular ou de representante legal da entidade e do profissional da contabilidade legalmente habilitado.

### Livro diário e livro razão

14. No Livro Diário devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individualização, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.

15. Quando o Livro Diário e o Livro Razão forem gerados por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deve ser adotado o registro “Balancetes Diários e Balanços”.

16. No caso da entidade adotar processo eletrônico ou mecanizado para a sua escrituração contábil, os formulários de folhas soltas, devem ser numerados mecânica ou tipograficamente e encadernados em forma de livro.

17. Em caso de escrituração contábil em forma digital, não há necessidade de impressão e encadernação em forma de livro,



porém o arquivo magnético autenticado pelo registro público competente deve ser mantido pela entidade.

18. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil.

19. A entidade é responsável pelo registro público de livros contábeis em órgão competente e por averbações exigidas pela legislação de recuperação judicial, sendo atribuição do profissional de contabilidade a comunicação formal dessas exigências à entidade.

#### **Escrituração contábil de filial**

20. A entidade que tiver unidade operacional ou de negócios, quer como filial, agência, sucursal ou assemelhada, e que optar por sistema de escrituração descentralizado, deve ter registros contábeis que permitam a identificação das transações de cada uma dessas unidades.

21. A escrituração de todas as unidades deve integrar um único sistema contábil.

22. A opção por escrituração descentralizada fica a critério da entidade.

23. Na escrituração descentralizada, deve ser observado o mesmo grau de detalhamento dos registros contábeis da matriz.

24. As contas recíprocas relativas às transações entre matriz e unidades, bem como entre estas, devem ser eliminadas quando da elaboração das demonstrações contábeis da entidade.

25. As despesas e as receitas que não possam ser atribuídas às unidades devem ser registradas na matriz e distribuídas para as unidades de acordo com critérios da administração da entidade.

#### **Documentação contábil**

26. Documentação contábil é aquela que comprova os fatos que originam lançamentos na escrituração da entidade e compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, de origem interna ou externa, que apoiam ou compõem a escrituração.

27. A documentação contábil é hábil quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

28. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio magnético, desde que assinados pelo responsável pela entidade e pelo profissional da contabilidade regularmente habilitado, devendo ser submetidos ao registro público competente.

#### **Contas de compensação**

29. Contas de compensação constituem sistema próprio para controle e registro dos fatos relevantes que resultam em assunção de direitos e obrigações da entidade cujos efeitos materializar-se-ão no futuro e que possam se traduzir em modificações no patrimônio da entidade.

30. Exceto quando de uso mandatário por ato de órgão regulador, a escrituração das contas de compensação não é

obrigatória. Nos casos em que não forem utilizadas, a entidade deve assegurar-se que possui outros mecanismos que permitam acumular as informações que de outra maneira estariam controladas nas contas de compensação.

#### **Retificação de lançamento contábil**

31. Retificação de lançamento é o processo técnico de correção de registro realizado com erro na escrituração contábil da entidade e pode ser feito por meio de:

- a) estorno;
- b) transferência; e
- c) complementação.

32. Em qualquer das formas citadas no item 31, o histórico do lançamento deve precisar o motivo da retificação, a data e a localização do lançamento de origem.

33. O estorno consiste em lançamento inverso àquele feito erroneamente, anulando-o totalmente.

34. Lançamento de transferência é aquele que promove a regularização de conta indevidamente debitada ou creditada, por meio da transposição do registro para a conta adequada.

35. Lançamento de complementação é aquele que vem posteriormente complementar, aumentando ou reduzindo o valor anteriormente registrado.

36. Os lançamentos realizados fora da época devida devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do registro extemporâneo.



## RES CFC 803/96 – CÓDIGO DE ÉTICA PROFISSIONAL DO CONTADOR

### CAPÍTULO I DO OBJETIVO

Art. 1º Este Código de Ética Profissional tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe.

