

Manchete Semanal

eletrônica



Importante veículo de atualização e capacitação profissional, amplamente discutido e estudado nas reuniões do Centro de Estudos.

nº 12/2022

30 de março de 2022

Expediente

Centro de Estudos e Debates Fisco-Contábeis

Diretoria

Presidente: Márcio Augusto Dias Longo

Vice-Presidente: Rosane Pereira

1º Secretário: Denis de Mendonça

2ª Secretária: Mitsuko Kanashiro da Costa

3º Secretário: Josimar Santos Alves

4ª Secretária: Jô Nascimento

Consultores Jurídicos: Alberto Batista da Silva Júnior,
Henri Romani Paganini e Benedito de Jesus Cavalheiro

Suplente: Marcelo Dionizio da Silva

Coordenação em São Bernardo do Campo

Coordenadora: Marly Momesso Oliveira

1ª Secretária: Teresinha Maria de Brito Koide

2ª Secretária: Elza Helena Rodrigues

Coordenação em São Caetano do Sul

Coordenadora: Claudete Aparecida Prando Malavasi

1ª Secretária: Lia Pereira Borba

2º Secretário: Rafael Batista da Silva

Coordenação em Taboão da Serra

Coordenadora: Rose Vilaruel

1º Secretário: Alexandre da Rocha Romão

2º Secretário: João Antunes Alencar

Coordenação em Diadema

Coordenadora: Elaine Regina de Paula C. Gonçalves

1º Secretário: Antonio Carlos Sobral Junior

2ª Secretária: Elisabete Fernanda dos Santos Grine

Coordenação em Guarulhos

Coordenador: Ricardo Watanabe

Secretário: Mauro André Inocência

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo - Gestão 2020-2022

Diretores Efetivos

Presidente: Geraldo Carlos Lima

Vice-Presidente: Claudinei Tonon

Diretor Financeiro: José Roberto Soares dos Anjos

Vice-Diretor Financeiro: Milton Medeiros de Souza

Diretor Secretário: Nobuya Yomura

Vice-Diretor Secretário: Luis Gustavo de Souza e Oliveira

Diretora Cultural: Marina Kazue Tanoue Suzuki

Vice-Diretor Cultural: Dorival Fontes de Almeida

Diretora Social: Ana Maria Costa

Diretores Suplentes

Carolina Tancredi de Carvalho

Denis de Mendonça

Josimar Santos Alves

Igor Gonçalves dos Santos

João Bacci

Fernando Correia da Silva

Marly Momesso Oliveira

Ricardo Watanabe Ruiz Vasques

Conselheiros Fiscais Efetivos

Edmundo José dos Santos

Silvio Lopes Carvalho

Francisco Montoia Rocha

Conselheiros Fiscais Suplentes

Edna Magda Ferreira Goes

Deise Pinheiro

Lucio Francisco da Silva



SINDCONT-SP
SINDICATO DOS CONTABILISTAS DE SÃO PAULO

Inovação. Eficiência e Excelência Profissional

Praça Ramos de Azevedo, 202 - São Paulo - SP - CEP 01037-010

Tel.: (11) 3224-5100 - Fax: 3223-2390

www.sindcontsp.org.br

Base Territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeverica da Serra, Juquitiba, Mairiporã, Mauá, Osasco, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Paulo e Taboão da Serra.



Sumário

SUMÁRIO	2
1.00 ASSUNTOS CONTÁBEIS.....	6
1.01 CONTABILIDADE	6
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 070, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>6</i>
Fixa escala reduzindo, em função do capital social, o percentual mínimo de participação acionária necessário ao exercício de direitos previstos na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e revoga as Instruções CVM n° 165, de 11 de dezembro de 1991, n° 282, de 26 de junho de 1998, n° 324, de 19 de janeiro de 2000, e n° 627, de 22 de junho de 2020.	6
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 071, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>8</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 15(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de combinação de negócios	8
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 072, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>69</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 25, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	69
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 073, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>92</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo imobilizado.	92
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 074, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>108</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 29, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo biológico e produto agrícola.....	108
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 075, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>120</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 37(R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade	120
<i>RESOLUÇÃO CVM N° 076, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>165</i>
Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 48, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de instrumentos financeiros.	165
1.02 ENTIDADES DE CLASSE	289
<i>RESOLUÇÃO CFC N° 1.652, DE 17 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23/03/2022)</i>	<i>289</i>
Prorroga o prazo de vencimento das anuidades do exercício de 2022 de profissionais e organizações contábeis de Petrópolis (RJ).	289
1.03 LEGISLAÇÃO COMERCIAL	290
<i>RESOLUÇÃO CGSIM/ME N° 068, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)</i>	<i>290</i>
Altera as Resoluções CGSIM n° 51, de 11 de junho de 2019; e n° 55, de 23 de março de 2020.	290
2.00 ASSUNTOS FEDERAIS	292
2.01 IMPOSTO DE RENDA – PJ.....	292
<i>INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 2.074, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 24.03.2022)</i>	<i>292</i>
Dispõe sobre a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed).	292
2.02 LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E PREVIDENCIÁRIA.....	295
<i>PORTARIA DIRBEN/INSS N° 988, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>295</i>
Estabelece orientações e medidas a serem adotadas para tratamento das demandas relacionadas a Benefícios de Prestação Continuada - BPC bloqueados ou suspensos por não inscrição no CadÚnico	295
<i>PORTARIA DIRBEN/INSS N° 1.002, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)</i>	<i>296</i>
Dispõe sobre o pagamento do abono anual aos segurados e dependentes da Previdência Social que tenham recebido auxílio por incapacidade temporária, auxílio-acidente, aposentadoria, pensão por morte ou auxílio-reclusão durante o ano de 2022.....	296
2.03 SIMPLES NACIONAL	297
<i>RESOLUÇÃO CGSN N° 166, DE 18 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 22.03.2022)</i>	<i>297</i>
Dispõe sobre o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional.	297
2.04 OUTROS ASSUNTOS FEDERAIS	302
<i>LEI N° 14.314, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)</i>	<i>302</i>
Altera a Lei Complementar n° 173, de 27 de maio de 2020, para ajustar o período de suspensão da contagem dos prazos de validade dos concursos públicos em razão dos impactos econômicos decorrentes da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente da covid-19.	302



RESOLUÇÃO CVM Nº 69, DE 22 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 23/03/2022)	303
Revoga a Resolução CVM nº 4, de 20 de agosto de 2020 e as Deliberações CVM nº 5, de 22 de maio de 1979, nº 841, de 28 de janeiro de 2020, nº 843, de 5 de fevereiro de 2020, nº 848, de 25 de março de 2020, nº 849, de 31 de março de 2020, nº 852, de 15 de abril de 2020, nº 853, de 22 de abril de 2020, nº 862, de 23 de julho de 2020, e nº 864, de 28 de julho de 2020.	303
INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.073, DE 23 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 24.03.2022)	304
Altera a Instrução Normativa SRF nº 341, de 15 de julho de 2003, que institui a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), a Instrução Normativa RFB nº 1.817, de 20 de julho de 2018, que dispõe sobre o Registro Especial de Controle de Papel Imune de que tratam os arts. 1º e 2º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, e a Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 18 de novembro de 2020, que dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).	304
INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.075, DE 23 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 24.03.2022)	305
Dispõe sobre o regime aduaneiro especial de loja franca	305
INSTRUÇÃO NORMATIVA ITI Nº 23, DE 23 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 24/03/2022)	324
Aprova a versão revisada e consolidada dos requisitos necessários à emissão de certificados digitais de pessoas jurídicas para os condomínios.....	324
ATO COTEPE/ICMS Nº 018, DE 18 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 21.03.2022)	325
Altera o Ato COTEPE/ICMS nº 67/19, que divulga relação das empresas nacionais que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, beneficiárias de redução de base de cálculo do ICMS.	325
PORTARIA CORAT Nº 060, DE 18 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 21.03.2022)	326
Autoriza solicitação de serviço por meio de processo digital aberto no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC).	326
2.05 SOLUÇÃO DE CONSULTA	334
SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 005, DE 14 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 21.03.2022)	334
Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias	334
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO, DESINSETIZAÇÃO, DESRATIZAÇÃO, IMUNIZAÇÃO E OUTROS SERVIÇOS DE CONTROLE DE PRAGAS URBANAS. SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. RETENÇÃO. CABIMENTO.	334
Assunto: Normas de Administração Tributária	335
CONSULTA. INEFICÁCIA	335
SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 007, DE 14 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 22.03.2022)	335
Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias	335
Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL (SENAR). CRITÉRIO TEMPORAL DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRATO DE PARCERIA PARA ENGORDA DE ANIMAIS. OPERAÇÃO DE REMESSA DE ANIMAIS DESTINADOS A ENGORDA, PROMOVIDA POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA PARA PARCEIRO CONGÊNERE.	335
SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 008, DE 14 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 23.03.2022)	336
Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias	336
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIRIZAÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPREITADA. RETENÇÃO.	336
3.00 ASSUNTOS ESTADUAIS	336
3.01 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS	336
COMUNICADO SRE Nº 003, DE 23 DE MARÇO DE 2022 – (DOE de 24.03.2022)	336
O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL declara que as datas fixadas para cumprimento das OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS, do mês de ABRIL de 2022, são as constantes da Agenda Tributária Paulista anexa.	336
3.02 PROTOCOLOS E CONVENIOS ICMS	341
CONVÊNIO ICMS Nº 015, DE 24 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 25.03.2022)	341
Altera o Convênio ICMS nº 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.	341
CONVÊNIO ICMS Nº 016, DE 24 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 25.03.2022)	341
Disciplina a incidência única do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e autoriza as unidades federadas a utilizar instrumentos de equalização tributária e dá outras providências.....	341
DESPACHO Nº 14, DE 24 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 25/03/2022)	345
Publica Convênios ICMS aprovados na 347ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 24.03.2022.....	345



3.03 OUTROS ASSUNTOS ESTADUAIS	345
DECRETO N° 66.585, DE 21 DE MARÇO DE 2022 - (DOE de 22.03.2022)	345
Altera o Decreto n° 63.722, de 21 de setembro de 2018, que regulamenta, nos termos da competência suplementar atribuída ao Estado de São Paulo, o Sistema de Registro de Preços.....	345
4.00 ASSUNTOS MUNICIPAIS	346
4.01 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS	346
INSTRUÇÃO NORMATIVA SF/SUREM N° 004, DE 21 DE MARÇO DE 2022 - (DOM de 22.03.2022).....	346
Altera a Instrução Normativa SF/SUREM n° 8, de 17 de maio de 2018	346
4.02 OUTROS ASSUNTOS MUNICIPAIS.....	346
PORTARIA SMUL.G N° 022, DE 2022 - (DOM de 22.03.2022)	346
Inclui e regulamenta a implantação do Projeto Ruas SP em caráter diferenciado na Rua Amauri, destinado a viabilizar o atendimento, por bares e restaurantes em espaços públicos, nos termos do Decreto n° 60.197, de 23 de abril de 2021.	346
PORTARIA SF N° 062, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOM de 25.03.2022).....	347
Altera a Portaria SF n° 263, de 08 de dezembro de 2020, que dispõe sobre o procedimento de juntada de documentos e outros materiais em processos administrativos no âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda.....	347
5.00 ASSUNTOS DIVERSOS	348
5.01 CEDFC--ARTIGOS / COMENTÁRIOS	348
Obrigações acessórias de empresas inativas ou sem movimento.	348
Ganhos decorrentes de incentivo fiscal não compõem base de IRPJ e CSLL, diz STJ	349
Criptoativos: tributação das moedas virtuais para pessoas físicas no Brasil	351
IRPF: como declarar ativos e rendimentos de empresas offshore.	354
Ganho de capital em moeda estrangeira: o que a pessoa física deve considerar	356
Repatriação de recursos: tributação sobre valores transferidos do exterior para o Brasil	357
Ganho de capital em moeda estrangeira.....	359
Ajustes estão relacionados ao Decreto n.º 10.139/2019	361
Adesão a parcelamento do Simples Nacional vai até 29 de abril.	362
Cuiabá Esporte Clube terá de indenizar lateral direito por falta de seguro.	363
A obrigatoriedade do seguro está prevista na Lei Pelé	363
Pedido de empregado para não antecipar recebimento de férias afasta pagamento em dobro.	364
A penalidade é prevista no caso de quitação fora do prazo	364
Trabalhadora é condenada por litigância de má-fé ao colecionar mentiras em processo trabalhista	365
Golpistas usam assistente virtual do INSS para obter dados de cidadãos.	366
As abordagens têm ocorrido por mensagem de celular (WhatsApp)	366
É preciso declarar NFT no Imposto de Renda?	367
Por se tratar de uma novidade restrita ao mundo virtual, muitos imaginam que ele está isento das garras do Fisco..	367
Família que mantinha empregada em trabalho escravo terá de pagar R\$ 650 mil em indenizações.....	368
Ausência do MPT não impede homologação de acordo entre mãe de menor e empresa.	369
A ação foi ajuizada em nome da criança, com pedido de indenização pela morte do pai	369
Detran deve emitir documento de carro em papel moeda	371
Guerra do cashback: lojas oferecem até 50% de dinheiro de volta.	372
Loja de roupas é isenta de multa por atraso prevista em acordo em razão da pandemia	374
A empresa atrasou em sete dias pagamento da parcela	374
Juíza condenou apenas a empresa contratada para a execução da obra.	375
Planejamento sucessório e holding familiar.	376
Mantido reconhecimento de grupo econômico por coordenação entre empresas de bebidas	379
O auto de infração fiscal e as medidas cabíveis.	380
PGFN alerta contribuintes por mensagens no celular via SMS.	382
Mensagens são referentes à inscrição de débitos em dívida ativa e sobre negociações.....	382
Problema nas fronteiras: Difal-ICMS traz risco de apreensão de mercadorias.....	383
Produtos vendidos a consumidores finais nos Estados da Bahia, Espírito Santo, Pernambuco e Ceará correm risco iminente de serem retidos	383
Revisão da vida toda: Nunes Marques pede destaque e decisão é adiada.....	385
Recuperação de contribuições previdenciárias: entenda o que os feiteiros oferecem aos seus clientes.	389



<i>Assembleia ou reunião de sócios de sociedade empresária deve ser realizada até 29/04</i>	392
<i>É obrigatória a aprovação de contas em reunião anual de sócios ou assembleia geral ordinária</i>	392
<i>Governo apresenta novas regras para regulamentar trabalho remoto; veja o que muda</i>	392
<i>Governo permite trabalho híbrido e por produção, sem limite de jornada</i>	393
<i>O presidente Jair Bolsonaro (PL) assinou hoje uma série de medidas com mudanças para os trabalhadores</i>	393
<i>Máscaras no trabalho: portaria que determina uso ainda está em vigor; advogados orientam empresas a aguardarem definição de ministérios</i>	394
<i>Congresso recompõe programa para setor de eventos, incluindo alíquota zero para quatro tributos federais</i>	395
<i>Métodos de Custeio: ABC, Absorção e Custeio Variável</i>	396
<i>Para onde deve ir o dinheiro dos impostos?</i>	398
5.02 COMUNICADOS	400
CONSULTORIA JURIDICA	400
Consultoria Contábil, Trabalhista e Tributária	400
5.03 ASSUNTOS SOCIAIS	401
FUTEBOL	401
6.00 ASSUNTOS DE APOIO	402
6.01 CURSOS CEPAEC PRESENCIAIS – SINDCONTSP	402
(SUSPENSOS TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	402
6.02 CURSOS CEPAEC – (ON-LINE) SINDCONTSP	402
6.03 PALESTRAS PRESENCIAIS – SINDCONTSP	403
(SUSPENSAS TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	403
6.04 GRUPOS DE ESTUDOS PRESENCIAIS – SINDCONTSP	403
<i>Às Segundas Feiras</i>	403
Das 19h às 21h, na sede social do SINDCONT-SP, localizada à Praça Ramos de Azevedo, 202 – Centro de São Paulo/SP.	
Informações: (11) 3224-5100	403
(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	403
(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	403
(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	403
(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)	404
6.05 ENCONTROS VIRTUAIS	404
<i>Grupo de Estudos do Terceiro Setor e Contabilidade Pública</i>	404
<i>Às Segundas Feiras: com encontros quinzenais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas</i>	404
<i>Grupo de Estudos de Tributos e Obrigações</i>	404
<i>Às Terças Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas</i>	404
<i>CEDFC - Centro de Estudos e Debates Fisco Contábeis</i>	404
<i>Às Quartas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas</i>	404
<i>Grupo de Estudos IFRS e Gestão Contábil</i>	404
<i>Às Quintas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas</i>	404
<i>Grupo de Estudos Perícia</i>	404
<i>Às Sextas Feiras: com encontros mensais (pelo canal Youtube)</i>	404
6.06 FACEBOOK	404
<i>Visite a página do Centro de Estudos e Debates Fisco-Contábeis Virtual no Facebook</i>	404

Nota: Todos os anexos e textos aqui não publicados na íntegra estão disponíveis na versão eletrônica desta manchete, alguns através de links.

“Um homem que não tem tempo para cuidar da saúde é como um mecânico que não tem tempo para cuidar das ferramentas”.

Provérbio Espanhol



1.00 ASSUNTOS CONTÁBEIS

1.01 CONTABILIDADE

RESOLUÇÃO CVM Nº 070, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)

Fixa escala reduzindo, em função do capital social, o percentual mínimo de participação acionária necessário ao exercício de direitos previstos na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e revoga as Instruções CVM nº 165, de 11 de dezembro de 1991, nº 282, de 26 de junho de 1998, nº 324, de 19 de janeiro de 2000, e nº 627, de 22 de junho de 2020.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 15 de março de 2022, com fundamento no disposto nos arts.8º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e no art. 291 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

CAPÍTULO I ÂMBITO E FINALIDADE

Art. 1º Esta Instrução fixa escala reduzindo, em função do capital social, os percentuais mínimos de participação acionária necessários a:

I - exibição por inteiro de livros da companhia prevista no art. 105 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

II - convocação de assembleia geral na hipótese de que trata a alínea "c" do parágrafo único do art. 123 da Lei nº 6.404, de 1976;

III - requerimento de adoção do processo de voto múltiplo, previsto no caput do art. 141 da Lei nº 6.404, de 1976;

IV - pedido de informações a administrador de que trata o § 1º do art. 157 da Lei nº 6.404, de 1976;

V - propositura da ação derivada contra os administradores prevista no § 4º do art. 159 da Lei nº 6.404, de 1976;

VI - pedido de instalação de conselho fiscal quando seu funcionamento não for permanente, nos termos do § 2º do art. 161 da Lei 6.404, de 1976;

VII - requisição de informações ao conselho fiscal sobre matérias de sua competência, nos termos do § 6º do art. 163 da Lei nº 6.404, de 1976; e

VIII - propositura de ação de responsabilidade contra sociedade controladora sem a prestação de caução, nos termos da alínea "a" do § 1º do art. 246 da Lei nº 6.404, de 1976.

CAPÍTULO II PERCENTUAIS

Art. 2º Os percentuais previstos no art. 105, na alínea "c" do parágrafo único do art. 123, no § 1º do art. 157, no § 4º do art. 159, no § 6º do art. 163 e no § 1º, alínea "a", do art. 246, todos da Lei nº 6.404, de 1976, ficam reduzidos em função do valor do capital social da companhia aberta, conforme a tabela a seguir:



Intervalo do Capital Social (R\$1)	Percentual Mínimo (%)
0 a 100.000.000	5
100.000.001 a 1.000.000.000	4
1.000.000.001 a 5.000.000.000	3
5.000.000.001 a 10.000.000.000	2
acima de 10.000.000.000	1

Art. 3º O percentual previsto no caput do art. 141 fica reduzido em função do valor do capital da companhia aberta, conforme a tabela a seguir:

Intervalo do Capital Social (R\$1)	Percentual Mínimo do Capital Votante para Solicitação de Voto Múltiplo (%)
0 a 10.000.000	10
10.000.001 a 25.000.000	9
25.000.001 a 50.000.000	8
50.000.001 a 75.000.000	7
75.000.001 a 100.000.000	6
acima de 100.000.001	5

Art. 4º As participações mínimas previstas no § 2º do art. 161 da Lei 6.404, de 1976, ficam reduzidas em função do valor do capital da companhia aberta, conforme a tabela a seguir:

Intervalo do Capital Social (R\$1)	Percentual Mínimo das Ações com Direito a Voto (%)	Percentual Mínimo de Ações sem Direito a Voto (%)
Até R\$ 50.000.000	8%	4%
R\$ 50.000.001 a R\$ 100.000.000	6%	3%
R\$ 100.000.001 a R\$ 150.000.000,00	4%	2%
Acima de R\$ 150.000.001	2%	1%

CAPÍTULO III DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 5º O descumprimento das disposições da presente Resolução configura infração grave, para os fins do disposto no § 3º do art. 11 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976.

Art. 6º Ficam revogadas:

I - a Instrução CVM nº 165, de 11 de dezembro de 1991;

II - a Instrução CVM nº 282, de 26 de junho de 1998;

III - a Instrução CVM nº 324, de 19 de janeiro de 2000; e

IV - a Instrução CVM nº 627, de 22 de junho de 2020.

Art. 7º Esta Resolução entra em vigor em 1º de abril de 2022.

MARCELO BARBOSA

**RESOLUÇÃO CVM Nº 071, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 15(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de combinação de negócios.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, aprovou a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 15(R1), que trata de combinação de negócios, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 665, de 04 de agosto de 2011, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 15 (R1)

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 3 (IASB - BV 2011)



Sumário	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
IDENTIFICAÇÃO DE COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS	3
MÉTODO DE AQUISIÇÃO	4 - 53
Identificação do adquirente	6 - 7
Determinação da data de aquisição	8 - 9
Reconhecimento e mensuração de ativo identificável adquirido, de passivo assumido e de participação de não controlador na adquirida	10 - 31
Reconhecimento	10 - 17
Condições de reconhecimento	11 - 14
Classificação ou designação de ativo identificável adquirido e passivo assumido em combinação de negócios	15 - 17
Mensuração	18 - 20
Exceções no reconhecimento ou na mensuração	21 - 31
Exceções no reconhecimento	22 - 23
Passivo contingente	22 - 23



Exceções no reconhecimento e na mensuração	24 - 28
Tributos sobre o lucro	24 - 25
Benefícios a empregados	26
Ativos de indenização	27 - 28
Exceções na mensuração	29 - 31
Direito readquirido	29
Transações com pagamento baseado em ações	30
Ativo mantido para venda	31
Reconhecimento e mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho proveniente de compra vantajosa	32 - 40
Compra vantajosa	34 - 36
Contraprestação transferida em troca do controle da adquirida	37 - 40
Contraprestação contingente	39 - 40
Orientações adicionais para aplicação do método de aquisição a tipos específicos de combinação de negócios	41 - 44
Combinação de negócios realizada em estágios	41 - 42
Combinação de negócios realizada sem a transferência de contraprestação	43 - 44
Período de mensuração	45 - 50
Determinação do que é parte da operação da combinação de negócios	51 - 53
Custos relacionados à aquisição	53
MENSURAÇÃO E CONTABILIZAÇÃO SUBSEQUENTES	54 - 58
Direito readquirido	55
Passivo contingente	56
Ativo de indenização	57
Contraprestação contingente	58
DIVULGAÇÃO	59 - 63
VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO	64 - 67
Vigência	64 - 64C
Transição	65 - 67
Tributos sobre o lucro	67
DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA	68
APÊNDICE A - Glossário de termos utilizados no Pronunciamento	
APÊNDICE B - Guia de aplicação do Pronunciamento	
APÊNDICE C - Exemplos ilustrativos	



Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento 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, este Pronunciamento 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. Este Pronunciamento é aplicável às operações ou a outros eventos que atendam à definição de combinação de negócios. Este Pronunciamento não se aplica:

(a) na contabilização da formação de negócios em conjunto em suas demonstrações contábeis;

(b) na aquisição de ativo ou grupo de ativos que não constitua negócio nos termos deste Pronunciamento. 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 o Pronunciamento Técnico 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 deste Pronunciamento não se aplicam à aquisição por entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, de investimento em controlada que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado.

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 neste Pronunciamento, 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 B12D fornecem orientações sobre a identificação da 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 do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas 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 do Pronunciamento Técnico 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 no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório 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 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 outros pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC.



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 os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC 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 B31 a B40 fornecem orientações para o reconhecimento de ativos intangíveis. Os itens 21A a 28B especificam os tipos de ativos identificáveis e os passivos assumidos, os quais incluem itens para os quais este pronunciamento 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 outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC. 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, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações do CPC 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 o CPC 48; e

(c) determinar se o derivativo embutido deveria ser separado do contrato principal, de acordo com o CPC 48 (que é uma questão de "classificação", conforme esse pronunciamento utiliza tal termo).

17. Este pronunciamento prevê duas exceções ao princípio do item 15:

(a) classificação de contrato de arrendamento em que a adquirida é o arrendador como arrendamento operacional ou financeiro, conforme descrito no CPC 06 - Arrendamentos; e

(b) classificação de um contrato como contrato de seguro, conforme o Pronunciamento Técnico 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 confirmam 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 pelos Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC.

20. Os itens 24 a 31 especificam os tipos de ativos identificáveis e passivos assumidos que incluem itens para os quais este Pronunciamento Técnico prevê limitadas exceções ao princípio de mensuração.

Exceções no reconhecimento ou na mensuração

21. Este Pronunciamento prevê limitadas exceções aos princípios de reconhecimento e de mensuração. Os itens 21A 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 21A 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 outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, 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.

21A. O item 21B aplica-se a passivos e passivos contingentes que estejam dentro do alcance do CPC 25 ou da ICPC 19 se fossem incorridos separadamente em vez de assumidos em combinação de negócios.

21B. A Estrutura Conceitual para Relatórios Financeiros define passivo como "uma obrigação presente da entidade de transferir um recurso econômico como resultado de eventos passados". Para provisão ou passivo contingente que esteja dentro do alcance do CPC 25, a adquirente deve aplicar os itens de 15 a 22 do CPC 25 para determinar se na data de aquisição existe uma obrigação presente como resultado de eventos passados. Para tributo que esteja dentro do alcance da ICPC 19, o adquirente deve aplicar a ICPC 19 para determinar se o evento que gera a obrigação de pagar a taxa ocorreu até a data de aquisição.

21C. A obrigação presente identificada, de acordo com o item 21B, pode corresponder à definição de passivo contingente estabelecida no item 22(b). Nesse caso, o item 23 aplica-se a esse passivo contingente.



Exceções no reconhecimento

Passivo contingente

22. O Pronunciamento Técnico CPC 25 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. 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 aos itens 14(b), 23, 27, 29 e 30 do 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.

23A. O CPC 25 define ativo contingente como "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". A adquirente não deve reconhecer um ativo contingente na data de aquisição.

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 o Pronunciamento Técnico 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 o Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

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 o Pronunciamento Técnico 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.

Arrendamento em que a adquirida é o arrendatário

28A. O adquirente deve reconhecer o ativo de direito de uso e passivos de arrendamento para arrendamentos identificados de acordo com o CPC 06, no qual a adquirida é o arrendatário. O adquirente não é obrigado a reconhecer o ativo de direito de uso e os passivos de arrendamento para:

(a) arrendamento para o qual o prazo do arrendamento (conforme definido no CPC 06) termina dentro de 12 meses contados da data de aquisição; ou

(b) arrendamento para o qual o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8 do CPC 06).

28B. O adquirente deve mensurar o passivo de arrendamento ao valor presente do saldo de arrendamento remanescente (conforme definido no CPC 06) como se o contrato de arrendamento adquirido fosse um novo contrato de arrendamento na data de aquisição. O adquirente deve mensurar o ativo de direito de uso ao mesmo valor do passivo de arrendamento, ajustado para refletir os termos favoráveis ou desfavoráveis do arrendamento quando comparado com os termos do mercado.

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.

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 no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento



Baseado em Ações na data da aquisição (esse Pronunciamento 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 o Pronunciamento Técnico 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 do citado Pronunciamento Técnico.

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 este Pronunciamento, 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 este Pronunciamento; 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 este Pronunciamento.

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.

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 este Pronunciamento, 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 do Pronunciamento Técnico 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.

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. Este Pronunciamento 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).

42A. Quando a parte em negócio em conjunto (conforme definido no CPC 19) obtém o controle de negócio que é operação conjunta (conforme definido no CPC 19) e teve direitos sobre os ativos e obrigações dos passivos relacionados a essa operação conjunta imediatamente anterior à data de aquisição, a transação é uma combinação de negócios alcançada em estágios. O adquirente deve, portanto, aplicar os requisitos para combinação de negócios realizada em estágios, incluindo a remensuração de sua participação anterior na operação conjunta na forma descrita no item 42. Ao fazê-lo, o adquirente deve remensurar toda a sua participação anterior na operação conjunta.

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 [1]) [2].

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 este Pronunciamento. 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 este Pronunciamento, 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.

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 no Pronunciamento Técnico 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 os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC 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 o CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários, o CPC 48 - Instrumentos Financeiros e o CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

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 outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC pertinentes, dependendo de suas respectivas naturezas. Contudo, este Pronunciamento 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 no Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; 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 do 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 do CPC 48, deve ser mensurada ao valor justo em cada data de balanço e alterações no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período, de acordo com o citado pronunciamento;

(ii) não estiver dentro do alcance do CPC 48, deve ser mensurada pelo valor justo em cada data de balanço e alterações no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período.

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 outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC 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. Este Pronunciamento deve ser aplicado prospectivamente para as combinações de negócios a partir da data indicada pelo órgão regulador que aprová-lo.

64A. Eliminado)

64B. A revisão procedida no Pronunciamento Técnico 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 no Pronunciamento Técnico 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 este Pronunciamento (antes de sua revisão R1).

64D a 64F. (Eliminados)

64Q. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, alterou os itens 11, 14, 21, 22 e 23 e adicionou os itens 21A, 21B, 21C e 23A. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar estas alterações para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

Transição

65. Os ativos e os passivos que surgirem de combinações de negócios, cujas datas de aquisição sejam anteriores à aplicação deste Pronunciamento, 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 este Pronunciamento (antes de sua revisão R1) não devem ser ajustados logo na sua primeira aplicação (já na versão revisada R1). 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 este Pronunciamento (antes de sua revisão R1). Os itens 65B a 65E tratam exclusivamente de combinações de negócios cujas datas de aquisição sejam anteriores à aplicação deste Pronunciamento (antes de sua revisão R1).

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 consequentemente ajustado.

65D. Entretanto, quando um acordo de combinação de negócios previr 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 este Pronunciamento 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 deste Pronunciamento, o adquirente deve cumprir prospectivamente as exigências que constam do item 68 do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro. 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 este Pronunciamento for aplicado, o adquirente deve reconhecer como ajuste no resultado do período (ou se o Pronunciamento Técnico CPC 32 exigir, fora do resultado do período) as alterações nos ativos fiscais diferidos registrados.

Disposição transitória

68. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 15, aprovado pelo Comitê de Pronunciamento Contábeis na Reunião Extraordinária realizada em 26 de junho de 2009.

Apêndice A-Glossário de termos utilizados no Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Adquirida é o negócio ou negócios cujo controle é obtido pelo adquirente por meio de combinação de negócios.

Adquirente é a entidade que obtém o controle da adquirida.

Data da aquisição é a data em que o adquirente obtém efetivamente o controle da adquirida.

Negócio é um conjunto integrado de atividades e ativos capaz de ser conduzido e gerenciado com o objetivo de fornecer bens ou serviços a clientes, gerando receita de investimento (como dividendos ou juros) ou gerando outras receitas de atividades ordinárias.

Combinação de negócios é uma operação ou outro evento por meio do qual um adquirente obtém o controle de um ou mais negócios, independentemente da forma jurídica da operação. Neste Pronunciamento, o termo abrange também as fusões que se dão entre partes independentes (inclusive as conhecidas por true mergers ou merger of equals).



Contraprestação contingente são obrigações contratuais, assumidas pelo adquirente na operação de combinação de negócios, de transferir ativos adicionais ou participações societárias adicionais aos ex-proprietários da adquirida, caso certos eventos futuros ocorram ou determinadas condições sejam satisfeitas. Contudo, uma contraprestação contingente também pode dar ao adquirente o direito de reaver parte da contraprestação previamente transferida ou paga, caso determinadas condições sejam satisfeitas.

Participação societária, para os propósitos deste Pronunciamento, essa expressão é utilizada de forma ampla, tanto no sentido da participação de um investidor no capital de suas investidas, quanto da participação em entidades de mútuo (associações, cooperativas, etc.).

Valor justo é 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 Pronunciamento Técnico CPC 46).

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é um ativo que representa benefícios econômicos futuros resultantes de outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, os quais não são individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

Identificável: um ativo é identificável quando ele: (a) for separável, ou seja, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou em conjunto com outros ativos e passivos ou contrato relacionado, independentemente da intenção da entidade em fazê-lo; ou (b) surge de um contrato ou de outro direito legal, independentemente de esse direito ser transferível ou separável da entidade e de outros direitos e obrigações.

Ativo intangível é um ativo não monetário identificável sem substância física.

Entidade de mútuo é uma entidade, exceto aquela cuja propriedade integral é de um investidor, que gera distribuição de resultados, custos baixos ou outros benefícios econômicos diretamente para seus proprietários, membros ou participantes (tal como uma entidade de seguros mútuos, associação ou uma cooperativa).

Participação de não controladores é a parte do patrimônio líquido de controlada não atribuível direta ou indiretamente à controladora (anteriormente denominados "minoritários").

Proprietário, para os propósitos deste Pronunciamento, esse termo é utilizado, de forma ampla, tanto para incluir os detentores de participação societária em uma sociedade, quanto os proprietários, membros ou participantes de entidade de mútuo (associação, cooperativa, etc.).

Apêndice B - Guia de aplicação do Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Combinação de negócios de entidades sob controle comum - aplicação do item 2(c)

B1. Este Pronunciamento não se aplica a combinação de negócios de entidades ou negócios sob controle comum. A combinação de negócios envolvendo entidades ou negócios sob controle comum é uma combinação de negócios em que todas as entidades ou negócios da combinação são controlados pela mesma parte ou partes, antes e depois da combinação de negócios, e esse controle não é transitório.

B2. Um grupo de indivíduos deve ser considerado como controlador de uma entidade quando, pelo resultado de acordo contratual, eles coletivamente têm o poder para governar suas políticas financeiras e operacionais de forma a obter os benefícios de suas atividades. Portanto, uma combinação de negócios está fora do alcance deste Pronunciamento quando o mesmo grupo de indivíduos tem, pelo resultado de



acordo contratual, o poder coletivo final para governar as políticas financeiras e operacionais de cada uma das entidades da combinação de forma a obter os benefícios de suas atividades, e esse poder coletivo final não é transitório.

B3. A entidade pode ser controlada por um indivíduo ou grupo de indivíduos agindo em conjunto sob acordo contratual e esse indivíduo ou grupo de indivíduos pode não estar obrigado às exigências de divulgação de demonstrações contábeis nos padrões do CPC. Portanto, nesse caso, não é necessário que as entidades da combinação sejam incluídas no mesmo conjunto de demonstrações contábeis consolidadas para uma combinação de negócios ser considerada como envolvendo entidades sob controle comum.

B4. A extensão da participação de não controladores em cada entidade da combinação, antes ou depois da combinação de negócios, não é relevante para determinar se a combinação envolve entidades sob controle comum. Da mesma forma, não é relevante para determinar se uma combinação envolve entidades sob controle comum o fato de uma das entidades da combinação ser uma controlada e ter sido excluída das demonstrações contábeis consolidadas.

Identificação de combinação de negócios - aplicação do item 3

B5. Este Pronunciamento define uma combinação de negócios como a operação ou outro evento em que o adquirente obtém o controle de um ou mais negócios. O adquirente pode obter o controle da adquirida de diversas formas, como por exemplo:

(a) pela transferência de caixa, equivalentes de caixa ou outros ativos (incluindo ativos líquidos que se constituam em um negócio);

(b) pela assunção de passivos;

(c) pela emissão de instrumentos de participação societária;

(d) por mais de um dos tipos de contraprestação acima; ou

(e) sem a transferência de nenhuma contraprestação, inclusive por meio de acordos puramente contratuais (ver item 43).

B6. Uma combinação de negócios, por razões legais, fiscais ou outras, pode ser estruturada de diversas formas, as quais incluem, mas não se limitam a:

(a) um ou mais negócios tornam-se controladas de um adquirente ou ocorre uma fusão entre o adquirente e os ativos líquidos de um ou mais negócios;

(b) uma entidade da combinação transfere seus ativos líquidos ou seus proprietários transferem suas respectivas participações societárias para outras entidades da combinação (ou para os proprietários dessas entidades);

(c) todas as entidades da combinação transferem seus ativos líquidos ou seus proprietários transferem suas respectivas participações societárias para a constituição de nova entidade (combinação por vezes qualificada na literatura como sendo uma transação roll-up ou uma transação put-together); ou

(d) um grupo de ex-proprietários de uma das entidades da combinação obtém o controle da entidade combinada.

Definição de negócio - aplicação do item 3



B7. Um negócio consiste de inputs - entrada de recursos - e processos (os processos são aplicados aos inputs), os quais têm a capacidade de contribuir para gerar outputs - saída de recursos. Os três elementos de um negócio são definidos a seguir (consulte os itens B8 a B12D para obter orientação sobre os elementos de negócio):

(a) input: qualquer recurso econômico que gera outputs ou tem a capacidade de contribuir para gerar outputs quando um ou mais processos são aplicados sobre ele. Exemplos incluem ativos não circulantes (incluindo ativos intangíveis ou direitos ao uso de ativos não circulantes), propriedade intelectual, a habilidade de obter acesso aos materiais necessários ou direitos e empregados;

(b) processos: qualquer sistema, padrão, protocolo, convenção ou regra que, quando aplicado a um input ou inputs, gera outputs ou tem a capacidade de contribuir para gerar outputs. Exemplos incluem processos de gestão estratégica, processos operacionais e processos de gestão de recursos. Esses processos normalmente são documentados, porém a capacidade intelectual da força de trabalho organizada, que detém a experiência e as habilidades necessárias para seguir regras e convenções, pode gerar os processos necessários e ser capaz de aplicá-los aos inputs para gerar outputs (faturamento, contabilidade, folha de pagamento e outros sistemas administrativos normalmente não são processos usados para criar outputs);

(c) output: o resultado de inputs e processos aplicados aos inputs que fornecem bens ou serviços a clientes, geram receita de investimento (como dividendos ou juros) ou geram outras receitas de atividades ordinárias.

Teste opcional para identificar concentração de valor justo

B7A. O item B7B estabelece um teste opcional (teste de concentração) para permitir avaliação simplificada sobre se o conjunto de atividades e ativos adquiridos não é um negócio. A entidade pode optar por aplicar ou não aplicar o teste. A entidade pode fazer tal escolha separadamente para cada transação ou outro evento. O teste de concentração tem as seguintes consequências:

(a) se o teste de concentração for atendido, o conjunto de atividades e ativos é determinado como não sendo um negócio e nenhuma avaliação adicional é necessária;

(b) se o teste de concentração não for atendido, ou se a entidade optar por não aplicar o teste, a entidade deve então realizar a avaliação prevista nos itens de B8 a B12D.

B7B. O teste de concentração é atendido se, substancialmente, todo o valor justo dos ativos brutos adquiridos estiver concentrado em um único ativo identificável ou grupo de ativos identificáveis similares. Para o teste de concentração:

(a) os ativos brutos adquiridos devem excluir caixa e equivalentes de caixa, ativos fiscais diferidos e ágio resultante dos efeitos de passivos fiscais diferidos;

(b) o valor justo dos ativos brutos adquiridos deve incluir qualquer contraprestação transferida (acrescido do valor justo de qualquer participação de não controladores e do valor justo de qualquer participação anteriormente detida) em excesso do valor justo dos ativos líquidos identificáveis adquiridos. O valor justo dos ativos brutos adquiridos pode normalmente ser determinado como o total obtido pela soma do valor justo da contraprestação transferida (acrescido do valor justo de qualquer participação de não controladores e do valor justo de qualquer participação anteriormente detida) ao valor justo de passivos assumidos (exceto passivos de impostos diferidos), excluindo os itens identificados na alínea (a). No entanto, se o valor justo dos ativos brutos adquiridos for maior que o total, cálculo mais preciso pode, às vezes, ser necessário;

(c) um único ativo identificável deve incluir qualquer ativo ou grupo de ativos que seriam reconhecidos e mensurados como um único ativo identificável na combinação de negócios;



(d) se o ativo tangível for anexado e não puder ser fisicamente removido e usado separadamente de outro ativo tangível (ou de ativo subjacente sujeito a arrendamento, conforme definido no CPC 06 - Arrendamentos), sem incorrer em custos significativos ou significativa diminuição na utilidade ou valor justo dos referidos ativos (por exemplo, terrenos e edifícios), esses ativos devem ser considerados um único ativo identificável;

(e) ao avaliar se os ativos são semelhantes, a entidade deve considerar a natureza de cada ativo individual identificável e os riscos associados à gestão e à criação de outputs pelos ativos (isto é, às características de risco);

(f) os seguintes itens não devem ser considerados ativos similares:

(i) ativo tangível e ativo intangível;

(ii) ativos tangíveis em diferentes classes (por exemplo, estoque, equipamentos de fabricação e automóveis), a menos que sejam considerados um único ativo identificável de acordo com o critério da alínea (d);

(iii) ativos intangíveis identificáveis em diferentes classes (por exemplo, nomes de marcas, licenças e ativos intangíveis em desenvolvimento);

(iv) ativo financeiro e ativo não financeiro;

(v) ativos financeiros em diferentes classes (por exemplo, contas a receber e investimentos em instrumentos patrimoniais); e

(vi) ativos identificáveis que estão dentro da mesma classe de ativo, mas possuem características de risco significativamente diferentes.

B7C. Os requisitos do item B7B não modificam a orientação sobre ativos similares no CPC 04 - Ativo Intangível, nem modificam o significado do termo "classe" no CPC 27 - Ativo Imobilizado, no CPC 04 e no CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação.

Elementos de negócio

B8. Embora um negócio geralmente tenha outputs, outputs não são necessários para que o conjunto integrado de atividades e ativos se qualifique como negócio. Para ser capaz de ser conduzido e gerenciado para o objetivo identificado na definição de negócio, o conjunto integrado de atividades e ativos precisa ter dois elementos essenciais - os inputs e os processos a serem aplicados sobre os inputs. O negócio não precisa incluir todos os inputs e os processos que o vendedor utilizava na operacionalização daquele negócio. Entretanto, para ser considerado um negócio, o conjunto integrado de atividades e ativos deve incluir, no mínimo, o input e o processo substantivo que juntos contribuam, significativamente, para a capacidade de gerar output. Os itens de B12 a B12D especificam como avaliar se o processo é substantivo.