### CAPÍTULO II DOS DEVERES E DAS PROIBIÇÕES

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

II – guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade;

III – zelar pela sua competência exclusiva na orientação técnica dos serviços a seu cargo;

IV – comunicar, desde logo, ao cliente ou empregador, em documento reservado, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão daquele que lhe formular consulta ou lhe confiar trabalho, estendendo-se a obrigação a sócios e executores;

V – inteirar-se de todas as circunstâncias, antes de emitir opinião sobre qualquer caso;

VI – renunciar às funções que exerce, logo que se positive falta de confiança por parte do cliente ou empregador, a quem deverá notificar com trinta dias de antecedência, zelando, contudo, para que os interesses dos mesmos não sejam prejudicados, evitando declarações públicas sobre os motivos da renúncia;

VII – se substituído em suas funções, informar ao substituto sobre fatos que devam chegar ao conhecimento desse, a fim de habilitá-lo para o bom desempenho das funções a serem exercidas;

VIII – manifestar, a qualquer tempo, a existência de impedimento para o exercício da profissão;

IX – ser solidário com os movimentos de defesa da dignidade profissional, seja propugnando por remuneração condigna, seja zelando por condições de trabalho compatíveis com o exercício ético-profissional da Contabilidade e seu aprimoramento técnico.

X – cumprir os Programas Obrigatórios de Educação Continuada

estabelecidos pelo CFC;

XI – comunicar, ao CRC, a mudança de seu domicílio ou endereço e da organização contábil de sua responsabilidade, bem como a ocorrência de outros fatos necessários ao controle e fiscalização profissional.

XII – auxiliar a fiscalização do exercício profissional.

Art. 3º No desempenho de suas funções, é vedado ao Profissional da Contabilidade:

I – anunciar, em qualquer modalidade ou veículo de comunicação, conteúdo que resulte na diminuição do colega, da Organização Contábil ou da classe, em detrimento aos demais, sendo sempre admitida a indicação de títulos, especializações, serviços oferecidos, trabalhos realizados e relação de clientes;

II – assumir, direta ou indiretamente, serviços de qualquer natureza, com prejuízo moral ou desprestígio para a classe;

III – auferir qualquer provento em função do exercício profissional que não decorra exclusivamente de sua prática lícita;

IV – assinar documentos ou peças contábeis elaborados por outrem, alheio à sua orientação, supervisão e fiscalização;

V – exercer a profissão, quando impedido, ou facilitar, por qualquer meio, o seu exercício aos não habilitados ou impedidos;

VI – manter Organização Contábil sob forma não autorizada pela legislação pertinente;

VII – valer-se de agenciador de serviços, mediante participação desse nos honorários a receber;

VIII – concorrer para a realização de ato contrário à legislação ou destinado a fraudá-la ou praticar, no exercício da profissão, ato definido como crime ou contravenção;

IX – solicitar ou receber do cliente ou empregador qualquer vantagem que saiba para aplicação ilícita;

X – prejudicar, culposa ou dolosamente, interesse confiado a sua responsabilidade profissional;

XI – recusar-se a prestar contas de quantias que lhe forem, comprovadamente, confiadas;

XII – reter abusivamente livros, papéis ou documentos, comprovadamente confiados à sua guarda;

XIII – aconselhar o cliente ou o empregador contra disposições expressas em lei ou contra os Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XIV – exercer atividade ou ligar o seu nome a empreendimentos com finalidades ilícitas;

XV – revelar negociação confidencial pelo cliente ou empregador para acordo ou transação que, comprovadamente, tenha tido conhecimento;

XVI – emitir referência que identifique o cliente ou empregador, com quebra de sigilo profissional, em publicação em que haja



menção a trabalho que tenha realizado ou orientado, salvo quando autorizado por eles;

XVII – iludir ou tentar iludir a boa-fé de cliente, empregador ou de terceiros, alterando ou deturpando o exato teor de documentos, bem como fornecendo falsas informações ou elaborando peças contábeis inidôneas;

XVIII – não cumprir, no prazo estabelecido, determinação dos Conselhos Regionais de Contabilidade, depois de regularmente notificado;

XIX – intitular-se com categoria profissional que não possua, na profissão contábil;

XX – executar trabalhos técnicos contábeis sem observância dos Princípios de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

XXI – renunciar à liberdade profissional, devendo evitar quaisquer restrições ou imposições que possam prejudicar a eficácia e correção de seu trabalho;

XXII – publicar ou distribuir, em seu nome, trabalho científico ou técnico do qual não tenha participado;

XXIII – Apropriar-se indevidamente de valores confiados a sua guarda;

XXIV – Exercer a profissão demonstrando comprovada incapacidade técnica.

XXV – Deixar de apresentar documentos e informações quando solicitado pela fiscalização dos Conselhos Regionais.

Art. 4º O Profissional da Contabilidade poderá publicar relatório, parecer ou trabalho técnico-profissional, assinado e sob sua responsabilidade.

Art. 5º O Contador, quando perito, assistente técnico, auditor ou árbitro, deverá;

I – recusar sua indicação quando reconheça não se achar capacitado em face da especialização requerida;

II – abster-se de interpretações tendenciosas sobre a matéria que constitui objeto de perícia, mantendo absoluta independência moral e técnica na elaboração do respectivo laudo;

III – abster-se de expender argumentos ou dar a conhecer sua convicção pessoal sobre os direitos de quaisquer das partes interessadas, ou da justiça da causa em que estiver servindo, mantendo seu laudo no âmbito técnico e limitado aos quesitos propostos;

IV – considerar com imparcialidade o pensamento exposto em laudo submetido à sua apreciação;

V – mencionar obrigatoriamente fatos que conheça e repute em condições de exercer efeito sobre peças contábeis objeto de seu trabalho, respeitado o disposto no inciso II do art. 2º;

VI – abster-se de dar parecer ou emitir opinião sem estar suficientemente informado e munido de documentos;

VII – assinalar equívocos ou divergências que encontrar no que

concerne à aplicação dos Princípios de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC;

VIII – considerar-se impedido para emitir parecer ou elaborar laudos sobre peças contábeis, observando as restrições contidas nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

IX – atender à Fiscalização dos Conselhos Regionais de Contabilidade e Conselho Federal de Contabilidade no sentido de colocar à disposição desses, sempre que solicitado, papéis de trabalho, relatórios e outros documentos que deram origem e orientaram a execução do seu trabalho.

### **CAPÍTULO III**

#### **DO VALOR DOS SERVIÇOS PROFISSIONAIS**

Art. 6º O Profissional da Contabilidade deve fixar previamente o valor dos serviços, por contrato escrito, considerados os elementos seguintes:

I – a relevância, o vulto, a complexidade e a dificuldade do serviço a executar;

II – o tempo que será consumido para a realização do trabalho;

III – a possibilidade de ficar impedido da realização de outros serviços;

IV – o resultado lícito favorável que para o contratante advirá com o serviço prestado;

V – a peculiaridade de tratar-se de cliente eventual, habitual ou permanente;

VI – o local em que o serviço será prestado.

Art. 7º O Profissional da Contabilidade poderá transferir o contrato de serviços a seu cargo a outro profissional, com a anuência do cliente, sempre por escrito, de acordo com as normas expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Parágrafo único. O Profissional da Contabilidade poderá transferir parcialmente a execução dos serviços a seu cargo a outro profissional, mantendo sempre como sua a responsabilidade técnica.

Art. 8º É vedado ao Profissional da Contabilidade oferecer ou disputar serviços profissionais mediante aviltamento de honorários ou em concorrência desleal.

### **CAPÍTULO IV**

#### **DOS DEVERES EM RELAÇÃO AOS COLEGAS E À CLASSE**

Art. 9º A conduta do Profissional da Contabilidade com relação aos colegas deve ser pautada nos princípios de consideração, respeito, apreço e solidariedade, em consonância com os postulados de harmonia da classe.

Parágrafo único. O espírito de solidariedade, mesmo na condição de empregado, não induz nem justifica a participação ou conivência com o erro ou com os atos infringentes de normas éticas ou legais que regem o exercício da profissão.

Art. 10 O Profissional da Contabilidade deve, em relação aos



colegas, observar as seguintes normas de conduta:

I – abster-se de fazer referências prejudiciais ou de qualquer modo desabonadoras;

II – abster-se da aceitação de encargo profissional em substituição a colega que dele tenha desistido para preservar a dignidade ou os interesses da profissão ou da classe, desde que permaneçam as mesmas condições que ditaram o referido procedimento;

III – jamais apropriar-se de trabalhos, iniciativas ou de soluções encontradas por colegas, que deles não tenha participado, apresentando-os como próprios;

IV – evitar desentendimentos com o colega a que vier a substituir no exercício profissional.

Art. 11 O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

I – prestar seu concurso moral, intelectual e material, salvo circunstâncias especiais que justifiquem a sua recusa;

II – zelar pelo prestígio da classe, pela dignidade profissional e pelo aperfeiçoamento de suas instituições;

III – aceitar o desempenho de cargo de dirigente nas entidades de classe, admitindo-se a justa recusa;

IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais;

V – zelar pelo cumprimento deste Código;

VI – não formular juízos depreciativos sobre a classe contábil;

VII – representar perante os órgãos competentes sobre irregularidades comprovadamente ocorridas na administração de entidade da classe contábil;

VIII – jamais utilizar-se de posição ocupada na direção de entidades de classe em benefício próprio ou para proveito pessoal.