B8A. Se o conjunto de atividades e ativos adquiridos tiver outputs, a continuação da receita não indica, por si só, que tanto o input quanto o processo substantivo foram adquiridos.

B9. A natureza dos elementos do negócio varia conforme o tipo de indústria, segmento e estrutura das operações da entidade (atividades), incluindo o estágio de desenvolvimento da entidade. Negócios estabelecidos frequentemente têm diferentes tipos de inputs, processos e outputs, enquanto que novos negócios, com frequência, têm poucos inputs e processos e, às vezes, somente um único output (produto). Quase todos os negócios também têm passivos, mas não é necessário que um negócio contenha passivos. Além disso, o conjunto de atividades e ativos adquiridos que não seja um negócio pode ter passivos.

**B10. (Eliminado)**

B11. A determinação de dado conjunto de atividades e ativos como um negócio deve ser baseada na capacidade de esse conjunto ser conduzido e gerenciado como um negócio por um participante do mercado. Dessa forma, ao se avaliar se o conjunto é um negócio, não é relevante se o vendedor operou o conjunto como um negócio ou se o adquirente pretende operar o conjunto como um negócio.

Avaliar se o processo adquirido é substantivo

B12. Os itens de B12A a B12D explicam como avaliar se o processo adquirido é substantivo; se o conjunto de atividades e ativos adquiridos não possui outputs (item B12B); e se possui outputs (item B12C).

B12A. Um exemplo de conjunto de atividades e ativos adquiridos que não possui outputs na data de aquisição é uma entidade em estágio inicial que não começou a gerar receita. Além disso, se o conjunto de atividades e ativos adquiridos estava gerando receita na data de aquisição, considera-se que possui outputs nessa data, mesmo que subsequentemente deixe de gerar receita de clientes externos, por exemplo, porque será integrado pela entidade adquirente.

B12B. Se o conjunto de atividades e ativos não tiver outputs na data de aquisição, o processo adquirido (ou grupo de processos) só deve ser considerado substantivo se:

(a) for essencial para a capacidade de desenvolver ou converter o input ou inputs adquiridos em outputs; e

(b) os inputs adquiridos incluírem tanto a força de trabalho organizada que possui a habilidade necessária, conhecimento ou experiência para executar esse processo (ou grupo de processos) e outros inputs que a força de trabalho organizada poderia desenvolver ou converter em outputs. Esses outros inputs podem incluir:

(i) propriedade intelectual que poderia ser usada para desenvolver o bem ou serviço;

(ii) outros recursos econômicos que poderiam ser desenvolvidos para gerar outputs; ou

(iii) direitos para obter acesso a materiais ou direitos necessários que permitam a geração de outputs futuros.

Exemplos de inputs mencionados nos incisos de (i) a (iii) da alínea (b) incluem tecnologia, projetos de pesquisa e desenvolvimento em andamento, bens imóveis e interesses minerais.

B12C. Se o conjunto de atividades e ativos tiver outputs na data de aquisição, o processo adquirido (ou grupo de processos) deve ser considerado substantivo, se, quando aplicado a input ou inputs adquiridos, ele:

(a) for fundamental para a capacidade de continuar a produzir outputs, e os inputs adquiridos incluírem a força de trabalho organizada com as habilidades necessárias, conhecimento ou experiência para executar esse processo (ou grupo de processos); ou

(b) contribui significativamente para a capacidade de continuar produzindo outputs e:

(i) é considerado único ou escasso; ou

(ii) não pode ser substituído sem custo, esforço ou atraso significativos na capacidade de continuar produzindo outputs.

B12D. A seguinte discussão dá suporte a ambos os itens B12B e B12C:

(a) contrato adquirido é um input e não um processo substantivo. No entanto, o contrato adquirido, por exemplo, contrato de gerenciamento de propriedade terceirizada ou gerenciamento de ativos terceirizados, pode dar acesso à força de trabalho organizada. A entidade deve avaliar se a força de trabalho organizada acessada por meio de tal contrato realiza processo substantivo que a entidade controla e, portanto, adquiriu. Os fatores a serem considerados ao fazer essa avaliação incluem a duração do contrato e seus termos de renovação;

(b) dificuldades em substituir a força de trabalho organizada adquirida podem indicar que a força de trabalho organizada adquirida realiza processo que é crítico para a capacidade de criar outputs;

(c) processo (ou grupo de processos) não é crítico se, por exemplo, for secundário ou menor no contexto de todos os processos necessários para criar outputs.

Identificação do adquirente - aplicação dos itens 6 e 7

B13. As orientações do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas devem ser utilizadas para identificar o adquirente - a entidade que obtém o controle da adquirida. Quando ocorrer uma combinação de negócios e essas orientações não indicarem claramente qual das entidades da combinação é o adquirente, devem ser considerados os fatores indicados nos itens B14 a B18 para essa determinação.

B14. Em combinação de negócios efetivada fundamentalmente pela transferência de caixa ou outros ativos ou pela assunção de passivos, o adquirente normalmente é a entidade que transfere caixa ou outros ativos ou incorre em passivos.

B15. Em combinação de negócios efetivada fundamentalmente pela troca de participações societárias, o adquirente normalmente é a entidade que emite instrumentos de participação societária. Contudo, em algumas combinações de negócios, comumente denominadas de "aquisição reversa"[3], a entidade emissora é a adquirida. Os itens B19 a B27 fornecem orientações para a contabilização de aquisições reversas. Outros fatos e circunstâncias pertinentes devem ser considerados na identificação do adquirente em combinação de negócios efetivada pela troca de participações societárias, os quais incluem:

(a) direito de voto relativo na entidade combinada após a combinação. Normalmente, o adquirente é a entidade da combinação cujo grupo de proprietários retém ou recebe a maior parte dos direitos de voto na entidade combinada. Na determinação de qual grupo de proprietários retém ou recebe a maior parte dos direitos de voto, deve-se considerar a existência de qualquer acordo de votos especial ou atípico, bem como opções, opções não padronizadas - warrants ou títulos conversíveis;

(b) existência de grande participação minoritária de capital votante na entidade combinada, quando nenhum outro proprietário ou grupo organizado de proprietários tiver participação significativa no poder de voto. Normalmente, o adquirente é a entidade da combinação cujo único proprietário ou grupo organizado de proprietários é detentor da maior parte do direito de voto minoritário na entidade combinada;

(c) composição do conselho de administração (ou órgão equivalente) da entidade combinada. Normalmente, o adquirente é a entidade da combinação cujos proprietários têm a capacidade ou poder para eleger ou destituir a maioria dos membros do conselho de administração (ou órgão equivalente) da entidade combinada;

(d) composição da alta administração (diretoria ou equivalente) da entidade combinada. Normalmente, o adquirente é a entidade da combinação cuja alta administração (anterior à combinação) comanda a gestão da entidade combinada;



(e) termos da troca de instrumentos de participação societária. Normalmente, o adquirente é a entidade da combinação que paga um prêmio sobre o valor justo pré-combinação das ações (participação de capital) das demais entidades da combinação.

B16. O adquirente é, normalmente, a entidade da combinação cujo tamanho relativo (mensurado, por exemplo, em ativos, receitas ou lucros) é significativamente maior em relação às demais entidades da combinação.

B17. Em combinação de negócios envolvendo mais do que duas entidades, na determinação do adquirente, deve-se considerar, entre outras coisas, qual das entidades da combinação iniciou a combinação e o tamanho relativo das entidades da combinação.

B18. Em uma combinação de negócios, a nova entidade formada não é necessariamente o adquirente. Quando a nova entidade é formada e ela é quem emite instrumentos de participação societária para efetivar a combinação de negócios, uma das entidades da combinação de negócios que existia antes da combinação deve ser identificada como adquirente, aplicando-se as orientações constantes nos itens B13 a B17. De forma contrária, uma nova entidade pode ser o adquirente quando ela transferir dinheiro ou outros ativos (ou incorrer em passivos) como contraprestação pela obtenção do controle da adquirida.

Aquisição reversa

B19. A aquisição reversa ocorre quando a entidade que emite os títulos (adquirente legal) é identificada como a adquirida para fins contábeis, conforme orientações constantes nos itens B13 a B18. A entidade cuja participação societária tiver sido adquirida (adquirida legal), deve ser considerada, para fins contábeis, como a adquirente para que a operação seja considerada uma aquisição reversa. Por exemplo, às vezes, a aquisição reversa ocorre quando a entidade fechada (sem ações listadas no mercado) quer tornar-se uma empresa listada, mas sem fazer o processo de abertura de seu capital, ou seja, sem obter o registro de companhia aberta. Para esse fim, a entidade fechada promove um acordo contratual com uma companhia aberta (a combinação propriamente) por meio do qual a entidade fechada - passa a ser uma investida da companhia aberta e os ex-sócios da entidade fechada recebem participações no capital da companhia aberta[4]. Nesse exemplo, a companhia aberta é o adquirente legal porque ela emitiu instrumentos de participação societária e a entidade fechada é a adquirida legal porque seus instrumentos de capital foram adquiridos. Contudo, pela aplicação das orientações contidas nos itens B13 a B18, o resultado da identificação do adquirente revela que:

(a) a companhia aberta é a adquirida para fins contábeis (adquirida contábil); e

(b) a entidade fechada é o adquirente para fins contábeis (adquirente contábil).

Na operação, a adquirida contábil deve atender à definição de um negócio para ser contabilizada como aquisição reversa, bem como são aplicáveis todos os princípios de reconhecimento e mensuração previstos neste Pronunciamento, incluindo as exigências para reconhecimento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

Mensuração da contraprestação transferida

B20. Em uma aquisição reversa, o adquirente contábil normalmente não transfere ações nem outra forma de contraprestação para a adquirida contábil. Em vez disso, a adquirida contábil é quem emite instrumentos de participação societária (ações, por exemplo) e os entrega aos proprietários do adquirente contábil. Consequentemente, o valor justo, na data da aquisição, da contraprestação transferida pelo adquirente contábil pela sua participação na adquirida deve ser baseado no número de instrumentos de participação societária (quantidade de ações, por exemplo) que a controlada legal teria de emitir para conferir aos proprietários da controladora legal o mesmo percentual de participação societária na entidade combinada que resulta da aquisição reversa[5]. O valor justo calculado dessa forma pode ser usado como o valor justo da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida contábil.



Elaboração e apresentação das demonstrações contábeis consolidadas

B21. As demonstrações contábeis consolidadas elaboradas após uma aquisição reversa são emitidas em nome da controladora legal (adquirida contábil), porém descritas em notas explicativas como sendo uma continuação das demonstrações contábeis da controlada legal (adquirente contábil), com um ajuste - deve-se ajustar retroativamente o capital legal do adquirente contábil para refletir o capital legal da adquirida contábil. Esse ajuste é exigido para se fazer refletir o capital da controladora legal (adquirida contábil). A informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis consolidadas também deve ser ajustada retroativamente para refletir o capital legal da controladora legal (adquirida contábil).

B22. Devido às demonstrações contábeis consolidadas representarem a continuação das demonstrações contábeis da controlada legal, exceto por sua estrutura de capital, as demonstrações contábeis consolidadas refletem:

(a) os ativos e os passivos da controlada legal (adquirente contábil), reconhecidos e mensurados pelos seus valores contábeis pré-combinação;

(b) os ativos e os passivos da controladora legal (adquirida contábil), reconhecidos e mensurados de acordo com o disposto neste Pronunciamento;

(c) os lucros retidos e outros saldos contábeis do patrimônio líquido da controlada legal (adquirente contábil) antes da combinação de negócios;

(d) o montante reconhecido como capital emitido nas demonstrações contábeis consolidadas, determinado pela adição do capital emitido da controlada legal (adquirente contábil), imediatamente antes da combinação de negócios, com o valor justo da controladora legal (adquirida contábil). Contudo, a estrutura do capital (ou seja, o número e tipos de ações emitidas) deve refletir a estrutura de capital da controladora legal (adquirida contábil), incluindo as ações que a controladora legal emitiu para efetivar a combinação. Consequentemente, a estrutura de capital da controlada legal (adquirente contábil) é restabelecida utilizando a relação de troca (relação de substituição de ações) estabelecida no acordo de aquisição, para refletir o número de ações da controladora legal (adquirida contábil) emitidas na aquisição reversa;

(e) a parte proporcional de não controladores da controlada legal (adquirente contábil) sobre os valores contábeis pré-combinação de lucros retidos e outros componentes do patrimônio líquido, em conformidade com o disposto nos itens B23 e B24.

Participação de não controladores

B23. Em uma aquisição reversa, alguns dos proprietários da adquirida legal (adquirente contábil) podem não trocar suas participações societárias por participações societárias na controladora legal (adquirida contábil). Esses proprietários devem ser considerados como participação de não controladores nas demonstrações contábeis consolidadas após a aquisição reversa. Isso porque os proprietários da adquirida legal que não trocaram suas participações societárias por participações societárias no adquirente legal têm somente participação nos resultados e nos ativos líquidos da adquirida legal, e não nos resultados e nos ativos líquidos da entidade combinada. De forma contrária, embora o adquirente legal seja a adquirida para fins contábeis, os proprietários do adquirente legal têm participação nos resultados e nos ativos líquidos da entidade combinada.

B24. Os ativos e os passivos da adquirida legal devem ser mensurados e reconhecidos nas demonstrações contábeis consolidadas pelos seus respectivos valores contábeis pré-combinação - ver item B22(a). Portanto, em uma aquisição reversa, a participação de não controladores deve refletir a parte proporcional destes nos valores contábeis pré-combinação dos ativos líquidos da adquirida legal, ainda que a participação de não controladores em outras aquisições tenha sido mensurada pelo valor justo na data da aquisição.



Resultado por ação

B25. Conforme disposto no item B22(d), a estrutura de capital nas demonstrações contábeis consolidadas subsequente à aquisição reversa deve refletir a estrutura de capital do adquirente legal (adquirida contábil), incluindo as participações societárias emitidas pelo adquirente legal para efetivar a combinação de negócios.

B26. No cálculo da média ponderada do número de ações em circulação (o denominador no cálculo do lucro por ação) durante o período em que a aquisição reversa ocorreu, deve ser considerado o que segue:

(a) o número de ações em circulação desde o início desse período até a data de aquisição deve ser computado com base no número médio ponderado das ações da adquirida legal (adquirente contábil) em circulação durante o período, multiplicado pela relação de troca estabelecida no acordo de aquisição (protocolo de incorporação de ações); e

(b) o número de ações em circulação, a partir da data da aquisição até o final desse período, deve ser o número atual de ações do adquirente legal (adquirida contábil) em circulação durante esse período.

B27. O resultado por ação básico para cada período comparativo antes da data da aquisição apresentado nas demonstrações contábeis consolidadas seguintes à aquisição reversa deve ser calculado pela divisão de (a) por (b):

(a) o resultado do período da adquirida legal atribuível aos sócios (por tipo de ação) em cada um dos períodos comparativos;

(b) o número médio ponderado histórico das ações (por tipo de ação) da adquirida legal em circulação, multiplicado pela relação de troca estabelecida no acordo de aquisição (protocolo de incorporação de ações).

Reconhecimento de ativos adquiridos e passivos assumidos específicos - aplicação dos itens 10 a 13

B28 a B30. (Eliminados)

Ativo intangível

B31. O adquirente deve reconhecer, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), os ativos intangíveis identificáveis em uma combinação de negócios. Um ativo intangível é identificável se ele atender ao critério de separação ou ao critério legal-contratual.

B32. O ativo intangível que atende ao critério legal-contratual é identificável mesmo se ele não puder ser transferido ou separado da adquirida ou de outros direitos e obrigações. Por exemplo:

(a) (eliminada);

(b) a adquirida possui e opera uma usina geradora de energia nuclear. A licença para operar essa usina é um ativo intangível que atende ao critério contratual-legal para seu reconhecimento separado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mesmo que o adquirente não possa vender ou transferir essa licença separadamente da usina geradora de energia nuclear adquirida. O adquirente pode reconhecer o valor justo da licença de operação e o valor justo da usina geradora de energia nuclear como único ativo para fins de demonstrações contábeis, caso a vida útil econômica de ambos os ativos seja similar;

(c) a adquirida possui a patente de determinada tecnologia que foi licenciada para terceiros exclusivamente para uso fora do mercado doméstico. Em contrapartida, a adquirida recebe percentagem



específica das receitas futuras a serem auferidas por terceiros. Nesse caso, a patente e a licença atendem ao critério contratual-legal para o reconhecimento como ativo, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mesmo que não seja possível vender ou trocar a patente separadamente da licença.

B33. O critério de separação implica que um ativo intangível adquirido seja capaz de ser separado ou dividido da adquirida e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado individualmente ou em conjunto com um contrato relacionado com um ativo ou com um passivo identificável. Um ativo intangível em que o adquirente é capaz de vender, licenciar ou trocar por outro recurso de valor, atende ao critério da separação, mesmo que o adquirente não pretenda vender, licenciar ou trocar esse ativo. Um ativo intangível adquirido atende ao critério de separação quando existirem evidências de operações de troca para esse tipo de ativo ou similar, mesmo que essas operações não sejam frequentes e independentemente de o adquirente estar ou não envolvido nessas operações. Por exemplo, carteiras de clientes ou listas de assinantes são frequentemente licenciadas e, portanto, atendem ao critério da separação. Mesmo que a adquirida acredite que sua carteira de clientes tem características diferentes das demais carteiras de clientes, o fato de a carteira de clientes ser frequentemente licenciada geralmente significa que a carteira de clientes adquirida na combinação atende ao critério de separação. Contudo, uma carteira de clientes adquirida em uma combinação de negócios não atende ao critério de separação se os termos e condições de confidencialidade ou de outros acordos restringem ou proíbem a entidade de vender, arrendar ou trocar informações sobre esses clientes.

B34. Um ativo intangível que não é individualmente separável da adquirida ou das demais entidades combinadas ainda pode atender ao critério de separação quando ele for separável em conjunto com um contrato relacionado, ativo ou passivo identificável. Por exemplo:

(a) em operações de troca observáveis, participantes do mercado trocam depósitos passivos e o ativo intangível decorrente do relacionamento com os depositantes. Portanto, o adquirente deve reconhecer o ativo intangível relativo ao relacionamento com os depositantes separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill);

(b) a adquirida possui marca registrada e especialização técnica documentada porém não patenteada, utilizada na fabricação de produtos associados à marca registrada. Para transferir a titularidade da marca registrada, seu proprietário precisa também transferir tudo o mais que for necessário para que o novo proprietário seja capaz de fabricar o mesmo produto ou prestar o mesmo serviço sem qualquer distinção daquele fabricado ou prestado pelo antigo proprietário. Em decorrência de a especialização técnica não patenteada ter que ser separada da adquirida, ou da entidade combinada, e ter que ser vendida, caso a marca registrada relacionada seja vendida, ela atende ao critério de separação.

Direito readquirido

B35. Como parte de uma combinação de negócios, o adquirente pode readquirir direitos de uso que haviam sido anteriormente outorgados à adquirida sobre um ou mais ativos do adquirente, reconhecidos ou não. Exemplos de tais direitos incluem direito de uso da marca do adquirente por meio de contrato de franquia ou direito de uso de tecnologia do adquirente por meio de licença. O direito readquirido é um ativo intangível identificável que o adquirente reconhece separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O item 29 orienta sobre a mensuração de direito readquirido e o item 55 orienta sobre a contabilização subsequente de direito readquirido.

B36. Se os termos e as condições de um contrato que dão origem a um direito readquirido forem favoráveis ou desfavoráveis em relação às condições correntes do mercado para itens iguais ou similares, o adquirente deve reconhecer ganho ou perda pela liquidação do direito anteriormente outorgado. O item B52 orienta sobre a mensuração desses ganhos ou perdas de liquidação.

Força de trabalho e outros itens não identificáveis



B37. O adquirente deve incorporar ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) o valor de um ativo intangível adquirido que não seja identificável na data da aquisição. Por exemplo, o adquirente pode atribuir valor à existência de força de trabalho organizada, a qual é um conjunto de empregados que permite que o adquirente continue a operar o negócio a partir da data da aquisição. Um conjunto de empregados não representa o capital intelectual de uma força de trabalho especializada - o conhecimento e a experiência (frequentemente especializados) que os empregados da adquirida trazem para seus trabalhos. Em razão de a força de trabalho organizada não se constituir em um ativo identificável para ser reconhecido separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), qualquer valor que lhe seja atribuído deve integrar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

B38. O adquirente também incorpora ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) qualquer valor atribuído a itens que não se qualificam como ativos na data da aquisição. Por exemplo, o adquirente pode atribuir valor a potenciais contratos que a adquirida esteja negociando com novos clientes em perspectiva na data da aquisição. Em decorrência de os potenciais contratos não se constituírem em ativo na data da aquisição, o adquirente não deve reconhecer os potenciais contratos separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O adquirente também não deve reclassificar subsequentemente o valor desses potenciais contratos do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) por conta de eventos que ocorrerem após a data da aquisição. Contudo, o adquirente deve avaliar os fatos e as circunstâncias relativos a eventos que ocorrerem imediatamente após a aquisição para determinar se existia ativo intangível passível de reconhecimento em separado na data da aquisição.

B39. Após o reconhecimento inicial, o adquirente deve contabilizar os ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível. Contudo, conforme previsto no item 3 do CPC 04, a contabilização de alguns ativos intangíveis adquiridos após o reconhecimento inicial é estabelecida por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC.

B40. O critério de identificação determina se um ativo intangível deve ser reconhecido separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Contudo, o critério não fornece orientações acerca da mensuração do valor justo de ativo intangível, nem tampouco restringe as premissas usadas na mensuração desse valor justo. Por exemplo, o adquirente deve considerar premissas que participantes do mercado usariam na precificação do ativo intangível, tais como expectativas de futuras renovações contratuais, na mensuração do valor justo. Não é requerido que sejam renováveis para que atendam ao critério de identificação. (Contudo, o disposto no item 29 estabelece uma exceção ao princípio de mensuração, para o caso de direitos readquiridos reconhecidos em uma combinação de negócios). Os itens 36 e 37 do Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível fornecem orientações para determinar se um ativo intangível deve ser combinado em uma única unidade de registro contábil em conjunto com outros ativos intangíveis ou tangíveis.

Mensuração do valor justo de determinado ativo identificável e da participação de não controladores na adquirida - aplicação dos itens 18 e 19

Ativos com fluxos de caixa incertos (ajuste para perdas)

B41. O adquirente não deve reconhecer a avaliação separada de ajustes para perdas, na data da aquisição, para ativos adquiridos em combinação de negócios que são mensurados ao valor justo na data da aquisição, em decorrência de os efeitos das incertezas acerca dos fluxos de caixa futuros já estarem incluídos no valor justo mensurado. Por exemplo, em razão de este pronunciamento exigir que o adquirente mensure os recebíveis adquiridos, incluindo os empréstimos, ao seu valor justo na data da aquisição de combinação de negócios, o adquirente não deve reconhecer a avaliação separada de ajustes para perdas para fluxos de caixa contratuais, que sejam considerados incobráveis naquela data, nem a provisão para perdas de crédito esperadas.

Ativo objeto de arrendamento operacional em que a adquirida é a entidade arrendadora



B42. Na mensuração do valor justo, na data da aquisição, de ativo tal como edifício ou patente que sejam objeto de arrendamento operacional, em que a adquirida é o arrendador, o adquirente deve considerar os termos e as condições do contrato de arrendamento. O adquirente não deve reconhecer o ativo ou passivo separadamente, se as condições do arrendamento operacional forem favoráveis ou desfavoráveis em relação às condições de mercado.

Ativos que o adquirente não pretende utilizar ou pretende fazê-lo de modo diferente do que outros participantes do mercado utilizariam

B43. Para proteger sua posição competitiva, ou por outras razões, o adquirente pode pretender não utilizar ativamente um ativo não financeiro adquirido ou pode pretender não utilizá-lo de acordo com o seu melhor uso. Por exemplo, este pode ser o caso para um ativo intangível de pesquisa e desenvolvimento adquirido que a adquirente planeje utilizar defensivamente impedindo que outros o utilizem. Não obstante, a adquirente deve mensurar o valor justo do ativo não financeiro presumindo o seu melhor uso por participantes do mercado de acordo com a premissa de avaliação apropriada, tanto inicialmente quanto ao mensurar o valor justo menos os custos de alienação para testes subsequentes de redução ao valor recuperável.

Participação de não controladores na adquirida

B44. Uma das formas permitidas por este Pronunciamento Técnico para o adquirente mensurar a participação de não controladores na adquirida é o valor justo dessa participação na data da aquisição. Algumas vezes, o adquirente é capaz de mensurar, na data da aquisição, as ações mantidas pelos não controladores (ou seja, aquelas não detidas pela adquirente) pelo seu valor justo com base em preço cotado em mercado ativo. Contudo, em outras situações, o preço cotado em mercado ativo para essas ações pode não estar disponível. Dessa forma, o adquirente deve mensurar o valor justo da participação de não controladores usando outras técnicas de avaliação.

B45. O valor justo por ação da participação do controlador na adquirida pode ser diferente do valor justo por ação da participação de não controladores. A principal diferença, provavelmente, decorre do prêmio de controle incluído no valor justo por ação da participação do adquirente na adquirida ou, de outra forma, do desconto pela ausência de prêmio de controle (por vezes referido como desconto de participação de não controladores) no valor justo por ação da participação de não controladores se os participantes do mercado levassem em conta esse prêmio ou desconto ao precificar a participação de não controladores.

Mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou do ganho por compra vantajosa

Mensuração do valor justo na data da aquisição da participação do adquirente na adquirida por meio de técnicas de avaliação - aplicação do item 33

B46. Nas combinações de negócios realizadas sem a transferência de contraprestação para obtenção do controle da adquirida, para calcular o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), ou o ganho por compra vantajosa, o adquirente deve utilizar o valor justo de sua participação na adquirida no lugar do valor justo da contraprestação transferida (ver itens 32 a 34).

Considerações específicas na aplicação do método de aquisição em combinação de entidades de mútuo - aplicação do item 33

B47. Quando duas entidades de mútuo são combinadas, o valor justo da participação societária na adquirida (equity interest), ou da participação como membro na adquirida (member interest), ou simplesmente o valor justo na adquirida, pode ser mensurável de forma mais confiável do que o valor justo dos títulos representativos da participação como membro, transferidos pelo adquirente, em troca do controle da adquirida. Nessa situação, o item 33 exige que o adquirente determine o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) utilizando o valor justo, na data da aquisição, da participação societária na adquirida que foi obtida, no lugar do valor justo da participação societária do adquirente que foi



transferida como contraprestação (em troca do controle da adquirida). Adicionalmente, em uma combinação envolvendo entidades de mútuo, o adquirente deve reconhecer em suas demonstrações contábeis os ativos líquidos da adquirida em contrapartida do capital ou de outro componente do patrimônio líquido, exceto em lucros acumulados. Esse procedimento é consistente com o modo como os demais tipos de entidades aplicam o método de aquisição.

B48. Embora similares a outros negócios, as entidades de mútuo têm características distintas, principalmente porque seus membros são, ao mesmo tempo, clientes e proprietários. Os membros das entidades de mútuo geralmente esperam receber benefícios provenientes de seus direitos como membro, frequentemente na forma de preços reduzidos de produtos e serviços ou de dividendos. A parte dos dividendos alocada a cada membro, na maioria dos casos, baseia-se no montante de negócios que o membro realizou com a entidade de mútuo durante o ano.

B49. A mensuração do valor justo de entidade de mútuo deve incluir as premissas que participantes do mercado assumiriam sobre os benefícios futuros como membros, assim como qualquer outra premissa pertinente que os participantes do mercado assumiriam acerca da entidade de mútuo. Por exemplo, a técnica de valor presente pode ser utilizada para mensurar o valor justo de entidade de mútuo. Os fluxos de caixa utilizados no modelo devem ser baseados nos fluxos de caixa esperados da entidade de mútuo, os quais provavelmente irão refletir reduções devido aos benefícios dos membros, tais como preços reduzidos por produtos e serviços.

Determinação do que é parte da operação de combinação de negócios - aplicação dos itens 51 e 52

B50. O adquirente deve considerar os fatores listados a seguir, os quais não são mutuamente nem exclusivos, tampouco individualmente conclusivos, para determinar se uma operação é parte da operação de troca entre adquirente e adquirida (ou seus ex-proprietários) para obtenção do controle da adquirida, ou se é uma operação separada da combinação de negócios:

(a) Razões que motivaram a operação: entender as razões pelas quais as partes envolvidas na combinação (adquirente e adquirida, bem como seus ex-proprietários, conselheiros, diretores, administradores e seus representantes) firmaram determinada operação ou acordo pode permitir perceber se essa operação ou esse acordo faz parte da contraprestação transferida para obtenção do controle da adquirida e dos ativos adquiridos ou passivos assumidos. Por exemplo, se uma operação é acordada fundamentalmente para benefício do adquirente ou da entidade combinada, em vez de fundamentalmente para benefício da adquirida ou de seus ex-proprietários antes da combinação, é menos provável que essa parcela do montante pago (incluindo algum ativo ou passivo relacionado) faça parte da troca pela obtenção do controle da adquirida. Consequentemente, o adquirente deve contabilizar tal parcela separadamente da combinação de negócios.

(b) Quem iniciou a operação: entender quem iniciou a operação também pode permitir determinar se ela integra a operação de troca entre as partes para a obtenção do controle da adquirida. Por exemplo, uma operação (ou outro evento) iniciada pelo adquirente pode ter sido realizada visando gerar benefícios econômicos futuros para o adquirente ou para a entidade combinada, com pouco ou nenhum benefício para a adquirida ou seus ex-proprietários antes da combinação. Por outro lado, é menos provável que uma operação ou um acordo iniciado pela adquirida ou seus ex-proprietários seja em benefício do adquirente ou da entidade combinada e, portanto, é mais provável que seja parte da operação de combinação de negócios.

(c) Momento da operação: o momento em que a operação ocorre também pode permitir determinar se ela integra a operação de troca entre as partes para a obtenção do controle da adquirida. Por exemplo, uma operação entre o adquirente e a adquirida durante as negociações dos termos da combinação de negócios pode ter sido contemplada, antes da combinação, para gerar benefícios econômicos futuros para o adquirente ou para a entidade combinada. Sendo assim, a adquirida ou seus ex-proprietários antes da combinação provavelmente receberão um pequeno ou nenhum benefício dessa operação, exceto pelos benefícios que receberão enquanto parte da entidade combinada.



Liquidação efetiva de relação preexistente entre o adquirente e a adquirida em combinação de negócios - aplicação do item 52(a)

B51. Adquirente e adquirida podem ter relacionamento que já existia antes de considerarem a combinação de negócios, denominado neste Pronunciamento como "relacionamento preexistente". Relacionamento preexistente entre adquirente e adquirida pode ser contratual (vendedor e cliente ou licenciador e licenciado, por exemplo) ou não contratual (autor de uma ação judicial e réu, por exemplo).

B52. Quando de fato a combinação de negócios vier a liquidar relacionamento preexistente, o adquirente deve reconhecer o ganho ou a perda mensurado como segue:

(a) ao valor justo, quando de um relacionamento preexistente não contratual (tal como uma ação judicial);

(b) pelo menor valor entre (i) e (ii) abaixo, quando de um relacionamento preexistente contratual:

(i) o montante pelo qual o contrato é favorável ou desfavorável, da perspectiva do adquirente, quando comparado com operações correntes no mercado para um mesmo item ou para itens similares. (Contrato desfavorável é aquele que é desfavorável em termos das condições atuais do mercado. Não é necessariamente um contrato oneroso em que os custos inevitáveis inerentes às obrigações previstas em contrato excedem os benefícios econômicos que se espera obter em função dele);

(ii) o montante de qualquer provisão para liquidação (multa rescisória, por exemplo) estabelecida no contrato e que esteja disponível à contraparte para quem o contrato é desfavorável.

Quando (ii) for menor que (i), a diferença deve ser incluída como parte da contabilização da combinação de negócios.

O valor do ganho ou da perda reconhecido pode depender, em parte, do adquirente ter previamente reconhecido um ativo ou um passivo relacionado e, portanto, o ganho ou a perda informado pode ser diferente do valor calculado conforme exigências acima.

B53. Relacionamento preexistente pode ser um contrato que o adquirente reconhece como um direito readquirido. Se o contrato inclui condições que são favoráveis ou desfavoráveis em relação aos preços de operações correntes de mercado para um mesmo item ou para itens similares, o adquirente deve reconhecer, separadamente da combinação de negócios, o ganho ou a perda pela efetiva liquidação do contrato, mensurado de acordo com o disposto no item B52.

Acordo para pagamento contingente a empregados ou a sócios vendedores - aplicação do item 52(b)

B54. Os acordos para pagamentos contingentes a empregados ou a sócios vendedores constituem contraprestação contingente da combinação de negócios ou constituem operações separadas, conforme a natureza desses acordos. Para determinar a natureza do acordo, é preciso entender as razões pelas quais o contrato de aquisição prevê tais pagamentos contingentes, bem como qual das partes iniciou o acordo e quando as partes firmaram o acordo para pagamento contingente.

B55. Quando não estiver claro se os pagamentos previstos no acordo para empregados ou sócios vendedores fazem parte da operação de troca para obtenção do controle da adquirida ou se constituem operações separadas da combinação, o adquirente deve considerar as seguintes indicações:

(a) Condição para permanência como empregado: as condições para a permanência, como empregado, dos sócios vendedores que se tornam empregados-chave na entidade combinada podem constituir um indicador da essência de acordo de contraprestação contingente. As condições pertinentes à permanência de empregado podem estar incluídas em acordo trabalhista, em contrato de aquisição ou ainda em algum outro documento. A contraprestação contingente em que os pagamentos são



automaticamente extintos quando os empregados são desligados constitui remuneração para serviços pós-combinação. Os acordos em que os pagamentos contingentes não são afetados pelo desligamento do empregado podem indicar que o pagamento contingente constitui contraprestação adicional da operação de troca para obtenção do controle da adquirida, ao invés de remuneração por serviços prestados.

(b) Prazo de permanência como empregado: quando o período exigido de permanência, como empregado, coincidir com (ou exceder a) o período do pagamento contingente, esse fato pode indicar que o pagamento contingente, em essência, é uma remuneração por serviços prestados.

(c) Nível de remuneração: nos casos em que a remuneração dos empregados, exceto pelos pagamentos contingentes, estiver estabelecida em nível razoável, comparativamente à de outros empregados da entidade combinada, pode indicar que os pagamentos contingentes são contraprestações adicionais em vez de remuneração por serviços prestados.

(d) Pagamento incremental a empregados: o fato de o valor por ação dos pagamentos contingentes dos sócios vendedores, que não permanecerão como empregados da entidade combinada, ser menor que o dos sócios vendedores, que permanecerão como empregados da entidade combinada, pode indicar que o valor incremental dos pagamentos contingentes dos sócios vendedores que permanecerão como empregados constitui remuneração por serviços prestados.

(e) Número de ações possuídas: o número relativo de ações em poder dos sócios vendedores que permanecerão como empregados-chave na entidade combinada pode ser um indicador da essência de acordo de contraprestação contingente. Por exemplo, o fato de os sócios vendedores que possuíam substancialmente todas as ações ou quotas da adquirida permanecerem como empregados-chave na entidade combinada pode indicar que o acordo é, em essência, um acordo de participação nos lucros firmado para remunerar esses sócios por serviços pós-combinação (e, portanto, uma operação separada). Alternativamente, se os sócios vendedores que permanecerão como empregados-chave possuíam somente pequeno número de ações da adquirida, mas o valor por ação da contraprestação contingente de todos os sócios for o mesmo, tal fato pode indicar que os pagamentos contingentes são contraprestações adicionais. A participação de propriedade pré-aquisição mantida por partes relacionadas aos sócios vendedores que permanecerão como empregados-chave na entidade combinada, tais como membros da família, também deve ser considerada.

(f) Conexão com a avaliação: o fato de a contraprestação inicialmente transferida na data da aquisição estar baseada no mais baixo valor da faixa de valores estabelecida na avaliação da adquirida e da fórmula do pagamento contingente estar relacionada a essa abordagem de avaliação sugere que os pagamentos contingentes são compensações adicionais. Alternativamente, o fato de a fórmula do pagamento contingente ser consistente com acordos anteriores de participação nos lucros sugere que a essência do acordo é produzir remuneração por serviços prestados.

(g) Fórmula para determinação da contraprestação: a fórmula de cálculo utilizada para determinar o pagamento contingente pode ser útil na avaliação da essência do acordo. Por exemplo, o fato de o pagamento contingente ser determinado com base em múltiplos de algum indicador de lucro (ou de geração de caixa), pode sugerir que a obrigação é uma contraprestação contingente na combinação de negócios e a fórmula constitui um meio de estabelecer ou verificar o valor justo da adquirida. De forma contrária, um pagamento contingente que é um percentual específico de lucros pode sugerir que a obrigação com empregados é um acordo de participação nos lucros para remunerar os empregados por serviços prestados.

(h) Outros acordos e questões: as condições de outros acordos com os sócios vendedores (tais como acordos de não competição, contratos a executar, contratos consultivos e acordos de arrendamento de propriedade), bem como o tratamento dos tributos sobre o lucro desses pagamentos contingentes podem indicar que tais pagamentos contingentes não se constituem em contraprestações para obtenção do controle da adquirida. Por exemplo, em conexão com a aquisição, o adquirente pode firmar acordo de arrendamento de propriedade com importante sócio vendedor. Se os pagamentos do arrendamento



especificados no contrato forem significativamente abaixo do mercado, parte ou todos os pagamentos contingentes ao arrendador (ou seja, o sócio vendedor) exigidos por acordo separado para pagamentos contingentes podem ser, em essência, pagamentos pelo uso da propriedade arrendada que o adquirente deve reconhecer separadamente em suas demonstrações contábeis pós-combinação. De forma contrária, se o contrato de arrendamento especificar contraprestações que são consistentes com as condições de mercado para a propriedade arrendada, o acordo para pagamentos contingentes com o sócio vendedor pode ser uma contraprestação contingente da combinação de negócios.

Plano de benefícios com pagamento baseado em ações do adquirente em troca do plano em poder dos empregados da adquirida - aplicação do item 52(b)

B56. O adquirente pode entregar planos de benefícios com pagamentos baseados em suas ações (referenciados como planos de substituição) em troca de planos de benefícios em poder dos empregados da adquirida. As trocas de opções de ações ou outros de planos de benefícios com pagamentos baseados em ações relacionados à combinação de negócios devem ser contabilizadas como modificações de pagamentos baseados em ações em conformidade com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações. Caso o adquirente substitua os planos da adquirida, parte ou toda a mensuração baseada no mercado (como resultado da aplicação do procedimento previsto no Pronunciamento Técnico CPC 10) dos planos de substituição do adquirente deve ser incluída na mensuração da contraprestação transferida para efetivar a combinação de negócios. Os itens B57 a B62 fornecem a orientação acerca de como alocar a mensuração baseada no mercado. Entretanto, em algumas situações, em que os planos de benefícios da adquirida poderiam expirar como consequência da combinação de negócios, e nos casos em que o adquirente substituir tais planos, mesmo não estando obrigado a fazê-lo, toda a mensuração baseada no mercado (pelo resultado da aplicação dos procedimentos previstos no Pronunciamento Técnico CPC 10) dos planos de substituição (pagamentos baseados em ações do adquirente entregues em troca dos pagamentos baseados em ações da adquirida) deve ser reconhecida como despesa de remuneração nas demonstrações contábeis pós-combinação, em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 10. Isso significa dizer que nenhuma parte do valor da mensuração baseada no mercado daqueles planos deve ser incluída na mensuração da contraprestação transferida na combinação de negócios. O adquirente está obrigado a substituir os planos da adquirida quando esta ou seus empregados tiverem a capacidade de forçar essa substituição. Por exemplo, para fins de aplicação dessa exigência, o adquirente está obrigado a substituir os planos da adquirida, caso a substituição seja exigida:

- (a) pelos termos do contrato de aquisição;
- (b) pelos termos dos planos de benefícios com pagamento baseado em ações da adquirida; ou
- (c) por força de leis ou regulação aplicáveis.

B57. Para determinar a parte dos planos de substituição que integra a contraprestação transferida para obtenção do controle da adquirida e a parte que constitui remuneração por serviços pós-combinação, o adquirente deve mensurar, na data da aquisição, os planos da substituição outorgados pelo adquirente e os planos outorgados pela adquirida de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações. A parte da mensuração baseada no mercado dos planos da substituição que integra a contraprestação transferida (em troca do controle da adquirida) equivale à parte do plano de benefícios com pagamento baseado em ações da adquirida que é atribuível aos serviços pré-combinação.

B58. A parte dos planos de substituição atribuível aos serviços pré-combinação é a mensuração baseada no mercado dos planos da adquirida multiplicada pela razão entre a parcela completada do período de aquisição de direito (vesting period) e o maior dos seguintes períodos: o período de aquisição de direito total (total vesting period) ou o período original de aquisição de direito dos planos da adquirida (original vesting period). O período de aquisição de direito é o período ao longo do qual todas as condições de aquisição devem ser atendidas. As condições de aquisição de direito estão definidas no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.



B59. A parte dos planos de substituição ainda não adquiridos (non-vested), atribuível aos serviços pós-combinação, é igual ao total da mensuração baseada no mercado dos planos de substituição deduzido do valor atribuído aos serviços pré-combinação e deve ser reconhecida como despesa de remuneração nas demonstrações contábeis pós-combinação. Consequentemente, o adquirente deve atribuir aos serviços pós-combinação qualquer excesso de valor da mensuração baseada no mercado dos planos de substituição sobre o valor da mensuração baseada no mercado dos planos da adquirida e reconhecer o valor excedente como despesa de remuneração nas demonstrações contábeis pós-combinação. O adquirente deve atribuir parte dos planos de substituição aos serviços pós-combinação caso sejam exigidos serviços pós-combinação pelo adquirente, independentemente de os empregados prestarem todos os serviços exigidos para aquisição de direito (vesting conditions) dos planos da adquirida antes da data da aquisição.

B60. A parte dos planos de substituição ainda não adquiridos (non-vested), atribuível aos serviços pré e pós-combinação, deve refletir a melhor estimativa disponível do número (quantidade) de planos de substituição que se espera que tenham condição de aquisição de direito atendida (expected to vest). Por exemplo, caso a mensuração baseada no mercado da parte dos planos de substituição atribuídos aos serviços pré-combinação seja \$ 100 e o adquirente espere que somente 95% dos planos de benefícios atendam à condição de aquisição de direito, o montante incluído na contraprestação transferida na combinação de negócios deve ser \$ 95. As mudanças no número estimado de planos de substituição para os quais se espera ver atendida a condição de aquisição de direito devem estar refletidas na despesa de remuneração dos períodos em que ocorrerem tais mudanças (ou em que o direito decair) e não como ajustes da contraprestação transferida na combinação de negócios. Da mesma forma, os efeitos de outros eventos que ocorrerem após a data de aquisição do controle, tais como modificações ou o resultado final dos planos com condições de desempenho, devem ser contabilizados nos períodos em que ocorrerem tais eventos, na determinação da despesa de remuneração de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

B61. As mesmas exigências para determinar que parte dos planos de substituição é atribuível aos serviços pré e pós-combinação devem ser aplicadas, independentemente dos planos de substituição serem classificados como passivo ou como componente do patrimônio líquido, de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações. Após a data de aquisição, todas as mudanças na mensuração baseada no mercado dos planos classificados como passivo e os efeitos fiscais decorrentes (tributos sobre o lucro) devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis pós-combinação do adquirente, nos períodos em que tais mudanças ocorrerem.