## **CAPÍTULO V**

### **DAS PENALIDADES**

Art. 12 A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:

I – advertência reservada;

II – censura reservada;

III – censura pública.

§ 1º Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como atenuantes:

I – ação desenvolvida em defesa de prerrogativa profissional;

II – ausência de punição ética anterior;

III – prestação de relevantes serviços à Contabilidade.

§ 2º Na aplicação das sanções éticas, podem ser consideradas como agravantes:

I – Ação cometida que resulte em ato que denigra publicamente a imagem do Profissional da Contabilidade;

II – punição ética anterior transitada em julgado.

Art. 13 O julgamento das questões relacionadas à transgressão de preceitos do Código de Ética incumbe, originariamente, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, que funcionarão como Tribunais Regionais de Ética e Disciplina, facultado recurso dotado de efeito suspensivo, interposto no prazo de quinze dias para o Conselho Federal de Contabilidade em sua condição de Tribunal Superior de Ética e Disciplina.

§ 1º O recurso voluntário somente será encaminhado ao Tribunal Superior de Ética e Disciplina se o Tribunal Regional de Ética e Disciplina respectivo mantiver ou reformar parcialmente a decisão.

§ 2º Na hipótese do inciso III do art. 12, o Tribunal Regional de Ética e Disciplina deverá recorrer ex officio de sua própria decisão (aplicação de pena de Censura Pública).

§ 3º Quando se tratar de denúncia, o Conselho Regional de Contabilidade comunicará ao denunciante a instauração do processo até trinta dias após esgotado o prazo de defesa.

Art. 14 O Profissional da Contabilidade poderá requerer desagravo público ao Conselho Regional de Contabilidade, quando atingido, pública e injustamente, no exercício de sua profissão.

## **CAPÍTULO VI**

### **DAS DISPOSIÇÕES GERAIS**

Art. 15 Este Código de Ética Profissional se aplica aos Contadores e Técnicos em Contabilidade regidos pelo Decreto-Lei nº. 9.295/46, alterado pela Lei nº. 12.249/10.



## NBC PG 100 – APLICAÇÃO GERAL AOS PROFISSIONAIS DA CONTABILIDADE

### Seção 100 – Introdução e princípios éticos

100.1 Uma marca característica da profissão contábil é a aceitação da responsabilidade de agir no interesse público. Portanto, a responsabilidade do profissional da contabilidade não é exclusivamente satisfazer as necessidades do contratante. Ao agir no interesse público, o profissional da contabilidade deve observar e cumprir esta Norma. O não cumprimento de parte desta Norma por determinação legal ou regulamentar não desobriga o profissional do cumprimento daquilo que não for vedado.

100.2 Esta Norma estabelece a estrutura conceitual que o profissional da contabilidade deve aplicar para:

(a) identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos;

(b) avaliar a importância das ameaças identificadas; e

(c) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. As salvaguardas são necessárias quando o profissional da contabilidade avalia que as ameaças não estão em nível em que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que o cumprimento dos princípios éticos não está comprometido.

O profissional da contabilidade deve usar julgamento profissional ao aplicar essa estrutura conceitual.

100.3 As NBCs PG 200 e 300 descrevem como essa estrutura conceitual se aplica em determinadas situações específicas, fornecendo exemplos de salvaguardas que podem ser adequadas para tratar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. Além disso, descrevem situações em que não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças e, conseqüentemente, a circunstância ou relacionamento que cria as ameaças deve ser evitado. A NBC PG 200 aplica-se ao profissional da contabilidade externo e a NBC PG 300 ao profissional da contabilidade interno, conforme definições desta Norma. O profissional da contabilidade externo também pode aplicar a NBC PG 300 para circunstâncias específicas.

100.4 O uso da palavra “deve” nesta Norma impõe uma exigência ao profissional da contabilidade, pessoa física ou jurídica, de cumprir as disposições específicas. O cumprimento é exigido a menos que haja uma exceção permitida.

#### Princípios éticos

100.5 O profissional da contabilidade deve cumprir os seguintes princípios éticos:

(a) Integridade – ser franco e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais.

(b) Objetividade – não permitir que comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de

outros afetem o julgamento profissional ou de negócio.

(c) Competência profissional e devido zelo – manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível adequado para assegurar que clientes e/ou empregador recebam serviços profissionais competentes com base em desenvolvimentos atuais da prática, legislação e técnicas, e agir diligentemente e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis.

(d) Sigilo profissional – respeitar o sigilo das informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais e, portanto, não divulgar nenhuma dessas informações a terceiros, a menos que haja algum direito ou dever legal ou profissional de divulgação, nem usar as informações para obtenção de vantagem pessoal pelo profissional da contabilidade ou por terceiros.

(e) Comportamento profissional – cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Todos esses princípios éticos são discutidos mais detalhadamente nas Seções 110 a 150.

#### Abordagem da estrutura conceitual

100.6 As circunstâncias em que o profissional da contabilidade trabalha podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios éticos. É impossível definir todas as situações que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e especificar as medidas adequadas. Além disso, a natureza dos trabalhos e das designações de trabalho pode variar e, conseqüentemente, diferentes ameaças podem ser criadas, o que requer a aplicação de diferentes salvaguardas. Portanto, esta Norma estabelece uma estrutura conceitual que requer que o profissional da contabilidade identifique, avalie e trate as ameaças ao cumprimento dos princípios éticos. A abordagem da estrutura conceitual auxilia o profissional da contabilidade no cumprimento das exigências éticas desta Norma e da responsabilidade de agir no interesse público. Ela comporta muitas variações em circunstâncias que criam ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e pode evitar que o profissional da contabilidade conclua que uma situação é permitida se não for especificamente proibida.

100.7 Quando o profissional da contabilidade identificar ameaças ao cumprimento dos princípios éticos e, com base na avaliação dessas ameaças, concluir que elas não estão em nível aceitável, o profissional da contabilidade deve avaliar se as salvaguardas apropriadas estão disponíveis e podem ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável. Ao fazer essa avaliação, o profissional da contabilidade deve efetuar julgamento profissional e levar em consideração se um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que as ameaças seriam eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável mediante a aplicação das salvaguardas, de modo que o cumprimento dos princípios éticos não esteja comprometido.

100.8 O profissional da contabilidade deve avaliar quaisquer





ameaças ao cumprimento dos princípios éticos quando ele souber ou suspeitar da existência de circunstâncias ou relações que podem comprometer o cumprimento dos princípios éticos.

100.9 O profissional da contabilidade deve levar em consideração os fatores qualitativos bem como os quantitativos ao avaliar a importância de uma ameaça. Ao aplicar a estrutura conceitual, o profissional da contabilidade pode encontrar situações em que as ameaças não podem ser eliminadas ou reduzidas a um nível aceitável, seja porque a ameaça é significativa, seja porque as salvaguardas adequadas não estão disponíveis ou não podem ser aplicadas. Nessas situações, o profissional da contabilidade deve declinar ou descontinuar o serviço profissional específico envolvido, ou, se necessário, renunciar ao trabalho (no caso de profissional da contabilidade externo) ou desligar-se da organização empregadora (no caso de profissional da contabilidade interno).

100.10 As NBCs PA 290 e 291 contêm disposições que o profissional da contabilidade deve obedecer se ele encontrar um desvio de disposição sobre independência. Se o profissional da contabilidade identificar um desvio de qualquer outra disposição das normas profissionais, ele deve avaliar a importância do desvio e seu impacto na habilidade dele seguir os princípios éticos. O profissional da contabilidade deve tomar quaisquer ações que estejam disponíveis, o mais rápido possível, para resolver satisfatoriamente os efeitos do desvio. O profissional da contabilidade deve determinar se reporta ou não o desvio, por exemplo, àqueles que possam ter sido afetados por ele, órgão profissional, regulador competente ou autoridade de supervisão.

100.11 Quando o profissional da contabilidade encontrar circunstâncias não usuais nas quais a aplicação de requisito específico resultaria em resultado desproporcional ou resultado que pode não ser de interesse público, recomenda-se que o profissional da contabilidade consulte o órgão profissional ou o órgão regulador competente.