B62. Os efeitos fiscais (tributo sobre o lucro) dos planos de substituição de pagamento baseado em ações devem ser reconhecidos de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

Transações de pagamento baseado em ações da adquirida, liquidadas em instrumentos patrimoniais

B62A. A adquirida pode ter transações de pagamento baseado em ações em circulação que a adquirente não deseja substituir por suas transações de pagamento baseado em ações. Se as condições de aquisição de direito forem atendidas, referidas transações de pagamento baseado em ações da adquirida devem integrar a participação de não controladores na adquirida e devem ser mensuradas pelo seu valor baseado no mercado. Se as condições de aquisição de direito não forem atendidas, referidas transações devem ser mensuradas pelo seu valor baseado no mercado, considerando a data de aquisição como sendo a data da outorga do plano, em consonância com os itens 19 e 30.

B62B. A mensuração baseada no mercado de transações de pagamento baseado em ações, para as quais as condições de aquisição de direito não forem atendidas, deve ser alocada à participação de não controladores tendo por base a razão entre a parcela completada do período de aquisição de direito (vesting period) e o maior dos seguintes períodos: o período de aquisição de direito total (total vesting period) ou o período original de aquisição de direito das transações de pagamento baseado em ações (original vesting period). O saldo remanescente deve ser alocado aos serviços pós-combinação.



Outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC que orientam sobre mensuração e contabilização subsequentes - aplicação do item 54

B63. Outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC fornecem orientações sobre mensuração e contabilização subsequentes para ativos adquiridos e passivos assumidos ou incorridos em combinação de negócios, como por exemplo:

(a) O Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível orienta como contabilizar ativos intangíveis identificados adquiridos em uma combinação de negócios. O adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pelo valor reconhecido na data da aquisição menos a perda acumulada por redução ao valor recuperável. O Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos estabelece como contabilizar as perdas por redução ao valor recuperável de ativos.

(b) O Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro fornece orientação sobre a contabilização subsequente de contrato de seguro adquirido em uma combinação de negócios.

(c) O Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro determina a contabilização subsequente de ativos fiscais diferidos (incluindo ativos fiscais diferidos não reconhecidos) e passivos fiscais diferidos adquiridos em uma combinação de negócios.

(d) O Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações fornece orientação para a mensuração e a contabilização subsequente da parte dos planos de substituição por pagamentos baseados em ações emitidos pelo adquirente e atribuídos aos serviços futuros do empregado.

(e) O Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas fornece orientação para contabilizar as mudanças na participação da controladora em suas controladas após a obtenção do controle.

Divulgação - aplicação dos itens 59 e 61

B64. Para cumprir os objetivos do item 59, o adquirente deve divulgar as informações a seguir para cada combinação de negócios que ocorrer ao longo do período de reporte:

(a) nome e descrição da adquirida;

(b) data da aquisição;

(c) percentual do capital votante adquirido, bem como o percentual da participação total adquirida;

(d) principais motivos da combinação de negócios e descrição de como o controle da adquirida foi obtido pelo adquirente;

(e) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido, tais como sinergias esperadas pela combinação das operações da adquirida com as do adquirente, ativos intangíveis que não se qualificam para reconhecimento em separado ou outros fatores;

(f) valor justo, na data da aquisição, da contraprestação total transferida, bem como o valor justo, na data da aquisição, dos tipos mais relevantes de contraprestação, tais como:

(i) caixa;

(ii) outros ativos tangíveis ou intangíveis, inclusive um negócio ou uma controlada do adquirente;



- (iii) passivos incorridos, como, por exemplo, passivo por contraprestação contingente; e
 - (iv) participações societárias do adquirente, inclusive o número de ações ou instrumentos emitidos ou que se pode emitir, e o método adotado na determinação do valor justo dessas ações ou instrumentos;
 - (v) participações societárias do adquirente, inclusive o número de ações ou instrumentos emitidos ou que se pode emitir, e o método adotado na mensuração do valor justo dessas ações ou instrumentos;
 - (g) para os acordos para contraprestação contingente e para os ativos de indenização:
 - (i) valor reconhecido na data da aquisição;
 - (ii) descrição do acordo e das bases para determinação do valor do pagamento; e
 - (iii) estimativa da faixa de valores dos resultados (não descontados) ou, caso a faixa de valores não possa ser estimada, a indicação desse fato e as razões pelas quais não foi possível estimá-la. Quando não houver um valor máximo determinado para o pagamento (ou seja, não há limite de valor estabelecido), tal fato deve ser divulgado pelo adquirente;
 - (h) para os recebíveis adquiridos:
 - (i) valor justo dos recebíveis;
 - (ii) valor contratual bruto dos recebíveis; e
 - (iii) a melhor estimativa, na data da aquisição, dos fluxos de caixa contratuais para os quais se tem a expectativa de perdas por não realização.
- As divulgações devem ser procedidas para as principais classes de recebíveis, tais como empréstimos, arrendamentos financeiros diretos e quaisquer outras classes de recebíveis.
- (i) montantes reconhecidos, na data da aquisição, para cada uma das principais classes de ativos adquiridos e passivos assumidos;
 - (j) para cada passivo contingente reconhecido de acordo com o item 23, a informação exigida pelo item 85 do Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Quando um passivo contingente não tiver sido reconhecido porque não foi possível mensurar o seu valor justo com confiabilidade, o adquirente deve divulgar:
 - (i) a informação exigida pelo item 86 do Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes; e
 - (ii) as razões pelas quais o passivo não pôde ser mensurado com confiabilidade.
 - (k) o valor total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que se espera que seja dedutível para fins fiscais;
 - (l) para as operações reconhecidas separadamente da aquisição de ativos e da assunção de passivos na combinação de negócio, de acordo com o item 51:
 - (i) descrição de cada operação;
 - (ii) a forma como o adquirente contabilizou cada operação;



(iii) o valor reconhecido para cada operação e a linha do item das demonstrações contábeis em que estiver reconhecido (para cada operação); e

(iv) o método utilizado para determinar o valor dessa liquidação, caso a operação seja uma liquidação efetiva de relacionamento preexistente;

(m) a divulgação das operações reconhecidas separadamente, exigida pela alínea (l), deve incluir o valor dos custos de aquisição relacionados e, separadamente, o valor da parte desses custos que foi reconhecida como despesa, bem como a linha do item (ou dos itens) da demonstração do resultado em que tais despesas foram reconhecidas. Devem ser divulgados, também, o valor de quaisquer custos de emissão de títulos não reconhecidos como despesa e a informação de como foram reconhecidos;

(n) no caso de compra vantajosa (ver itens 34 a 36):

(i) o valor do ganho reconhecido de acordo com o item 34 e a linha do item da demonstração do resultado em que o ganho foi reconhecido; e

(ii) a descrição das razões pelas quais a operação resultou em ganho;

(o) para cada combinação de negócios em que o adquirente, na data da aquisição, possuir menos do que 100% de participação societária da adquirida:

(i) o valor da participação de não controladores na adquirida, reconhecido na data da aquisição e as bases de mensuração desse valor; e

(ii) para cada participação de não controladores na adquirida mensurada ao valor justo, as técnicas de avaliação e as informações significativas utilizadas na mensuração desse valor justo;

(p) em combinação alcançada em estágios:

(i) o valor justo, na data da aquisição, da participação societária na adquirida que o adquirente mantinha imediatamente antes da data da aquisição; e

(ii) o valor de qualquer ganho ou perda reconhecidos em decorrência da remensuração ao valor justo da participação do adquirente na adquirida antes da combinação de negócios (ver item 42) e a linha do item na demonstração do resultado em que esse ganho ou perda foi reconhecido;

(q) as seguintes informações:

(i) os montantes das receitas e do resultado do período da adquirida a partir da data da aquisição que foram incluídos na demonstração consolidada do resultado do período de reporte; e

(ii) as receitas e o resultado do período da entidade combinada para o período de reporte corrente, como se a data da aquisição, para todas as combinações ocorridas durante o ano, fosse o início do período de reporte anual.

Para o caso de ser impraticável a divulgação de qualquer das informações exigidas pela alínea (q), o adquirente deve divulgar esse fato e explicar por que sua divulgação é impraticável. Este Pronunciamento utiliza o termo "impraticável" com o mesmo significado utilizado no Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

B65. Para as combinações de negócios realizadas durante o período de reporte que individualmente são imateriais, mas que coletivamente são materiais, o adquirente pode divulgar as informações exigidas nos itens B64(e) a B64(q) de modo agregado.



B66. Quando a data da aquisição de uma combinação de negócios for posterior ao final do período de reporte, mas for anterior à data de as demonstrações contábeis estarem autorizadas para publicação, o adquirente deve divulgar as informações requeridas no item B64, a menos que a contabilização inicial da combinação estiver incompleta no momento em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para publicação. Nessa situação, o adquirente deve descrever quais divulgações não puderam ser feitas e as respectivas razões para tal.

B67. Para cumprir os objetivos do item 61, o adquirente deve divulgar as informações a seguir para cada combinação de negócios material, ou de modo agregado para aquelas combinações de negócios individualmente imateriais porém coletivamente materiais:

(a) quando a contabilização inicial de uma combinação de negócios estiver incompleta (ver item 45) e, consequentemente, determinados ativos, passivos, participação de não controladores ou itens da contraprestação transferida, bem como os respectivos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis para a combinação, tiverem sido determinados apenas provisoriamente, deve ser divulgado o que segue:

(i) as razões para o porquê de a contabilização inicial da combinação de negócios estar incompleta;

(ii) os ativos, os passivos, as participações societárias ou os itens da contraprestação transferida para os quais a contabilização inicial está incompleta; e

(iii) a natureza e o montante de qualquer ajuste no período de mensuração reconhecido durante o período de reporte, de acordo com o disposto no item 49;

(b) para cada período de reporte após a data da aquisição e até que a entidade receba, venda ou, de outra forma, venha a perder o direito sobre ativo proveniente de contraprestação contingente, ou até que a entidade liquide passivo proveniente de contraprestação contingente, ou que esse passivo seja cancelado ou expirado, o adquirente deve divulgar:

(i) quaisquer mudanças nos valores reconhecidos, inclusive quaisquer diferenças que surgirem na sua liquidação;

(ii) quaisquer mudanças na faixa de valores dos resultados (não descontados) e as razões para tais mudanças; e

(iii) as técnicas de avaliação e os principais dados de entrada do modelo utilizado para mensurar a contraprestação contingente;

(c) para os passivos contingentes reconhecidos em uma combinação de negócios, o adquirente deve divulgar, para cada classe de provisão, as informações exigidas nos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes;

(d) a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ao início e ao fim do período de reporte, mostrando separadamente:

(i) o valor bruto e o valor das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, ambos no início do período de reporte;

(ii) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adicional, reconhecido durante o período, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) incluído em grupo destinado à alienação que, na aquisição, atendeu aos critérios para ser classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;



(iii) os ajustes decorrentes do reconhecimento subsequente de ativos fiscais diferidos sobre o lucro durante o período de reporte, de acordo com o disposto no item 67;

(iv) o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) incluído em grupo destinado à alienação que foi classificado como mantido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, bem como o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) desreconhecido (baixado) durante o período de reporte que não foi previamente incluído em grupo classificado como mantido para venda;

(v) as perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas durante o período de reporte, de acordo com o disposto no Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (o qual exige divulgação adicional de informações sobre o valor recuperável e sobre o teste ao valor recuperável do ágio por expectativa de rentabilidade futura - goodwill);

(vi) as diferenças líquidas de taxas de câmbio que ocorreram durante o período de reporte, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis;

(vii) qualquer outra mudança no valor contábil que tenha ocorrido durante o período de reporte; e

(viii) o valor bruto e o valor das perdas acumuladas por redução ao valor recuperável, ambos no final do período de reporte;

(e) o valor e uma explicação de qualquer ganho ou perda reconhecido no período de reporte corrente e que (considerar ambos):

(i) sejam relativos aos ativos identificáveis adquiridos ou aos passivos assumidos em uma combinação de negócios realizada no período de reporte corrente ou anterior; e

(ii) sejam de tal natureza e magnitude ou incidência que tornem sua divulgação relevante para o entendimento das demonstrações contábeis da entidade combinada.

Disposições transitórias para combinação de negócios envolvendo somente entidades de mútuo ou por contrato independente - aplicação do item 66

B68. O item 64 estabelece que as exigências deste Pronunciamento devem ser aplicadas prospectivamente às combinações de negócios cujas datas de aquisição ocorram no início ou após o início do primeiro período de reporte anual com início na data de sua aprovação pelo órgão regulador ou com início após essa data. A aplicação antecipada deste Pronunciamento é permitida. Quando a entidade aplicar este Pronunciamento antecipadamente (antes de sua data de vigência), a entidade deve divulgar tal fato e aplicar concomitantemente as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas.

B69. A exigência para aplicação prospectiva deste Pronunciamento para as combinações de negócios envolvendo tão-somente entidades de mútuo e para as combinações de negócios por meio de contrato independente, cuja data de aquisição seja anterior à data de aplicação deste Pronunciamento, produz os seguintes efeitos:

(a) Classificação: a entidade deve continuar a classificar a combinação de negócios anterior de acordo com suas políticas contábeis anteriores para tais combinações.

(b) Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido anteriormente: no início do primeiro período de reporte anual em que este Pronunciamento for aplicado, o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) decorrente de combinação de negócios anterior deve ser o seu valor contábil naquela data, de acordo com as políticas contábeis anteriores da entidade. Na



determinação daquele valor, a entidade deve eliminar o valor contábil de qualquer amortização acumulada e a correspondente redução no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Nenhum outro ajuste deve ser feito no valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

(c) Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido anteriormente como redução do patrimônio líquido: as políticas contábeis anteriores da entidade podem ter resultado no reconhecimento do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) de combinações de negócios anteriores como redução do patrimônio líquido. Nessa situação, a entidade não deve reconhecer tal ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), como ativo, no início do seu primeiro período de reporte anual a partir do qual este Pronunciamento for aplicado. Além disso, a entidade não deve reconhecer no resultado do período qualquer parte daquele ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) quando da alienação, no todo ou em parte, do negócio ao qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) está relacionado ou quando a unidade geradora de caixa em que foi incluído esse ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) vier a sofrer perdas por redução ao seu valor recuperável.

(d) Contabilização subsequente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill): a partir do início do primeiro período de reporte anual a partir do qual este Pronunciamento for aplicado, a entidade deve descontinuar a amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), decorrente de combinações de negócios anteriores, e deve passar a testar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em relação ao seu valor recuperável de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

(e) Deságio por expectativa de prejuízo futuro reconhecido anteriormente (negative goodwill): a entidade, ao contabilizar uma combinação de negócios anteriormente à vigência deste Pronunciamento, pode ter reconhecido um deságio por expectativa de prejuízos futuros (diferença negativa entre o custo da participação adquirida e a parte do adquirente no valor justo dos ativos líquidos da adquirida) ou por compra vantajosa. Se isso ocorreu, a entidade deve baixar o valor contábil desse deságio no início do primeiro período de reporte anual, a partir do qual este Pronunciamento for aplicado, e fazer o ajuste correspondente no saldo de abertura da rubrica de lucros acumulados no balanço patrimonial dessa data.

Apêndice C - Exemplos Ilustrativos

Estes exemplos acompanham, porém não fazem parte do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios

Aquisições reversas [6]

Exemplos dos efeitos do reconhecimento de uma aquisição reversa, pela aplicação dos itens B19 a B27 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C1. Este exemplo ilustra a contabilidade de aquisição reversa pela qual a Entidade B (controlada legal), adquire, em 30 de setembro de 20X6, a Entidade A, a qual emitiu instrumentos patrimoniais e, portanto, é a controladora legal. Os efeitos fiscais foram desconsiderados nesse exemplo.

C2. A seguir apresenta-se o balanço patrimonial da Entidade A e da Entidade B imediatamente antes da combinação de negócios.



(valores em \$)	Entidade A (controladora legal, adquirida contábil)	Entidade B (controlada legal, adquirente contábil)
Ativos circulantes	500	700
Ativos não circulantes	1.300	3.000
Total de ativos	1.800	3.700
Passivos circulantes	300	600
Passivos não circulantes	400	1.100
Total de passivos	700	1.700
Patrimônio líquido		
Reservas	800	1.400
Capital emitido		
100 ações ordinárias	300	
60 ações ordinárias		600
Total do patrimônio líquido	1.100	2.000
Total do passivo e patrimônio líquido	1.800	3.700

C3. No exemplo também foram utilizadas as seguintes informações:

(a) em 30/09/20X6, a entidade A emite 2,5 ações em troca de cada ação ordinária da entidade B. Todos os acionistas da entidade B trocaram suas ações. Portanto, a entidade A emitiu 150 ações ordinárias em troca de todas as 60 ações ordinárias da entidade B;

(b) o valor justo de cada ação ordinária da entidade B em 30/09/20X6 é \$ 40. O preço de cotação no mercado das ações ordinárias da entidade A, na mesma data, é \$ 16;

(c) o valor justo, em 30/09/20X6, dos ativos identificáveis e passivos da entidade A são idênticos aos seus respectivos valores contábeis, exceto pelos ativos não circulantes, cujo valor justo em 30/09/20X6 é \$ 1.500.

Cálculo do valor justo da contraprestação transferida

C4. Em decorrência da emissão de 150 ações ordinárias pela entidade A (controladora legal e adquirida contábil), os acionistas da entidade B possuem agora 60% das ações emitidas da entidade combinada (ou seja, 150 do total de 250 ações). Os 40% restantes estão em poder dos acionistas da entidade A. Se a combinação de negócios fosse efetivada pela emissão de ações adicionais da entidade B (para trocar pelas ações entidade A), teria sido emitido um total de 40 ações para manter o mesmo percentual de participação na entidade combinada. Assim, os acionistas da entidade B ficariam com 60 de um total de 100 ações da entidade B (60% de participação na entidade combinada). Portanto, o valor justo da contraprestação efetivamente transferida pela entidade B para o grupo obter as 100 ações da entidade A é \$ 1.600 (40 ações a \$ 40 de valor justo por ação)[7].

C5. O valor justo da contraprestação efetivamente transferida deve ser baseado na medida mais confiável. Nesse exemplo, o preço de cotação no mercado das ações da entidade A constitui uma base mais confiável para mensurar a contraprestação efetivamente transferida em relação ao valor justo estimado das ações da entidade B. Assim, a contraprestação transferida é mensurada usando o preço de mercado das ações da entidade A: 100 ações ao valor justo de \$ 16 por ação (totalizando \$ 1.600).



Mensuração do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

C6. O ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é mensurado como o excesso de valor justo da contraprestação efetivamente transferida (a participação do grupo na entidade A) sobre o valor justo líquido dos ativos identificáveis e dos passivos da entidade A, como disposto abaixo:

	\$	\$
Contraprestação efetivamente transferida		1.600
Valor justo líquido reconhecido de ativos identificáveis e passivos da entidade A		
Ativos circulantes	500	
Ativos não circulantes	1.500	
Passivos circulantes	(300)	
Passivos não circulantes	(400)	(1.300)
Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)		300

Demonstrações contábeis consolidadas em 30/09/20X6

C7. A seguir apresenta-se o balanço patrimonial consolidado imediatamente após a combinação de negócios: (obs.: Para melhor visualizar a evidenciação contábil da essência dessa transação, pode-se utilizar um expediente: se formalmente a transação se processasse mediante a incorporação das ações "A" por "B", não haveria participação minoritária no balanço consolidado, pois os acionistas de "A" migrariam para "B" e "A" tornar-se-ia subsidiária integral de "B". No caso da aquisição reversa, os acionistas de "B" migram para "A" e "B" torna-se uma subsidiária integral de "A". Os acionistas de "B" passam a controlar "A" e os antigos acionistas de "A" tornam-se minoritários de "A". Tal aspecto poderia desencadear uma discussão controvertida acerca da evidenciação dessa participação de não controladores no consolidado. Mas em verdade, na essência, os antigos acionistas de "A" tornam-se acionistas da nova entidade combinada junto com os acionistas de "B", a qual é refletida no consolidado. Em síntese, pode-se visualizar a operação como a constituição de uma nova entidade para a qual os acionistas de "A" e de "B" verteram seus respectivos patrimônios).

	\$
Ativos circulantes [\$ 700 + \$ 500]	1.200
Ativos não circulantes [\$ 3.000 + \$ 1.500]	4.500
Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)	300
Total dos ativos	6.000
Passivos circulantes [\$ 600 + \$ 300]	900
Passivos não circulantes [\$ 1.100 + \$ 400]	1.500
Total dos passivos	2.400
Patrimônio líquido:	
Reservas	1.400
Capital emitido: 250 ações ordinárias [\$ 600 + \$ 1.600]	2.200
Total do patrimônio líquido	3.600
Total do passivo e patrimônio líquido	6.000

C8. O valor reconhecido como capital realizado (ações emitidas) nas demonstrações contábeis consolidadas (\$ 2.200) é determinado pela soma do capital realizado (ações emitidas) da controlada legal imediatamente antes da combinação de negócios (\$ 600) e o valor justo da contraprestação



efetivamente transferida (\$ 1.600). Contudo, a estrutura de capital apresentada nas demonstrações contábeis consolidadas (isto é, o número e o tipo de ações emitidas) deve refletir a estrutura de capital da controladora legal, incluindo as ações por ela emitidas para efetivar a combinação.

Lucro por ação

C9. Assuma-se que os lucros da entidade B para o período anual encerrado em 31/12/20X5 foram de \$ 600 e que os lucros consolidados para o período anual encerrado em 31/12/20X6 foram de \$ 800. Assuma-se também que não houve mudança no número de ações ordinárias emitidas pela entidade B durante o período anual encerrado em 31/12/20X5 e desta data até a data da aquisição reversa em 30/09/20X6. O lucro por ação para o período anual encerrado em 31/12/20X6 é calculado então como segue:

Número de ações considerado como em circulação para o período entre 01/01/20X6 até a data da aquisição (isto é, o número de ações ordinárias emitidas pela entidade A - controladora legal e adquirida contábil - na aquisição reversa)	150
Número de ações em circulação da data de aquisição até 31/12/20X6	250
Número médio ponderado de ações ordinárias em circulação $[(150 \times 9/12) + (250 \times 3/12)]$	175
Lucro por ação $[800/175]$	\$ 4,57

C10. O lucro por ação restabelecido para o período anual encerrado em 31/12/20X5 é de \$ 4,00 (calculado pela divisão entre o lucro da entidade B, de \$ 600, pelo número de ações ordinárias emitidas pela entidade A na aquisição reversa, 150 ações).

Participação dos não controladores

C11. Assuma-se que os mesmos fatos acima, exceto que somente 56 das 60 ações ordinárias da entidade B é que foram trocadas. Em razão de a entidade A ter emitido 2,5 ações em troca de cada ação ordinária da entidade B, a entidade A emite somente 140 (e não 150) ações. Como resultado, os acionistas da entidade B possuem 58,3% das ações emitidas da entidade combinada (140 de 240 ações). O valor justo da contraprestação transferida em troca do controle da entidade A, a adquirida contábil, é calculado assumindo-se que a combinação fosse efetivada pela entidade B, a qual teria emitindo ações ordinárias adicionais para trocar por ações ordinárias da entidade A com seus respectivos acionistas. Isso porque a entidade B é a adquirente contábil e o item B20 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios exige que o adquirente mensure a contraprestação dada em troca do controle da adquirida contábil.

C12. No cálculo do número de ações que a entidade B deveria ter emitido, exclui-se a participação dos não controladores. Os acionistas majoritários possuem 56 ações da entidade B. Para que isso represente 58,3% de participação no capital, a entidade B teria de ter emitido adicionalmente 40 ações. Os acionistas majoritários teriam então 56 de um total de 96 ações da entidade B e, portanto, 58,3% da entidade combinada. Como resultado, o valor justo da contraprestação transferida em troca do controle da entidade A, a adquirida contábil, é de \$ 1.600 (isto é, 40 ações, cada uma ao valor justo unitário de \$ 40). Note-se que esse montante é idêntico ao calculado quando todas as 60 ações ordinárias da entidade B são trocadas. O valor reconhecido para a participação do grupo na entidade A, a adquirida contábil, não muda quando alguns acionistas da entidade B não participarem da troca de ações.

C13. A participação dos não controladores é representada pelas 4 (quatro) das 60 ações da entidade B que não foram trocadas por ações da entidade A. Portanto, a participação dos não controladores é de 6,7% (4/60) e ela reflete a participação proporcional dos acionistas não controladores no valor contábil pré-combinação dos ativos líquidos da entidade B, a controlada legal. Portanto, o balanço patrimonial consolidado deve ser ajustado para mostrar a participação dos não controladores de 6,7% do valor contábil pré-combinação dos ativos líquidos da entidade B (ou seja, \$ 134 ou 6,7% de \$ 2.000).



C14. O balanço patrimonial consolidado em 30/09/20X6, refletindo a participação dos não controladores, é apresentado a seguir:

	\$
Ativos circulantes [$\$ 700 + \$ 500$]	1.200
Ativos não circulantes [$\$ 3.000 + \$ 1.500$]	4.500
Ágio por rentabilidade futura (Goodwill)	300
Total do ativo	6.000
Passivos circulantes [$\$ 600 + \$ 300$]	900
Passivos não circulantes [$\$ 1.100 + \$ 400$]	1.500
Total do passivo	2.400
Patrimônio líquido	
Lucros retidos [$\$ 1.400 \times 93,3\%$]	1.306
Capital emitido: 240 ações ordinárias [$\$ 600 \times 93,3\% + \$ 1.600$]	2.160
Participação dos não controladores [$\$ 1.400 \times 6,7\% + \$ 600 \times 6,7\%$]	134
Total do patrimônio líquido	3.600
Total do passivo e do patrimônio líquido	6.000

C15. A participação dos não controladores no valor de \$ 134 tem dois componentes. O primeiro componente é a reclassificação da parte dos não controladores nos lucros retidos da adquirente contábil imediatamente antes da aquisição ($\$ 1.400 \times 6,7\%$ ou \$ 93,80). O segundo componente representa a reclassificação da parte dos não controladores no capital da adquirente contábil antes da combinação ($\$ 600 \times 6,7\%$ ou \$ 40,20).

Ativos intangíveis identificáveis

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 10 a 14 e B31 a B40 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios

C16. O que se segue são exemplos de ativos intangíveis identificáveis adquiridos em uma combinação de negócios. Alguns dos exemplos podem ter características de outros ativos que não ativos intangíveis, os quais o adquirente deve contabilizar de acordo com suas respectivas essências. Não se pretendeu incluir todos os possíveis exemplos.

C17. Ativos intangíveis identificados em bases contratuais são aqueles que surgem de direitos contratuais ou outros direitos legais. Aqueles designados como tendo uma base não contratual, não surgem de direitos contratuais ou outros direitos legais, contudo, são separáveis. Os ativos intangíveis identificáveis como tendo uma base contratual também podem ser separados, porém a separabilidade não é uma condição necessária para que um ativo atenda ao critério contratual-legal.

Ativos intangíveis relativos ao marketing

C18. Ativos intangíveis relacionados ao marketing são usados principalmente no marketing ou promoção dos produtos e serviços. São exemplos de ativos intangíveis relativos ao marketing:

Classe	Base
Marcas e nomes comerciais (incluindo de serviço e coletivas) e certificação de marcas	Contratual



Traje comercial (cor, forma ou projeto de embalagem exclusiva)	Contratual
Titulos de jornal	Contratual
Nomes de domínio na internet	Contratual
Acordos de não competição	Contratual

Marcas e nomes comerciais (incluindo de serviço e coletivas) e certificação de marcas

C19. Marcas comerciais são palavras, nomes, símbolos ou outros dispositivos usados no comércio para indicar a origem de um produto e distingui-lo dos produtos de outras empresas. Uma marca de serviço identifica e distingue a origem de um serviço em vez de um produto. Marcas coletivas identificam os produtos e serviços membros de um grupo. Certificação de marcas são marcas que possuem certificação sobre sua origem geográfica ou outras características de um produto ou serviço.

C20. Marcas e nomes comerciais, marcas de serviço, marcas coletivas e certificação de marcas podem estar legalmente protegidas por meio de registro em agências governamentais, uso contínuo no comércio ou por outros meios. Se há proteção legal por meio de registro ou outro meio, uma marca comercial ou outra marca adquirida em uma combinação de negócios é um ativo intangível que atende ao critério contratual-legal. De outra forma, uma marca comercial ou outra marca adquirida em uma combinação de negócios pode ser reconhecida separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura se o critério de separabilidade for atendido, o que normalmente pode ocorrer.

C21. Marca (brand) ou nome (brand name) são termos frequentemente usados como sinônimo de marcas comerciais e outras marcas e constituem denominações gerais de marketing que tipicamente se referem a um grupo de ativos complementares tal como uma marca comercial (ou uma marca de serviço) e que dizem respeito a nomes comerciais, fórmulas, receitas e especialidades tecnológicas. O Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios não impede a entidade de reconhecer como um único ativo, separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), um grupo de ativos intangíveis complementares, normalmente referenciado como uma marca (brand), se os ativos que constituem tal grupo têm vidas úteis similares.

Nomes de domínio na internet

C22. Nome de domínio na internet é um nome alfanumérico exclusivo que é usado para identificar um endereço de internet específico. O registro de um nome de domínio cria uma associação entre o nome e um determinado computador na internet para o período previsto no registro. Esses registros são renováveis. Um nome de domínio registrado adquirido em uma combinação de negócios atende ao critério contratual-legal.

Ativos intangíveis relativos a clientes

C23. São exemplos de ativos intangíveis relativos a clientes:

Classe	Base
Listas de clientes	Não contratual
Ordens ou produção aguardando execução (<i>backlog</i>)	Contratual
Contratos com clientes e respectivos relacionamentos	Contratual
Relacionamento não contratual com clientes	Não contratual

Listas de clientes



C24. Lista de clientes consiste de informações acerca dos clientes, tais como seus nomes e demais informações contratuais. Uma lista de clientes pode ter a forma de uma base de dados que inclui outras informações sobre os clientes, tal como o histórico de pedidos e informações demográficas. Uma lista de clientes normalmente não surge de direitos legais ou contratuais. Contudo, listas de clientes são frequentemente alugadas ou trocadas. Portanto, uma lista de clientes adquirida em uma combinação de negócios normalmente atende ao critério da separabilidade.

Pedidos ou ordens de produção aguardando execução (backlog)

C25. Pedidos ou ordens de produção em espera, aguardando execução (ou simplesmente backlog de pedidos ou de produção), surgem de compromissos assumidos tais como pedidos de compra ou venda. O backlog de pedidos ou ordens de produção adquirido em uma combinação de negócios atende ao critério contratual-legal, mesmo que os pedidos de compra ou venda possam ser cancelados.

Contratos com clientes e respectivos relacionamentos

C26. Se uma entidade estabelece relacionamentos com seus clientes por meio de contratos, esses relacionamentos surgem, então, de direitos contratuais. Portanto, os contratos com clientes e respectivos relacionamentos adquiridos em uma combinação de negócios atendem ao critério contratual-legal, mesmo se houver condições contratuais de confidencialidade ou outras condições proibindo a venda ou transferência do contrato separadamente da adquirida.

C27. Um contrato com cliente e o relacionamento com esse cliente podem representar dois ativos intangíveis distintos. Ambos podem ter vidas úteis diferentes, bem como diferentes padrões em que os benefícios econômicos dos dois ativos são consumidos.

C28. Um relacionamento com cliente existe entre uma entidade e seus clientes quando: (a) a entidade tem informação sobre o cliente e tem um contrato regular com esse cliente; e (b) o cliente tem a capacidade de fazer contato direto com a entidade. Os relacionamentos com clientes atendem ao critério contratual-legal se uma entidade tem como prática estabelecer contratos com seus clientes, independentemente de existir um contrato na data da aquisição. O relacionamento com cliente pode também surgir por outros meios que não um contrato, tal como por contatos regulares por meio de representantes de venda ou serviço.

C29. Como mencionado no item C25, um backlog de pedidos ou ordens de produção surge de compromissos assumidos tais como pedidos de compra ou venda e, portanto, ele é considerado um direito contratual. Como resultado, se a entidade tem uma relação com seus clientes por meio desses tipos de compromissos, esse relacionamento também surge de direitos contratuais e, portanto, atende ao critério contratual-legal.

Exemplos

C30. Os exemplos a seguir ilustram o reconhecimento de ativos intangíveis por contratos e por relacionamento com clientes adquiridos em uma combinação de negócios:

(a) A Companhia Adquirente (CA) adquire a Companhia Meta (CM) em uma combinação de negócios em 31/12/20X5. CM tem um acordo de cinco anos de fornecimento de produtos ao Cliente X. Ambas as entidades, CA e CM, acreditam que o cliente irá renovar o acordo no final do contrato vigente. O acordo não é separável.

O acordo, podendo ou não ser cancelado, atende ao critério contratual-legal. Adicionalmente, em função de a CM estabelecer um relacionamento com o cliente por meio de um contrato, tanto o acordo quanto todo o relacionamento com o cliente da CM atendem ao critério contratual-legal.



(b) CA adquire CM em uma combinação de negócios em 31/12/20X5. CM fabrica produtos em duas distintas linhas de negócio: produtos esportivos e eletrônicos. O Cliente X compra ambos (produtos esportivos e eletrônicos). CM tem um contrato com o cliente para ser seu fornecedor exclusivo de produtos esportivos, porém não tem um contrato para o fornecimento de eletrônicos. Ambas as entidades, CA e CM, acreditam que entre CM e o Cliente existe somente um de vários tipos de relacionamento.

O contrato para ser fornecedor exclusivo de produtos esportivos, cancelável ou não, atende ao critério contratual-legal. Adicionalmente, em função de a CM ter estabelecido seu relacionamento com o cliente por meio de um contrato, esse relacionamento atende ao critério contratual-legal. Dado que CM tem somente um relacionamento com o respectivo cliente, o valor justo desse relacionamento incorpora as suposições sobre o relacionamento de CM com o cliente acerca de ambos os negócios (produtos esportivos e eletrônicos). Contudo, se CA determinar que o relacionamento com o cliente para produtos esportivos e eletrônicos é separável um do outro, CA deveria avaliar se o relacionamento com o cliente para eletrônicos atende ao critério de separabilidade para ser identificado como um ativo intangível.

(c) CA adquire CM em uma combinação de negócios em 31/12/20X5. CM faz negócios com seus clientes somente por meio de pedidos de compra e venda. Em 31/12/20X5, CM tem um backlog de pedidos de compra de clientes envolvendo 60% de seus clientes, os quais são todos clientes recorrentes. Os demais 40% dos clientes de CM também são clientes recorrentes. Contudo, CM não tem pedidos em aberto ou outros contratos com tais clientes em 31/12/20X5.

Os pedidos de compra dos 60% dos clientes de CM atendem ao critério contratual-legal, sendo canceláveis ou não. Adicionalmente, uma vez que CM estabelece um relacionamento com esses clientes (60%) por meio de contrato, tanto os pedidos de compra como os relacionamentos com tais clientes atendem ao critério contratual-legal. Em razão da CM ter como prática o estabelecimento de contratos com o restante de seus clientes (40%), o relacionamento com esses clientes também tem origem em direitos contratuais e, portanto, atende ao critério contratual-legal, independentemente de CM não ter contratos com tais clientes em 31/12/20X5.

(d) CA adquire CM, uma seguradora, em uma combinação de negócios em 31/12/20X5. CM tem um portfólio de um ano de contratos de seguros de automóveis que são canceláveis pelos segurados.

Em razão de a CM estabelecer seu relacionamento com os segurados por meio de contratos de seguros, o relacionamento com clientes em relação aos segurados atende ao critério contratual-legal. O Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos e o Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível são aplicáveis ao ativo intangível relativo ao relacionamento com clientes.

Relacionamentos não contratuais com clientes

C31. Um relacionamento com cliente adquirido em uma combinação de negócios que não surge de um contrato pode, todavia, ser identificável porque o relacionamento é separável. Transações de troca para esse tipo de ativo, ou para ativos similares, as quais indicam que outras entidades têm vendido ou de outra forma transferido um tipo particular de relacionamento não contratual com clientes constitui evidência de que o relacionamento é separável.

Ativos intangíveis artísticos

C32. São exemplos de ativos intangíveis artísticos:



Classe	Base
Peças teatrais, óperas e balés	Contratual
Livros, revistas, jornais e outras obras literárias	Contratual
Obras musicais, como composições, canções líricas e canções publicitárias	Contratual
Quadros, telas e fotografias	Contratual
Material audiovisual e em vídeo, incluindo gravações cinematográficas ou filmes, vídeos musicais e programas de televisão	Contratual

C33. Ativos artísticos adquiridos em uma combinação de negócios são identificáveis se eles surgem de direitos contratuais ou legais, tais como aqueles estabelecidos por direitos autorais. O detentor de direitos autorais pode transferi-los por inteiro (por meio de cessão de uso) ou em parte (por meio de uma licença de uso). Um adquirente não tem impedimentos para reconhecer como um único ativo intangível, os direitos autorais e quaisquer direitos relacionados, que forem obtidos por cessão ou licenças de uso, desde eles tenham vidas úteis similares.

Ativos intangíveis baseados em contrato

C34. Ativos intangíveis baseados em contrato representam o valor dos direitos que surgem de acordos contratuais. Contratos com clientes constituem-se em um tipo de ativo intangível baseado em contrato. Se os termos e condições de um contrato dão origem a um passivo (por exemplo, se os termos de um contrato de arrendamento operacional ou um contrato com cliente são desfavoráveis em relação às condições do mercado), o adquirente deve reconhecer esse contrato como um passivo assumido na combinação de negócio. São exemplos de ativos intangíveis baseados em contrato:

Classe	Base
Acordos de royalties, licenciamentos e acordos de paralisação	Contratual
Contratos de publicidade, construção, gestão, serviço ou fornecimento	Contratual
Contratos de arrendamento (quer a adquirida seja arrendador ou arrendatário)	Contratual
Permissões para construção	Contratual
Acordos de franquias	Contratual
Direitos de operação ou transmissão (como radiodifusão ou teledifusão)	Contratual
Contratos de prestação de serviços específicos (<i>servicing contracts</i>), tais como contratos de prestação de serviços em hipotecas	Contratual

Contratos com empregados	Contratual
Direitos de exploração de recursos naturais, tais como perfuração de solo e exploração de água, ar, rotas, recursos florestais e recursos minerais	Contratual

Contratos de prestação de serviços específicos, tais como contratos de prestação de serviços em hipotecas

C35. Contratos de prestação de serviços envolvendo ativos financeiros (recolher pagamentos, transferir recursos, cobrar, etc.) constituem um tipo de ativo intangível baseado em contrato. Embora a prestação de serviço (*servicing*) seja inerente a todos os ativos financeiros, ela se torna um ativo (ou passivo) distinto por meio de uma das seguintes condições:

(a) quando puder ser contratualmente separada do ativo financeiro subjacente por venda ou securitização dos ativos com a prestação dos serviços retida;



(b) por meio da compra separada e assunção da prestação do serviço.

C36. Quando créditos hipotecários, recebíveis de cartão de crédito ou outros ativos financeiros são adquiridos em uma combinação de negócios com a prestação de serviços retida, os direitos inerentes à prestação dos serviços (servicing rights) não constituem um ativo intangível separável porque o valor justo dos respectivos direitos de serviço está incluso na mensuração do valor justo dos ativos financeiros adquiridos.

Contratos com empregados

C37. Contratos com empregados constituem um tipo de ativo intangível baseado em contrato quando eles são benéficos pela perspectiva do empregador, em função de seus preços serem favoráveis em relação às condições de mercado.

Direitos de uso

C38. Direitos de uso incluem direitos ou autorização para exploração de recursos tais como água, ar, solo, floresta e rota. Alguns direitos de uso são ativos intangíveis baseados em contrato e devem ser contabilizados separadamente do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Outros direitos de uso podem ter características de ativos tangíveis em vez de intangíveis. O adquirente deve contabilizar os direitos de uso com base em sua natureza.

Ativos intangíveis baseados em tecnologia

C39. São exemplos de ativos intangíveis baseados em tecnologia:

Classe	Base
Tecnologia patenteada	Contratual
Softwares para computadores e chips de memória somente para leitura (mask works)	Contratual
Tecnologia não patenteada	Não contratual
Bases de dados, incluindo seus registros históricos (title plants)	Não contratual
Segredos comerciais, tais como fórmulas, processos e receitas secretas	Contratual

Softwares para computadores e chips de memória somente para leitura (mask works)

C40. Softwares de computadores e programas adquiridos em uma combinação de negócios que sejam legalmente protegidos, como por meio de patente ou de direitos autorais, atendem ao critério contratual-legal para sua identificação como um ativo intangível.

C41. Alguns softwares são permanentemente armazenados em um chip de memória somente para leitura, como uma série de instruções ou um circuito integrado (mask works). Esse tipo de software pode ter uma proteção legal e, nesse caso, quando adquiridos em uma combinação de negócios eles atendem ao critério contratual-legal para sua identificação como um ativo intangível.

Bases de dados, incluindo seus registros históricos (title plants)

C42. Bases de dados são coleções de informações, frequentemente armazenadas de forma eletrônica (em arquivos ou discos de computadores). Uma base de dados que inclui trabalhos originais pode estar protegida por direitos autorais. Uma base de dados adquirida em uma combinação de negócios, cujos direitos autorais estão protegidos, atende ao critério contratual-legal. Contudo, uma base de dados tipicamente inclui informação gerada em consequência das operações normais de uma entidade, tal como listas de clientes ou informação especializada (dados científicos ou informação de crédito, por



exemplo). Bases de dados cujos direitos autorais não estejam protegidos podem ser, e frequentemente são, trocadas, licenciadas ou alugadas para terceiros (integral ou parcialmente). Portanto, mesmo se os benefícios econômicos futuros de uma base de dados não se originem de direitos legais, ela atende ao critério da separabilidade quando adquirida em uma combinação de negócios.

C43. Algumas bases de dados constituem um registro histórico de todos os assuntos que afetam a propriedade de glebas em determinada área geográfica específica (title plants). Tais bases de dados podem ser compradas e vendidas (integral ou parcialmente) em transações de troca ou podem ser licenciadas. Portanto, uma title plant atende ao critério da separabilidade quando adquirida em uma combinação de negócios.

Segredos comerciais, tais como fórmulas, processos e receitas secretas

C44. Um segredo comercial é "uma informação, incluindo fórmula, padrão, receita, compilação, programa, dispositivo, método, técnica ou processo que (a) gera valor econômico específico, real ou potencial, de um conhecimento ainda não generalizado; e (b) está sujeito a esforços razoáveis, sob certas circunstâncias, para mantê-lo em sigilo". Se os benefícios econômicos futuros de um segredo comercial adquirido em uma combinação de negócios estão legalmente protegidos, então esse ativo atende ao critério contratual-legal. De outra forma, os segredos comerciais adquiridos em uma combinação de negócios serão identificáveis somente se eles atenderem ao critério da separabilidade, que é provável que seja o caso.

Mensuração da participação de não controladores

Exemplos dos efeitos da aplicação do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C44A. Os exemplos a seguir ilustram a mensuração de componentes da participação de não controladores, na data da aquisição, em uma combinação de negócios.

Mensuração da participação de não controladores contendo ações preferenciais

C44B. A Companhia Meta (CM) emitiu 100 ações preferenciais, as quais foram classificadas como componentes do patrimônio líquido. As ações preferenciais têm valor nominal de \$ 1 cada. As ações preferenciais conferem aos seus detentores o direito a dividendo prioritário em relação ao pagamento de qualquer dividendo devido aos detentores das ações ordinárias. Na hipótese de liquidação da CM, os detentores de ações preferenciais fazem jus ao recebimento do montante de \$ 1 por ação em prioridade aos detentores das ações ordinárias, não alcançando os ativos disponíveis para distribuição (não fazem jus a estes). Os detentores das ações preferenciais não gozam de qualquer outro direito na liquidação.

C44C. A Companhia Adquirente (CA) detém todas as ações ordinárias da CM. A aquisição dá a CA o controle de CM. O valor justo, na data da aquisição, das ações preferenciais é \$ 120.

C44D. O item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 15 determina que, para cada combinação de negócios, o adquirente deve mensurar, na data da aquisição, os componentes da participação de não controladores na adquirida que representam interesses de propriedade e conferem aos seus detentores a participação proporcional nos ativos líquidos da entidade adquirida, no caso de sua liquidação, ao seu valor justo ou ao valor atual da participação dos instrumentos patrimoniais detidos proporcionalmente ao montante reconhecido pela adquirida de ativos líquidos identificáveis. Todos os demais componentes da participação de não controladores devem ser mensurados ao seu valor justo na data da aquisição, a menos que outra base de mensuração seja requerida por outro Pronunciamento, Interpretação ou Orientação do CPC.

C44E. A participação de não controladores que está relacionada com as ações preferenciais da CM não se qualifica para a alternativa de mensuração do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 15, em decorrência de não conferir aos seus detentores a participação proporcional nos ativos líquidos da



entidade adquirida, no caso de sua liquidação. O adquirente deve mensurar as ações preferenciais ao seu valor justo na data da aquisição de \$ 120.

Primeira variação do exemplo

C44F. Suponha que, no evento da liquidação da CM, as ações preferenciais confirmem aos seus detentores o direito ao recebimento proporcional dos ativos disponíveis para distribuição. Os detentores das ações preferenciais gozam de direitos iguais e disputam em igualdade de condições com os detentores das ações ordinárias os ativos disponíveis para distribuição, no caso de uma liquidação. Suponha que o valor justo, na data da aquisição, das ações preferenciais seja agora \$ 160 e que a participação proporcional nos montantes reconhecidos pela CM em termos de ativos líquidos identificáveis, atribuível às ações preferenciais, seja \$ 140.

C44G. As ações preferenciais qualificam-se para a alternativa de mensuração do item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 15. A CA pode escolher entre mensurar as ações preferenciais ao seu valor justo, na data da aquisição, de \$ 160 ou ao seu valor proporcional nos ativos líquidos identificáveis reconhecidos pela adquirida de \$ 140.

Segunda variação do exemplo

C44H. Suponha também que a CM tenha emitido opções de ações como remuneração de seus empregados. As opções de ações são classificadas como item do patrimônio líquido e atendem às condições de aquisição (vested) na data da aquisição da combinação de negócios. Elas não representam interesses presentes de propriedade tampouco conferem aos seus detentores a participação proporcional nos ativos líquidos da CM, no caso de sua liquidação. A mensuração com base no valor de mercado das opções de ações, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações, na data de aquisição, é \$ 200. As opções de ações não expiram na data de aquisição e a CM não irá substituí-las.

C44I. O item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 15 exige que essas opções de ações sejam mensuradas ao seu valor justo na data da aquisição, a menos que outra base de mensuração seja requerida por outro Pronunciamento, Interpretação ou Orientação do CPC. O item 30 do Pronunciamento Técnico CPC 15 determina que o adquirente deve mensurar um instrumento patrimonial relacionado com transações de pagamento baseado em ações da adquirida em consonância com o método do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

C44J. O adquirente deve mensurar a participação de não controladores que está relacionada com as opções de ações pelo seu valor de mensuração baseado no mercado de \$ 200.

Ganho por compra vantajosa

Exemplos dos efeitos do reconhecimento e mensuração de um ganho por compra vantajosa pela aplicação dos itens 32 a 36 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C45. O exemplo a seguir ilustra a contabilização de uma combinação de negócios em que o ganho por compra vantajosa é reconhecido.

C46. Em 01/01/20X5, a CA adquire 80% de participação de capital na CM, entidade privada, cujo pagamento foi feito em espécie - \$ 150. Em razão de os ex-proprietários da CM precisarem vender seus investimentos na CM até uma data específica, eles não têm tempo suficiente para ofertar a CM para outros potenciais compradores. A direção da CA inicialmente mensura, separadamente, os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos, na data da aquisição, em conformidade com as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios. Os ativos identificáveis são mensurados por \$ 250 e os passivos assumidos são mensurados por \$ 50. A CA encarrega um consultor independente, o qual determina que o valor justo dos 20% de participação dos não controladores na CM é de \$ 42.



C47. O valor dos ativos líquidos identificáveis da CM (\$ 200, calculado como \$ 250 - \$ 50), excede o valor justo da contraprestação transferida mais o valor justo da participação dos não controladores na CM. Portanto, a CA deve revisar os procedimentos usados para identificar e mensurar os ativos adquiridos e os passivos assumidos, bem como para mensurar o valor justo da participação dos não controladores na CM e da contraprestação transferida em troca do controle da CM. Após essa revisão, a CA conclui que os procedimentos e mensurações estavam adequados. A CA deve mensurar o ganho obtido na aquisição da participação de 80% da seguinte forma:

	\$	\$
Valor dos ativos líquidos identificáveis adquiridos (\$ 250 - \$ 50)		200

(-) Valor justo da contraprestação transferida pela CA em troca de 80% de participação na CM, somado ao	150	
Valor justo da participação dos não controladores na CM	42	(192)
Ganho na aquisição dos 80% de participação na CM		8

C48. A CA deve registrar a aquisição da CM em suas demonstrações contábeis consolidadas como segue:

	\$	\$
Débito: Ativos identificáveis adquiridos	250	
Crédito: Caixa		150
Crédito: Passivos assumidos		50
Crédito: Ganho por compra vantajosa		8
Crédito: Participação dos não controladores em CM		42

C49. Se o adquirente optar por mensurar a participação dos não controladores na CM com base na parte que lhes cabe no valor justo dos ativos líquidos da adquirida, o valor reconhecido para a participação dos não controladores seria \$ 40 (\$ 200 x 0,20). Nesse caso, o ganho por compra vantajosa teria sido de \$ 10 [\$ 200 - (\$ 150 + \$ 40)].

Período de mensuração

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 45 a 50 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios

C50. Se a contabilização inicial de uma combinação de negócios não estiver completa quando do encerramento do exercício social em que a combinação ocorreu, o item 45 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios exige que o adquirente reconheça em suas demonstrações contábeis os valores provisórios para os itens cuja contabilização não estiver completa. Durante o período de mensuração, o adquirente deve reconhecer os ajustes nos valores provisórios como necessários para refletirem novas informações obtidas acerca de fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição e, se conhecidas nessa data, teriam afetado a mensuração dos valores que foram reconhecidos. O item 49 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios exige que o adquirente reconheça tais ajustes como se a contabilização da combinação de negócios tivesse sido completada na data da aquisição. Os ajustes ocorridos no período de mensuração não são, portanto, incluídos no resultado do período.

C51. Assuma que a CA adquire a CM em 30/09/20X7. A CA contratou uma avaliação independente para um item do imobilizado adquirido na combinação, a qual não estava concluída a tempo de a CA aprovar



a emissão de suas demonstrações contábeis para o período encerrado em 31/12/20X7. Nas suas demonstrações contábeis anuais de 20X7, a CA reconheceu um valor justo provisório de \$ 30.000 para o ativo em questão. Na data da aquisição, o item do imobilizado tinha uma vida útil remanescente de cinco anos. Após cinco meses da data de aquisição, a CA recebeu a avaliação independente, a qual revelou que o valor justo estimado para o ativo na data da aquisição foi de \$ 40.000.

C52. Em suas demonstrações contábeis para o período encerrado em 31/12/20X8, a CA deve ajustar retrospectivamente as informações comparativas de 20X7 como segue:

(a) o valor contábil do imobilizado em 31/12/20X7 é aumentado em \$ 9.500. O valor desse ajuste foi apurado com base no adicional de valor justo de \$ 10.000 (\$ 30.000 - \$ 40.000), deduzido da depreciação adicional que teria sido reconhecida se o valor justo do ativo na data da aquisição tivesse sido reconhecido desde o início pelo valor definitivo ($\$ 10.000 \div 60 \text{ meses} \times 3 \text{ meses} = \$ 500$ para três meses de depreciação);

(b) o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na data de 31/12/20X7 é diminuído em \$ 10.000;

(c) a despesa de depreciação para 20X7 é aumentada em \$ 500.

C53. De acordo com o item B67 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, a CA deve divulgar em nota explicativa:

(a) em suas demonstrações contábeis de 20X7: explicações de que a contabilização inicial da combinação de negócios não foi completada porque o resultado da avaliação do imobilizado ainda não havia sido recebida;

(b) em suas demonstrações contábeis de 20X8: os valores e explicações acerca dos ajustes reconhecidos durante o período corrente nos valores provisórios. Portanto, a CA deve evidenciar que a informação comparativa de 20X7 foi ajustada retrospectivamente com o aumento de \$ 9.500 no valor justo do imobilizado líquido adquirido na combinação, em contrapartida da diminuição de \$ 10.000 no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e do aumento de \$ 500 na despesa de depreciação.

Determinação do que é parte da operação de combinação de negócios

Liquidação de relacionamento preexistente

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 51, 52 e B50 a B53 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C54. A CA compra componentes eletrônicos da CM sob um contrato de cinco anos de fornecimento a preços fixos. Atualmente, os preços fixos são maiores que aqueles pelos quais a CA poderia comprar componentes eletrônicos similares de outro fornecedor. O contrato de suprimento permite à CA sua rescisão antes do final do prazo de cinco anos, porém condicionado ao pagamento de multa de \$ 6 milhões. Faltando três anos para o término do prazo do contrato, a CA paga \$ 50 milhões para adquirir a CM, conforme o valor justo da CM baseado no valor que outros participantes do mercado teriam pago por essa aquisição.

C55. No valor justo total da CM estão inclusos \$ 8 milhões relativos ao valor justo do contrato de fornecimento com a CA. Os \$ 8 milhões correspondem a \$ 3 milhões relativos aos componentes que estão em condições de mercado, dado que seus preços são comparáveis aos preços correntes de mercado para itens iguais ou similares (esforço de venda, relacionamento com o cliente, etc.), e a \$ 5 milhões relativos aos componentes cujo preço é desfavorável para a CA em função de serem maiores que os preços correntes de mercado para itens similares. A CM não tem nenhum outro ativo identificável



ou passivo em decorrência do contrato de suprimento, bem como a CA não reconheceu quaisquer ativos ou passivos relativos ao contrato de suprimento antes da combinação de negócios.

C56. Nesse exemplo, a CA deve calcular separadamente da combinação de negócios a perda de \$ 5 milhões (o menor valor entre os \$ 6 milhões para rescindir o contrato e o valor pelo qual o contrato é desfavorável para o adquirente). Os \$ 3 milhões relativos aos componentes do contrato que estão em condições de mercado são parte do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

C57. Caso a CA tivesse previamente reconhecido em suas demonstrações contábeis algum valor relativo ao relacionamento pré-existente, isso afetaria o montante reconhecido como ganho ou perda em relação à efetiva liquidação dessa relação. Suponha-se que outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações do CPC tenham exigido que a CA, antes da combinação, reconhecesse o passivo de \$ 6 milhões para o contrato de fornecimento. Em tal situação, a CA reconheceria no resultado do período o ganho de \$ 1 milhão proveniente da liquidação do contrato, na data da aquisição (a perda do contrato, mensurada em \$ 5 milhões, menos a perda previamente reconhecida de \$ 6 milhões). Em outras palavras, a CA efetivamente teria liquidado por \$ 5 milhões o passivo reconhecido de \$ 6 milhões, o que resultaria no ganho de \$ 1 milhão.

Pagamentos contingentes a empregados

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 51, 52 e B50, B54 e B55 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C58. A CM indicou um candidato como seu novo presidente por meio de um contrato de dez anos. O contrato exige que a CM pague ao candidato \$ 5 milhões em caso de a CM ser adquirida antes do término do prazo do contrato. A CA adquire a CM oito anos depois. O presidente permanece empregado na data da aquisição e deve receber o pagamento adicional em função do contrato em vigor.

C59. Nesse exemplo, antes que as negociações da combinação fossem iniciadas, a CM firmou um acordo com o empregado com o objetivo de manter a prestação de serviços do presidente. Nesse caso, não existem evidências de que o acordo foi firmado fundamentalmente para prover benefícios para a CA ou para a entidade combinada. Portanto, o passivo correspondente ao pagamento de \$ 5 milhões deve ser incluído na aplicação do método de aquisição.

C60. Em outras circunstâncias, a CM poderia ter firmado um acordo semelhante com seu presidente por sugestão da CA durante as negociações para a combinação de negócios. Nesse caso, o principal objetivo do acordo pode ser o desligamento do presidente, e o acordo pode fundamentalmente beneficiar a CA ou a entidade combinada em vez da CM ou seus ex-proprietários. Em tal situação, a CA deve contabilizar o passivo correspondente ao pagamento ao presidente em suas demonstrações contábeis pós-combinação, separadamente da aplicação do método de aquisição.

Planos de substituição (replacement awards)

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 51, 52 e B56 a B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C61. Os exemplos a seguir ilustram os planos de substituição (replacement awards) que o adquirente foi obrigado a emitir, nas seguintes circunstâncias:



		Planos da adquirida O período de aquisição de direito (vesting period) estava concluído antes da combinação de negócios	
		Concluído	Não concluído
Planos de substituição São exigidos serviços adicionais dos empregados após a data da aquisição	Não exigido	Exemplo 1	Exemplo 3
	Exigido	Exemplo 2	Exemplo 4

C62. Os exemplos assumem que todos os planos de benefícios são classificados como itens do patrimônio líquido.

Exemplo 1

Plano da adquirida	Período de aquisição de direito (vesting period) foi concluído antes da combinação de negócios.
Plano de substituição (replacement awards)	Serviços adicionais dos empregados após a data da aquisição não são exigidos.

C63. A CA emite planos de substituição (replacement awards) de \$ 110 (mensuração baseada no mercado) na data da aquisição para trocar pelos planos da CM de \$ 100 (mensuração baseada no mercado). Nenhum serviço pós-combinação foi exigido para os planos de substituição e os empregados da CM prestaram todos os serviços requeridos pelos planos da adquirida até a data da aquisição.

C64. O montante atribuível aos serviços pré-combinação é a mensuração baseada no mercado dos planos da CM (\$ 100) na data da aquisição, cujo valor deve ser incluído na contraprestação transferida da combinação de negócios. O montante atribuível aos serviços pós-combinação é \$ 10, que é a diferença entre o valor total dos planos de substituição (\$ 110) e a parcela atribuível aos serviços pré-combinação (\$ 100). Por não serem exigidos serviços adicionais pós-combinação para os planos de substituição, a CA imediatamente reconhece \$ 10 como custo de remuneração em suas demonstrações contábeis pós-combinação.

Exemplo 2

Plano da adquirida	Período de aquisição de direito (vesting period) foi concluído antes da combinação de negócios.
Plano de substituição (replacement awards)	Serviços adicionais dos empregados após a data da aquisição são exigidos.

C65. A CA deve trocar os planos de substituição (replacement awards), os quais exigem um ano de serviço adicional após a combinação, pelos planos de pagamentos baseados em ações da CM, em poder dos empregados que já haviam completado o período de aquisição de direito (vesting period) antes da combinação de negócios. A mensuração baseada no mercado de ambos os planos, na data da aquisição, é \$ 100. Quando originalmente outorgados, os planos da CM exigiam um período para aquisição de direito (vesting period) de 4 (quatro) anos. Os empregados da CM, detentores de planos ainda não exercidos até a data da aquisição, já haviam prestado serviços por sete anos desde a data da outorga dos planos.

C66. Independentemente de os empregados da CM já terem prestado todos os serviços, a CA atribui uma parte dos planos de substituição como custo de remuneração pós-combinação, em conformidade com o disposto no item B59 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, em função



de os planos de substituição exigirem um ano de serviços após a combinação. Dessa forma, o período para a aquisição de direito total (total vesting period) é de 5 (cinco) anos - o período de aquisição de direito original exigido pelo plano da adquirida, já completados antes da data de aquisição (quatro anos), mais o período de aquisição de direito exigido para o plano de substituição (um ano).

C67. A parte atribuível aos serviços pré-combinação é igual ao valor da mensuração baseada no mercado do plano da adquirida (\$ 100) multiplicado pela razão entre o período de aquisição de direito pré-combinação (4 anos) e o total do período de aquisição de direito (5 anos). Então, os \$ 80 (\$ 100 x 4/5 anos) devem ser atribuídos ao período de aquisição de direito pré-combinação e devem ser, portanto, incluídos na contraprestação transferida na combinação de negócios. Os \$ 20 restantes devem ser atribuídos ao período de aquisição de direito pós-combinação e devem, portanto, ser reconhecidos como custo de remuneração nas demonstrações contábeis pós-combinação da CA, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

Exemplo 3

Plano da adquirida	Período de aquisição de direito (vesting period) não foi concluído antes da combinação de negócios.
Plano de substituição (replacement awards)	Serviços adicionais dos empregados após a data da aquisição são exigidos.

C68. A CA troca os planos de substituição (replacement awards), os quais exigem um ano de serviço após a combinação, pelos planos de pagamento baseado em ações da CM em poder dos empregados que ainda não prestaram todos os serviços até a data da aquisição. A mensuração baseada no mercado de ambos os planos é \$ 100, na data da aquisição. Quando originalmente outorgados, os planos da CM exigiam um período para a aquisição de direito de 4 (quatro) anos. Até a data da aquisição, os empregados da CM já haviam prestado 2 (dois) anos de serviços, e eles teriam de prestar adicionalmente mais dois anos de serviços após a data de aquisição para atenderem a condição de aquisição de direito do plano. Dessa forma, somente uma parte dos planos da CM é atribuível aos serviços pré-combinação.

C69. Os planos de substituição exigem somente um ano de serviços pós-combinação. Então, em razão dos empregados já terem prestado dois anos de serviços, o período de aquisição de direito total (total vesting period) será três anos. A parte atribuível aos serviços pré-combinação é igual ao valor da mensuração baseada no mercado dos planos da adquirida (\$ 100), multiplicado pela razão entre o período de aquisição de direito pré-combinação (dois anos) e o maior dentre os seguintes períodos de aquisição de direito total: (a) três anos considerando os planos de substituição; e (b) quatro anos considerando a outorga original dos planos da adquirida. Então, \$ 50 (\$ 100 x 2/4 anos) devem ser atribuídos aos serviços pré-combinação e devem, portanto, ser incluídos na contraprestação transferida pela adquirida na combinação de negócios. Os \$ 50 restantes devem ser atribuídos aos serviços pós-combinação e devem, portanto, ser reconhecidos como custo de remuneração nas demonstrações contábeis pós-combinação de CA.

Exemplo 4

Plano da adquirida	Período de aquisição de direito (vesting period) não foi concluído antes da combinação de negócios.
Plano de substituição (replacement awards)	Serviços adicionais dos empregados após a data da aquisição não são exigidos.

C70. Assumam-se os mesmos fatos do exemplo 3, exceto pelo fato de que a CA troca os planos de substituição (replacement awards), os quais não exigem serviços adicionais pós-combinação, pelos planos de pagamento baseado em ações da CM em poder dos empregados que ainda não prestaram todos os serviços até a data da aquisição. As condições da substituição dos planos da CM não eliminam



qualquer período de aquisição de direito remanescente em caso de mudança do controle (Se os planos da CM tivessem uma cláusula segundo a qual se eliminasse o período de aquisição de direito remanescente em caso de mudança de controle, deveria ser aplicada a orientação presente no Exemplo 1). A mensuração com base no mercado de ambos os planos é \$ 100. Em decorrência dos empregados já terem prestado dois anos de serviços e os planos de substituição não exigirem qualquer serviço pós-combinação, o período de aquisição de direito total (total vesting period) é 2 anos.

C71. A parte da mensuração baseada no mercado dos planos de substituição (replacement awards) atribuíveis aos serviços pré-combinação deve ser igual à mensuração baseada no mercado dos planos da adquirida (\$ 100) multiplicada pela razão entre o período de aquisição de direito pré-combinação (dois anos) e o maior dentre os seguintes períodos de concessão total: (a) dois anos considerando os planos de substituição; e (b) quatro anos considerando a outorga original dos planos da adquirida. Então, \$ 50 (\$ 100 x 2/4 anos) devem ser atribuídos aos serviços pré-combinação e devem, portanto, ser incluídos na contraprestação transferida para obter o controle da adquirida. Os \$ 50 restantes devem ser atribuídos aos serviços pós-combinação. Contudo, como não se exigiu nenhum serviço pós-combinação para aquisição de direito dos planos de substituição (replacement awards), a CA deve reconhecer todos os \$ 50 restantes imediatamente como custo de remuneração em suas demonstrações contábeis pós-combinação.

Exigências de divulgação

Exemplos dos efeitos da aplicação dos itens 59 a 63 e B64 a B67 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C72. Os exemplos a seguir ilustram algumas das exigências de divulgação do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios e não são baseados em uma transação real. O exemplo assume que a CA é uma companhia aberta e que a CM é uma companhia fechada. As divulgações foram apresentadas em formato de tabela e fazem referência às exigências específicas ilustradas no exemplo. Uma nota explicativa real pode apresentar muitas das divulgações ilustradas no exemplo em formato narrativo simples.



Nota Explicativa X: Aquisições		
Item de referência		
B64(a) a (d)	Em 30/06/20X0 a CA adquiriu 15% das ações ordinárias da CM em circulação. Em 30/06/20X2 a CA adquiriu 60% das ações ordinárias da CM em circulação e obteve o controle de CM. A CM é fornecedor de produtos e serviços de dados em rede, no Canadá e no México. Como resultado da aquisição, a CA espera ser o principal fornecedor naqueles mercados. Espera-se também reduzir custos por meio de economias de escala.	
B64(e)	O ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) de \$ 2.500 originado da aquisição consiste principalmente de sinergias e economias de escala esperadas pela combinação das transações da CA com a CM.	
B64(k)	Não se espera que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) seja dedutível para fins fiscais. Os dados seguintes detalham a composição da contraprestação paga em troca do controle da CM e os valores dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos que foram reconhecidos na data da aquisição, assim como o valor justo na data da aquisição da participação dos não controladores na CM.	
	Em 30/06/20X2:	
	Contraprestação	\$
B64(f)(i)	Caixa	5.000
B64(f)(i)	Instrumentos patrimoniais (100.000 ações ordinárias da CA)	4.000
B64(f)(iii); B64(g)(i)	Acordos de contraprestação contingente	<u>1.000</u>
B64(f)	Total da contraprestação transferida	10.000
B64(p)(i)	Valor justo dos interesses patrimoniais da CA na CM, detidos antes da combinação de negócios	2.000
		12.000
B64(m)	Custos relacionados à aquisição (incluindo despesas de vendas, gerais e administrativas na demonstração de resultado da CA para o ano encerrado em 31.12.20X2)	1.250
B64(i)	Valores reconhecidos para os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos:	
	Ativos financeiros	3.500
	Estoques	1.000



	Imobilizado	10.000
	Ativos intangíveis identificáveis	3.300
	Passivos financeiros	(4.000)
	Passivo contingente	(1.000)
	Total dos ativos líquidos identificáveis	12.800
B64(o)(i)	Participação de não controladores na CM	(3.300)
	Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)	2.500
		12.000
B64(f)(iv)	O valor justo das 100.000 ações ordinárias emitidas como parte da contraprestação transferida em troca do controle da CM (\$ 4.000) foi determinado com base no preço de mercado (cotação de fechamento) das ações ordinárias da CA na data de aquisição.	
B64(f)(iii) B64(g) B67(b)	Os acordos de contraprestação contingente exigem que a CA pague aos ex-proprietários da CM 5% das receitas da CX (investimento patrimonial em outra companhia não consolidado que a CM possui), que excederem a \$ 7.500 em 20X3 até o valor máximo de \$ 2.500 (não descontado). O valor potencial não descontado de todos os futuros pagamentos que a	
	CA teria de ser obrigada a fazer para liquidar os acordos de contraprestação contingente estão entre \$ 0 e \$ 2.500. O valor justo do acordo de contraprestação contingente é \$ 1.000 e foi estimado pela aplicação do método da abordagem do resultado. A estimativa de valor justo baseia-se na taxa de desconto assumida entre	
	20% e 25% e na estimativa de receitas da CX, ajustadas pela probabilidade de ocorrência, entre \$ 10.000 e \$ 20.000. Em 31/12/20X2, não sofreram alterações nem os valores reconhecidos para o acordo de contraprestação contingente, tampouco os possíveis resultados e premissas assumidos para desenvolver a estimativa.	
B64(h)	O valor justo dos ativos financeiros adquiridos inclui os recebíveis sob contratos de arrendamento financeiro de equipamentos de processamento de dados em rede com o valor justo de \$ 2.375. O valor bruto previsto em contrato é \$ 3.100, dos quais é esperada a perda de \$ 450.	
B67(a)	O valor justo dos ativos intangíveis identificáveis, \$ 3.300, é provisório, pois está faltando receber o laudo final de avaliação desses ativos.	
B64(j) B67(c) IAS 37.84, 85	O passivo contingente de \$ 1.000 foi reconhecido em razão dos direitos de garantia esperados sobre produtos e serviços vendidos pela CM durante os últimos três anos. Espera-se que a maior parte dessa despesa seja incorrida em 20X3 e que até o final de 20X4 ela esteja totalmente liquidada. O valor potencial não descontado de todos os futuros pagamentos que a CA teria de fazer em função dos acordos de garantia foi estimado entre \$ 500 e \$ 1.500. Em 31/12/20X2, não houve mudança	
	nos valores reconhecidos desde 30/06/20X2 para o passivo ou nas faixas de valores esperados ou ainda nas premissas utilizadas para desenvolver a estimativa.	
B64(o)	O valor justo da participação dos não controladores na CM, uma companhia fechada, foi estimado pela aplicação de abordagens de mercado e de resultado. A estimativa de valor justo foi baseada em: (a) faixa de taxas de desconto entre 20% e 25%; (b) valor residual assumido com base em faixas de valores de múltiplos	
	de EBITDA entre 3 e 5 vezes (ou se apropriado, baseado sobre taxas de crescimento sustentável de longo prazo de 3% a 6%); (c) múltiplos financeiros de companhias consideradas similares à CM; e (d) ajustes em razão da ausência de controle ou de liquidez que participantes do mercado teriam considerado quando da estimativa do	
	valor justo da participação dos não controladores na CM.	
B64(p)(ii)	A CA reconheceu o ganho de \$ 500 como resultado da mensuração a valor justo de seus 15% de participação de capital na CM que a CA possuía antes da combinação de negócios. O ganho está incluso em "outros resultados" na demonstração do resultado da CA em 31/12/20X2.	
B64(q)(i)	A receita da CM auferida a partir de 30/06/20X2 foi de \$ 4.090 e está incluída na demonstração do resultado consolidado. A CM também contribuiu com o lucro de \$ 1.710 nesse mesmo período.	
B64(q)(ii)	Caso a CM tivesse sido consolidada a partir de 01/01/20X2, na demonstração do resultado teria sido incluída a receita de \$ 27.670 e o lucro de \$ 12.870.	

**NOTAS:**

[1] Dual-listed company ou companhia duplamente listada é uma estrutura corporativa na qual duas companhias funcionam como uma única entidade operacional por meio de contrato de equalização, mantendo identidades jurídicas separadas e listagens também separadas em bolsa ou bolsas de valores. As duas companhias continuam a existir, têm dois conjuntos separados de acionistas, mas concordam em dividir os riscos e benefícios de seus negócios operacionais na proporção fixa contratada. O contrato de equalização assegura o uso dos direitos de voto, de dividendos e outros. Normalmente têm administradores comuns e estrutura administrativa única.

[2] A literatura especializada assim qualifica essas duas modalidades de acordos contratuais: stapling arrangements -trata-se geralmente de acordos contratuais firmados entre duas partes por meio dos quais os valores mobiliários emitidos por uma entidade legal são combinados com os valores mobiliários emitidos por outra entidade legal. Esses valores mobiliários, que recebem usualmente a alcunha de "valores mobiliários aglutinados" (stapled securities), são então cotados por um único preço de mercado e não podem ser negociados ou transferidos separadamente. Dual-listed corporation - em ditas transações, nenhuma contraprestação é transferida pelas companhias envolvidas e os contratos são executados pelas partes com o propósito de equalizar direitos dos sócios das companhias contratantes. Entre os direitos abarcados por esses acordos contratuais estão presentes, com frequência, o direito de voto, o direito a dividendos os direitos relativos a decisões de governança e a atos praticados por administradores. Muito embora as entidades legais sejam mantidas separadamente (isto é, os valores mobiliários de cada entidade envolvida no contrato são, usualmente, negociados e cotados separadamente nos mercados onde são listados), uma corporação duplamente listada (dual listed corporation) é, em essência, similar a uma combinação de negócios em que os sócios das respectivas sociedades compartilham riscos e benefícios das duas entidades. Historicamente, a Securities and Exchange Commission - SEC nos EUA tem exigido que ditas transações sejam tratadas contabilmente como combinação de negócios.

[3] É importante esclarecer que essa modalidade de transação não se confunde com a modalidade de "incorporação reversa", ativamente praticada no Brasil, no início do processo de privatização dos setores de energia elétrica e de telecomunicações. As transações de "incorporação reversa" não se qualificam para a aplicação deste Pronunciamento, em decorrência de não envolverem alteração de controle.

[4] Legalmente, no Brasil, dita transação seria enquadrada como uma incorporação de ações da entidade fechada pela companhia aberta ao seu patrimônio, sendo que os ex-sócios da entidade fechada receberiam ações a serem emitidas pela companhia aberta, conforme relação de troca justa de ações constante no protocolo de incorporação.

[5] Essa modalidade de operação não se confunde com as incorporações reversas, amplamente praticadas no mercado brasileiro.

[6] Essa modalidade de operação não se confunde com as incorporações reversas, amplamente praticadas no mercado brasileiro.

[7] Uma forma intuitiva e lógica de visualizar o valor justo da contraprestação transferida seria raciocinar em termos de riqueza. O quanto de riqueza os antigos sócios de "A" retiveram. Desse modo, considerando o desfecho da distribuição de capital da entidade combinada, os antigos sócios de "A" fazem jus a 40% da riqueza envolvida, que compreende 40% das 60 ações de "B" ao valor justo por ação ou quota de \$ 40 ($0,4 \times 60 \times \$ 40 = \$ 960$) mais 40% das 100 ações ou quotas de "A" ao valor justo por ação ou quota de \$ 16 ($0,4 \times 100 \times \$ 16 = \$ 640$), que resulta em \$ 1.600 ($\$ 960 + \$ 640$).

**RESOLUÇÃO CVM Nº 072, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 25, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 25, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 594, de 15 de setembro de 2009, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 25
PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 37

Sumário	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	1 - 9
DEFINIÇÕES	10 - 13
Provisão e outros passivos	11
Relação entre provisão e passivo contingente	12 - 13
RECONHECIMENTO	14 - 35
Provisão	14 - 26
Obrigação presente	15 - 16
Evento passado	17 - 22
Saída provável de recursos que incorporam benefícios econômicos	23 - 24
Estimativa confiável da obrigação	25 - 26
Passivo contingente	27 - 30
Ativo contingente	31 - 35
MENSURAÇÃO	36 - 52
Melhor estimativa	36 - 41
Risco e incerteza	42 - 44
Valor presente	45 - 47
Evento futuro	48 - 50
Alienação esperada de ativo	51 - 52
REEMBOLSO	53 - 58
MUDANÇA NA PROVISÃO	59 - 60
USO DE PROVISÃO	61 - 62
APLICAÇÃO DE REGRAS DE RECONHECIMENTO E DE MENSURAÇÃO	63 - 83



Perda operacional futura	63 - 65
Contrato oneroso	66 - 69
Reestruturação	70 - 83
DIVULGAÇÃO	84 - 92
Apêndice A - Tabelas - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e reembolso	
Apêndice B - Árvore de decisão	
Apêndice C - Exemplos: reconhecimento	
Apêndice D - Exemplos: divulgação	

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico 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. Este pronunciamento deve ser aplicado 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 outro pronunciamento.

2. Este pronunciamento não se aplica a instrumentos financeiros (incluindo garantias) que se encontrem dentro do alcance do 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. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a contratos a executar a menos que eles sejam onerosos.

4. (Eliminado)

5. Quando outro pronunciamento tratar de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade deve aplicar esse pronunciamento em vez do presente pronunciamento. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos pronunciamentos relativos a:

(a) (eliminada);

(b) tributos sobre o lucro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);

(c) arrendamento (ver o CPC 06 - Arrendamentos). No entanto, este pronunciamento aplica-se a qualquer arrendamento que se torne oneroso antes da data de início do arrendamento, conforme definido no CPC 06. Este pronunciamento também deve ser aplicado a arrendamentos em curto prazo e arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor, contabilizado de acordo com o item 6 do CPC 06, e que se tornaram onerosos;

(d) benefícios a empregados (ver o Pronunciamento Técnico 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. (Eliminado)

7. Este pronunciamento 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 neste Pronunciamento Técnico.

8. Outros Pronunciamentos Técnicos especificam se os gastos são tratados como ativo ou como despesa. Esses assuntos não são tratados neste Pronunciamento Técnico. Consequentemente, este Pronunciamento Técnico não proíbe nem exige a capitalização dos custos reconhecidos quando a provisão é feita.

9. Este Pronunciamento Técnico aplica-se a provisões para reestruturações (incluindo unidades operacionais descontinuadas). Quando uma reestruturação atende à definição de unidade operacional descontinuada, o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada pode exigir divulgação adicional.

Definições

10. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.

Passivo[1] 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, neste Pronunciamento Técnico 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. Este Pronunciamento Técnico 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 deste Pronunciamento Técnico (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 deste Pronunciamento Técnico, 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 deste Pronunciamento Técnico[2], 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).

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 detectados defeitos menores em todos os produtos vendidos, a entidade irá incorrer em custos de reparação de 1 milhão. Se forem detectados 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: $(75\% \times 0) + (20\% \times \$ 1 \text{ milhão}) + (5\% \text{ de } \$ 4 \text{ milhões}) = \$ 400.000$.



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 pelo Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

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. (Veja-se o Pronunciamento Técnico 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 pelo Pronunciamento Técnico 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.

Aplicações de regra 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 o Pronunciamento Técnico 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 deste Pronunciamento Técnico, e existirá um passivo que deve ser reconhecido. Os contratos de execução que não sejam onerosos não são abrangidos por este Pronunciamento Técnico.

68. Este Pronunciamento Técnico 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.

68A. O custo de cumprimento de contrato compreende os custos que se relacionam diretamente com o contrato. Os custos que se relacionam diretamente com o contrato consistem em:

(a) os custos incrementais de cumprimento desse contrato, por exemplo, mão de obra direta e materiais;
e



(b) a alocação de outros custos que se relacionam diretamente com o cumprimento de contratos, por exemplo, a alocação do encargo de depreciação para item do imobilizado utilizado no cumprimento desse contrato, entre outros.

69. Antes de ser estabelecida uma provisão separada para contrato oneroso, a entidade deve reconhecer qualquer perda decorrente de desvalorização que tenha ocorrido nos ativos utilizados no cumprimento do contrato (ver o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

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 o Pronunciamento Técnico 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 ideia 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 o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. 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.

94A. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, acrescentou o item 68A e alterou o item 69. Uma entidade deve aplicar essas alterações aos contratos para os quais ainda não cumpriu todas as suas obrigações no início do primeiro período em que aplicar as alterações (data da aplicação inicial). A entidade não deve reapresentar informações comparativas. Em vez disso, a entidade deve reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial das alterações como ajuste ao saldo inicial dos lucros acumulados ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado, na data da aplicação inicial.

105. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, adicionou os itens 68A e 94A e alterou o item 69. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar estas alterações para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

Apêndice A

Tabelas - Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e reembolso

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento.

Provisão e passivo contingente

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos



futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.
A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgação é exigida para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgação é exigida para o passivo contingente (item 86).	Nenhuma divulgação é exigida (item 86).

Uma contingência passiva também é originada em casos extremamente raros nos quais há um passivo que não pode ser reconhecido porque não pode ser mensurado confiavelmente. Divulgação é requerida para o passivo contingente.

Ativo contingente

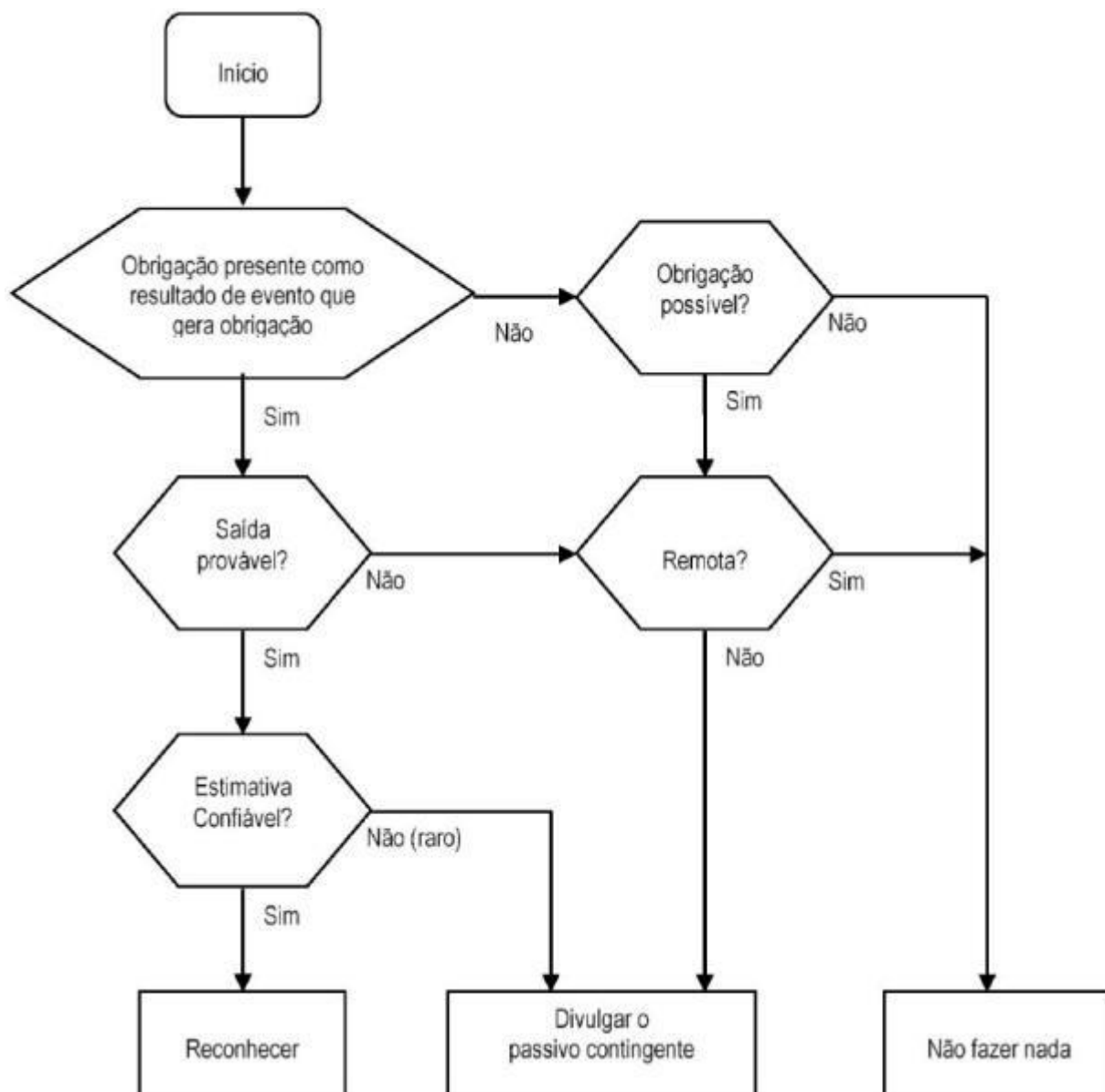
São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31).
	Divulgação é exigida (item 89).	Nenhuma divulgação é exigida (item 89).

Reembolso

São caracterizados em situações nas quais se espera que parte ou todo o desembolso necessário para liquidar a provisão seja reembolsado por outra parte.		
A entidade não tem obrigação em relação à parcela do desembolso a ser reembolsado pela outra parte.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.	O passivo relativo ao valor que se espera ser reembolsado permanece com a entidade e não é praticamente certo que o reembolso será recebido se a entidade liquidar a provisão.
A entidade não tem passivo em relação ao valor a ser reembolsado (item 57).	O reembolso é reconhecido como ativo separado no balanço patrimonial e pode ser compensado contra a despesa na demonstração de resultados. O valor reconhecido para o reembolso esperado não ultrapassa o passivo (itens 53 e 54).	O reembolso esperado não é reconhecido como ativo (item 53).
Nenhuma divulgação é exigida.	O reembolso é divulgado juntamente com o valor reconhecido para o desembolso (item 85(c)).	O reembolso esperado é divulgado (item 85(c)).

Apêndice B Árvore de decisão

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos de reconhecimento do Pronunciamento para provisões e passivos contingentes.