#### Ameaças e salvaguardas

100.12 Ameaças podem ser criadas por ampla gama de relações e circunstâncias. Quando um relacionamento ou circunstância cria uma ameaça, essa ameaça pode comprometer o cumprimento dos princípios éticos por profissional da contabilidade. Uma circunstância ou relacionamento podem criar mais de uma ameaça, e uma ameaça pode afetar o cumprimento de mais de um princípio ético. As ameaças se enquadram em pelo menos uma das categorias a seguir:

(a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que um interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do profissional da contabilidade;

(b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o profissional da contabilidade não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa física ou jurídica a ele ligada direta ou indiretamente, na qual o profissional da contabilidade confia para formar um julgamento como parte da prestação do

serviço;

(c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o profissional da contabilidade promoverá ou defenderá a posição de seu cliente ou empregador a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;

(d) ameaça de familiaridade é a ameaça, devido a relacionamento longo ou próximo com o cliente ou empregador, de o profissional da contabilidade tornar-se solidário aos interesses dele ou aceitar seu trabalho sem muito questionamento; e

(e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o profissional da contabilidade será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o profissional da contabilidade.

As NBCs PG 200 e 300 explicam como essas categorias de ameaças podem ser criadas por profissional da contabilidade externo e profissional da contabilidade interno, respectivamente. Os profissionais da contabilidade externos também podem aplicar a NBC PG 300 para circunstâncias específicas.

100.13 Salvaguardas são ações ou outras medidas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e se enquadram em duas categorias amplas:

(a) salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento; e

(b) salvaguardas no ambiente de trabalho.

100.14 As salvaguardas criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento incluem:

(a) requisitos educacionais, de treinamento e de experiência para ingressar na profissão;

(b) requisitos de desenvolvimento profissional contínuo;

(c) regulamentos de governança corporativa;

(d) normas profissionais;

(e) monitoramento profissional ou regulatório e procedimentos disciplinares;

(f) revisão externa por terceiro, legalmente autorizado, dos relatórios, de documentos, das comunicações ou das informações produzidas pelo profissional da contabilidade.

100.15 As NBCs PG 200 e 300 discutem as salvaguardas no ambiente de trabalho para profissional da contabilidade externo e para profissional da contabilidade interno, respectivamente.

100.16 Determinadas salvaguardas podem aumentar a probabilidade de identificar ou evitar comportamento antiético. Essas salvaguardas, que podem ser criadas pela profissão, pela legislação ou por regulamento ou por organização empregadora, incluem:

(a) sistemas de reclamações eficazes e bem divulgados e monitorados pela organização empregadora, pela classe ou por órgão regulador, que permitem que colegas, empregadores e



membros da sociedade chamem atenção para comportamentos não profissionais ou antiéticos;

(b) obrigação explicitamente declarada de comunicar desvios de exigências éticas.

#### Conflitos de interesse

100.17 O profissional da contabilidade pode defrontar-se com um conflito de interesse quando empreender uma atividade profissional. (\*) Um conflito de interesse cria uma ameaça para outros princípios éticos. Tais ameaças podem ser criadas quando:

- o profissional da contabilidade empreende uma atividade profissional relacionada a uma questão particular para duas ou mais partes cujos interesses a respeito daquela questão estão em conflito; ou

- os interesses do profissional da contabilidade a respeito daquela questão particular e os interesses de uma parte para quem o contador profissional empreende uma atividade profissional relacionada àquela questão estão em conflito.

(\*) Atividade profissional é a atividade que requer habilidades contábeis ou relacionadas empreendidas por profissional da contabilidade, incluindo contabilidade, auditoria, tributação, consultoria empresarial e financeira.

100.18 As NBCs PG 200 e 300 discutem conflitos de interesse para profissional da contabilidade externo e para profissional da contabilidade interno, respectivamente.

#### Solução de conflitos éticos

100.19 O profissional da contabilidade pode ter que resolver um conflito para cumprir com os princípios éticos.

100.20 Ao iniciar uma solução formal ou informal de conflito, os seguintes fatores, individualmente ou conjuntamente com outros fatores, podem ser relevantes para o processo de solução:

- (a) fatos pertinentes;
- (b) assuntos éticos envolvidos;
- (c) princípios éticos relacionados com o assunto em questão;
- (d) procedimentos internos estabelecidos; e
- (e) cursos de ação alternativos.

Tendo considerado os fatores pertinentes, o profissional da contabilidade deve avaliar o curso de ação apropriado, ponderando as consequências de cada curso de ação possível. Se o assunto permanecer não resolvido, o profissional da contabilidade pode querer consultar outras pessoas apropriadas dentro da firma ou da organização empregadora para ajudar a chegar a uma solução.

100.21 Quando um assunto envolver conflito com uma organização, ou dentro dela, o profissional da contabilidade deve avaliar se devem ser consultados os responsáveis pela governança da organização, como o conselho de administração ou o comitê de auditoria.