Nota: em casos raros, não é claro se há 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 obrigação presente na data do balanço (item 15 desse Pronunciamento Técnico).

Apêndice C

Exemplos: reconhecimento

Este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.

Todas as entidades dos exemplos encerram suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro. Em todos os casos, assume-se que uma estimativa confiável pode ser feita para quaisquer saídas esperadas. Em alguns exemplos, as circunstâncias descritas podem ter resultado em reduções ao valor recuperável de ativos - esse aspecto não é tratado nos exemplos.

As referências cruzadas fornecidas nos exemplos indicam itens do Pronunciamento Técnico que são particularmente relevantes.



As referências sobre a "melhor estimativa" se referem ao montante do valor presente, em que o efeito do valor do dinheiro no tempo é material.

Exemplo 1 - Garantia

Um fabricante dá garantias no momento da venda para os compradores do seu produto. De acordo com os termos do contrato de venda, o fabricante compromete a consertar, por reparo ou substituição, defeitos de produtos que se tornarem aparentes dentro de três anos desde a data da venda. De acordo com a experiência passada, é provável (ou seja, mais provável que sim do que não) que haverá algumas reclamações dentro das garantias.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a venda do produto com a garantia, o que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável para as garantias como um todo (ver item 24).

Conclusão - A provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos para consertos de produtos com garantia vendidos antes da data do balanço (ver itens 14 e 24).

Exemplo 2A - Terreno contaminado - é praticamente certo que a legislação será aprovada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação, mas efetua a limpeza apenas quando é requerida a fazê-la nos termos da legislação de um país em particular no qual ela opera. O país no qual ela opera não possui legislação requerendo a limpeza, e a entidade vem contaminando o terreno nesse país há diversos anos. Em 31 de dezembro de 20X0 é praticamente certo que um projeto de lei requerendo a limpeza do terreno já contaminado será aprovado rapidamente após o final do ano.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, pois é praticamente certo que a legislação requeira a limpeza.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 14 e 22).

Exemplo 2B - Terreno contaminado e obrigação não formalizada

Uma entidade do setor de petróleo causa contaminação e opera em um país onde não há legislação ambiental. Entretanto, a entidade possui uma política ambiental amplamente divulgada, na qual ela assume a limpeza de toda a contaminação que causa. A entidade tem um histórico de honrar essa política publicada.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a contaminação do terreno, que dá origem a uma obrigação não formalizada, pois a conduta da entidade criou uma expectativa válida na parte afetada pela contaminação de que a entidade irá limpar a contaminação.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de limpeza (ver itens 10 - a definição de obrigação não formalizada -, 14 e 17).

Exemplo 3 - Atividade de extração de petróleo



Uma entidade opera em uma atividade de extração de petróleo na qual seu contrato de licença prevê a remoção da perfuratriz petrolífera ao final da produção e a restauração do solo oceânico. Noventa por cento dos custos eventuais são relativos à remoção da perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção, e dez por cento advêm da extração do petróleo. Na data do balanço, a perfuratriz foi construída, mas o petróleo não está sendo extraído.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - A construção da perfuratriz petrolífera cria uma obrigação legal nos termos da licença para remoção da perfuratriz e restauração do solo oceânico e, portanto, esse é o evento que gera a obrigação. Na data do balanço, entretanto, não há obrigação de corrigir o dano que será causado pela extração do petróleo.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão: Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de noventa por cento dos custos eventuais que se relacionam com a perfuratriz petrolífera e a restauração dos danos causados pela sua construção (ver item 14). Esses custos são incluídos como parte dos custos da perfuratriz petrolífera. Os dez por cento de custos que são originados a partir da extração do petróleo são reconhecidos como passivo quando o petróleo é extraído.

Exemplo 4 - Política de reembolso

Uma loja de varejo tem a política de reembolsar compras de clientes insatisfeitos, mesmo que não haja obrigação legal para isso. Sua política de efetuar reembolso é amplamente conhecida.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a venda do produto, que dá origem à obrigação não formalizada porque a conduta da loja criou uma expectativa válida nos seus clientes de que a loja irá reembolsar as compras.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável, haja vista que bens, em certa proporção, são devolvidos para reembolso (ver item 24).

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos custos de reembolso (ver itens 10 - a definição de obrigação não formalizada -, 14, 17 e 24).

Exemplo 5A - Fechamento de divisão - nenhuma implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão. Antes do fechamento do balanço (31 de dezembro de 20X0), a decisão não havia sido comunicada a qualquer um dos afetados por ela, e nenhuma outra providência havia sido tomada para implementar a decisão.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Não há evento que gera obrigação e, portanto, não há obrigação.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 72).

Exemplo 5B - Fechamento de divisão - comunicação/ implementação antes do fechamento do balanço

Em 12 de dezembro de 20X0, o conselho da entidade decidiu encerrar as atividades de uma divisão que produz um produto específico. Em 20 de dezembro de 20X0, um plano detalhado para o fechamento da divisão foi aprovado pelo conselho; cartas foram enviadas aos clientes alertando-os para procurar uma fonte alternativa de fornecimento, e comunicações diversas sobre demissões foram enviadas para o pessoal da divisão.



Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a comunicação da decisão aos clientes e empregados, o que dá origem a uma obrigação não formalizada a partir dessa data, porque cria uma expectativa válida de que a divisão será fechada.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida em 31 de dezembro de 20X0 pela melhor estimativa dos custos de fechamento da divisão (ver itens 14 e 72).

Exemplo 6 - Requerimento legal para a instalação de filtro de fumaça

De acordo com a nova legislação, a entidade é requerida a instalar filtros de fumaça nas suas fábricas até 30 de junho de 20X1. A entidade não fez a instalação dos filtros de fumaça.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Não há obrigação porque não há o evento que gera a obrigação mesmo para os custos de instalação dos filtros de fumaça ou para as multas de acordo com a nova legislação.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça (ver itens 14 e 17 a 19).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1, na data do balanço.

Obrigação presente como resultado de um evento passado que gera obrigação - Novamente não há obrigação para os custos de instalação dos filtros de fumaça porque nenhum evento que gera a obrigação ocorreu (a instalação dos filtros). Entretanto, uma obrigação pode surgir do pagamento de multas ou penalidades de acordo com a nova legislação, pois o evento que gera a obrigação ocorreu (a operação da fábrica em não-conformidade com a legislação).

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - A avaliação da probabilidade de incorrência de multas e penalidades pela não-conformidade da operação depende dos detalhes da legislação e da severidade do regime de execução da lei.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida para os custos de instalação dos filtros de fumaça. Entretanto, uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa de quaisquer multas ou penalidades que sejam mais prováveis de serem impostas (ver itens 14 e 17 a 19).

Exemplo 7 - Treinamento para atualização de pessoal como resultado de mudança na tributação do imposto de renda

O governo introduz certo número de mudanças na tributação do imposto de renda. Como resultado dessas mudanças, a entidade do setor financeiro irá necessitar de treinamento para atualização de grande número de seus empregados da área administrativa e de vendas para garantir a conformidade contínua com a regulação bancária. Na data do balanço, nenhum treinamento do pessoal havia sido feito.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Não há obrigação porque o evento que gera a obrigação (treinamento para atualização) não foi realizado.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

Exemplo 8 - Contrato oneroso



Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme arrendamento operacional. Durante dezembro de 20X0, a entidade transfere suas operações para nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica ainda terá que ser pago por mais quatro anos, não pode ser cancelado e a fábrica não pode ser subarrendada para outro usuário.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a assinatura do contrato de arrendamento, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - quando o arrendamento se torna oneroso, uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos é provável (até que o arrendamento se torne oneroso, a entidade contabiliza o arrendamento de acordo com o CPC 06).

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos inevitáveis do arrendamento (ver itens 5(c), 14 e 66).

Exemplo 9 - Garantia individual

Em 31 de dezembro de 20X0, a Entidade A dá garantia a certos empréstimos da Entidade B, cuja condição financeira naquele momento é sólida. Durante 20X1, a condição financeira da Entidade B se deteriora, e em 30 de junho de 20X1 a Entidade B entra em processo de recuperação judicial.

Esse contrato atende à definição de contrato de seguro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro, mas está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, porque também atende à definição de contrato de garantia financeira do Pronunciamento Técnico CPC 38. Se o emissor previamente declarou explicitamente que trata tais contratos como contratos de seguro e tem utilizado a contabilidade aplicável a contratos de seguro, o emissor pode eleger aplicar tanto o CPC 38 quanto o CPC 11 em tais contratos de garantia. O Pronunciamento Técnico CPC 11 permite ao emissor continuar com as suas políticas contábeis existentes para contratos de seguro se determinados requisitos mínimos são atendidos. O Pronunciamento Técnico CPC 11 também permite mudanças em políticas contábeis que atendam a critérios específicos. O exemplo a seguir ilustra uma política contábil que o Pronunciamento Técnico CPC 11 permite e também está em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38 com relação aos contratos de garantia financeira dentro do alcance do CPC 38.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Nenhuma saída de benefícios é provável em 31 de dezembro de 20X0.

Conclusão - A garantia é reconhecida pelo valor justo.

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - O evento que gera a obrigação é a concessão da garantia, que dá origem a uma obrigação legal.

Uma saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Em 31 de dezembro de 20X1, é provável que uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros será requerida para liquidar a obrigação.



Conclusão - A garantia é posteriormente mensurada pelo maior dos seguintes valores: (a) a melhor estimativa da obrigação (ver itens 14 e 23), e (b) o valor inicialmente reconhecido menos, quando apropriado, a amortização acumulada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas.

Exemplo 10A - Caso judicial

Após um casamento em 20X0, dez pessoas morreram, possivelmente por resultado de alimentos envenenados oriundos de produtos vendidos pela entidade. Procedimentos legais são instaurados para solicitar indenização da entidade, mas esta disputa o caso judicialmente. Até a data da autorização para a publicação das demonstrações contábeis do exercício findo em 31 de dezembro de 20X0, os advogados da entidade aconselham que é provável que a entidade não será responsabilizada. Entretanto, quando a entidade elabora as suas demonstrações contábeis para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1, os seus advogados aconselham que, dado o desenvolvimento do caso, é provável que a entidade será responsabilizada.

(a) Em 31 de dezembro de 20X0

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Baseado nas evidências disponíveis até o momento em que as demonstrações contábeis foram aprovadas, não há obrigação como resultado de eventos passados.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 15 e 16). A questão é divulgada como passivo contingente, a menos que a probabilidade de qualquer saída seja considerada remota (item 86).

(b) Em 31 de dezembro de 20X1

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Baseado na evidência disponível, há uma obrigação presente.

Saída de recursos envolvendo benefícios futuros na liquidação - Provável.

Conclusão - Uma provisão é reconhecida pela melhor estimativa do valor necessário para liquidar a obrigação (itens 14 a 16).

Exemplo 11 - Reparo e manutenção

Alguns ativos necessitam, além de manutenção de rotina, de gastos substanciais a cada período de alguns anos, para reparos ou reformas principais e a substituição de componentes principais. O Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado fornece orientação para a alocação de desembolsos com um ativo aos seus componentes quando esses componentes possuem vidas úteis diferentes ou fornecem benefícios em um padrão diferente.

Exemplo 11A - Custo de reforma - não há requisito legal

Um forno possui um revestimento que precisa ser substituído a cada cinco anos por razões técnicas. Na data do balanço, o revestimento foi utilizado por três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obrigação - Não há obrigação presente.

Conclusão - Nenhuma provisão é reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

O custo de substituição do revestimento não é reconhecido porque, na data do balanço, não há obrigação de substituir o revestimento existente independentemente das ações futuras da companhia - mesmo que a intenção de incorrer no desembolso dependa da decisão da companhia de continuar



operando o forno ou de substituir o revestimento. Ao invés de uma provisão ser reconhecida, a depreciação do revestimento leva em consideração o seu consumo, ou seja, é depreciado em cinco anos. Os custos do novo revestimento, quando incorridos, são capitalizados e o consumo de cada novo revestimento é capturado pela depreciação ao longo dos cinco anos subsequentes.

Exemplo 11B - Custo de reforma - há requisito legal

Uma companhia aérea é requerida por lei a vistoriar as suas aeronaves a cada três anos.

Obrigação presente como resultado de evento passado que gera obriga o - Não há obriga o presente.

Conclusão - Nenhuma provisão   reconhecida (ver itens 14 e 17 a 19).

Os custos de vistoria da aeronave não são reconhecidos como provisão pelas mesmas razões de não-reconhecimento de provisão para os custos de substitui o do revestimento do exemplo 11A. Mesmo o requisito legal para realizar a vistoria não torna os custos de vistoria um passivo, porque nenhuma obriga o existe para vistoriar a aeronave, independentemente das ações futuras da entidade - a entidade poderia evitar os desembolsos futuros pelas suas ações futuras, por exemplo, mediante a venda da aeronave. Ao invés da provisão ser reconhecida, a deprecia o da aeronave leva em considera o a incidência futura de custos de manuten o, ou seja, um valor equivalente aos custos de manuten o esperados   depreciado em três anos.

Apêndice D **Exemplos: divulga o**

Este apêndice   apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico.

Dois exemplos de divulgações requeridas pelo item 85 são fornecidos abaixo.

Exemplo 1 - Garantia

Um fabricante d  garantia no momento da venda aos clientes de suas três linhas de produtos. De acordo com os termos da garantia, o fabricante se responsabiliza pelo reparo ou substitui o de itens que não funcionem adequadamente por dois anos a partir da data da venda. Na data do balanço, uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida. A provisão não foi descontada, pois o efeito do desconto não   material. A seguinte informação   divulgada:

Uma provisão de \$ 60.000 foi reconhecida para as reclamações esperadas relativas  s garantias de produtos vendidos durante os últimos três anos. Espera-se que a maioria desse desembolso seja incorrida no próximo ano, e a totalidade será incorrida dentro de dois anos após a data do balanço.

Exemplo 2 - Custo de desmontagem

Em 2000, uma entidade envolvida em atividades nucleares reconhece uma provisão para custos de desmontagem de \$ 300 milhões. A provisão   estimada usando a premissa de que a desmontagem irá ocorrer daqui a um período de 60 a 70 anos. Entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não irá ocorrer daqui até o período de 100 a 110 anos, e nesse caso o valor presente dos custos será significativamente reduzido. A informação seguinte   divulgada:

Uma provisão de \$ 300 milhões foi reconhecida para custos de desmontagem. Espera-se incorrer nesses custos entre 2060 e 2070; entretanto, há a possibilidade de que a desmontagem não ocorrerá antes de 2100-2110. Se os custos fossem mensurados baseados na expectativa de que eles não incorreriam até antes de 2100-2110, a provisão seria reduzida para \$ 136 milhões. A provisão foi estimada utilizando a tecnologia hoje existente, a preços correntes, e descontada utilizando a taxa de desconto real de 2% a.a.



Um exemplo é dado a seguir para as divulgações requeridas pelo item 92 em que algumas das informações requeridas não são dadas, pois pode prejudicar seriamente a posição da entidade.

Exemplo 3 - Dispensa de divulgação

Uma entidade está envolvida em disputa com um concorrente, que está alegando que a entidade infringiu patentes e está reclamando indenização de \$ 100 milhões. A entidade reconhece uma provisão pela sua melhor estimativa da obrigação, mas não divulga nenhuma informação requerida pelos itens 84 e 85 do Pronunciamento Técnico. A seguinte informação é divulgada:

Uma ação está em processo contra a companhia relativa a uma disputa com um concorrente que alega que a companhia infringiu patentes e está reclamando indenização de \$ 100 milhões. A informação usualmente requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes não é divulgada porque isso pode prejudicar seriamente o resultado da ação. Os administradores são da opinião de que o processo pode ser concluído de forma favorável à companhia.

Notas:

[1] A definição de passivo neste Pronunciamento não foi revisada após a revisão da definição de passivo no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

[2] A definição de provável neste Pronunciamento de "mais provável que sim do que não de ocorrer" não necessariamente se aplica a outros pronunciamentos.

[2A] O fluxograma também pode ser visualizado junto com a íntegra da Resolução CVM nº 72/2022, na página da CVM (<https://www.gov.br/cvm>).

RESOLUÇÃO CVM Nº 073, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU e 23.03.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 27, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo imobilizado.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 27, que trata de ativo imobilizado, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 583, de 31 de julho de 2009, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

**PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27****ATIVO IMOBILIZADO**

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 16

Sumário	Item
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 - 5
DEFINIÇÕES	6
RECONHECIMENTO	7 - 14
Custos iniciais	11
Custos subsequentes	12 - 14
MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO	15 - 28
Elementos do custo	16 - 22
Mensuração do custo	23 - 28
MENSURAÇÃO APÓS O RECONHECIMENTO	29 - 66
Método do custo	30
Método da reavaliação	31 - 42
Depreciação	43 - 62
Valor depreciável e período de depreciação	50 - 59
Método de depreciação	60 - 62
Redução ao valor recuperável de ativos	63 - 64
Indenização de perda por desvalorização	65 - 66
BAIXA	67 - 72
DIVULGAÇÃO	73 - 79
DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA	80

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento 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. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de ativos imobilizados, exceto quando outro Pronunciamento exija ou permita tratamento contábil diferente.

3. Este Pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos imobilizados classificados como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(b) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola que não sejam plantas portadoras (ver o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola). Este pronunciamento aplica-se às plantas portadoras, mas não se aplica aos produtos dessas plantas portadoras;

(c) reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação (ver o Pronunciamento Técnico CPC 34 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitido);



(d) direitos sobre jazidas e reservas minerais tais como petróleo, gás natural, carvão mineral, dolomita e recursos não renováveis semelhantes.

Contudo, este Pronunciamento aplica-se aos ativos imobilizados usados para desenvolver ou manter os ativos descritos nas alíneas (b) a (d).

4. (Eliminado).

5. A entidade que use o modelo de custo para propriedade para investimento, em conformidade com o CPC 28 - Propriedade para Investimento, deve utilizar o modelo de custo deste pronunciamento para propriedade para investimento próprio.

Definições

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

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.

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 do CPC 29 foram elaborados com base na definição de planta portadora.)

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 outros Pronunciamentos, como, por exemplo, o Pronunciamento Técnico 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.

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. Este Pronunciamento 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 deve avaliar, segundo esse princípio de reconhecimento, todos os seus custos com ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar manutenção a ele. O custo de item de imobilizado pode incluir custos incorridos, relativos aos contratos de arrendamento de ativo, que são usados para construir, adicionar a, substituir parte ou serviço a item do imobilizado, tais como a depreciação de ativo de direito de uso.

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 obterá 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 o Pronunciamento Técnico 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 repostada 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 deste Pronunciamento (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 no Pronunciamento Técnico 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 (ou seja, avaliar se o desempenho técnico e físico do ativo é capaz de ser usado na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para aluguel a terceiros ou para fins administrativos); e

(f) honorários profissionais.

18. A entidade aplica o Pronunciamento Técnico 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 o Pronunciamento Técnico CPC 16 ou este Pronunciamento são reconhecidas e mensuradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões e 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.



20A. Os itens podem ser produzidos ao trazer um item do imobilizado para o local e condição necessários para que seja capaz de operar da maneira pretendida pela administração (como amostras produzidas ao testar se o ativo está funcionando corretamente). A entidade deve reconhecer o produto da venda de tais itens, e o custo desses itens, no resultado de acordo com as normas contábeis aplicáveis. A entidade deve mensurar o custo desses itens aplicando os requisitos de mensuração do CPC 16.

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 o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques). 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. O Pronunciamento Técnico 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" neste pronunciamento 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.

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 os Pronunciamentos Técnicos CPC 12 - Ajuste a Valor Presente, principalmente seu item 9, e CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários), a menos que seja passível de capitalização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos.

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 deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

27. (Eliminado).

28. O valor contábil de um item do ativo imobilizado pode ser reduzido por subvenções governamentais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.

Mensuração após o reconhecimento

29. Quando a opção pelo método de reavaliação for permitida por lei(1), 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.

(1) A reavaliação de bens tangíveis e intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº 11.638/2007, que alterou a Lei nº 6.404/1976.

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 (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

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.

32-33. (Eliminados).

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.

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.

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 o Pronunciamento Técnico 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 deve alocar o valor inicialmente reconhecido de item do ativo imobilizado aos componentes significativos desse item e deve depreciá-los separadamente. Por exemplo, pode ser adequado depreciar separadamente a estrutura e os motores de aeronave. De forma similar, se o arrendador adquire o ativo imobilizado que esteja sujeito a arrendamento operacional, pode ser adequado depreciar separadamente os montantes relativos ao custo daquele item que sejam atribuíveis a condições do contrato de arrendamento 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 o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques). 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 o Pronunciamento Técnico 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 o Pronunciamento Técnico 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 o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo-Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada) 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. 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;

(d) limites legais ou semelhantes no uso do ativo, tais como as datas de término dos contratos de arrendamento 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 o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

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.

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 o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse Pronunciamento 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.

64. (Eliminado).

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 o Pronunciamento Técnico CPC 01;

(b) a baixa de itens do ativo imobilizado obsoletos ou alienados é determinada de acordo com este Pronunciamento;

(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 este Pronunciamento.

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 o CPC 06 - Arrendamentos 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 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 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 na 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 o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada 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 o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - (v) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - (vi) reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
 - (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 o CPC 06;
- (b) o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção; e
- (c) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados.
- (d) (Eliminado).



74A. Se não for apresentado separadamente na demonstração do resultado abrangente, as demonstrações contábeis também devem divulgar:

(a) o valor de compensação de terceiros para itens do ativo imobilizado que foram danificados, perdidos ou cedidos que estejam incluídos no resultado; e

(b) os valores de receitas e de custos incluídos no resultado, de acordo com o item 20A, que se relacionam com itens produzidos que não são uma saída das atividades ordinárias da entidade, e que item da demonstração do resultado abrangente inclui tais receitas e custos.

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 o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, 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 pelo Pronunciamento Técnico CPC 46, o seguinte:

(a) a data efetiva da reavaliação;

(b) se foi ou não utilizado avaliador independente;

(c) (eliminada);

(d) (eliminada);

(e) 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

(f) a reserva de reavaliação, indicando a mudança do período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.



78. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, 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 o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada; 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 deste Pronunciamento Técnico pela entidade.

80A. (Eliminado).

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) do CPC 23 para o período atual. No entanto, a entidade deve apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do CPC 23 para cada período anterior apresentado.

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.

80D. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, alterou os itens 17 e 74 e adicionou os itens 20A e 74A. A entidade deve aplicar retrospectivamente, mas apenas aos itens do ativo imobilizado que são colocados no local e na condição necessária para que sejam capazes de operar da maneira pretendida pela administração no, ou após o, início do período mais antigo apresentado nas demonstrações contábeis nas quais a entidade aplica a revisão pela primeira vez. A entidade deve reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial das alterações como ajuste ao saldo inicial dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) no início do período mais antigo apresentado.

81N. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, alterou os itens 17 e 74 e adicionou os itens 20A, 74A e 80D. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar estas alterações para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 074, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 29, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo biológico e produto agrícola.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 29, que trata de ativo biológico e produto agrícola, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 596, de 15 de setembro de 2009, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 29
ATIVO BIOLÓGICO E PRODUTO AGRÍCOLA

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 41

Sumário	Item
OBJETIVO	
ALCANCE	1 - 4
DEFINIÇÕES	5 - 9
Definições relacionadas com a área agrícola	5 - 7
Definições gerais	8 - 9
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	10 - 33
Ganhos e perdas	26 - 29
Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo	30 - 33
SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL	34 - 38
DIVULGAÇÃO	39 - 57
Geral	40 - 53
Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável	54 - 56
Subvenção governamental	57
APÊNDICE - Exemplos ilustrativos	

Objetivo



O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil, e as respectivas divulgações, relacionados aos ativos biológicos e aos produtos agrícolas.

Alcance

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado para contabilizar os seguintes itens relacionados com as atividades agrícolas:

- (a) ativos biológicos, exceto plantas portadoras;
- (b) produção agrícola no ponto de colheita;
- (c) subvenções governamentais previstas nos itens 34 e 35.

2. Este pronunciamento não é aplicável em:

- (a) terras relacionadas com atividades agrícolas (ver CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 28 - Propriedade para Investimento);
- (b) plantas portadoras relacionadas com a atividade agrícola (ver CPC 27). Contudo, este pronunciamento aplica-se ao produto dessas plantas portadoras;
- (c) subvenção e assistência governamentais relacionadas às plantas portadoras (ver CPC 07);
- (d) ativos intangíveis relacionados com atividades agrícolas (ver CPC 04 - Ativo Intangível);
- (e) ativos de direito de uso decorrentes de arrendamento de terrenos relacionados à atividade agrícola (ver CPC 06 - Arrendamento).

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado para a produção agrícola, assim considerada aquela obtida no momento e no ponto de colheita dos produtos advindos dos ativos biológicos da entidade. Após esse momento, o CPC 16 - Estoques, ou outro Pronunciamento Técnico mais adequado, deve ser aplicado. Portanto, este Pronunciamento não trata do processamento dos produtos agrícolas após a colheita, como, por exemplo, o processamento de uvas para a transformação em vinho por vinícola, mesmo que ela tenha cultivado e colhido a uva. Tais itens são excluídos deste Pronunciamento, mesmo que seu processamento, após a colheita, possa ser extensão lógica e natural da atividade agrícola, e os eventos possam ter similaridades.

4. A tabela a seguir fornece exemplos de ativos biológicos, produto agrícola e produtos resultantes do processamento depois da colheita:

Ativos biológicos	Produto agrícola	Produtos resultantes do processamento após a colheita
Carneiros	Lã	Fio, tapete
Plantação de árvores para madeira	Árvore cortada	Tora, madeira serrada
Gado de leite	Leite	Queijo
Porcos	Carcaça	Salsicha, presunto
Plantação de Algodão	Algodão colhido	Fio de algodão, roupa
Cana-de-açúcar	Cana colhida	Açúcar
Plantação de fumo	Folha colhida	Fumo curado
Arbusto de chá	Folha colhida	Chá
Videira	Uva colhida	Vinho
Árvore frutífera	Fruta colhida	Fruta processada
Palmeira de dendê	Fruta colhida	Óleo de palma



Seringueira	Látex colhido	Produto da borracha
Algumas plantas, por exemplo, arbustos de chá, videiras, palmeira de dendê e seringueira, geralmente, atendem à definição de planta portadora e estão dentro do alcance do CPC 27. No entanto, o produto de planta portadora, por exemplo, folhas de chá, uvas, óleo de palma e látex, está dentro do alcance do CPC 29.		

Definições

Definições relacionadas com a área agrícola

5. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos:

Atividade agrícola é o gerenciamento da transformação biológica e da colheita de ativos biológicos para venda ou para conversão em produtos agrícolas ou em ativos biológicos adicionais, pela entidade.

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.

Produção agrícola é o produto colhido de ativo biológico da entidade.

Ativo biológico é um animal e/ou uma planta, vivos.

Transformação biológica compreende o processo de crescimento, degeneração, produção e procriação que causam mudanças qualitativa e quantitativa no ativo biológico.

Despesa de venda são despesas incrementais diretamente atribuíveis à venda de ativo, exceto despesas financeiras e tributos sobre o lucro.

Grupo de ativos biológicos é um conjunto de animais ou plantas vivos semelhantes.

Colheita é a extração do produto de ativo biológico ou a cessação da vida desse ativo biológico.

5A. Não são plantas portadoras:

- (a) plantas cultivadas para serem colhidas como produto agrícola (por exemplo, árvores cultivadas para o uso como madeira);
- (b) plantas cultivadas para a produção de produtos agrícolas, quando há a possibilidade maior do que remota de que a entidade também vai colher e vender a planta como produto agrícola, exceto as vendas de sucata como incidentais (por exemplo, árvores que são cultivadas por seus frutos e sua madeira); e
- (c) culturas anuais (por exemplo, milho e trigo).

5B. Quando as plantas portadoras não são mais utilizadas para a produção de produtos, elas podem ser cortadas e vendidas como sucata, por exemplo, para uso como lenha. Essas vendas de sucata incidentais não impedem a planta de satisfazer à definição de planta portadora.

5C. Produto em desenvolvimento de planta portadora é ativo biológico.



6. Atividade agrícola compreende uma série de atividades, por exemplo, aumento de rebanhos, silvicultura, colheita anual ou constante, cultivo de pomares e de plantações, floricultura e cultura aquática (incluindo criação de peixes). Certas características comuns existem dentro dessa diversidade:

(a) capacidade de mudança. Animais e plantas vivos são capazes de transformações biológicas;

(b) gerenciamento de mudança. O gerenciamento facilita a transformação biológica, promovendo, ou pelo menos estabilizando, as condições necessárias para que o processo ocorra (por exemplo, nível de nutrientes, umidade, temperatura, fertilidade, luz). Tal gerenciamento é que distingue as atividades agrícolas de outras atividades. Por exemplo, colher de fontes não gerenciadas, tais como pesca no oceano ou desflorestamento, não é atividade agrícola; e

(c) mensuração da mudança. A mudança na qualidade (por exemplo, mérito genético, densidade, amadurecimento, nível de gordura, conteúdo proteico e resistência da fibra) ou quantidade (por exemplo, descendência, peso, metros cúbicos, comprimento e/ou diâmetro da fibra e a quantidade de brotos) causada pela transformação biológica ou colheita é mensurada e monitorada como uma função rotineira de gerenciamento.

7. Transformação biológica resulta dos seguintes eventos:

(a) mudanças de ativos por meio de (i) crescimento (aumento em quantidade ou melhoria na qualidade do animal ou planta), (ii) degeneração (redução na quantidade ou deterioração na qualidade de animal ou planta) ou (iii) procriação (geração adicional de animais ou plantas); ou

(b) produção de produtos agrícolas, tais como látex, folhas de chá, lã, leite.

Definições gerais

8. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com significados específicos:

Valor contábil é o montante pelo qual um ativo é reconhecido no balanço.

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 Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo).

Subvenção governamental é definida no Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.

9. (Eliminado).

Reconhecimento e mensuração

10. A entidade deve reconhecer um ativo biológico ou produto agrícola quando, e somente quando:

(a) controla o ativo como resultado de eventos passados;

(b) for provável que benefícios econômicos futuros associados com o ativo fluirão para a entidade; e

(c) o valor justo ou o custo do ativo puder ser mensurado confiavelmente.

11. Em atividade agrícola, o controle pode ser evidenciado, por exemplo, pela propriedade legal do gado e a sua marcação no momento da aquisição, nascimento ou época de desmama. Os benefícios



econômicos futuros são, normalmente, determinados pela mensuração dos atributos físicos significativos.

12. O ativo biológico deve ser mensurado ao valor justo menos a despesa de venda no momento do reconhecimento inicial e no final de cada período de competência, exceto para os casos descritos no item 30, em que o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável.

13. O produto agrícola colhido de ativos biológicos da entidade deve ser mensurado ao valor justo, menos a despesa de venda, no momento da colheita. O valor assim atribuído representa o custo, no momento da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques, ou outro Pronunciamento aplicável.

14. (Eliminado).

15. A mensuração do valor justo de ativo biológico ou produto agrícola pode ser facilitada pelo agrupamento destes, conforme os atributos significativos reconhecidos no mercado em que os preços são baseados, por exemplo, por idade ou qualidade. A entidade deve identificar os atributos que correspondem aos atributos usados no mercado como base para a fixação de preço.

16. Entidades, frequentemente, fazem contratos para vender seus ativos biológicos ou produtos agrícolas em data futura. Os preços contratados não são, necessariamente, relevantes na mensuração do valor justo porque este reflete as condições do mercado corrente em que compradores e vendedores participantes do mercado realizariam a transação. Como consequência, o valor justo de ativo biológico ou produto agrícola não deve ser ajustado em função da existência do contrato. Em alguns casos, um contrato para venda de ativo biológico ou produto agrícola pode ser um contrato oneroso, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que é aplicável aos contratos onerosos.

17-21. (Eliminados).

22. A entidade não deve incluir na estimativa de fluxo de caixa quaisquer expectativas de financiamento de ativos ou restabelecimento do ativo biológico após a colheita (por exemplo, o custo de replantio de árvores em plantação após a colheita).

23. (Eliminado).

24. Os custos podem, algumas vezes, aproximar-se do valor justo, particularmente, quando:

(a) uma pequena transformação biológica ocorre desde o momento inicial (por exemplo, mudas plantadas no período imediatamente anterior ao de encerramento das demonstrações contábeis ou gado recém-adquirido); ou

(b) não se espera que o impacto da transformação do ativo biológico sobre o preço seja material (por exemplo, para o crescimento inicial da plantação de pinos cujo ciclo de produção é de 30 anos).

25. Ativos biológicos são, muitas vezes, implantados na terra (por exemplo, árvores de floresta plantada). Pode não existir mercado separado para os referidos ativos, mas pode existir mercado ativo para a combinação deles, isto é, para os ativos biológicos, terra nua e terras com melhorias, como um conjunto. A entidade pode usar informações sobre ativos combinados para mensurar o valor justo dos ativos biológicos. Por exemplo, o valor justo da terra nua e da terra com melhorias pode ser deduzido do valor justo dos ativos combinados, visando obter o valor justo do ativo biológico.

Ganhos e perdas



26. O ganho ou a perda proveniente da mudança no valor justo menos a despesa de venda de ativo biológico reconhecido no momento inicial até o final de cada período deve ser incluído no resultado do exercício em que tiver origem.

27. A perda pode ocorrer no reconhecimento inicial de ativo biológico porque as despesas de venda são deduzidas na determinação do valor justo. O ganho pode originar-se no reconhecimento inicial de ativo biológico, como quando ocorre o nascimento de bezerro.

28. O ganho ou a perda proveniente do reconhecimento inicial do produto agrícola ao valor justo, menos a despesa de venda, deve ser incluído no resultado do período em que ocorrer.

29. O ganho ou a perda pode originar-se no reconhecimento inicial do produto agrícola como resultado da colheita.

Incapacidade para mensurar de forma confiável o valor justo

30. Há uma premissa de que o valor justo dos ativos biológicos pode ser mensurado de forma confiável. Contudo, tal premissa pode ser rejeitada no caso de ativo biológico cujo valor deveria ser cotado pelo mercado, porém, este não o tem disponível e as alternativas para mensurá-los não são, claramente, confiáveis. Em tais situações, o ativo biológico deve ser mensurado ao custo, menos qualquer depreciação e perda por irrecuperabilidade acumuladas. Quando o valor justo de tal ativo biológico se tornar mensurável de forma confiável, a entidade deve mensurá-lo ao seu valor justo menos as despesas de venda. Quando o ativo biológico classificado no ativo não circulante satisfizer aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou incluído em grupo de ativo mantido para essa finalidade), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado de forma confiável.

31. A presunção do item 30 pode ser rejeitada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado previamente o ativo biológico ao seu valor justo, menos a despesa de venda, continuará a mensurá-lo assim até a sua venda.

32. Em todos os casos, a entidade deve mensurar o produto agrícola no momento da colheita ao seu valor justo, menos a despesa de venda. Este Pronunciamento assume a premissa de que o valor justo do produto agrícola no momento da colheita pode ser sempre mensurado de forma confiável.

33. Na determinação do custo, da depreciação e da perda por irrecuperabilidade acumuladas, a entidade deve considerar os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 - Estoques, CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Subvenção governamental

34. A subvenção governamental incondicional relacionada a um ativo biológico mensurado ao seu valor justo, menos a despesa de venda, deve ser reconhecida no resultado do período quando, e somente quando, se tornar recebível.

35. Se a subvenção governamental relacionada com o ativo biológico mensurado ao seu valor justo menos a despesa de venda for condicional, inclusive quando exigir que a entidade não se envolva com uma atividade agrícola especificada, deve ser reconhecida no resultado quando, e somente quando, a condição for atendida.

36. Os termos e as condições das subvenções governamentais variam. Por exemplo, uma subvenção pode requerer que a entidade agrícola cultive durante cinco anos em determinada localidade, devendo devolvê-la, integralmente, se o cultivo se der em período inferior. Nesse caso, a subvenção não pode ser reconhecida no resultado antes de se passarem os cinco anos. Contudo, se os termos contratuais



permitirem a retenção do valor proporcional à passagem do tempo, seu reconhecimento contábil também deve ser proporcional.

37. Se a subvenção governamental estiver relacionada com ativo biológico mensurado ao custo menos qualquer depreciação ou perda irreversível acumuladas (ver item 30), o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais deve ser aplicado.

38. Este Pronunciamento exige tratamento diferente do Pronunciamento Técnico CPC 07 se a subvenção do governo se referir a ativo biológico mensurado pelo seu valor justo menos despesas estimadas de venda ou a subvenção do governo exigir que a entidade não se ocupe de uma atividade agrícola específica. O Pronunciamento Técnico CPC 07 é somente aplicado à subvenção governamental relacionada a ativo biológico mensurado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas irreversíveis acumuladas.

Divulgação

39. (Eliminado).

Geral

40. A entidade deve divulgar o ganho ou a perda do período corrente em relação ao valor inicial do ativo biológico e do produto agrícola e, também, os decorrentes da mudança no valor justo, menos a despesa de venda dos ativos biológicos.

41. A entidade deve fornecer uma descrição de cada grupo de ativos biológicos.

42. A divulgação requerida pelo item 41 pode ter a forma dissertativa ou quantitativa.

43. A entidade é encorajada a fornecer uma descrição da quantidade de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre consumíveis e de produção ou entre maduros e imaturos, conforme apropriado. Por exemplo, a entidade pode divulgar o total de ativos biológicos passíveis de serem consumidos e aqueles disponíveis para produção por grupos. A entidade pode, além disso, dividir aquele total entre ativos maduros e imaturos. Essas distinções podem ser úteis na determinação da influência do tempo no fluxo de caixa futuro. A entidade deve divulgar a base para realizar tais distinções.

44. Ativos biológicos consumíveis são aqueles passíveis de serem colhidos como produto agrícola ou vendidos como ativos biológicos. Exemplos de ativos biológicos consumíveis são os rebanhos de animais mantidos para a produção de carne, rebanhos mantidos para a venda, produção de peixe, plantações de milho e trigo, produto de planta portadora e árvores para produção de madeira. Ativos biológicos para produção são os demais tipos como, por exemplo: rebanhos de animais para produção de leite; árvores frutíferas, das quais é colhido o fruto. Ativos biológicos de produção (plantas portadoras) não são produtos agrícolas, são, sim, mantidos para produzir produtos.

45. Ativos biológicos podem ser classificados como maduros ou imaturos. Os maduros são aqueles que alcançaram a condição para serem colhidos (ativos biológicos consumíveis) ou estão aptos para sustentar colheitas regulares (ativos biológicos de produção).

46. As demonstrações contábeis devem divulgar, caso isso não tenha sido feito de outra forma:

(a) a natureza das atividades envolvendo cada grupo de ativos biológicos; e

(b) mensurações ou estimativas não financeiras de quantidade físicas:

(i) de cada grupo de ativos biológicos no final do período; e



(ii) da produção agrícola durante o período.

47-48. (Eliminados).

49. A entidade deve divulgar:

(a) a existência e o total de ativos biológicos cuja titularidade legal seja restrita, e o montante deles dado como garantia de exigibilidades;

(b) o montante de compromissos relacionados com o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e

(c) as estratégias de administração de riscos financeiros relacionadas com a atividade agrícola.

50. A entidade deve apresentar a conciliação das mudanças no valor contábil de ativos biológicos entre o início e o fim do período corrente. A conciliação inclui:

(a) ganho ou perda decorrente da mudança no valor justo menos a despesa de venda;

(b) aumentos devido às compras;

(c) reduções atribuíveis às vendas e aos ativos biológicos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos mantidos para essa finalidade, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(d) reduções devidas às colheitas;

(e) aumento resultante de combinação de negócios;

(f) diferenças cambiais líquidas decorrentes de conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação e, também, de conversão de operações em moeda estrangeira para a moeda de apresentação das demonstrações da entidade; e

(g) outras mudanças.

51. O valor justo, menos a despesa de venda de um ativo biológico pode se alterar devido a mudanças físicas e também de preços no mercado. Divulgações separadas são úteis para avaliar o desempenho do período corrente e para projeções futuras, particularmente quando há um ciclo de produção que compreende período superior a um ano. Em tais casos, a entidade é encorajada a divulgar, por grupo, ou de outra forma, o total da mudança no valor justo menos a despesa de venda, incluído no resultado, referente às mudanças físicas e de preços no mercado. Geralmente, essa informação não é tão útil quando o ciclo de produção é menor que um ano (por exemplo, quando se criam frangos ou se cultivam cereais).

52. A transformação biológica resulta em várias mudanças físicas - crescimento, degeneração, produção e procriação, podendo cada uma delas ser observada e mensurada. Cada uma dessas mudanças físicas tem relação direta com os benefícios econômicos futuros. A mudança no valor justo de ativo biológico devido à colheita também é uma mudança física.

53. A atividade agrícola é, frequentemente, exposta aos riscos climáticos, de doenças e outros riscos naturais. Se um evento ocorre e dá origem a um item material de receita ou despesa, a natureza e o total devem ser divulgados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Exemplos de tais eventos incluem surtos de viroses, inundações, seca, geada e praga de insetos.

**Divulgação adicional para ativo biológico cujo valor justo não pode ser mensurado de forma confiável**

54. Se a entidade mensura ativos biológicos pelo custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), no final do período deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado de forma confiável;
- (c) se possível, uma faixa de estimativas dentro da qual existe alta probabilidade de se encontrar o valor justo;
- (d) o método de depreciação utilizado;
- (e) a vida útil ou a taxa de depreciação utilizada; e
- (f) o total bruto e a depreciação acumulada (adicionada da perda por irreversibilidade acumulada) no início e no final do período.

55. Se durante o período corrente a entidade mensura os ativos biológicos ao seu custo menos depreciação e perda no valor recuperável acumuladas (ver item 30), deve divulgar qualquer ganho ou perda reconhecido sobre a venda de tais ativos biológicos, e a conciliação requerida pelo item 50 deve evidenciar o total relacionado com tais ativos, separadamente. Adicionalmente, a conciliação deve conter os seguintes montantes, incluídos no resultado e decorrentes daqueles ativos biológicos:

- (a) perdas irreversíveis;
- (b) reversão de perdas no valor recuperável; e
- (c) depreciação.

56. Se o valor justo dos ativos biológicos, previamente mensurados ao custo, menos qualquer depreciação e perda no valor recuperável acumuladas se tornar mensurável de forma confiável durante o período corrente, a entidade deve divulgar:

- (a) uma descrição dos ativos biológicos;
- (b) uma explicação da razão pela qual a mensuração do valor justo se tornou mensurável de forma confiável; e
- (c) o efeito da mudança.

Subvenção governamental

57. A entidade deve fazer as seguintes divulgações:

- (a) a natureza e a extensão das subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
- (b) condições não atendidas e outras contingências associadas com a subvenção governamental; e
- (c) reduções significativas esperadas no nível de subvenções governamentais.



58-62. (Eliminados).

63. 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) do CPC 23 para o período atual. No entanto, a entidade deve apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do CPC 23 para cada período anterior apresentado.

65. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, alterou o item 22. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar esta alteração para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

Apêndice Exemplos ilustrativos

Este Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento. O Exemplo 1 ilustra como as evidenciações solicitadas no Pronunciamento podem ser utilizadas por uma fazenda de gado leiteiro. Este Pronunciamento encoraja a separação da mudança no valor justo menos despesa de venda dos ativos biológicos entre mudanças físicas e mudanças de preço.

A separação é refletida no Exemplo 1. O Exemplo 2 ilustra como separar mudanças físicas e de preços.

A demonstração contábil no Exemplo 1 não está de acordo com todos os requisitos exigidos de evidenciação e de apresentação de todos os Pronunciamentos do CPC. Portanto, alterações podem ser apropriadas.

Exemplo 1

XYZ Ltda. Balanco Patrimonial			
	Notas	31 dezembro/X1	31 dezembro/X0
ATIVO			
Ativo circulante			
Caixa		10.000	10.000
Contas a receber e outros recebíveis		88.000	65.000
Estoques		82.950	70.650
Total do ativo circulante		180.950	145.650
Ativo não circulante			
Ativo imobilizado			
Rebanho para leite - imaturosa		52.060	47.730
Rebanho para leite - madurosa		372.990	411.840
Subtotal - ativos biológicos		425.050	459.570
Equipamentos (líquido)	(3)	1.462.650	1.409.800
Total do ativo não circulante		1.887.700	1.869.370
Total do ativo		2.068.650	2.015.020
PATRIMÔNIO LÍQUIDO E PASSIVO			
Passivo circulante			
Fornecedores e outras contas a pagar		165.822	150.020
Total do passivo circulante		165.822	150.020
Patrimônio Líquido			
Capital realizado		1.000.000	1.000.000
Reservas		902.828	865.000
Total do patrimônio líquido		1.902.828	1.865.000
Total do patrimônio líquido e passivo		2.068.650	2.015.020

(a) A entidade é encorajada, mas não obrigada, a fornecer uma descrição quantitativa de cada grupo de ativos biológicos, distinguindo entre ativos para consumo e para produção ou entre ativos maduros e imaturos, conforme apropriado. A entidade deve divulgar a base para a definição de tais distinções.



XYZ Ltda. Demonstração do Resultado do Período*		
	Notas	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Valor da venda do leite produzido		518.240
Ganho decorrente da mudança de valor justo menos a despesa estimada de venda do rebanho para produção de leite	(3)	39.930
		558.170
Materiais consumidos		(137.523)
Mão-de-obra		(127.283)
Depreciação		(15.250)
Outros custos		(197.092)
		(477.148)
Lucro da operação		81.022
Imposto sobre o resultado		(43.194)
Lucro do período		37.828

(*) Esta Demonstração do Resultado classifica os gastos conforme sua natureza, de acordo com o permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, o qual determina que, se a demonstração não tiver esse formato, deve ter seus gastos assim dispostos em notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 26 encoraja a apresentação de análise das despesas da Demonstração do Resultado.

Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido XYZ Ltda. Encerrada em 31 de dezembro de 20X1			
	Capital	Lucros Retidos	Total
Saldo inicial em 1� janeiro 20X1		865.000	1.865.000
Lucro do período	1.000.000	37.828	37.828
Saldo final em 31 dezembro 20X1	1.000.000	902.828	1.902.828

Demonstr�o dos Fluxos de Caixa* XYZ Ltda.	
	Exercício encerrado em 31/12/20X1
Fluxo de caixa proveniente das atividades operacionais	498.027
Recebimento das vendas de leite	97.913
Recebimento das vendas de rebanho	
Pagamento de fornecedores e empregados	(460.831)
Pagamento pela compra de rebanho	(23.815)
Pagamento de tributos sobre resultados	111.294
Caixa líquido das operações	(43.194)
	68.100
Fluxo de caixa proveniente das atividades de investimento	
Aquisição de imobilizado	(68.100)
Caixa líquido das atividades de investimento	(68.100)
Aumento líquido de caixa	0
Caixa no início do período	10.000
Caixa no final do período	10.000

(*) Esta Demonstr  o dos Fluxos de Caixa informa o caixa decorrente das opera   es usando o método direto.

Notas

1 Atividades principais e opera   es

A companhia XYZ Ltda. desenvolve a atividade de produ   o de leite para fornecimento a vários clientes. Em 31 de dezembro de 20X1, a companhia mantinha 419 cabe  as de vacas para a produ   o de leite (ativos maduros) e 137 bezerros para produ   o futura de leite (ativos imaturos). A companhia produziu 157.584 kg de leite pelo valor justo, menos a despesa de venda, de \$ 518.240 (que foi determinado no momento da extra   o do leite) no exercício social encerrado no dia 31 de dezembro de 20X1.

2 Políticas contábeis

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caeiras, Cajamar, Carapicuib , Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Juiquitiba, Mairiporã, Mauá, Osasco, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Paulo e Tabo   da Serra.

Praça Ramos de Azevedo, 202 - Centro
CEP 01037-010 - São Paulo/SP
tel.: (11) 3224-5100 - fax.: (11) 3223-2390
sindcontsp@sindcontsp.org.br
www.SINDCONTSP.org.br

**Rebanho de leite**

Os rebanhos são mensurados pelo valor justo menos a despesa de venda. O valor justo é determinado com base no preço de mercado de ativos com idade, raça e qualidades genéticas similares. O leite é inicialmente mensurado pelo valor justo menos a despesa de venda no momento da extração e com base no preço de mercado local.

3 Ativos biológicos	
Conciliação do total contabilizado do rebanho leiteiro	20X1
Total contabilizado em 1º de janeiro 20X1	459.570
Aumento em função de compras	26.250
Ganhos decorrentes de mudanças no valor justo menos a despesa de venda atribuído a mudanças físicas*	15.350
Ganho decorrente de mudança no valor justo, menos a despesa de venda atribuível a mudanças de preço*	24.580
Redução devido a vendas	(100.700)
Total contabilizado em 31 de dezembro 20X1	425.050
4 Administração estratégica de riscos financeiros	
A companhia está exposta aos riscos financeiros inerentes à mudança de preço do leite. A administração não prevê declínio significativo do preço do leite em futuro próximo e, portanto, não contratou nenhum derivativo ou outras formas de proteção para os riscos de declínio para os referidos preços. A companhia revê suas expectativas com relação ao preço futuro do leite regularmente avaliando a necessidade de gerenciar os riscos financeiros.	

(*) A separação do aumento do valor justo, menos a estimativa da despesa de venda no momento de venda, entre a parte atribuível a mudanças físicas e a parte atribuível a mudanças de preços, não é obrigatória, porém, é estimulada.

Exemplo 2 - Mudança física e mudança de preço

O exemplo seguinte ilustra como separar a mudança física e de preço, que é estimulada pelo Pronunciamento.

Havia um rebanho de 10 unidades com 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1. Um animal de 2,5 anos foi comprado em 1º de julho de 20X1 por \$ 108 e nessa mesma data nasceu outro. Nenhum animal foi vendido ou colocado à disposição para venda durante o período. Os valores justos unitários, menos a despesa de venda são os seguintes:

Animais de 2 anos de idade em 1º de janeiro de 20X1	100	
Animal nascido em 1º de julho de 20X1	70	
Animal de 2,5 anos de idade em 1º de julho de 20X1	108	
Animal nascido no ano, em 31 de dezembro de 20X1	72	
Animal de 0,5 ano de idade, em 31 de dezembro 20X1	80	
Animal de 2 anos de idade em 31 de dezembro 20X1	105	
Animal de 2,5 anos em 31 dezembro 20X1	111	
Animais antigos com 3 anos de idade em 31 de dezembro 20X1	120	
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 1º de janeiro de 20X1 (10 x 100)		1.000
Compra em 1º de julho 20X1 (1 x 108)		108
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança de preço:		
10 x (105 - 100)	50	
1 x (111 - 108)	3	
1 x (72 - 70)	2	55
Aumento no valor justo menos a despesa de venda devido à mudança física:		
10 x (120 - 105)	150	
1 x (120 - 111)	9	
1 x (80 - 72)	8	
1 x 70	70	237
Valor justo menos a despesa de venda do rebanho em 31 de dezembro de 20X1		
11 x 120	1.320	
1 x 80	80	1.400

**RESOLUÇÃO CVM Nº 075, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 37(R1), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 37(R1), que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 647, de 02 de dezembro de 2010, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"
COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 37 (R1)

ADOÇÃO INICIAL DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 1 (BV2010)

Sumário	Item
INTRODUÇÃO	IN1 - IN9
OBJETIVO	1
ALCANCE	2 - 5
RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	6 - 19
Balanco patrimonial de abertura em IFRSs	6
Políticas contábeis	7- 12
Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs	13 - 17
Estimativas	14 - 17
Isenções de outras IFRSs	18 - 19
APRESENTAÇÃO E EVIDENCIAÇÃO	20 - 33
Informação comparativa	21 - 22
Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs	22
Explicação da transição para as IFRSs	23 - 33
Conciliações	24 - 28
Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros	29 - 29A
Uso do custo atribuído (deemed cost) para ativo imobilizado e propriedade para investimento	30
Uso do custo atribuído (deemed cost) para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto e coligadas e outros ativos	31
Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás	31A



Demonstrações contábeis intermediárias	32 - 33
INÍCIO DE VIGÊNCIA	34 - 39B
DISPOSIÇÃO ESPECIAL	40
APÊNDICE A - Glossário de termos utilizados no Pronunciamento	
APÊNDICE B - Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs	
APÊNDICE C - Isenções para combinação de negócios	
APÊNDICE D - Isenções de outras IFRSs	
APÊNDICE E - (Eliminado)	
GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO	
NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO	

Introdução

IN1. Muitas sociedades brasileiras estão obrigadas a adotar, por exigência de diversos órgãos reguladores contábeis brasileiros, a partir de 2010, as Normas Internacionais de Contabilidade emanadas do IASB - International Accounting Standards Board (International Financial Reporting Standards - IFRSs) em suas demonstrações contábeis consolidadas.

IN2. Como algumas dessas normas têm como consequência ajustes retrospectivos, o IASB emitiu sua IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards, que tem o objetivo de regular a situação quando a entidade aplica integralmente as Normas Internacionais pela primeira vez. Essa norma foi tomada como base para elaboração deste Pronunciamento, de forma que as demonstrações consolidadas possam ser declaradas pela administração da sociedade como estando conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB (aqui denominadas simplesmente de IFRSs).

IN3. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado quando a entidade adota as IFRSs pela primeira vez por meio de uma declaração explícita e sem reserva de cumprimento das IFRSs.

IN4. Em geral, este Pronunciamento Técnico requer que a entidade cumpra com cada IFRS vigente no final de seu primeiro período de reporte de acordo com as IFRSs. Particularmente, o Pronunciamento requer que a entidade faça o seguinte no seu balanço patrimonial de abertura de acordo com as IFRSs:

- (a) reconheça todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja requerido pelas IFRSs;
- (b) não reconheça itens como ativos e passivos se tal reconhecimento for vedado pelas IFRSs;
- (c) reclassifique itens reconhecidos de acordo com o conjunto de políticas contábeis que vinha seguindo como um tipo de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido, mas que sejam um tipo diferente de ativo, passivo ou componente do patrimônio líquido de acordo com as IFRSs; e
- (d) aplique as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

IN5. Este Pronunciamento Técnico concede isenções limitadas desses requisitos em áreas específicas em que o custo de cumpri-los provavelmente excederia os benefícios aos usuários das demonstrações contábeis. Também proíbe a aplicação retrospectiva das IFRSs em algumas áreas, particularmente onde a aplicação retrospectiva exigiria julgamentos da administração sobre as condições passadas após o resultado de operação específica já ser conhecido.

IN6. Este Pronunciamento Técnico requer divulgações que expliquem como a transição das políticas contábeis que vinham sendo seguidas para as IFRSs afetou a posição financeira (balanço patrimonial), o desempenho financeiro (resultado e resultado abrangente) e os fluxos de caixa da entidade.

IN7. É importante lembrar que, para se afirmar que as demonstrações contábeis consolidadas estão conforme as Normas Internacionais de Contabilidade editadas pelo IASB, é obrigatório que sejam sempre adotados todos os documentos emitidos por aquela entidade, mesmo quando ainda não emitidos



por este Comitê. Neste Pronunciamento são mencionados os documentos emitidos por este Comitê correspondentes às normas emitidas pelo IASB.

IN8. Chama-se a atenção para o item 40 deste Pronunciamento, onde se limitam determinadas alternativas dadas pelo IASB para o caso das demonstrações consolidadas no Brasil; outras limitações constam em outros itens deste mesmo Pronunciamento. Como previsto pelo próprio IASB, a limitação de alternativas existentes nas IFRSs não é fator impeditivo para que as demonstrações contábeis elaboradas sejam consideradas como estando de acordo com as IFRSs.

IN9. Finalmente, este Comitê relembra o conteúdo do Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis e do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis. Eles correspondem ao contido nos documentos do IASB Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements e IAS 1 - Presentation of Financial Statements, onde é expressa e repetidamente exigida a contínua obediência da prevalência da essência sobre a forma. E isso a ponto de, caso a adoção de qualquer Pronunciamento, Interpretação ou Orientação provoque deformação das demonstrações contábeis de tal maneira que a efetiva realidade não seja devidamente apresentada, a entidade não deve aplicar esse documento, no seu todo ou em parte, substituindo-o pelo procedimento julgado mais apropriado à situação para que as demonstrações contábeis atinjam seu objetivo. Os procedimentos, inclusive de fundamentação e evidenciação, relativos a essa situação que se espera seja extremamente rara, devem ser devidamente divulgados como citado no item 19 do Pronunciamento Técnico CPC 26.

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é garantir que as primeiras demonstrações contábeis de uma entidade de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB - International Accounting Standards Board, doravante referenciadas como IFRSs - International Financial Reporting Standards, e as demonstrações contábeis intermediárias para os períodos parciais cobertos por essas demonstrações contábeis contenham informações de alta qualidade que:

- (a) sejam transparentes para os usuários e comparáveis em relação a todos os períodos apresentados;
- (b) proporcionem um ponto de partida adequado para as contabilizações de acordo com as IFRSs; e
- (c) possam ser geradas a um custo que não supere os benefícios.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento:

- (a) em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs; e
- (b) em todas as demonstrações intermediárias, se houver, apresentadas de acordo com a IAS 34 - Interim Financial Reporting (Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária) para o período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

3. As primeiras demonstrações contábeis de uma entidade em IFRSs são as primeiras demonstrações anuais em que a entidade adota as IFRSs, declarando de forma explícita e sem ressalvas, que essas demonstrações estão em conformidade com tais IFRSs. As demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs são as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs quando, por exemplo, a entidade:

- (a) tiver apresentado suas demonstrações contábeis anteriores mais recentes:



(i) de acordo com os requerimentos societários que não são consistentes com as IFRSs em todos os aspectos;

(ii) em conformidade com as IFRSs em todos os aspectos, exceto pelo fato de que nessas demonstrações não está contida uma declaração explícita e sem ressalvas de que elas estão de acordo com as IFRSs;

(iii) contenham uma declaração explícita de conformidade com algumas, porém não com todas as IFRSs;

(iv) de acordo com exigências nacionais, inconsistentes com as IFRSs, usando isoladamente alguma norma internacional para contabilizar itens para os quais não existem exigências nacionais específicas; ou

(v) em conformidade com exigências nacionais, mas com conciliação de alguns valores em relação àqueles determinados de acordo com as IFRSs;

(b) tiver elaborado demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs somente para uso interno, sem torná-las disponíveis aos proprietários da entidade ou outros usuários externos;

(c) tiver elaborado um conjunto de demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, mas que não é o conjunto completo de demonstrações contábeis elaboradas de acordo com a IAS 1 - Presentation of Financial Statements (Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis);

(d) não tenha apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores.

4. Este Pronunciamento deve ser aplicado quando a entidade adota pela primeira vez as IFRSs. Este Pronunciamento não deve ser aplicado, por exemplo, quando a entidade:

(a) tenha interrompido a apresentação de demonstrações contábeis de acordo com requisitos societários, tendo antes apresentado-as bem como outro conjunto de demonstrações contábeis que continha uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs;

(b) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores de acordo com os requerimentos societários nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs; ou

(c) tenha apresentado demonstrações contábeis em anos anteriores nas quais estava contida uma declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs, independentemente de os auditores terem ressalvado as demonstrações auditadas.

4A. Independente dos requerimentos dos itens 2 e 3, a entidade que tenha aplicado as IFRSs em suas demonstrações contábeis anteriores, mas que a sua mais recente demonstração contábil não contém declaração explícita e sem ressalvas de que essas demonstrações estão em conformidade com as IFRSs, deve aplicar este Pronunciamento Técnico ou, ainda, aplicar as IFRSs retrospectivamente de acordo com IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

4B. Quando a entidade não elege aplicar este Pronunciamento Técnico de acordo com o item 4ª, ela deve adotar os requerimentos de divulgação dos itens 23ª e 23B deste Pronunciamento Técnico em adição aos requerimentos da IAS 8 (CPC 23).

5. Este Pronunciamento não é aplicável às mudanças de políticas contábeis feitas por entidade que já aplica as IFRSs. Nesse caso, tais mudanças estão sujeitas às:



(a) exigências relativas às mudanças nas políticas contábeis conforme IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) exigências transitórias específicas contidas em outras IFRSs.

Reconhecimento e mensuração

Balanço patrimonial de abertura em IFRSs

6. A entidade deve elaborar e apresentar o balanço patrimonial de abertura de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs. Esse é o marco inicial de sua contabilidade em conformidade com as IFRSs.

Políticas contábeis

7. A entidade deve usar as mesmas políticas contábeis para apresentar seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e para todos os períodos apresentados em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs. Essas políticas contábeis devem estar de acordo com todas as IFRSs vigentes ao final do primeiro período de divulgação em IFRSs, exceto pelo especificado nos itens 13 a 19 e nos Apêndices B a D deste Pronunciamento.

8. A entidade não deve aplicar diferentes versões de IFRSs vigentes. A entidade pode aplicar uma nova IFRS, ainda não obrigatória, somente quando essa IFRS permitir sua aplicação antecipada.

8A. Adicionalmente ao previsto no item 8, a aplicação antecipada de uma nova IFRS está condicionada ao fato de essa nova IFRS, ainda não obrigatória, ter sido admitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e, quando aplicável, condicionada à aprovação prévia pelo órgão regulador a que a entidade esteja subordinada, quando esse órgão requerer a adoção das IFRSs para as entidades reguladas.

Exemplo: Aplicação consistente da última versão de uma IFRS

Contexto

O encerramento do primeiro período de divulgação em IFRSs da entidade "A" é 31 de dezembro de 2010. A entidade "A" decide apresentar informações comparativas apenas para um ano (veja item 21). Portanto, sua data de transição para as IFRSs é a abertura do exercício social em 1º de janeiro de 2009 (ou de forma equivalente, o encerramento do exercício social em 31 de dezembro de 2008). A entidade "A" apresentou suas demonstrações contábeis anuais pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e por este CPC para 31 de dezembro de cada ano, incluindo 31 de dezembro de 2009.

Aplicação das exigências

A entidade "A" é exigida a aplicar as IFRSs em vigor para os períodos encerrados em 31 de dezembro de 2010, na elaboração e apresentação de:

(a) seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs de 1º de janeiro de 2009;

(b) suas demonstrações contábeis anuais para o exercício encerrado em 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009), incluindo o balanço patrimonial, a demonstração do resultado, a demonstração do resultado abrangente, a demonstração das mutações do patrimônio líquido, a demonstração do valor adicionado (se requerida por órgão regulador ou apresentada espontaneamente) e a demonstração dos fluxos de caixa de 31 de dezembro de 2010 (com as informações comparativas de 2009) e respectivas notas explicativas (com as informações comparativas de 2009).

Se uma nova IFRS ainda não for obrigatória, porém permitir sua aplicação antecipada, a entidade "A" pode, mas não é obrigada a aplicar essa nova IFRS em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, desde que também atenda ao requisito do item 8A.

9. As disposições transitórias em outras IFRSs são aplicáveis às mudanças de políticas contábeis feitas pela entidade que já utiliza as IFRSs e tais disposições transitórias não são aplicáveis na transição para as IFRSs de uma adotante pela primeira vez, exceto pelo especificado nos Apêndices B a D.



10. Exceto pelo descrito nos itens 13 a 19 e nos Apêndices B a D, a entidade deve, em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs:

- (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento seja exigido pelas IFRSs;
- (b) não reconhecer itens como ativos ou passivos quando as IFRSs não permitirem tais reconhecimentos;
- (c) reclassificar itens reconhecidos de acordo com práticas contábeis anteriores como certo tipo de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido, os quais, de acordo com as IFRSs, se constituem em um tipo diferente de ativo, passivo ou componente de patrimônio líquido; e
- (d) aplicar as IFRSs na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

11. As políticas contábeis que a entidade utiliza em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs podem ser diferentes daquelas utilizadas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores. Os ajustes resultantes surgem de eventos e transações anteriores à data de transição para as IFRSs. Portanto, a entidade deve reconhecer esses ajustes diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido) na data da transição para as IFRSs.

12. Este Pronunciamento estabelece duas categorias de exceções ao princípio de que o balanço patrimonial de abertura da entidade em IFRSs deve estar em conformidade com todas as IFRSs:

- (a) os itens 14 a 17 e o Apêndice B proíbem a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs;
- (b) os Apêndices C e D isentam o cumprimento de determinadas exigências de outras IFRSs.

Exceções à aplicação retrospectiva de outras IFRSs

13. Este Pronunciamento proíbe a aplicação retrospectiva de determinados aspectos de outras IFRSs. Essas exceções constam nos itens 14 a 17 e no Apêndice B.

Estimativas

14. As estimativas da entidade de acordo com as IFRSs, na data de transição para as IFRSs, devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelos critérios contábeis anteriores (após os ajustes necessários para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas.

15. A entidade pode receber informação após a data de transição para as IFRSs sobre estimativas feitas sob os critérios contábeis anteriores. De acordo com o item 14, a entidade deve tratar o recebimento dessa informação do mesmo modo como trataria eventos subsequentes que não exigem ajustes contábeis em conformidade com a IAS 10 - Events after the Reporting Period (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente). Por exemplo, assumase que a data de transição para as IFRSs de uma entidade seja 1º de janeiro de 2009 e uma nova informação, obtida em 15 de julho de 2009, exija uma revisão da estimativa feita em 31 de dezembro de 2008 de acordo com os critérios contábeis anteriores. A entidade não deve fazer refletir aquela nova informação em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs (a menos que seja necessário ajustar a estimativa por alguma diferença de política contábil ou que exista evidência objetiva de que aquela estimativa esteja errada). Em vez disso, a entidade deve fazer refletir aquela nova informação no resultado do período encerrado em 31 de dezembro de 2009 (ou, quando apropriado, como resultado abrangente, no patrimônio líquido).

16. A entidade pode precisar fazer estimativas de acordo com as IFRSs na data de transição para as IFRSs que não foram exigidas naquela data pelos critérios contábeis anteriores. Para estarem



consistentes com a IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente), as estimativas pelas IFRSs devem refletir as condições que existiam na data de transição para as IFRSs. Em especial, as estimativas de preços de mercado, taxas de juros ou taxas de câmbio na data de transição para as IFRSs, as quais devem refletir as condições de mercado daquela data.

17. Os itens 14 a 16 devem ser aplicados ao balanço patrimonial de abertura em IFRSs. Eles também devem ser aplicados ao período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs, caso em que as referências à data de transição para as IFRSs devem ser substituídas por referências ao fim daquele período comparativo.

Isenções de outras IFRSs

18. A entidade pode optar pelo uso de uma ou mais isenções contidas nos Apêndices C e D, mas não deve aplicar tais isenções a outros itens por analogia.

19. (Eliminado).

Apresentação e evidenciação

20. O presente Pronunciamento não prevê exceções de apresentação e evidenciação exigidas em outras IFRSs.

Informação comparativa

21. As primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir ao menos três balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado, duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido, duas demonstrações do resultado abrangente, duas demonstrações do valor adicionado (se requeridas pelo órgão regulador ou apresentadas espontaneamente) e as respectivas notas explicativas, incluindo a informação comparativa de todas as demonstrações apresentadas.

Informação comparativa e resumo histórico divergente das IFRSs

22. Algumas entidades apresentam resumos históricos de dados específicos para períodos anteriores àquele em que, pela primeira vez, apresentaram informação comparativa integral de acordo com as IFRSs. Este Pronunciamento não exige tais resumos para cumprir as exigências de reconhecimento e mensuração das IFRSs. Além disso, algumas entidades apresentam informação comparativa de acordo com os critérios contábeis anteriores assim como a informação comparativa exigida pela IAS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis). Nas demonstrações contábeis que contiverem resumos históricos ou informações comparativas de acordo com os critérios contábeis anteriores, a entidade deve:

(a) nominar destacadamente a informação gerada pelos critérios contábeis anteriores como não sendo elaborada de acordo com as IFRSs; e

(b) evidenciar a natureza dos principais ajustes que seriam feitos de acordo com as IFRSs. A entidade não precisa quantificar esses ajustes.

Explicação da transição para as IFRSs

23. A entidade deve explicar de que forma a transição dos critérios contábeis anteriores para as IFRSs afetaram sua posição patrimonial divulgada (balanço patrimonial), bem como seu desempenho econômico (demonstração do resultado) e financeiro (demonstração dos fluxos de caixa).

23A. A entidade que adotou as IFRSs em período anterior, como descrito no item 4A, deve divulgar:

- (a) o motivo de ter parado de aplicar as IFRSs; e
- (b) o motivo de ter retomado a aplicação das IFRSs.

23B. Quando a entidade, de acordo com o item 4A, decidir não aplicar a IFRS 1, deve explicitar as razões para decidir aplicar as IFRSs como se nunca tivesse parado de aplicá-las.

Conciliações

24. Para cumprir com o disposto no item 23, as primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs devem incluir:

(a) as conciliações do patrimônio líquido divulgado pelos critérios contábeis anteriores em relação ao patrimônio líquido de acordo com as IFRSs para as seguintes datas:

- (i) a data de transição para as IFRSs; e
 - (ii) o fim do último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade pelos critérios contábeis anteriores;
- (b) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para o último período apresentado nas demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade. O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para o mesmo período. Se houver sido divulgada a demonstração do resultado abrangente, o mesmo é aplicável a ela;
- (c) se a entidade reconheceu ou reverteu qualquer perda por redução ao valor recuperável em sua primeira vez na elaboração do balanço patrimonial de abertura em IFRSs, as notas explicativas que a IAS 36 - Impairment of Assets (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) teria requerido se a entidade tivesse reconhecido tais perdas ou reversões no período iniciado na data de transição para as IFRSs.

25. As conciliações exigidas pelos itens 24(a) e (b) devem dar detalhes suficientes para permitir que os usuários entendam os ajustes relevantes no balanço patrimonial e na demonstração do resultado. Se a entidade tiver apresentado a demonstração dos fluxos de caixa sob os critérios contábeis anteriores, ela também deve explicar os ajustes relevantes na demonstração dos fluxos de caixa.

26. Se a entidade perceber que ocorreram erros sob os critérios contábeis anteriores, as conciliações exigidas pelo item 24(a) e (b) devem distinguir a correção desses erros das mudanças de políticas contábeis.

27. A IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro) não trata das mudanças nas políticas contábeis que ocorrerem quando a entidade adotar pela primeira vez as IFRSs. Portanto, as exigências de divulgações previstas na IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) sobre mudanças de políticas contábeis não devem ser aplicadas nas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs.

27A. Se, durante o período relativo às primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs, a entidade mudar suas políticas contábeis ou o uso das isenções contidas neste Pronunciamento Técnico, ela deve explicar as mudanças entre seu primeiro relatório contábil intermediário de acordo com as IFRSs e suas primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs, conforme item 23, e deve atualizar as conciliações requeridas pelo item 24(a) e (b).

28. Se a entidade não tiver apresentado demonstrações contábeis para períodos anteriores, suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem evidenciar tal fato.

**Designação de ativos financeiros ou passivos financeiros**

29. A entidade pode designar um ativo financeiro anteriormente reconhecido para um ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item D19A. A entidade deve divulgar o valor justo de ativos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações contábeis anteriores.

29A. A entidade pode designar um passivo financeiro anteriormente reconhecido para um passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item D19. A entidade deve divulgar o valor justo dos passivos financeiros assim designados na data da designação e sua classificação e valor contábil nas demonstrações contábeis anteriores.

Uso do custo atribuído (deemed cost) para ativo imobilizado e propriedade para investimento

30. Quando a entidade fizer uso, nas suas demonstrações contábeis segundo a prática contábil brasileira, do custo atribuído (deemed cost), em conformidade com a Interpretação Técnica ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43, deve utilizar tais valores em seu balanço patrimonial de abertura em IFRS para ativo imobilizado, para propriedade para investimento ou para ativo de direito de uso (ver itens D5 e D7). Devem ser evidenciadas, para cada linha no balanço patrimonial de abertura segundo este pronunciamento:

(a) a soma daqueles valores justos; e

(b) a soma dos ajustes feitos no saldo contábil dos itens divulgados sob os critérios contábeis anteriores.

Uso do custo atribuído (deemed cost) para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto e coligadas e outros ativos

31. As práticas contábeis adotadas no Brasil e por este CPC não admitem o uso de custo atribuído para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizado e propriedade para investimento.

(a) (eliminada);

(b) (eliminada);

(c) (eliminada).

Uso do custo atribuído para ativos de petróleo e gás

31A. Se a entidade usa a exceção contida no item D8A(b) para ativos de petróleo e gás, deve divulgar o fato e a base sob a qual os valores contábeis determinados sob critérios anteriores foram alocados.

Uso de custo atribuído para operações sujeitas a tarifas reguladas

31B. Se a entidade utilizar a isenção no item D8B para operações sujeitas a tarifas reguladas, ela deve divulgar esse fato e a base sobre a qual os valores contábeis foram determinados de acordo com as práticas contábeis anteriores à aplicação das IFRSs.

Uso do custo atribuído após hiperinflação severa

31C. Se a entidade decidir mensurar ativos e passivos ao valor justo e utilizar esse valor justo como custo atribuído em sua demonstração contábil de abertura, de acordo com as IFRSs, devido à



hiperinflação severa (ver itens D26 a D30), as primeiras demonstrações contábeis de acordo com as IFRSs divulgarão uma nota explicativa sobre como, e por que, a entidade tinha, e a seguir deixou de ter, moeda funcional que possuía ambas das seguintes características:

(a) índice geral de preços confiável não está disponível para as entidades com transações e saldos na moeda.

(b) não existe conversibilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira considerada estável.

Demonstrações contábeis intermediárias

32. Para cumprir com o disposto no item 23, quando a entidade apresenta suas demonstrações contábeis intermediárias, de acordo com a IAS 34 - Interim Financial Reporting (Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária) para a parte do período coberto pelas suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade deve atender, adicionalmente ao exigido pela IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21), as seguintes exigências:

(a) se a entidade tiver demonstrações contábeis intermediárias para o período intermediário comparável do exercício social imediatamente anterior, cada divulgação intermediária deve incluir:

(i) a conciliação do patrimônio líquido de acordo com os critérios contábeis anteriores ao fim daquele período intermediário comparável em relação ao patrimônio líquido sob as IFRSs, naquela data; e

(ii) a conciliação do resultado de acordo com as IFRSs para aquele período intermediário comparável (na data e ano correntes). O ponto de partida para essa conciliação deve ser o resultado de acordo com os critérios contábeis anteriores para aquele período ou, quando a entidade não o apresentar em seu total, o lucro ou o prejuízo do período de acordo com os critérios contábeis anteriores. O mesmo é aplicável à demonstração do resultado abrangente;

(b) adicionalmente à conciliação exigida no item 32(a), as primeiras demonstrações contábeis intermediárias da entidade de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs devem incluir as conciliações descritas no item 24(a) e (b) (complementadas pelos detalhamentos exigidos pelos itens 25 e 26) ou devem incluir referência cruzada a outro documento publicado que incluía essas conciliações.

(c) se a entidade mudar suas políticas contábeis ou seu uso de isenções contidas neste Pronunciamento Técnico, ela deve explicar as mudanças em cada uma das demonstrações contábeis intermediárias de acordo com o item 23 e deve atualizar as conciliações requeridas nos itens (a) e (b).

33. A IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige um mínimo de evidenciações as quais são baseadas na premissa de que os usuários das demonstrações contábeis intermediárias tenham acesso às demonstrações contábeis anuais mais recentes. Contudo, a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) exige também que a entidade evidencie quaisquer eventos ou transações que sejam relevantes ao entendimento do período intermediário corrente. Portanto, quando um adotante pela primeira vez não tiver evidenciado, em suas demonstrações contábeis anuais mais recentes pelos critérios contábeis anteriores, informação relevante para o entendimento do período corrente intermediário, essa demonstração contábil intermediária deve evidenciar tal informação, ou então deve incluir referência cruzada a outro documento publicado que incluía tal informação.

Início de vigência

34. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs para o exercício social iniciado em, ou depois de, 1º de janeiro de 2010. Sua aplicação antecipada é permitida.



34A. No caso de entidades que tenham divulgado suas demonstrações consolidadas relativas ao exercício social encerrado antes de 1º de janeiro de 2009 elaboradas de acordo com as IFRSs, mas em desacordo com o disposto no item 40 deste Pronunciamento, devem restringir suas divergências apenas àquelas praticadas até essas demonstrações, dando ampla divulgação dessas práticas e dos seus efeitos. Novos procedimentos divergentes não devem ser adotados. Como o objetivo dessa disposição é auxiliar a comparabilidade das demonstrações contábeis em IFRSs para fins brasileiros, se os órgãos reguladores determinarem a redução ou a eliminação dessas divergências, as demonstrações assim ajustadas continuarão estando conformes com este Pronunciamento.

35. Aplicam-se às demonstrações contábeis consolidadas elaboradas de acordo com as IFRSs as vigências dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações deste CPC que não conflitem com as do IASB, inclusive no que diz respeito à retroação de seus efeitos às demonstrações comparativas. Por exemplo, aplicam-se às demonstrações consolidadas de 2010 e às demonstrações comparativas de 2009 os requisitos da IAS 23 - Borrowing Costs (Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos), mesmo que a IFRS 1 permita a não retroação dessa norma para 2009, se o órgão regulador brasileiro houver determinado essa retroação para as demonstrações segundo a legislação brasileira e este CPC.

36-39S. (Eliminados).

39AG. A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, alterou o item D1 (f), reenumerou o item D13A e adicionou novo item D13A. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar estas alterações para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

Disposição especial

40. As demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs regidas por este Pronunciamento devem seguir as mesmas políticas e práticas contábeis que a entidade utiliza em suas demonstrações segundo a prática contábil brasileira, a não ser que haja conflito entre elas e seja vedada a utilização, nas demonstrações segundo a prática contábil brasileira, das estipuladas pelas IFRSs. No caso de existência de políticas contábeis alternativas nas normas em IFRSs bem como nas deste CPC, a entidade deve observar nas demonstrações consolidadas em IFRSs as mesmas utilizadas para as demonstrações segundo este CPC, como é o caso da escolha entre avaliação ao custo ou ao valor justo para as propriedades para investimento. No caso de existência de alternativas nas normas em IFRSs, mas não existindo alternativa segundo este CPC, nas demonstrações consolidadas em IFRSs, deve ser seguida a alternativa determinada por este CPC, entre aquelas permitidas pelas IFRSs, como é o caso da obrigação da utilização da demonstração do resultado e da demonstração do resultado abrangente, ao invés de ambas em uma única demonstração. No caso de inexistência de alternativa nas demonstrações segundo este CPC por imposição legal, como é o caso da reavaliação espontânea de ativos, é também vedada a utilização dessa alternativa nas demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs.

Apêndice A - Glossário de termos utilizados no Pronunciamento

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Data de transição para as IFRSs é o início do primeiro período para o qual a entidade apresenta informação comparativa completa pelas IFRSs em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

Custo atribuído é o montante utilizado como substituto para o custo (ou o custo depreciado ou amortizado) em determinada data. Nas depreciações e amortizações subsequentes é admitida a presunção de que a entidade tenha inicialmente reconhecido o ativo ou o passivo na determinada data por um custo igual ao custo atribuído.



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 Pronunciamento Técnico CPC 46).

Primeiras demonstrações contábeis em IFRSs são as primeiras demonstrações contábeis anuais nas quais a entidade adota as IFRSs por meio de declaração explícita e sem ressalvas de conformidade com as IFRSs.

Primeiro período de divulgação em IFRSs é o último período coberto pelas primeiras demonstrações contábeis da entidade em IFRSs.

Adotante pela primeira vez é a entidade que apresenta suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs.

Normas Internacionais de Contabilidade (IFRSs) são normas e interpretações adotadas pelo IASB (International Accounting Standards Board) e elas compreendem as International Financial Reporting Standards (IFRSs) emitidas pelo IASB, as International Accounting Standards (IASs) emitidas pelo seu antecessor, o IASC (International Accounting Standards Committee) e as Interpretações desenvolvidas pelo IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) e pelo seu antecessor, o SIC (Standing Interpretations Committee).

Balanço patrimonial de abertura em IFRSs é o balanço patrimonial da entidade na data da transição para as IFRSs.

Critérios contábeis anteriores são a base contábil que uma adotante pela primeira vez utilizava imediatamente antes de adotar as IFRSs.

Apêndice B - Exceções à aplicação retroativa de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

B1. A entidade deve aplicar as seguintes exceções:

- (a) desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros (itens B2 e B3);
- (b) contabilidade de hedge (hedge accounting) (itens B4 a B6);
- (c) participação de não controladores (item B7);
- (d) classificação e mensuração de ativos financeiros (itens B8 a B8C);
- (e) redução ao valor recuperável de ativos financeiros (itens B8D a B8G);
- (f) derivativos embutidos (item B9); e
- (g) empréstimos governamentais (itens B10 a B12).

Desreconhecimento de ativos financeiros e passivos financeiros

B2. Exceto conforme permitido pelo item B3, a adotante pela primeira vez deve aplicar o desreconhecimento exigido pela IFRS 9 (CPC 48 - Instrumentos Financeiros) prospectivamente para transações que ocorreram em, ou após, 1º de janeiro de 2004. Em outras palavras, se a adotante, pela primeira vez, desreconheceu um ativo financeiro não derivativo ou um passivo financeiro não derivativo, de acordo com seus critérios contábeis anteriores por conta de transação que tenha ocorrido antes de 1º



de janeiro de 2004, ela não deve reconhecer aqueles ativos ou passivos em conformidade com as IFRS (a menos que eles se qualifiquem para reconhecimento em decorrência de transação ou evento posterior).

B3. Não obstante o item B2, a entidade pode aplicar os requisitos de desreconhecimento da IFRS 9 (CPC 48) retroativamente a partir da data por ela escolhida, desde que a informação necessária para a aplicação da IFRS 9 (CPC 48) a ativos e passivos financeiros desreconhecidos como resultado de operações passadas tenham sido obtidas à data da contabilização inicial dessas operações.

Contabilidade de hedge (proteção) (hedge accounting)

B4. Assim como exigido na IFRS 9 (CPC 48), na data de transição para as IFRS a entidade deve:

(a) mensurar todos os derivativos ao valor justo; e

(b) eliminar todas as perdas diferidas ativas e os ganhos diferidos passivos que tenham se originado dos derivativos divulgados de acordo com os critérios contábeis anteriores.

B5. A entidade não deve incorporar em seu balanço patrimonial de abertura em IFRS a vinculação de proteção do tipo que não se qualifica como contabilidade de hedge (proteção) pela IFRS 9 (CPC 48) (por exemplo, vinculações de proteção em que o instrumento de hedge é a opção lançada separada ou a opção lançada líquida ou quando o hedge for a posição líquida em hedge de fluxo de caixa para outro risco que não o risco de moeda). Contudo, se a entidade designar a posição líquida como item de hedge (proteção) em conformidade com os critérios contábeis anteriores, ela pode designar um item individual dentro dessa posição líquida como hedge de acordo com as IFRS, ou a posição líquida se atender aos requisitos no item 6.6.1 do CPC 48, contanto que ela faça isso até a data de transição para as IFRS.

B6. Se, antes da data de transição para as IFRS, a entidade tiver designado a transação como hedge (proteção), porém esse hedge não atende às condições previstas na IFRS 9 (CPC 48) para a contabilidade de hedge (proteção), a entidade deve aplicar o disposto nos itens 6.5.6 e 6.5.7 da IFRS 9 (CPC 48) para descontinuar tal contabilidade de hedge (proteção). Transações levadas a efeito antes da data de transição para as IFRS não devem ser designadas retrospectivamente como hedge.

Participação de não controladores

B7. Uma adotante pela primeira vez deve aplicar as seguintes exigências da IFRS 10 Consolidated Financial Statements (Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas) prospectivamente a partir da data de transição para as IFRSs:

(a) o disposto no item B94 do Pronunciamento Técnico CPC 36, pelo qual o resultado abrangente é atribuído aos proprietários da controladora e aos não controladores independentemente de isso resultar em participação de não controladores negativa (saldo devedor);

(b) o disposto nos itens 23 e B94 sobre a contabilização das mudanças na participação relativa da controladora em controlada que não resultem na perda do controle; e

(c) o disposto nos itens B97 a B99 sobre a contabilização da perda de controle sobre controlada e as exigências relacionadas previstas no item 8A da IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada).

Entretanto, se a adotante pela primeira vez decidir aplicar a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios) retrospectivamente a combinações de negócios do passado, ela deve aplicar do mesmo modo a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36) de acordo com o item C1 deste Pronunciamento Técnico.



Classificação e mensuração de ativos financeiros

B8. A entidade deve determinar se o ativo financeiro atende às condições de classificação do item 4.1.2 ou do item 4.1.2A da IFRS 9 (CPC 48) com base nos fatos e circunstâncias existentes à data da transição para as IFRS.

B8A. Se for impraticável avaliar o elemento modificado do valor do dinheiro no tempo de acordo com os itens B4.1.9B a B4.1.9D da IFRS 9 (CPC 48), com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRS, a entidade deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRS, sem levar em consideração os requisitos referentes à modificação do elemento do valor do dinheiro no tempo nos itens B4.1.9B a B4.1.9D da IFRS 9 (CPC 48). (Nesse caso, a entidade deve aplicar também o item 42R do CPC 40, mas as referências ao item 7.2.4 da IFRS 9 (CPC 48) devem ser lidas como se referindo a esse item e as referências ao reconhecimento inicial do ativo financeiro devem ser lidas como na data de transição para as IFRS).