100.22 Pode ser útil para o profissional da contabilidade documentar a essência do assunto, os detalhes de quaisquer discussões mantidas e as decisões tomadas em relação a esse assunto.

100.23 Se um conflito significativo não puder ser resolvido, o profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria profissional do órgão profissional competente ou de consultores jurídicos. O profissional da contabilidade pode geralmente obter orientação sobre assuntos éticos sem violar o sigilo profissional se o assunto for discutido com o Conselho Federal ou Regional de Contabilidade sem a identificação do cliente ou com consultor jurídico sob a proteção de sigilo legal. Inúmeros são os casos em que o profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria jurídica. Por exemplo, o profissional da contabilidade pode ter identificado uma fraude, cuja comunicação pode violar a responsabilidade do profissional da contabilidade de respeitar o sigilo profissional. O profissional da contabilidade pode considerar obter assessoria jurídica nesse caso para avaliar se há exigência de comunicação.

100.24 Se, depois de esgotar as possibilidades pertinentes, o conflito ético permanecer não resolvido, o profissional da contabilidade, quando possível, recusar-se-á em continuar associado com o assunto que cria o conflito. O profissional da contabilidade deve avaliar se, nas circunstâncias, é apropriado retirar-se da equipe de trabalho, da designação específica ou renunciar ao trabalho, à empresa ou à organização empregadora.

100.25 Ao se comunicar com os responsáveis pela governança de acordo com as disposições desta Norma, o profissional da contabilidade ou a firma deve determinar, considerando a natureza e a importância das circunstâncias particulares e o assunto a ser comunicado, as pessoas apropriadas na estrutura de governança da entidade que devem ser comunicadas. Se o profissional da contabilidade ou a firma se comunica com um subgrupo da governança, por exemplo, o comitê de auditoria ou um indivíduo, o profissional da contabilidade ou a firma deve determinar se a comunicação com todos os responsáveis pela governança também é necessária para que sejam adequadamente informados.

#### Seção 110 – Integridade

110.1 O princípio de integridade impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de serem diretos e honestos em todos os relacionamentos profissionais e comerciais. Integridade implica, também, negociação justa e veracidade.

110.2 O profissional da contabilidade não deve conscientemente participar dos relatórios, documentos, comunicações ou outras informações nas quais ele acredita que as informações:

- (a) contêm declaração materialmente falsa ou enganosa;
- (b) contêm declarações ou informações fornecidas de maneira leviana; ou
- (c) omitem ou ocultam informações que devem ser incluídas em casos em que essa omissão ou ocultação seja enganosa.



Quando o profissional da contabilidade tomar ciência de que esteve associado com essas informações, ele deve tomar providências para desvincular-se dessas informações.

110.3 O profissional da contabilidade não será considerado como tendo infringido o item 110.2 se ele fornecer relatório modificado em relação ao assunto contido no item 110.2.

### **Seção 120 – Objetividade**

120.1 O princípio da objetividade impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de não comprometer seu julgamento profissional ou do negócio em decorrência de comportamento tendencioso, conflito de interesse ou influência indevida de outros.

120.2 O profissional da contabilidade pode ser exposto a situações que podem prejudicar a objetividade. É impraticável definir e avaliar todas essas situações. O profissional da contabilidade não deve prestar um serviço profissional se uma circunstância ou relacionamento distorcerem ou influenciarem o seu julgamento profissional com relação a esse serviço.

### **Seção 130 – Competência e zelo profissionais**

130.1 O princípio da competência e zelo profissionais impõe a todos os profissionais da contabilidade as seguintes obrigações:

(a) manter o conhecimento e a habilidade profissionais no nível necessário para que clientes ou empregadores recebam serviço profissional adequado;

(b) agir diligentemente de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis na prestação de serviços profissionais.

130.2 A prestação de serviço profissional adequado requer o exercício de julgamento fundamentado ao aplicar o conhecimento e a habilidade profissionais na prestação desse serviço. A competência profissional pode ser dividida em duas fases distintas:

(a) atingir a competência profissional; e

(b) manter a competência profissional.

130.3 A manutenção da competência profissional adequada requer a consciência permanente e o entendimento dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e de negócios pertinentes. Os desenvolvimentos técnicos contínuos permitem que o profissional da contabilidade desenvolva e mantenha a capacitação para o desempenho adequado no ambiente profissional.

130.4 Diligência abrange a responsabilidade de agir de forma cuidadosa, exaustiva e tempestiva, de acordo com a tarefa requisitada.