B8B. Se for impraticável avaliar se o valor justo de uma característica de pré-pagamento é insignificante de acordo com o item B4.1.12(c) da IFRS 9 (CPC 48) com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRS, a entidade deve avaliar as características dos fluxos de caixa contratuais desse ativo financeiro com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRS, sem levar em consideração a exceção para características de pré-pagamento no item B4.1.12 da IFRS 9 (CPC 48). (Nesse caso, a entidade deve aplicar também o item 42S do CPC 40, mas as referências ao item 7.2.5 da IFRS 9 (CPC 48) devem ser lidas como se referindo a esse item e as referências ao reconhecimento inicial do ativo financeiro devem ser lidas como na data de transição para as IFRS).

B8C. Se for impraticável (como definido no CPC 23) para a entidade aplicar, retrospectivamente, o método de juros efetivos da IFRS 9 (CPC 48), o valor justo do ativo financeiro ou do passivo financeiro na data de transição para as IFRS deve ser o novo valor contábil bruto desse ativo financeiro ou o novo custo amortizado desse passivo financeiro na data de transição para as IFRS.

Redução ao valor recuperável de ativos financeiros

B8D. A entidade deve aplicar os requisitos referentes à redução ao valor recuperável na Seção 5.5 da IFRS 9 (CPC 48), retrospectivamente, sujeita ao disposto nos itens B8E a B8G.

B8E. Na data de transição para as IFRS, a entidade deve usar informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis sem custo ou esforço excessivos para determinar o risco de crédito na data em que esses instrumentos financeiros foram inicialmente reconhecidos (ou para compromissos de empréstimos e contratos de garantia financeira na data em que a entidade se tornou parte do compromisso irrevogável de acordo com o item 5.5.6 da IFRS 9 (CPC 48)) e deve compará-lo com o risco de crédito na data de transição para as IFRS (ver também itens B7.2.2 e B7.2.3 da IFRS 9 (CPC 48)).

B8F. Ao determinar se houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial, a entidade pode aplicar:

(a) os requisitos descritos nos itens 5.5.10, B5.5.22 a B5.5.24 da IFRS 9 (CPC 48); e

(b) a suposição refutável descrita no item 5.5.11 da IFRS 9 (CPC 48) para pagamentos contratuais que estão vencidos há mais de 30 dias se a entidade aplicar os requisitos referentes à redução ao valor recuperável, identificando aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial para esses instrumentos financeiros com base em informações sobre atrasos nos pagamentos.

B8G. Se, na data de transição para as IFRS, determinar se houve aumento significativo no risco de crédito, desde o reconhecimento inicial do instrumento financeiro, o que requer custo ou esforço excessivos, a entidade deve reconhecer a provisão para perdas em montante igual às perdas permanentes de crédito esperadas na data de cada relatório até que o instrumento financeiro seja



desreconhecido (a menos que esse instrumento financeiro tenha baixo risco de crédito na data de relatório, em cujo caso o item B8F(a) é aplicável).

Derivativos embutidos

B9. Na adoção inicial, a entidade deve avaliar se é necessário que o derivativo embutido seja separado do contrato principal e contabilizado como derivativo, com base nas condições que existiam na data que ocorrer depois, entre a data em que ela se tornou parte do contrato pela primeira vez e a data em que a reavaliação for requerida pelo item B4.3.11 da IFRS 9 (CPC 48).

Empréstimos governamentais

B10. Na adoção inicial, a entidade deve classificar todos os empréstimos governamentais recebidos como passivo financeiro ou instrumento patrimonial próprio de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. Exceto quando permitido pelo item B11, a adotante inicial deve aplicar os requisitos do IAS 20 (Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais) prospectivamente aos empréstimos governamentais existentes na data de transição para as IFRSs e não reconhecer o benefício correspondente do empréstimo governamental a uma taxa de juros inferior à do mercado como subvenção governamental. Consequentemente, se a adotante inicial não reconheceu e mensurou segundo as práticas contábeis anteriores o empréstimo governamental com taxa de juros abaixo do mercado, conforme requisitos das IFRSs, deve usar o valor contábil do empréstimo registrado anteriormente na data de transição para as IFRSs como o valor contábil do empréstimo nas demonstrações contábeis de abertura em IFRS.

B11. Apesar do previsto no item B10, a entidade pode aplicar os requisitos da IAS 20 (CPC 07) retrospectivamente a qualquer empréstimo governamental originado antes da data de transição para as IFRSs, desde que as informações necessárias para fazê-lo tenham sido obtidas no momento da contabilização inicial do empréstimo.

B12. Os requisitos e orientações dos itens B10 e B11 não impedem a entidade de utilizar as exceções descritas nos itens D19 a D19C relativas a instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos ao valor justo por meio do resultado.

Apêndice C - Isenções para combinação de negócios

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento. A entidade deve aplicar as exigências a seguir nas combinações de negócios reconhecidas antes da data de transição para as IFRSs. Este Apêndice somente deve ser aplicado a combinações de negócios dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

C1. Uma adotante pela primeira vez pode decidir não aplicar a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios) retrospectivamente a combinações de negócios do passado (combinações de negócios que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs). Contudo, se a adotante pela primeira vez reelaborar e reapresentar qualquer combinação de negócios para se alinhar à IFRS 3, ela deve reapresentar todas as demais combinações de negócios na mesma situação e deve ainda aplicar a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas) a partir da mesma data. Por exemplo, se a adotante pela primeira vez decidir reapresentar uma combinação de negócios que ocorreu em 30 de junho de 20X6, ela deve reapresentar todas as combinações de negócios ocorridas entre 30 de junho de 20X6 e a data de transição para as IFRSs, e deve ainda aplicar a IFRS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas) a partir de 30 de junho de 20X6.

C2. A entidade não precisa aplicar a IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) originados de combinações de negócios que ocorreram antes da data de



transição para as IFRSs. Se a entidade não aplicar a IAS 21 retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), ela deve tratá-los como ativos e passivos da entidade em vez de tratá-los como ativos e passivos da adquirida. Portanto, os ajustes de valor justo e o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou já estão expressos nos itens em moeda funcional da entidade ou nos itens não monetários de conversão para moeda estrangeira, os quais devem ser divulgados utilizando a taxa de câmbio aplicada pelos critérios contábeis anteriores.

C3. A entidade pode aplicar a IAS 21 (Pronunciamento Técnico CPC 02) retrospectivamente aos ajustes de valor justo e ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) originados em:

- (a) todas as combinações de negócios que ocorrerem antes da data de transição para as IFRSs; ou
- (b) todas as combinações de negócios que a entidade optar por restabelecer para cumprir com a IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), tal como permitido no item C1 acima.

C4. Quando a adotante pela primeira vez não aplicar a IFRS 3 (CPC 15) retrospectivamente às combinações de negócios passadas, esse procedimento tem os seguintes efeitos para tais combinações de negócios:

(a) A adotante pela primeira vez deve manter a mesma classificação (tal como uma aquisição pelo adquirente legal ou uma aquisição reversa por uma adquirida legal ou uma fusão) utilizada em suas demonstrações contábeis pelos critérios contábeis anteriores.

(b) A adotante pela primeira vez deve reconhecer todos os ativos e passivos na data de transição para as IFRSs que foram adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas, exceto:

(i) algum ativo ou passivo financeiro desreconhecido de acordo com os critérios contábeis anteriores (ver item B2); e

(ii) ativos, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e passivos que não foram reconhecidos no balanço patrimonial consolidado do adquirente de acordo com os critérios contábeis anteriores e também não se qualificariam para reconhecimento de acordo com as IFRSs no balanço patrimonial separado ou individual da adquirida (ver o disposto nas alíneas (f) a (i) abaixo).

A adotante pela primeira vez deve reconhecer qualquer mudança resultante, ajustando em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido), a menos que a mudança resulte do reconhecimento de um ativo intangível previamente incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver o disposto na alínea (g)(i) abaixo).

(c) A adotante pela primeira vez deve excluir de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs qualquer item reconhecido pelos critérios contábeis anteriores que não se qualificaram para o reconhecimento como ativo ou passivo sob as IFRSs. Nesse caso, a adotante pela primeira vez deve contabilizar as mudanças resultantes como segue:

(i) a adotante pela primeira vez pode ter classificado uma combinação de negócios passada como uma aquisição e reconhecido como ativo intangível um item que não se qualifica como ativo para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - Intangible Assets (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível). A entidade deve reclassificar esse item (e, se aplicável, o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não controladores) como parte do ágio por expectativa de resultado futuro (goodwill) (ver (g)(i) abaixo);

(ii) a adotante pela primeira vez deve reconhecer todas as demais mudanças resultantes em lucros ou prejuízos acumulados (tais mudanças incluem reclassificações de, ou para, ativos intangíveis quando o goodwill não foi reconhecido como ativo de acordo com os critérios contábeis anteriores. Isso acontece



se, pelos critérios contábeis anteriores, a entidade não tratou a combinação de negócios como aquisição).

(d) As IFRSs exigem a mensuração subsequente de alguns ativos e passivos em bases diferentes do custo histórico, tal como o valor justo. A adotante pela primeira vez deve mensurar tais ativos e passivos nessas bases em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, mesmo que eles tenham sido adquiridos ou assumidos em combinações de negócios passadas. A entidade deve reconhecer qualquer mudança nos respectivos saldos contábeis diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se apropriado, em outra conta de patrimônio líquido) e não no ágio por expectativa de rentabilidade futura - goodwill.

(e) Imediatamente depois da combinação de negócios, os valores contábeis pelos critérios contábeis anteriores dos ativos adquiridos e passivos assumidos na respectiva combinação corresponderão ao custo atribuído de acordo com as IFRSs naquela data. Se as IFRSs exigirem uma mensuração baseada no custo para esses ativos e passivos em uma data posterior, tal custo atribuído deve constituir a base de custo para fins de depreciação e amortização a partir da data da combinação de negócios.

(f) Se o ativo adquirido ou passivo assumido em combinação passada não tiver sido reconhecido pelos critérios contábeis anteriores, eles não terão o custo atribuído igual a zero no balanço patrimonial de abertura em IFRS. Em vez disso, a adquirente deve reconhecer e mensurar tais itens em seu balanço patrimonial consolidado nas mesmas bases que as IFRS exigiriam para o balanço patrimonial da adquirida. Para ilustrar: se a adquirente não tiver capitalizado, em conformidade com os critérios contábeis anteriores, os arrendamentos adquiridos em combinação de negócios passada em que a adquirida era arrendatária, a adquirente deve capitalizar esses arrendamentos em suas demonstrações contábeis consolidadas, tal como a IFRS 16 - Leases (CPC 06 - Arrendamentos) exigiria que a adquirida fizesse em seu balanço patrimonial em IFRS. Da mesma forma, se a adquirente não tiver reconhecido o passivo contingente pelos critérios contábeis anteriores, o qual ainda existe na data de transição para as IFRS, a adquirente deve reconhecer tal passivo contingente a menos que a IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) não permita esse reconhecimento nas demonstrações contábeis da adquirida. Inversamente, se o ativo ou o passivo foi incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pelos critérios contábeis anteriores, mas que deveria ter sido reconhecido separadamente de acordo com a IFRS 3 (CPC 15), tal ativo ou passivo deve permanecer incluído no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), a menos que as IFRS exijam que ele seja reconhecido nas demonstrações contábeis da adquirida.

(g) O valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) no balanço patrimonial de abertura em IFRSs deve ser o valor contábil correspondente ao apurado pelos critérios contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs, após os dois ajustes abaixo:

(i) quando exigido pela alínea (c)(i) acima, a adotante pela primeira vez deve aumentar o saldo contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) quando reclassificar um item que foi reconhecido como um ativo intangível pelos critérios contábeis anteriores. Da mesma forma, se a alínea (f) acima exigir que o adotante pela primeira vez reconheça um ativo intangível que estava incluído no valor do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) pelos critérios contábeis anteriores, tal entidade deve, portanto, diminuir o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (e, se aplicável, ajustar o imposto diferido correspondente, bem como a participação dos não controladores);

(ii) independentemente de existir alguma indicação de que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) esteja afetado em relação ao seu valor recuperável, a adotante pela primeira vez deve aplicar o disposto na IAS 36 - Impairment of Assets (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e testar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) frente ao seu valor recuperável na data de transição para as IFRSs e deve reconhecer alguma perda decorrente diretamente em lucros ou prejuízos acumulados (ou, se exigido pela IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), em reserva de reavaliação). O teste de redução ao valor recuperável deve ser baseado nas condições da data de transição para as IFRSs.



(h) Nenhum outro ajuste deve ser feito no valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na data de transição para as IFRSs. Por exemplo, a adotante pela primeira vez não deve restabelecer o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) para:

(i) excluir pesquisa e desenvolvimento em andamento adquiridos naquela combinação de negócios (a menos que o ativo intangível relacionado se qualifique para reconhecimento pela IAS 38 (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível) no balanço patrimonial da adquirida);

(ii) ajustar amortizações anteriores do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill);

(iii) reverter ajustes feitos no ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que não seriam permitidos pela IFRS 3 (Pronunciamento Técnico CPC 15), mas que foram realizados pelos critérios contábeis anteriores em decorrência de ajustes nos ativos e passivos entre a data da combinação de negócios e a data de transição para as IFRSs.

(i) (eliminado);

(i) (eliminado);

(ii) (eliminado).

(j) Em conformidade com os critérios contábeis anteriores, a adotante pela primeira vez pode não ter consolidado uma controlada adquirida em combinação de negócios passada (por exemplo, porque a controladora não a considerou como uma controlada pelos critérios contábeis anteriores ou não elaborou demonstrações contábeis consolidadas). A adotante pela primeira vez deve ajustar o valor contábil dos ativos e passivos da controlada para os valores que seriam requeridos pelas IFRSs para o balanço patrimonial da controlada. O custo atribuído do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) será, na data de transição para as IFRSs, igual à diferença entre:

(i) a parte da controladora em tais valores contábeis ajustados; e

(ii) o custo do investimento em controlada na demonstração contábil separada da controladora.

(k) A mensuração da participação dos não controladores e do imposto diferido deve acompanhar a mensuração de outros ativos e passivos. Portanto, os ajustes acima reconhecidos nos ativos e passivos afetam a participação dos não controladores e o imposto diferido.

C5. As exceções para as combinações de negócios do passado também devem ser aplicadas às aquisições do passado de investimentos em coligadas, de participações em empreendimentos controlados em conjunto e de participações em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta seja um negócio, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15. Além disso, a data selecionada de acordo com o item C1 igualmente deve ser aplicada a tais aquisições.

Apêndice D - Isenções de outras IFRSs

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

D1. A entidade pode optar por uma ou mais das seguintes isenções:

(a) (eliminada);

(b) (eliminada);

(c) custo atribuído (itens D5 a D8B);



- (d) arrendamento (itens D9 e D9B a D9E);
- (e) (eliminada);
- (f) diferenças acumuladas de conversão (itens de D12 a D13B);
- (g) investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas (itens D14 e D15);
- (h) ativos e passivos de controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas (itens D16 e D17);
- (i) instrumentos financeiros compostos (item D18);
- (j) designação de instrumentos financeiros anteriormente reconhecidos (itens D19 a D19C);
- (k) (eliminada);
- (l) passivos decorrentes da desativação incluídos no custo de ativos imobilizados (itens D21 e D21A);
- (m) ativos financeiros ou ativos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12 - Service Concession Arrangements (ICPC 01 - Contratos de Concessão) (item D22);
- (n) (eliminada);
- (o) (eliminada);
- (p) extinção de passivos financeiros com instrumentos patrimoniais (item D25);
- (q) severa hiperinflação (itens D26 a D30);
- (r) negócios em conjunto (item D31);
- (s) custos de remoção de estéril na fase de produção de mina de superfície (item D32);
- (t) designação de contratos para comprar ou vender itens não financeiros (item D33);
- (u) receitas (itens D34 e D35); e
- (v) transação em moeda estrangeira e adiantamento (item D36).

A entidade não deve aplicar essas isenções por analogia a outros itens.

Transações de pagamento baseado em ações

D2. A adotante pela primeira vez deve observar as regras estabelecidas pelo seu órgão regulador quando da entrada em vigência do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações, quando estas não conflitarem com as IFRSs.

D3. (Eliminado).

Contratos de seguro

D4. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 4 - Insurance Contracts (Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro). A IFRS 4 (Pronunciamento Técnico



CPC 11) restringe mudanças em políticas contábeis para contratos de seguro, incluindo aquelas feitas por uma adotante pela primeira vez.

Custo atribuído

D5. A entidade pode optar pela mensuração de um ativo imobilizado, na data de transição para as IFRSs, pelo custo atribuído daquela data, de acordo com a Interpretação Técnica ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43.

D6. Uma adotante pela primeira vez que tenha, pela prática contábil anteriormente adotada no Brasil, reconhecido uma reavaliação de ativos mantida na data de transição para as IFRSs, deve mantê-la como custo atribuído para fins de suas demonstrações em IFRSs se essa reavaliação foi, na data da reavaliação, comparável com:

(a) o valor justo; ou

(b) o custo (ou custo depreciado) de acordo com as IFRSs, ajustado para refletir, por exemplo, mudanças nos índices de preços (geral ou específico).

D7. A opção prevista no item D5 também está disponível para:

(a) propriedades para investimento, se a entidade optar pelo uso do método de custo previsto na IAS 40 - Investment Property (Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento); e

(aa) ativo de direito de uso (CPC 06); e

(b) (eliminado):

(i) (eliminado);

(ii) (eliminado).

A entidade não deve usar essas opções para outros ativos ou passivos.

D8. (Eliminado).

D8A. Os custos de ativos para petróleo e gás nas fases de desenvolvimento ou produção podem ter sido contabilizados em centros de custos que incluem todas as propriedades em larga área geográfica. Uma adotante pela primeira vez que use essas práticas contábeis pode optar por mensurar os ativos para petróleo e gás na data da transição para as IFRSs na seguinte base:

(a) ativos nas fases de exploração e avaliação de acordo com suas práticas contábeis anteriores; e

(b) ativos nas fases de desenvolvimento e produção pelo montante determinado para os centros de custo de acordo com práticas anteriores. A entidade deve alocar esse custo aos ativos subjacentes do centro de custo, usando como critério de rateio o volume ou o valor das reservas dessa data.

A entidade deve testar os ativos nas fases de exploração e avaliação e os ativos nas fases de desenvolvimento e produção para impairment na data da transição para as IFRSs e, se necessário, deve reduzir o valor dos ativos determinados conforme (a) ou (b) acima. Para fins deste item, ativos para petróleo e gás compreendem somente aqueles ativos usados na exploração, na avaliação, no desenvolvimento ou na produção de petróleo e gás.



D8B. Algumas entidades detêm itens do ativo imobilizado, ativo de direito de uso ou intangível que são utilizados, ou eram utilizados anteriormente, em operações sujeitas a tarifas reguladas. O valor contábil desses itens pode incluir valores que eram determinados de acordo com as práticas contábeis anteriores, mas não se qualificam para capitalização de acordo com as IFRS. Se for esse o caso, a adotante pela primeira vez pode escolher utilizar o valor contábil de acordo com as práticas contábeis anteriores desse item na data de transição para as IFRS como custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção a um item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. Na data de transição para as IFRS, a entidade deve testar cada item para o qual essa isenção é utilizada quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a IAS 36 (CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos). Para as finalidades deste item, as operações estão sujeitas a tarifas reguladas se fornecerem bens ou serviços a clientes a preços estabelecidos por órgão autorizado, qualificado para estabelecer tarifas que vinculam os clientes e que são destinadas a recuperar os custos específicos incorridos pela entidade ao fornecer os bens ou serviços regulados e para obter retorno específico. O retorno específico pode ser um valor mínimo ou uma faixa e não precisa ser retorno fixo ou garantido.

Arrendamento

D9. A adotante primeira vez pode avaliar se o contrato existente na data de transição para as IFRS contém arrendamento, aplicando os itens 9 a 11 do CPC 06 a esses contratos com base em fatos e circunstâncias existentes nessa data.

D9A. (Eliminado).

D9B. Quando a adotante pela primeira vez, que é arrendatária, reconhecer passivos de arrendamento e ativos de direito de uso, pode aplicar a seguinte abordagem a todos os seus contratos de arrendamento (sujeitos aos expedientes práticos descritos no item D9D):

(a) mensurar o passivo de arrendamento na data de transição para as IFRS. O arrendatário que segue essa abordagem deve mensurar esse passivo de arrendamento ao valor presente do saldo de arrendamento remanescente (ver item D9E), descontado utilizando a taxa de empréstimo incremental do arrendatário (ver item D9E) na data de transição para IFRS;

(b) mensurar o ativo de direito de uso na data de transição para as IFRS. O arrendatário deve escolher, com base em arrendamento por arrendamento, para mensurar o ativo de direito de uso pelo:

(i) seu valor contábil como se o CPC 06 tivesse sido aplicado desde a data de início do arrendamento (ver item D9E), mas descontado, utilizando a taxa de empréstimo incremental do arrendatário na data de transição para as IFRS; ou

(ii) valor igual ao passivo do arrendamento, ajustado pelo valor de quaisquer pagamentos de arrendamentos antecipados ou de arrendamentos incorridos a pagar, relativos a esses arrendamentos, reconhecidos no balanço patrimonial imediatamente antes da data de transição para as IFRS;

(c) aplicar o CPC 01 aos ativos de direito de uso na data da transição para as IFRS.

D9C. Não obstante os requisitos do item D9B, a adotante pela primeira vez, que é arrendatária, deve mensurar o ativo de direito de uso pelo valor justo na data de transição para as IFRS para arrendamentos que atendam à definição de propriedade para investimento no CPC 28 e são mensurados utilizando o modelo de valor justo no CPC 28 a partir da data de transição para as IFRS.

D9D. A adotante pela primeira vez, que é arrendatária, pode utilizar um ou mais dos seguintes itens na data de transição para as IFRS, aplicadas com base em arrendamento por arrendamento:



(a) aplicar uma única taxa de desconto à carteira de arrendamento com características razoavelmente similares (por exemplo, prazo de arrendamento restante similar para uma classe similar de ativos subjacentes em ambiente econômico similar);

(b) optar por não aplicar os requisitos do item D9B aos arrendamentos para os quais o prazo de arrendamento (ver item D9E) termina dentro de 12 meses da data de transição para as IFRS. Em vez disso, a entidade deve contabilizar (incluindo a divulgação de informações sobre) esses arrendamentos como se fossem arrendamentos em curto prazo contabilizados de acordo com o item 6 do CPC 06;

(c) optar por não aplicar os requisitos do item D9B aos arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8 do CPC 06). Em vez disso, a entidade deve contabilizar (incluindo a divulgação de informações sobre) esses arrendamentos de acordo com o item 6 do CPC 06;

(d) excluir os custos iniciais diretos (ver item D9E) da mensuração do ativo de direito de uso na data da transição para as IFRS;

(e) utilizar a percepção posterior, como na determinação do prazo do arrendamento, se o contrato contiver opções para estender ou encerrar o contrato de arrendamento.

D9E. Pagamento de arrendamento, arrendatário, taxa de empréstimo incremental do arrendatário, data de início do arrendamento, custos iniciais diretos e prazo de arrendamento são termos definidos no CPC 06 e devem ser utilizados neste pronunciamento com o mesmo significado.

D10-D11. (Eliminados).

Diferenças acumuladas de conversão

D12. A IAS 21 (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) requer que uma entidade:

(a) reconheça algumas diferenças de conversão em outros resultados abrangentes e as acumule diretamente em conta especial do patrimônio líquido; e

(b) na alienação de uma operação no exterior, reclassifique a diferença acumulada de conversão dessa operação no exterior (incluindo, se aplicável, ganhos e perdas nas coberturas relacionadas) do patrimônio líquido para lucro ou prejuízo como parte do ganho ou perda na alienação.

D13. Contudo, uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir com esses requisitos das diferenças acumuladas de conversão que existiram até a data da transição para as IFRSs, determinando que, se a adotante pela primeira vez utilizar essa isenção:

(a) as diferenças acumuladas para todas as operações no exterior sejam assumidas como sendo zero na data da transição para as IFRSs; e

(b) o ganho ou perda em baixa subsequente de qualquer operação no exterior excluirá essas diferenças de conversão que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs e somente serão incluídas as diferenças de conversão posteriores a essa data.

D13A. Em vez de aplicar o item D12 ou o item D13, a controlada que usa a isenção do item D16(a) pode escolher, em suas demonstrações contábeis, mensurar as diferenças acumuladas de conversão para todas as operações no exterior no valor contábil que seria incluído na demonstração consolidada da controladora, com base na data de transição da controladora para os CPCs, caso nenhum ajuste for feito para os procedimentos de consolidação e para os efeitos da combinação de negócios na qual a



controladora adquiriu a controlada. Uma opção semelhante está disponível para entidade controlada em conjunto ou coligada que opta pela isenção do item D16(a).

D13B. Como decorrência dos itens D12 e D13, e considerando que as entidades passaram, por força da vigência dada ao Pronunciamento Técnico CPC 02 pelos seus órgãos reguladores, a reconhecer esses ganhos ou perdas por diferenças de conversão provavelmente em data anterior ao da data de transição para as IFRSs, as adotantes pela primeira vez devem zerar os saldos dessas diferenças acumuladas de conversão existentes nas suas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com o CPC 02, à data da transição, transferindo-os para lucros ou prejuízos acumulados, bem como divulgar a política de distribuição de resultados aplicável a tais saldos.

Investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D14. Quando a entidade elaborar demonstrações separadas, a IAS 27 (CPC 35) requer que ela contabilize seus investimentos em controladas, em controladas em conjunto e em coligadas:

- (a) pelo custo;
- (b) de acordo com a IFRS 9 (CPC 48); ou
- (c) utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito no CPC 18.

D15. Se uma adotante pela primeira vez mensura tal investimento pelo custo de acordo com a IAS 27 (CPC 35), ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores nas suas demonstrações separadas (não confundir com demonstrações individuais) pela primeira vez em IFRSs:

- (a) pelo custo determinado conforme IAS 27 (Pronunciamento Técnico CPC 35); ou
- (b) pelo custo atribuído (deemed cost). O custo atribuído desse investimento deve ser:
 - (i) o valor justo na data da transição para as IFRSs em suas demonstrações separadas; ou
 - (ii) o valor previamente escriturado pelas políticas contábeis anteriormente utilizadas.

A adotante pela primeira vez pode escolher (i) ou (ii) acima para mensurar seu investimento em cada controlada, controlada em conjunto ou coligada que ela eleja ser mensurado pelo custo atribuído.

D15A. Se a entidade adotante pela primeira vez contabilizar esse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito na IAS 28 (CPC 18):

- (a) a adotante pela primeira vez deve aplicar a isenção da combinação de negócios passada (Apêndice C) na aquisição do investimento;
- (b) se a entidade se tornar uma adotante pela primeira vez para as suas demonstrações separadas antes do que para suas demonstrações consolidadas e
 - (i) depois de sua controladora, a entidade deve aplicar o item D16 em suas demonstrações separadas;
 - (ii) depois de sua controlada, a entidade deve aplicar o item D17 em suas demonstrações separadas.

Ativos e passivos de controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas

D16. Se uma controlada tornar-se uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, a controlada deve, em suas demonstrações contábeis, mensurar seus ativos e passivos:



(a) pelos valores contábeis que seriam incluídos nas demonstrações consolidadas da controladora, com base na data de transição da controladora para as IFRSs, se nenhum ajuste tiver sido feito para refletir os procedimentos de consolidação e os efeitos da combinação de negócios em que a controladora adquiriu a controlada (esta opção não está disponível para uma controlada de entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36, que deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado); ou

(b) pelos valores contábeis exigidos no restante deste Pronunciamento, com base na data de transição para as IFRSs da controlada. Esses valores contábeis podem ser diferentes daqueles descritos em (a) quando:

(i) as exceções previstas neste Pronunciamento resultarem em mensurações que dependem da data de transição para as IFRSs;

(ii) as políticas contábeis utilizadas nas demonstrações contábeis da controlada forem diferentes daquelas utilizadas nas demonstrações contábeis consolidadas. Por exemplo, a controlada pode usar o método do custo como sua política contábil, tal como previsto na IAS 16 - Property, Plant and Equipment (Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado) enquanto que o grupo pode usar o método do valor justo.

Uma opção similar está disponível para uma coligada ou entidade controlada em conjunto que vier a adotar pela primeira vez as IFRSs em data posterior à entidade que detenha uma influência significativa ou o controle conjunto sobre ela.

D17. Contudo, se a entidade se tornar uma adotante pela primeira vez depois de sua controlada (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto), a entidade deve, em suas demonstrações contábeis consolidadas, mensurar os ativos e passivos da controlada (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto) pelos mesmos valores contábeis das demonstrações contábeis da controlada (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto), após efetuar ajustes para refletir a consolidação e a equivalência patrimonial, bem como dos efeitos da combinação de negócios em que a entidade adquiriu a controlada. Não obstante este requisito, a controladora que seja entidade não de investimento não deve aplicar a exceção à consolidação que é utilizada por quaisquer controladas que sejam entidades de investimento.

Instrumentos financeiros compostos

D18. A IAS 32 - Financial Instruments: Presentation (Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação) exige que a entidade divida um instrumento financeiro composto em seus componentes de passivo e de patrimônio líquido, desde o seu reconhecimento inicial. Se o componente de passivo estiver liquidado, a aplicação retroativa da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) envolve a separação do mesmo em duas partes dentro do patrimônio líquido. A primeira parte, em lucros ou prejuízos acumulados, representando os juros acumulados atribuídos ao componente de passivo. A outra parte representando o componente de patrimônio líquido original. Contudo, de acordo com este Pronunciamento, uma adotante pela primeira vez não precisa separar essas duas partes quando o componente de passivo estiver liquidado na data de transição para as IFRSs.

Designação de instrumentos financeiros reconhecidos anteriormente

D19. A IFRS 9 (CPC 48) permite que passivo financeiro (desde que atenda a determinados critérios) seja designado como passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado. Apesar desse requisito, a entidade pode designar, na data de transição para as IFRS, qualquer passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado, contanto que o passivo atenda aos critérios do item 4.2.2 da IFRS 9 (CPC 48) nessa data.



D19A. A entidade pode designar o ativo financeiro como mensurado ao valor justo por meio do resultado de acordo com o item 4.1.5 da IFRS 9 (CPC 48) com base nos fatos e circunstâncias que existirem na data de transição para as IFRS.

D19B. A entidade pode designar o investimento em instrumento patrimonial como ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 5.7.5 da IFRS 9 (CPC 48) com base nos fatos e circunstâncias que existirem na data de transição para as IFRS.

D19C. Para o passivo financeiro que seja designado como passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado, a entidade deve determinar se o tratamento no item 5.7.7 da IFRS 9 (CPC 48) cria descasamento contábil no resultado com base nos fatos e circunstâncias existentes na data de transição para as IFRS.

Mensuração ao valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros no reconhecimento inicial

D20. Não obstante os requisitos dos itens 7 e 9, a entidade pode aplicar os requisitos do item B5.1.2A(b) da IFRS 9 (CPC 48) a transações celebradas a partir da data de transição para as IFRS.

Passivos decorrentes de desativação incluídos no custo de ativos imobilizados

D21. A Interpretação IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities (Interpretação Técnica ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) exige que mudanças específicas em um passivo por desativação, restauração ou outro similar sejam adicionadas ou deduzidas do custo do ativo ao qual está relacionado; o valor depreciável ajustado do ativo deve ser então depreciado prospectivamente durante sua vida útil. Uma adotante pela primeira vez não precisa cumprir essas exigências no caso de mudanças ocorridas nesses passivos antes da data de transição para as IFRSs. Se uma adotante pela primeira vez faz uso dessa exceção, ela deve:

(a) mensurar os passivos na data de transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25);

(b) na medida em que tais passivos estiverem dentro do alcance da IFRIC 1 (ICPC 12), a entidade deve estimar o montante que teria sido incluído no custo dos ativos a que dizem respeito, quando se originou o passivo, calculando o valor presente do passivo naquela data pelo uso da melhor estimativa da taxa histórica de desconto ajustada ao risco que poderia ter sido aplicada àquele passivo ao longo desse período; e

(c) calcular a depreciação acumulada sobre aquele montante, na data de transição para as IFRSs, considerando como base a estimativa corrente da vida útil do ativo, usando a política de depreciação adotada pela entidade de acordo com as IFRSs.

D21A. Se a entidade usa a exceção do item D8A(b) (para ativos de petróleo e gás na fase de desenvolvimento ou produção contabilizados em centros de custo que incluem todas as propriedades em uma larga área geográfica de acordo com práticas anteriores), deve, em vez de aplicar o item D21 ou a IFRIC 1 (ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares):

(a) mensurar os passivos de desativação, restauração e outros passivos similares na data da transição para as IFRSs de acordo com a IAS 37 (CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes); e

(b) reconhecer diretamente em lucros ou prejuízos acumulados qualquer diferença entre esse valor e o valor contábil desses passivos na data da transição para as IFRSs determinados de acordo com práticas anteriores.



Ativos financeiros e ativos intangíveis contabilizados de acordo com a IFRIC 12

D22. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRIC 12 - Concessions (ICPC 01 - Contratos de Concessão).

D23-24. (Eliminados).

Liquidação de passivos financeiros com instrumentos patrimoniais

D25. A IFRIC 19 - Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments (Interpretação Técnica ICPC 16 - Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais) tem vigência prevista pelo IASB para exercícios sociais iniciados a partir de 1º de julho de 2010. Todavia, uma adotante pela primeira vez pode aplicá-la antecipadamente, divulgando tal fato em suas demonstrações contábeis.

Hiperinflação severa

D26. Se a entidade tem moeda funcional que era, ou é, a moeda de economia hiperinflacionária, ela deve determinar se está sujeita à hiperinflação severa antes da data de transição para as IFRSs. Isso é aplicável a entidades que estão adotando as IFRSs pela primeira vez, bem como a entidades que aplicaram as IFRSs anteriormente.

D27. A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita a hiperinflação severa se tiver as seguintes características:

(a) índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda;

(b) não existe conversibilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira considerada estável.

D28. A moeda funcional da entidade deixará de estar sujeita à hiperinflação severa na data de normalização da moeda funcional. Essa será a data quando a moeda funcional não tiver mais uma, ou ambas, as características do item D27, ou quando houver mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita à hiperinflação severa.

D29. Quando a data de transição para as IFRSs da entidade for a data de normalização da moeda funcional, ou posterior, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para as IFRSs. A entidade pode utilizar esses valores justos como custo atribuído desses ativos e passivos nas demonstrações contábeis de abertura de acordo com as IFRSs.

D30. Quando a data de normalização da moeda funcional se encontrar dentro do período comparativo de 12 meses, o período comparativo pode ser inferior a 12 meses, desde que um conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme requerido pelo item 10 da IAS 1, Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis) seja fornecido para esse período mais curto.

Negócios em conjunto

D31. Uma adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições transitórias da IFRS 11 (Pronunciamento Técnico CPC 19 - Negócios em Conjunto) com as seguintes exceções:

(a) ao aplicar as disposições de transição da IFRS 11 (Pronunciamento Técnico CPC 19), a adotante pela primeira vez deve aplicar essas disposições na data da transição para as IFRSs.



(b) ao mudar da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial, a adotante pela primeira vez deve submeter o investimento ao teste de recuperação do ativo de acordo com a IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01) na data de transição para as IFRSs, independentemente de haver qualquer indicação de que o investimento possa apresentar problemas de recuperação. A redução ao valor recuperável resultante deve ser reconhecida como ajuste aos lucros (prejuízos) acumulados na data de transição para as IFRSs.

Custos de remoção de estéril (stripping) de mina de superfície na fase de produção

D32. Quando efetuar a adoção inicial das IFRSs, a entidade pode aplicar as disposições transitórias previstas nos itens A1 a A4 da IFRIC 20 (Interpretação Técnica ICPC 18 - Custos de Remoção de Estéril (Stripping) de Mina de Superfície na Fase de Produção).

Designação de contratos para comprar ou vender item não financeiro

D33. A IFRS 9 (CPC 48) permite que alguns contratos para comprar ou vender um item não financeiro sejam designados, no início, como mensurados ao valor justo por meio do resultado (ver item 2.5 da IFRS 9 (CPC 48)). Apesar desse requisito, a entidade pode designar, na data de transição para as IFRS, contratos já existentes nessa data como mensurados ao valor justo por meio do resultado, mas apenas se eles atenderem aos requisitos do item 2.5 da IFRS 9 (CPC 48) nessa data e a entidade designar todos os contratos similares.

Receita

D34. A adotante pela primeira vez pode aplicar as disposições de transição do item C5 da IFRS 15 (CPC 47). Nesses itens as referências à "data da aplicação inicial" devem ser interpretadas como o início do primeiro período de relatório de acordo com as IFRS. Se a adotante pela primeira vez decidir aplicar essas disposições de transição, ela também deve aplicar o item C6 da IFRS 15 (CPC 47).

D35. A adotante pela primeira vez não é obrigada a reapresentar contratos que foram concluídos antes do período mais antigo apresentado. Contrato concluído é o contrato pelo qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados de acordo com as políticas contábeis anteriores.

Transação em moeda estrangeira e adiantamento

D36. A adotante pela primeira vez não necessita aplicar a IFRIC 22 (ICPC 21 - Transação em Moeda Estrangeira e Adiantamento) a ativos, despesas e receitas no âmbito dessa interpretação inicialmente reconhecida antes da data de transição para os pronunciamentos, interpretações e orientações.

Apêndice E - Isenções de curto prazo das IFRSs - (Eliminado)

Guia de Implementação

Este guia de implementação acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento Técnico CPC 37.

Introdução

IG1. Este guia de implementação:

(a) explica como as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 37 interagem com as exigências de outros pronunciamentos técnicos e das IFRSs (itens IG2 até IG65). Essas explicações discorrem sobre aquelas exigências que provavelmente envolvem questões que são específicas para as adotantes pela primeira vez;



(b) inclui um exemplo ilustrativo que mostra como a adotante pela primeira vez deve evidenciar como a transição para as IFRSs afetou seu balanço patrimonial, seu desempenho financeiro (resultado) e seus fluxos de caixa, como exigido nos itens 24(a), 24(b), 25 e 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37 (item IG 63).

IAS 10 - Events after the Reporting Period (Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente)

IG2. Exceto pelo descrito no item IG3, a entidade deve aplicar a IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24) para determinar se:

(a) o balanço patrimonial de abertura reflete um evento que tenha ocorrido após a data de transição para as IFRSs; e

(b) os valores comparativos, em suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, refletem um evento que tenha ocorrido após o fim daquele período comparativo.

IG3. Os itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 requerem algumas modificações nos princípios contidos na IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24) quando uma adotante pela primeira vez determina se as mudanças em suas estimativas são eventos subsequentes que demandam ou não ajustes contábeis na data de transição para as IFRSs (ou quando aplicável, ao fim do período comparativo). Os casos 1 e 2 a seguir ilustram essas modificações. No caso 3 abaixo, os itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não requerem modificações aos princípios da norma IAS 10 (Pronunciamento Técnico CPC 24).

(a) Caso 1 - As práticas contábeis anteriores exigiram estimativas de itens similares na data de transição para as IFRSs e foi utilizada uma política contábil consistente com tais práticas. Nesse caso, as estimativas de acordo com as IFRSs precisam ser consistentes com as estimativas feitas para aquela data pelas práticas contábeis anteriores, a menos que exista evidência objetiva de que as estimativas estavam erradas (ver IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors - Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). A entidade deve divulgar revisões posteriores de tais estimativas como eventos do período em que as revisões foram feitas e não como ajustes por eventos subsequentes decorrentes do recebimento de evidências adicionais sobre as condições que existiam na data de transição para as IFRSs.

(b) Caso 2 - As práticas contábeis anteriores exigiram estimativas para itens similares na data de transição para as IFRSs, porém a entidade fez tais estimativas usando uma política contábil não consistente com as IFRSs. Nesse caso, as estimativas de acordo com as IFRSs precisam ser consistentes com as estimativas feitas para aquela data com base nas práticas contábeis anteriores após os devidos ajustes por diferença de política contábil (a menos que exista evidência objetiva de que essas estimativas estavam erradas). O balanço patrimonial de abertura em IFRSs deve refletir aqueles ajustes por diferença de política contábil. Como no caso 1, a entidade deve divulgar as revisões posteriores dessas estimativas como eventos do período em que as revisões foram feitas.

Por exemplo, as práticas contábeis anteriores podem ter exigido que a entidade reconheça e mensure suas provisões em bases consistentes com a norma IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes), exceto as mensurações pelas práticas contábeis anteriores, que foram feitas em bases não descontadas. Nesse exemplo, a entidade deve utilizar as estimativas em conformidade com as práticas contábeis anteriores como um dado de entrada para as mensurações a valor presente, como exigido pela IAS 37 (CPC 25).

(c) Caso 3 - As práticas contábeis anteriores não exigiram estimativas de itens similares na data de transição para as IFRSs. As estimativas de acordo com as IFRSs para aquela data refletem condições existentes naquela data. Em especial, estimativas de preços de mercado, taxas de juros e taxas de câmbio na data de transição para as IFRSs refletem condições de mercado naquela data. Isso é



consistente com a distinção na IAS 10 (CPC 24) entre os ajustes por eventos subsequentes que exigem ajustes nos saldos contábeis e aqueles que não exigem tais ajustes.