130.5 O profissional da contabilidade deve tomar as providências adequadas para assegurar que os que estão trabalhando sob sua autoridade tenham treinamento e supervisão apropriados.

130.6 Quando apropriado, o profissional da contabilidade deve informar os clientes, empregadores ou outros usuários de seus serviços profissionais sobre as limitações inerentes dos serviços.

### **Seção 140 – Sigilo profissional**

140.1 O princípio do sigilo profissional impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de abster-se de:

(a) divulgar fora da firma ou da organização empregadora informações sigilosas obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais, sem estar prévia e especificamente autorizado pelo cliente, por escrito, a menos que haja um direito ou dever legal ou profissional de divulgação; e

(b) usar, para si ou para outrem, informações obtidas em decorrência de relacionamentos profissionais e comerciais para obtenção de vantagem pessoal.

140.2 O profissional da contabilidade deve manter sigilo, inclusive no ambiente social, permanecendo alerta à possibilidade de divulgação involuntária de informações sigilosas de seus clientes, especialmente a colega de trabalho próximo ou a familiar próximo ou imediato.

140.3 O profissional da contabilidade deve manter sigilo das informações divulgadas por cliente potencial ou empregador.

140.4 O profissional da contabilidade deve manter sigilo das informações dentro da firma ou organização empregadora.

140.5 O profissional da contabilidade deve tomar as providências adequadas para assegurar que o pessoal da sua equipe de trabalho, assim como as pessoas das quais são obtidas assessoria e assistência, também, respeitem o dever de sigilo do profissional da contabilidade.

140.6 A necessidade de cumprir o princípio do sigilo profissional permanece mesmo após o término das relações entre o profissional da contabilidade e seu cliente ou empregador. Quando o profissional da contabilidade mudar de emprego ou obtiver novo cliente, ele pode usar sua experiência anterior. Contudo, ele não deve usar ou divulgar nenhuma informação confidencial obtida ou recebida em decorrência de relacionamento profissional ou comercial.

140.7 A seguir, são apresentadas circunstâncias nas quais os profissionais da contabilidade são ou podem ser solicitados a divulgar informações confidenciais ou nas quais essa divulgação pode ser apropriada:

(a) a divulgação é permitida por lei e autorizada pelo cliente ou empregador, por escrito;

(b) a divulgação é exigida por lei;

(c) há dever ou direito profissional de divulgação, quando não proibido por lei.

140.7A O auditor independente, quando solicitado, por escrito e fundamentadamente, pelo Conselho Federal de Contabilidade e Conselhos Regionais de Contabilidade, deve exibir as informações obtidas durante o seu trabalho, incluindo a fase de pré-contratação dos serviços, a documentação, os papéis de trabalho e os relatórios.

140.8 Ao decidir sobre a divulgação de informações sigilosas, os fatores pertinentes a serem considerados incluem:



(a) se os interesses de terceiros, incluindo partes cujos interesses podem ser afetados, podem ser prejudicados se o cliente ou empregador consentir com a divulgação das informações pelo profissional da contabilidade;

(b) se todas as informações relevantes são conhecidas e comprovadas, na medida praticável. Quando a situação envolver fatos não comprovados, informações incompletas ou conclusões não comprovadas, deve ser usado o julgamento profissional para avaliar o tipo de divulgação que deve ser feita, caso seja feita;

(c) o tipo de comunicação que é esperado e para quem deve ser dirigida; e

(d) se as partes para quem a comunicação é dirigida são as pessoas apropriadas para recebê-la.

### **Seção 150 – Comportamento profissional**

150.1 O princípio do comportamento profissional impõe a todos os profissionais da contabilidade a obrigação de cumprir as leis e os regulamentos pertinentes e evitar qualquer ação que o profissional da contabilidade sabe ou deveria saber possa desacreditar a profissão. Isso inclui ações que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas disponíveis para o profissional da contabilidade naquele momento, que poderiam afetar adversamente a boa reputação da profissão.

150.2 Na divulgação comercial das pessoas e na promoção do seu trabalho, os profissionais da contabilidade não devem desprestigiar a profissão. Os profissionais da contabilidade devem ser honestos e verdadeiros e:

(a) não fazer declarações exageradas sobre os serviços que podem oferecer, as qualificações que têm ou a experiência que obtiveram; ou

(b) não fazer referências depreciativas ou comparações infundadas com o trabalho de outros profissionais da contabilidade.