IG Exemplo 1 - Estimativas
Contexto
As primeiras demonstrações contábeis da entidade "A" em IFRSs correspondem ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa para um ano. Em suas demonstrações contábeis pelas práticas contábeis anteriores para 31 de dezembro de 2008 e de 2009, a entidade "A":
(a) fez estimativas de despesas e provisões por competência naquelas datas;
(b) contabilizou em regime de caixa um plano definido de benefícios de aposentadoria; e
(c) não reconheceu uma provisão referente a uma ação judicial decorrente de eventos que ocorreram em setembro de 2009. Quando a ação judicial foi concluída, em 30 de junho de 2010, a entidade foi exigida a pagar \$ 1.000, o que aconteceu em 10 de julho de 2010.
Na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade "A" concluiu que suas estimativas de despesas e provisões por competência em 31 de dezembro de 2008 e 2009, pelas práticas contábeis anteriores, foram feitas com políticas contábeis consistentes com as IFRSs. Embora tendo descoberto que algumas das provisões estavam superestimadas e outras subestimadas, a entidade "A" concluiu que tais estimativas estavam razoáveis e que, portanto, nenhum erro ocorreu. Como resultado, a contabilização dessas super e subestimativas exigiram os ajustes de rotina para estimativas contábeis de acordo com a IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23).
Aplicação das exigências
Na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs para 1º de janeiro de 2009 e do balanço patrimonial comparativo de 31 de dezembro de 2009, a entidade "A":
(a) não ajustou as estimativas anteriores das despesas e provisões por competência; e
(b) fez as necessárias estimativas (em regime de competência) para contabilizar o plano de aposentadoria de acordo com a norma IAS 19 -Employee Benefits(Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados). As premissas atuariais da entidade "A" em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 não refletiam condições posteriores àquelas datas. Por exemplo:
(i) as taxas de desconto da entidade "A" em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 para o plano de aposentadoria e as provisões refletiam condições de mercado dessas datas; e
(ii) as premissas atuariais em 1º de janeiro de 2009 e 31 de dezembro de 2009 sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não refletiam condições ocorridas após essas datas - tal como um aumento significativo nas taxas estimadas de rotatividade de empregados em função do encurtamento do plano de aposentadoria em 2010.
O tratamento da ação judicial em 31 de dezembro de 2009 depende das razões pelas quais a entidade "A" não reconheceu a provisão pelas práticas contábeis anteriores naquela data.
Premissa 1 - As práticas contábeis anteriores foram consistentes com o previsto na IAS 37 -Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets(Pronunciamento Técnico CPC
25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). A entidade "A" concluiu que o critério de reconhecimento não foi atendido. Nesse caso, as premissas da entidade "A" em conformidade com as IFRSs são consistentes com as premissas pelas práticas contábeis anteriores. Portanto, a entidade "A" não reconhece a provisão em 31 de dezembro de 2009.
Premissa 2 - As práticas contábeis anteriores não foram consistentes com o disposto na IAS 37 (Pronunciamento Técnico CPC 25). Portanto, a entidade "A" desenvolveu estimativas de acordo com a IAS 37 (CPC 25). Pelo disposto na IAS 37, a entidade "A" deve determinar se existe uma obrigação ao fim do período de divulgação, levando em conta todas as evidências disponíveis inclusive alguma evidência adicional em função de eventos subsequentes ao encerramento do período de divulgação. Da mesma forma, de acordo com a IAS 10 -Events after the Reporting Period(Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente), a solução da ação judicial após o período de divulgação é um evento subsequente que requer ajuste contábil se ele confirmar que a entidade tinha uma obrigação presente naquela data. Nessa situação, a solução da ação judicial confirma que a entidade "A" tinha uma obrigação em setembro de 2009 (quando o evento ocorreu e que deu origem à ação judicial). Portanto, a entidade "A" deve reconhecer uma provisão em 31 de dezembro de 2009. A entidade "A" deve mensurar essa provisão pelo cálculo do valor presente em 31 de dezembro de 2009 do valor pago em 10 de julho de 2010 (\$ 1.000), usando a taxa de desconto que está de acordo com o CPC 25 e que reflete as condições de mercado de 31 de dezembro de 2009.

IG4. O disposto nos itens 14 a 17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as exigências de outras IFRSs quanto às classificações ou mensurações baseadas em circunstâncias existentes em datas específicas. Exemplos disso incluem:



(a) a distinção entre arrendamento financeiro e operacional (ver IAS 17 - Leases - Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil);

(b) as restrições na IAS 38 - Intangible Assets (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível), que proíbem a capitalização de gastos referentes a ativos intangíveis gerados internamente se o ativo não se qualificar para o reconhecimento quando da ocorrência desses gastos; e

(c) a distinção entre um passivo financeiro e um instrumento patrimonial (ver a IAS 32 - Financial Instruments: Presentation, Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação).

IAS 12 - Income Taxes (Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro)

IG5. A entidade deve aplicar a IAS 12 (Pronunciamento Técnico CPC 32) para as diferenças temporárias entre o valor contábil dos ativos e passivos em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e suas respectivas bases fiscais.

IG6. De acordo com a IAS 12, a mensuração dos impostos corrente e diferido deve refletir as taxas de impostos e legislação fiscal vigentes ou substantivamente vigentes ao final do período de divulgação. A entidade deve contabilizar os efeitos das mudanças nas taxas de impostos e legislação fiscal quando estiverem promulgadas e vigentes ou substancialmente vigentes.

IAS 16 - Property, Plant and Equipment (Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado)

IG7. Quando as taxas e métodos de depreciação da entidade pelas práticas contábeis anteriores forem aceitáveis de acordo com as IFRSs, a entidade deve contabilizar qualquer mudança na estimativa de vida útil ou modelo de depreciação prospectivamente quando ela efetuar tais mudanças (itens 14 e 15 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e item 61 da IAS 16 - Pronunciamento Técnico CPC 27). Contudo, em alguns casos, as taxas e métodos de depreciação da entidade de acordo com as práticas contábeis anteriores podem ser diferentes daqueles que seriam aceitáveis pelas IFRSs (por exemplo, quando eles foram adotados unicamente para fins fiscais e não refletem de forma razoável a vida útil dos ativos correspondentes). Quando relevante o efeito dessas diferenças nas demonstrações contábeis, a entidade deve ajustar a depreciação acumulada em seu balanço de abertura em IFRSs retrospectivamente para que cumpra com as IFRSs.

IG8. A entidade pode optar pelo uso de um dos valores abaixo como custo atribuído (deemed cost) para o ativo imobilizado, observando o contido na Interpretação Técnica ICPC 10 - Interpretação sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43:

(a) valor justo na data da transição para as IFRSs (item D5 deste Pronunciamento Técnico CPC 37), caso em que a entidade irá dar as divulgações requeridas pelo item 30 deste Pronunciamento Técnico;

(b) reavaliação de acordo com as práticas contábeis anteriores, que observe os critérios do item D6 deste Pronunciamento Técnico;

(c) (eliminada);

(d) alocação de montante determinado de acordo com práticas contábeis anteriores que observe os critérios do item D8A deste Pronunciamento Técnico.

IG9. As depreciações subsequentes devem basear-se no respectivo custo atribuído e iniciar na data em que a entidade estabelecer o custo atribuído.

IG10-11. (Eliminados).



IG12. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado) exige que cada parte de um item do ativo imobilizado, cujo custo seja relevante em relação ao custo total do item, seja depreciada separadamente. Contudo, a IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado) não estipula a unidade de mensuração para reconhecimento de ativo, ou seja, o que constitui um item do ativo imobilizado. Então, é necessário julgamento na aplicação do critério de reconhecimento em circunstâncias específicas da entidade (ver itens 9 e 43 da IAS 16 - Pronunciamento Técnico CPC 27).

IG13. Em alguns casos, a construção ou colocação em uso de ativo resulta na obrigação de a entidade dismantelar ou remover o ativo e restaurar o local que ocupa. A entidade deve aplicar a IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) no reconhecimento e mensuração de qualquer provisão resultante. A entidade deve aplicar a IAS 16 (Pronunciamento Técnico CPC 27) para determinar o montante resultante a ser incluído no custo do ativo, antes da depreciação e das perdas por redução ao valor recuperável. Itens como a depreciação e, quando aplicável, as perdas por redução ao valor recuperável, causam diferenças entre o saldo contábil do passivo e o montante incluído no valor contábil do ativo. As alterações em tais passivos devem ser contabilizadas pela entidade em conformidade com a IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities (Interpretação Técnica ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outras Passivos Similares). Contudo, o item D21 da IFRS 1 (Pronunciamento Técnico CPC 37) fornece uma isenção para mudanças que ocorreram antes da data de transição para as IFRSs e estabelece tratamento alternativo quando a isenção for utilizada. Um exemplo da adoção pela primeira vez da IFRIC 1 (ICPC 12), e que ilustra o uso dessa isenção, consta nos itens IG201 a IG203.

IAS 17 - Leases (Pronunciamento Técnico CPC 06 - Operações de Arrendamento Mercantil)

IG14. Na data da transição para as IFRSs, o arrendatário ou o arrendador devem classificar os arrendamentos como financeiro ou operacional com base nas circunstâncias existentes na data de início do arrendamento (item 13 da IAS 17 - CPC 06). Em alguns casos, arrendatário e arrendador podem concordar em mudar os termos do contrato de arrendamento, exceto pela renovação do mesmo, de forma tal que resultaria em uma classificação diferente pela IAS 17 (Pronunciamento Técnico CPC 06) caso os termos alterados do contrato de arrendamento vigorassem desde o seu início. Nesse caso, o contrato alterado é considerado como novo contrato. Contudo, mudanças nas estimativas (por exemplo, mudanças na estimativa da vida econômica ou do valor residual do ativo arrendado) ou nas circunstâncias (por exemplo, em função de inadimplência do arrendatário) não resultam em nova classificação do arrendamento.

IG15. (Eliminado).

IG16. A SIC 15 - Operating Leases - Incentives (Arrendamento Operacional - Incentivo, contida na Interpretação Técnica ICPC 03 - Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil) deve ser aplicada a todos os contratos de arrendamento em vigência na data da transição.

IAS 18 - Revenue (Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas)

IG17. Se a entidade recebeu valores que ainda não se qualificaram para o reconhecimento como receita de acordo com a IAS 18 (Pronunciamento Técnico CPC 30) (por exemplo, o recebimento de venda que não se qualifica para o reconhecimento como receita), a entidade deve reconhecer o montante recebido como passivo em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs e mensurar esse passivo pelo montante recebido.

IAS 19 - Employee Benefits (Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados)

IG18. As disposições transitórias previstas na IAS 19 não são aplicáveis ao balanço patrimonial de abertura em IFRSs da entidade (item 9 do Pronunciamento Técnico CPC 37).



IG19. As premissas atuariais da entidade na data de transição para as IFRSs devem ser consistentes com as premissas atuariais estabelecidas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores (após os ajustes para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que tais premissas estavam erradas (item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 37). O impacto de revisão posterior nessas premissas é um ganho ou uma perda atuarial do período em que a entidade faz tais revisões.

IG20. A entidade pode precisar estabelecer premissas atuariais na data de transição para as IFRSs que não foram necessárias em relação às suas práticas contábeis anteriores. Tais premissas atuariais não devem refletir condições que surgiram depois da data de transição para as IFRSs. Em especial, taxas de desconto e o valor justo dos ativos do plano na data de transição para as IFRSs devem refletir condições de mercado em tal data. De forma similar, as premissas atuariais da entidade na data de transição para as IFRSs sobre as taxas futuras de rotatividade de empregados não devem refletir um significativo aumento dessas taxas em decorrência de encurtamento do plano de aposentadoria que tenham ocorrido após a data de transição para as IFRSs (item 16 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG21. Em muitos casos, as primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade devem refletir as mensurações das obrigações de benefícios a empregados em três datas: no fim do primeiro período de divulgação em IFRSs, na data das informações comparativas e na data de transição para as IFRSs. A IAS 19 (Pronunciamento Técnico CPC 33) estimula a entidade a envolver um atuário qualificado na mensuração de todas as suas obrigações materiais relativas a benefícios pós-emprego. Para minimizar custos, a entidade pode requerer um atuário qualificado para realizar uma avaliação atuarial detalhada em uma ou duas das datas indicadas e ajustá-la(s) para outra data (anterior ou posterior). Qualquer efeito dos ajustes de rolagem da avaliação para data futura ou passada deve refletir transações materiais ou outros eventos relevantes entre essas datas (incluindo mudanças nos preços de mercado e nas taxas de juros) (IAS 19, item 57).

IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis)

IG21A. A entidade, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode ter tratado o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) de operação no exterior e qualquer ajuste a valor justo nos valores contábeis de ativos e passivos resultantes dessa operação como ativos e passivos da entidade em vez de ativos e passivos de operação no exterior. Sendo assim, é permitido à entidade aplicar prospectivamente as exigências do item 47 da IAS 21 para todas as aquisições de operações no exterior que ocorreram depois da data de transição para as IFRSs.

IFRS 3 - Business Combinations (Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios)

IG22. Os exemplos a seguir ilustram os efeitos do Apêndice C do Pronunciamento Técnico CPC 37, assumindo-se que uma adotante pela primeira vez faça uso das isenções previstas.

IG Exemplo 2 - Combinação de negócios**Contexto**

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "B" correspondem ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º de julho de 2006, a entidade "B" adquiriu 100% da controlada "C". De acordo com as práticas contábeis anteriores, a entidade "B":

(a) classificou a combinação de negócios como aquisição pela entidade "B";

(b) mensurou os ativos adquiridos e os passivos assumidos aos seguintes valores, pelas práticas contábeis anteriores em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs):

(i) ativos identificáveis menos os passivos para os quais as IFRSs exigem mensuração baseada no custo após a combinação de negócios: \$ 200 (cuja base fiscal é de \$ 150 e a alíquota de imposto é de 30%);

(ii) passivos de aposentadoria (sendo \$ 130 o valor presente de obrigações de benefícios definidos, mensurado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 33, e \$ 100 de valor justo dos ativos do plano): \$ zero (porque a entidade "B" usou o regime de caixa para contabilizar as aposentadorias de acordo com as práticas contábeis anteriores). A base fiscal do passivo de aposentadoria também é zero;



(iii) ágio fundamentado em rentabilidade futura (goodwill): \$ 180;
(c) não reconheceu, na data da aquisição, impostos diferidos decorrentes de diferenças temporárias associadas com os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos.
Aplicação das exigências
Em seu balanço patrimonial consolidado de abertura em IFRSs, a entidade "B":
(a) deve classificar a combinação de negócios como aquisição pela entidade "B" mesmo que, pelas IFRSs, ela tivesse de ser classificada como aquisição reversa pela controlada "C" (item C4 (a) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
(b) não deve ajustar a amortização acumulada do ágio por rentabilidade futura (goodwill). A entidade "B" testou o ágio por rentabilidade futura (goodwill) em relação ao seu valor recuperável, conforme a IAS 36 (Pronunciamento Técnico CPC 01), reconhecendo a perda resultante com base nas condições existentes na data de transição para as IFRSs. Em não havendo nenhuma perda em relação ao valor recuperável, o valor contábil do ágio deve permanecer em \$ 180 (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37)
(c) para aqueles ativos identificáveis adquiridos (líquidos dos passivos assumidos) em que as IFRSs exigem uma mensuração baseada no custo após a combinação, a entidade "B" deve tratar os respectivos valores contábeis de acordo com as práticas contábeis anteriores imediatamente após a combinação de negócios como sendo seus respectivos custos atribuídos naquela data (item C4(e) do Pronunciamento Técnico CPC 37);
(d) não deve restabelecer a depreciação e a amortização acumuladas dos ativos líquidos identificados em (c), a menos que as taxas e métodos de depreciação pelas práticas contábeis anteriores resultem em valores materialmente diferentes daqueles calculados de acordo com as IFRSs (por exemplo, se eles foram adotados somente para fins fiscais e não refletem adequadamente a vida útil estimada dos ativos de acordo com as IFRSs). Se nenhum restabelecimento é feito, o valor contábil dos ativos em questão, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, deve ser igual aos respectivos valores contábeis pelas práticas contábeis anteriores na data de transição para as IFRSs (\$ 200) (item IG7);
(e) caso exista alguma indicação de que os ativos identificados apresentam perdas em relação ao seu valor recuperável, os ativos devem ser testados com base nas condições que existiam na data de transição para as IFRSs (ver IAS 36 - Pronunciamento Técnico CPC 01);
(f) deve reconhecer o passivo de aposentadoria e o mensurar ao valor presente das obrigações com o benefício definido (\$ 130) menos o valor justo dos ativos do plano (\$ 100), resultando no valor contábil de \$ 30, cuja contrapartida é um débito de \$ 30 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(d) do Pronunciamento Técnico CPC 37). Contudo, se a controlada "C" adotou as IFRSs em período anterior, a entidade "B" deve mensurar o passivo de aposentadoria pelo mesmo montante que foi reconhecido nas demonstrações contábeis da controlada "C" (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 e IG Exemplo 9);
(g) deve reconhecer o imposto diferido passivo de \$ 6 (30% de \$ 20) decorrente da:
(i) diferença temporária tributável de \$ 50 (\$ 200 menos \$ 150) proveniente dos ativos adquiridos e os passivos assumidos (exceto os de aposentadoria), menos a
(ii) diferença temporária dedutível de \$ 30 (\$ 30 menos zero) proveniente do passivo de aposentadoria.
A entidade deve reconhecer o aumento no imposto diferido passivo como redução de lucros ou prejuízos acumulados (item C4(k) do Pronunciamento Técnico CPC 37). Caso a diferença temporária tributável seja decorrente do reconhecimento inicial do ágio por rentabilidade futura (goodwill), a entidade "B" não deve reconhecer o imposto diferido passivo resultante (item 15(a) da IAS 12 - Income Taxes, Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro).

IG Exemplo 3 - Combinação de negócios - provisão para reestruturação
Contexto
As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "D" correspondem ao período findo em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º de julho de 2008, a entidade "D" adquiriu 100% da controlada "E". Pelas práticas contábeis anteriores a entidade "D" reconheceu a provisão para reestruturação (não descontada) de \$ 100 que não teria se qualificado como passivo identificável de acordo com o CPC 15. O reconhecimento dessa provisão para reestruturação aumentou o ágio por rentabilidade futura (goodwill) em \$ 100. Em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs), a entidade "D":
(a) já havia desembolsado \$ 60 de custos de reestruturação; e
(b) estimou que teria de desembolsar mais \$ 40 em 2009, em valor nominal, e que o efeito de trazer esse montante a valor presente era imaterial. Em 31 de dezembro de 2008, esses custos futuros não se qualificaram para o reconhecimento como uma provisão conforme a IAS 37 -Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets(Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).
Aplicação das exigências



Em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade "D":

(a) não deve reconhecer a provisão de reestruturação (item C4(c) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(b) não deve ajustar o montante determinado para o ágio por rentabilidade futura (goodwill). Contudo, a Entidade "D" deve testar o ágio em relação ao seu valor recuperável, de acordo com a IAS 36 - Impairment of Assets (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos), e deve reconhecer eventual perda resultante (item C4(g) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(c) em função de (a) e (b), os lucros ou prejuízos acumulados, no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, tiveram o aumento de \$ 40 (antes do imposto de renda e do reconhecimento de perdas por redução ao valor recuperável), comparado ao saldo pelas práticas contábeis anteriores.

IG Exemplo 4 - Combinação de negócios - ativo intangível

Contexto

As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "F" correspondem ao período findo em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente de 2009. Em 1º de julho de 2006, a entidade "F" adquiriu 75% da controlada "G". De acordo com as práticas contábeis anteriores, a entidade "F" determinou o valor contábil inicial de \$ 200 para ativos intangíveis que não teriam se qualificado para reconhecimento de acordo com a IAS 38 - Intangible Assets (Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível). A base fiscal dos ativos intangíveis era zero, dando origem ao imposto diferido passivo de \$ 60 (30% de \$ 200).

Em 31 de dezembro de 2008 (data de transição para as IFRSs), o valor contábil dos ativos intangíveis pelas práticas contábeis anteriores era \$ 160 e o montante do imposto diferido passivo era \$ 48 (30% de 160).

Aplicação das exigências

Em razão de os ativos intangíveis não se qualificarem para o reconhecimento como ativos separados em conformidade com a IAS 38, a entidade "F" deve transferir os valores correspondentes a eles para o ágio por rentabilidade futura (goodwill), juntamente com o imposto diferido passivo (\$ 48) e da participação dos não controladores (item C4(g)(i) do Pronunciamento Técnico CPC 37). A parte dos não controladores em questão é de \$ 28 [(\$ 160 - \$ 48) x 25%]. Portanto, o aumento líquido no ágio por rentabilidade futura (goodwill) foi \$ 84, sendo os \$ 160 dos ativos intangíveis, menos \$ 48 do imposto diferido passivo e menos \$ 28 da parte pertinente aos não controladores.

A entidade "F" deve testar o ágio por rentabilidade futura (goodwill) em relação ao seu valor recuperável, de acordo com a IAS 36 - Impairment of Assets (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e deve reconhecer a perda resultante baseando-se nas condições existentes na data de transição para as IFRSs (item C4(g)(ii) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG Exemplo 5 (Eliminado)

IG Exemplo 6 - Combinação de negócios - controlada não consolidada de acordo com as práticas contábeis anteriores

Contexto

A data de transição para as IFRSs da controladora "J" é 1º de janeiro de 2009. De acordo com as práticas contábeis anteriores, a controladora "J" não consolidou seus 75% de participação na controlada "K", adquirida em combinação de negócios de 15 de julho de 2006. Em 1º de janeiro de 2009

(a) o custo do investimento de "J" na controlada "K" é de \$ 180;

(b) pelas IFRSs, a controlada K teria mensurado seus ativos em \$ 500 e seus passivos (incluindo impostos diferidos de acordo com a IAS 12 - Income Taxes, Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro) em \$ 300. Nessas bases, os ativos líquidos da controlada K seriam de \$ 200 pelas IFRSs.

Aplicação das exigências

A controladora "J" deve consolidar a controlada "K". O balanço patrimonial consolidado em 1º de janeiro de 2009 deve incluir:

(a) os ativos da controlada "K" em \$ 500 e os passivos em \$ 300;

(b) a participação dos não controladores de \$ 50 [(\$ 500 - \$ 300) x 25%]; e

(c) ágio por rentabilidade futura (goodwill) de \$ 30 [\$ 180 de custo - (\$ 500 - \$ 300) x 75%] (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37). A controladora "J" deve testar o ágio por rentabilidade futura (goodwill) em relação ao seu valor recuperável de acordo com a IAS 36 - Impairment of Assets (Pronunciamento



Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos) e deve reconhecer eventual perda resultante baseada nas condições existentes na data de transição para as IFRSs (item C4(g)(ii) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG Exemplo 7 - Combinação de negócios - arrendamento financeiro não capitalizado de acordo com as práticas contábeis anteriores**Contexto**

A data de transição para as IFRSs da controladora "L" é 1º de janeiro de 2009. A controladora "L" adquiriu a controlada "M" em 15 de janeiro de 2006 e não capitalizou os arrendamentos financeiros da controlada "M". Se a controlada "M" elaborasse demonstrações contábeis em conformidade com as IFRSs, ela teria reconhecido obrigações de arrendamento financeiro de \$ 300 e ativos de arrendamento de \$ 250 em 1º de janeiro de 2009.

Aplicação das exigências

Em seu balanço patrimonial consolidado em IFRSs, a controladora "L" deve reconhecer obrigações de arrendamento financeiro de \$ 300 e ativos de arrendamento de \$ 250, e o ajuste de \$ 50 em lucros ou prejuízos acumulados (item C4(f)).

IG 23-25. (Eliminados).

IAS 27 - Consolidated and Separate Financial Statements (Pronunciamentos Técnicos CPC 35 - Demonstrações Separadas e CPC 36 - Demonstrações Consolidadas)

IG26. Uma adotante pela primeira vez deve consolidar todas as suas controladas (conforme definido na IAS 27 - CPCs 35 e 36), a menos que a IAS 27 disponha de outra forma.

IG27. Se a adotante pela primeira vez não consolidar uma controlada de acordo com suas práticas contábeis anteriores, então:

(a) em suas demonstrações contábeis consolidadas, a adotante pela primeira vez deve mensurar os ativos e passivos da controlada pelos mesmos valores contábeis nas demonstrações contábeis dessa controlada, após os ajustes por procedimentos de consolidação e pelos efeitos da combinação de negócios em que a controlada foi adquirida (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Se a controlada não tiver adotado as IFRSs em suas demonstrações contábeis, os valores contábeis descritos na sentença anterior são aqueles que seriam requeridos pelas IFRSs nas demonstrações contábeis consolidadas (item C4(j) do Pronunciamento Técnico CPC 37);

(b) se a controladora adquiriu a controlada em combinação de negócios antes da data de transição para as IFRSs, a controladora deve reconhecer o ágio por rentabilidade futura (goodwill) da forma como explicado no IG Exemplo 6;

(c) se a controladora não adquiriu a controlada em combinação de negócios porque ela constituiu a controlada, a controladora não deve reconhecer o ágio por rentabilidade futura (goodwill).

IG28. Quando a adotante pela primeira vez ajusta os valores contábeis dos ativos e passivos de suas controladas na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, isso pode afetar a participação dos não controladores e o imposto diferido.

IG29. Os IG Exemplos 8 e 9 a seguir ilustram os itens D16 e D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37, os quais tratam de casos onde controladora e controlada tornam-se adotantes pela primeira vez em diferentes datas.

IG Exemplo 8 - Controladora adota as IFRSs antes da controlada**Contexto**

A controladora "N" apresentou suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs em 2005. Sua controlada



estrangeira "O", subsidiária integral da controladora "N" desde a sua formação, elabora informações de acordo com as IFRSs para fins internos de consolidação a partir daquela data, porém a controlada "O" não apresentará suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs até 2010.

Aplicação das exigências

Se a controlada "O" aplicar o item D16(a) do Pronunciamento Técnico CPC 37, os valores contábeis de seus ativos e passivos devem ser os mesmos em ambos os balanços patrimoniais, o de abertura em IFRSs em 1º de janeiro de 2009 e o consolidado da controladora "N" (exceto pelos ajustes por conta dos procedimentos de consolidação) e devem ser baseados na data de transição para as IFRSs da controladora "N".

Alternativamente, a controlada "O", conforme dispõe o item D16(b) do Pronunciamento Técnico CPC 37, pode mensurar seus ativos ou passivos baseando-se em sua própria data de transição para as IFRSs (1º de janeiro de 2009). Contudo, o fato de aquela controlada "O" tornar-se uma adotante pela primeira vez em 2010 não deve mudar os valores contábeis de seus ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora "N".

IG Exemplo 9 - Controlada adota as IFRSs antes da controladora**Contexto**

A controladora "P" apresentará suas primeiras demonstrações contábeis consolidadas em IFRSs em 2010. Sua subsidiária estrangeira "Q", subsidiária integral da controladora "P" desde a sua formação, apresentou suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs em 2005. Até 2010, a controlada "Q" elabora informações para fins internos de consolidação, de acordo com as práticas contábeis anteriores da controladora "P".

Aplicação das exigências

Os valores contábeis dos ativos e passivos da controlada "Q" em 1º de janeiro de 2009 devem ser os mesmos tanto no balanço patrimonial de abertura consolidado em IFRSs da controladora "P", quanto nas demonstrações contábeis da controlada "Q" (exceto pelos ajustes por conta dos procedimentos de consolidação) e devem ser baseados na data de transição para as IFRSs da controlada "Q". O fato de a controladora "P" tornar-se adotante pela primeira vez em 2010 não deve mudar esses valores contábeis (item D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG30. O disposto nos itens D16 e D17 do Pronunciamento Técnico CPC 37 não anula as seguintes exigências:

(a) aplicar o Apêndice C do Pronunciamento Técnico CPC 37 aos ativos adquiridos e passivos assumidos nas combinações de negócios realizadas antes da data de transição para as IFRSs da adquirente. Contudo, a adquirente deve aplicar o item D17 para novos ativos adquiridos e passivos assumidos pela adquirente após aquela combinação de negócios e ainda existentes na data de transição para as IFRSs da adquirente;

(b) aplicar o restante do Pronunciamento Técnico CPC 37 na mensuração de todos os ativos e passivos para os quais os itens D16 e D17 não forem relevantes;

(c) fornecer todas as divulgações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 37 com base na mesma data de transição para as IFRSs da adotante pela primeira vez.

IG31. O item D16 do Pronunciamento Técnico CPC 37 deve ser aplicado quando a controlada tornar-se uma adotante pela primeira vez depois de sua controladora, por exemplo, se a controlada elaborou anteriormente um pacote de relatórios de acordo com as IFRSs para fins de consolidação, porém não as apresentou como um conjunto completo de demonstrações de acordo com as IFRSs. Isso pode ser relevante não somente quando o pacote de relatórios da controlada cumpre totalmente com as exigências de reconhecimento e mensuração das IFRSs, mas também quando ele sofre ajustes na controladora por questões tais como uma revisão por eventos subsequentes ou sofre alocações na controladora de custos de aposentadoria. Para as divulgações exigidas pelo item 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37, os ajustes na controladora em um pacote de relatórios não publicado não são considerados como correção de erros. Contudo, o item D16 não permite a controlada ignorar erros nas demonstrações que são imateriais nas demonstrações contábeis consolidadas de sua controladora, mas que sejam materiais nas suas próprias demonstrações contábeis.



IAS 29 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária)

IG32. A entidade deve cumprir com o disposto na IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) na determinação de sua moeda funcional e moeda de apresentação. Quando a entidade elabora seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, ela deve aplicar a IAS 29 para qualquer período em que a economia da moeda funcional ou moeda de apresentação seja hiperinflacionária.

IG33. A entidade pode optar pelo uso do valor justo como custo atribuído para um item do ativo imobilizado na data de transição para as IFRSs (item D5 do Pronunciamento Técnico CPC 37), caso em que ela deve divulgar as notas explicativas exigidas pelo item 30 do Pronunciamento Técnico CPC 37.

IG34. Quando a entidade optar pelo uso das isenções previstas nos itens D5 a D8 do Pronunciamento Técnico CPC 37, ela deve aplicar a IAS 29 para o período após a data para a qual o valor reavaliado ou o valor justo tenha sido determinado.

IAS 32 - Financial Instruments: Presentation (Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação)

IG35. Em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade deve aplicar o critério da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) para classificar os instrumentos financeiros (ou os componentes de instrumentos compostos) emitidos como passivos financeiros ou instrumentos patrimoniais, de acordo com a essência do acordo contratual, quando o instrumento inicialmente satisfaz o critério de reconhecimento na IAS 32 (CPC 39, itens 15 e 30), sem considerar os eventos depois dessa data (exceto mudanças nas cláusulas dos instrumentos).

IG36. Para instrumentos compostos em circulação na data de transição para as IFRSs, a entidade deve determinar o valor contábil inicial dos componentes com base nas circunstâncias existentes quando os instrumentos foram emitidos (IAS 32 - CPC 39, item 30). A entidade deve determinar esses valores contábeis usando a versão vigente da IAS 32 (Pronunciamento Técnico CPC 39) ao fim de seu primeiro período de divulgação em IFRSs. Se o componente de passivo não estiver mais em circulação na data de transição para as IFRSs, uma adotante pela primeira vez não precisa separar o componente de patrimônio líquido inicial do instrumento dos juros acumulados acrescidos no componente de passivo (item D18 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IAS 34 - Interim Financial Reporting (Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária)

IG37. A norma IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) deve ser aplicada quando a entidade é exigida a, ou opta por, apresentar informação contábil intermediária de acordo com as IFRSs. Portanto, nem a IAS 34 (CPC 21) tampouco o Pronunciamento Técnico CPC 37 exigem que a entidade:

(a) apresente demonstrações contábeis intermediárias que cumpram com o disposto na IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21); ou

(b) elabore novas versões de demonstrações contábeis intermediárias apresentadas de acordo com as práticas contábeis anteriores. Contudo, se a entidade elabora demonstração contábil intermediária de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para uma parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs, a entidade deve restabelecer a informação comparativa apresentada naquela demonstração para que ela cumpra com as IFRSs.

IG38. A entidade deve aplicar as IFRSs em cada demonstração contábil intermediária que apresentar de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) para a parte do período coberto por suas primeiras demonstrações contábeis em IFRSs. Em especial, o item 32 do Pronunciamento Técnico CPC 37 exige que a entidade evidencie várias conciliações (ver IG Exemplo 10).



IG Exemplo 10 - Demonstração intermediária
Contexto
As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade "R" correspondem ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010, e sua primeira divulgação contábil intermediária de acordo com a IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21) corresponde ao trimestre encerrado em 31 de março de 2010. A entidade "R" elaborou suas demonstrações contábeis anuais, para o ano findo em 31 de dezembro de 2009, pelas práticas contábeis anteriores, bem como as divulgações trimestrais durante todo o ano de 2009.
Aplicação das exigências
Em cada demonstração contábil intermediária trimestral de 2010, a entidade "R" incluiu conciliações:
(a) de seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores ao fim do trimestre comparativo de 2009 com o seu patrimônio líquido de acordo com as IFRSs na mesma data; e
(b) de seu resultado e resultado abrangente pelas práticas contábeis anteriores para o trimestre comparável de 2009 (corrente e acumulado no ano) com o resultado e o resultado abrangente total de acordo com as IFRSs.
Adicionalmente à conciliação exigida pelas alíneas (a) e (b) acima e às divulgações exigidas pela IAS 34 (Pronunciamento Técnico CPC 21), a demonstração contábil intermediária do primeiro trimestre de 2010 da entidade "R" deve incluir conciliações (ou referências cruzadas com outro documento publicado que inclua tais conciliações) de:
(a) seu patrimônio líquido pelas práticas contábeis anteriores em 1º de janeiro de 2009 e em 31 de dezembro de 2009 com o seu patrimônio líquido em tais datas de acordo com as IFRSs; e
(b) seu resultado e resultado abrangente de 2009 pelas práticas contábeis anteriores para o seu resultado e resultado abrangente total de 2009 de acordo com as IFRSs.
Cada uma das conciliações acima deve fornecer detalhes suficientes para capacitar os usuários ao entendimento dos ajustes materiais no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente. A entidade "R" também deve esclarecer ajustes materiais na demonstração dos fluxos de caixa.
Se a entidade "R" toma conhecimento de erros cometidos quando do uso das práticas contábeis anteriores, a conciliação deve distinguir a correção desses erros das mudanças de política contábil.
Se a entidade "R", em suas demonstrações contábeis anuais mais recentes pelas práticas contábeis anteriores, não evidenciou informação material ao entendimento do período intermediário corrente, suas demonstrações contábeis intermediárias de 2010 devem evidenciar tais informações ou incluir referência cruzada a outro documento publicado que as contenha (item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Os mesmos procedimentos devem ser utilizados para a demonstração do valor adicionado.

IG39-IG 51. (Eliminados).

IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement (CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração)

IG52. A entidade deve reconhecer e mensurar todos os ativos e passivos financeiros em seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs de acordo com a IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38), exceto pelo especificado nos itens B2 a B6 do Pronunciamento Técnico CPC 37, sobre desreconhecimento e contabilidade de hedge (proteção).

Reconhecimento

IG53. A entidade deve reconhecer todos os ativos e passivos financeiros (incluindo todos os derivativos) que se qualificarem para reconhecimento de acordo com o CPC 38 (IAS 39) (e que ainda não se qualificaram para desreconhecimento de acordo com a IAS 39), exceto os ativos e passivos financeiros não derivativos desreconhecidos pelas práticas contábeis anteriores antes de 1º de janeiro de 2004, para os quais a entidade não tenha aplicado o disposto no item B3 (ver os itens B2 e B3 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Por exemplo, a entidade que não aplica o item B3 não deve reconhecer os ativos transferidos em uma securitização, transferência ou outra transação de desreconhecimento ocorrida antes de 1º de janeiro de 2004 se essas transações se qualificaram para desreconhecimento de acordo com as práticas contábeis anteriores. Contudo, se a entidade faz uso do mesmo acordo de securitização (ou outro arranjo de desreconhecimento) para transferências posteriores a 1º de janeiro de 2004, tais transferências posteriores se qualificam para desreconhecimento somente se elas cumprirem o critério de desreconhecimento da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38).



IG54. A entidade não deve reconhecer um ativo ou um passivo financeiro que não se qualificam para reconhecimento pela IAS 39, ou que já tenham se qualificado para desreconhecimento de acordo com a IAS 39.

Derivativo embutido

IG55. Quando a IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) exigir que a entidade separe um derivativo embutido do contrato principal, o valor contábil inicial dos componentes, na data em que o instrumento satisfizer pela primeira vez o critério da IAS 39, deve refletir as circunstâncias daquela data (IAS 39, item 11). Se a entidade não puder determinar de forma confiável o valor contábil inicial do derivativo embutido e do contrato principal, ela deve tratar todo o contrato combinado como instrumento financeiro mantido para negociação imediata (IAS 39, item 12). Isso deve resultar na mensuração a valor justo (exceto quando a entidade não possa determinar um valor justo confiável; ver item 46(c) da IAS 39), cujas mudanças de valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período.

Mensuração

IG56. Na elaboração de seu balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade deve aplicar o critério da IAS 39 para identificar, com base nos fatos e circunstâncias existentes na data da transição para as IFRSs, aqueles ativos e passivos financeiros que devem ser mensurados ao valor justo e aqueles que devem ser mensurados ao custo amortizado. As classificações resultantes devem ser aplicadas retrospectivamente.

IG57. Para aqueles ativos financeiros e passivos financeiros mensurados e amortizados ao custo no balanço patrimonial de abertura em IFRSs, a entidade deve determinar seus custos com base nas circunstâncias existentes quando esses ativos e passivos financeiros atenderem pela primeira vez aos critérios de reconhecimento da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Contudo, se a entidade adquiriu tais ativos e passivos financeiros em combinação de negócios passada, seus respectivos valores contábeis pelas práticas contábeis anteriores imediatamente após a combinação de negócios devem ser tomados como sendo o custo atribuído dos mesmos naquela data de acordo com as IFRSs (item C4(e) do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG58. As estimativas da entidade, na data de transição para as IFRSs, das perdas (impairment) no valor de ativos financeiros mensurados ao custo amortizado devem ser consistentes com as estimativas feitas para a mesma data pelas práticas contábeis anteriores (após os ajustes para refletir alguma diferença de política contábil), a menos que exista evidência objetiva de que suas premissas estavam erradas (item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 37). A entidade deve tratar o impacto de revisão posterior em tais estimativas como perdas por ajuste ao valor realizável do período em que ocorreram as revisões (ou como reversão de perdas por ajuste ao valor realizável quando atendido o critério da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38)).

Ajustes de transição

IG58A. A entidade deve tratar um ajuste ao valor contábil de ativo ou passivo financeiro como ajuste de transição, reconhecido em lucros ou prejuízos acumulados de seu balanço patrimonial de abertura na data de transição para as IFRSs, somente até o ponto em que ele resultar da adoção da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38). Por causa de todos os derivativos (exceto aqueles contratos de garantia financeira ou designados como instrumentos de proteção efetivos) serem mensurados ao valor justo em contrapartida ao resultado do exercício, as diferenças entre o valor contábil anterior (que pode ser zero) e o valor justo dos derivativos devem ser reconhecidas como ajuste no saldo de lucros ou prejuízos acumulados no início do exercício social em que a IAS 39 tiver sido aplicada pela primeira vez (exceto para derivativo que seja contrato de garantia financeira ou designado como instrumento de proteção efetivo).

IG58B. A IAS 8 (Pronunciamento Técnico CPC 23) deve ser aplicada aos ajustes decorrentes de mudanças em estimativas contábeis. Quando a entidade é incapaz de determinar se parte específica dos



ajustes é ajuste de transição ou mudança de estimativa, ela deve tratar essa parte como mudança de estimativa contábil de acordo com a IAS 8 e efetuar as divulgações apropriadas (itens 32 a 40 da IAS 8 - Pronunciamento Técnico CPC 23).

IG59. A entidade pode, de acordo com as práticas contábeis anteriores, ter mensurado investimentos ao valor justo e reconhecido o ganho de nova avaliação fora do resultado do período. Quando o investimento é classificado ao valor justo com os efeitos reconhecidos no resultado do período, o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 (Pronunciamento Técnico CPC 38) que tiver sido reconhecido fora do resultado do período deve ser reclassificado para lucros ou prejuízos acumulados na aplicação inicial da IAS 39. Se, na aplicação inicial da IAS 39, o investimento for classificado pelo valor justo por meio de outros resultados abrangentes, então o ganho de nova avaliação pré-aplicação da IAS 39 deve ser reconhecido em componente separado do patrimônio líquido. Subsequentemente, a entidade deve reconhecer ganhos e perdas sobre ativos financeiros em outros resultados abrangentes (exceto dividendos que devem ser reconhecidos no resultado) e deve acumulá-los em outros resultados abrangentes, em conta separada do patrimônio líquido. No desreconhecimento subsequente, a entidade pode transferir o componente separado do patrimônio líquido para outras contas do patrimônio líquido.

Contabilidade de hedge (hedge accounting)

IG60. Os itens B4 a B6 do Pronunciamento Técnico CPC 37 tratam da contabilidade de hedge (proteção). A designação e a documentação de vinculação de proteção devem estar concluídas na data de transição para as IFRSs, ou antes dela, quando essa vinculação de proteção se qualifica para contabilidade de hedge (proteção) a partir daquela data. A contabilidade de hedge (proteção) pode ser aplicada prospectivamente somente a partir da data em que a vinculação de proteção estiver totalmente designada e documentada.

IG60A. A entidade, de acordo com as práticas contábeis anteriores, pode ter diferido ou não reconhecido ganhos e perdas sobre proteção a valor justo referente a um item protegido que não está mensurado ao valor justo. Em relação à proteção a valor justo, a entidade deve ajustar o valor contábil do item protegido na data de transição para as IFRSs. O ajuste será o menor valor entre os seguintes:

(a) a parte da variação acumulada no valor justo do item protegido que reflete o risco protegido designado e não reconhecida pelas práticas contábeis anteriores; e

(b) a parte da variação acumulada no valor justo do instrumento de hedge (proteção) que reflete o risco protegido designado pelas práticas contábeis anteriores e que (i) não foi reconhecida ou (ii) foi diferida no balanço patrimonial como ativo ou passivo.

IG60B. A entidade pode, de acordo com as práticas contábeis anteriores, ter diferido ganhos e perdas sobre proteção de fluxo de caixa de transação projetada (forecast transaction). Se, na data de transição para as IFRSs, a transação projetada protegida não é altamente provável, porém se espera que ocorra, o ganho ou a perda total diferido deve ser reconhecido no patrimônio líquido. Qualquer ganho ou perda líquido acumulado que tiver sido reclassificado para o patrimônio líquido na aplicação inicial da IAS 39 deve permanecer no patrimônio líquido até que (a) subsequentemente a transação projetada resulte no reconhecimento de ativo ou passivo não financeiro, (b) a transação projetada afete o resultado do período ou (c) ocorram mudanças subsequentes nas circunstâncias e não mais se espera que ocorra a transação projetada, caso em que qualquer ganho ou perda líquido cumulativo decorrente deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado do período. Se o instrumento de proteção for mantido, mas a proteção não se qualifica como proteção de fluxo de caixa de acordo com a IAS 39, não será apropriado iniciar a contabilidade de hedge (proteção) a partir da data de transição para as IFRSs.

IAS 40 - Investment Property (Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento)

IG61. A entidade que adota o modelo de valor justo previsto na IAS 40 (Pronunciamento Técnico CPC 28) deve mensurar seus investimentos não correntes em propriedades ao valor justo na data de



transição para as IFRSs. As exigências transitórias da IAS 40 (Pronunciamento Técnico CPC 28) não são aplicáveis nesse caso (item 9 do Pronunciamento Técnico CPC 37).

IG62. A entidade que adota o modelo de custo previsto na IAS 40 (Pronunciamento Técnico CPC 28) deve aplicar o disposto nos itens IG7 a IG13 sobre os ativos imobilizados.

Explicação da transição para as IFRSs

IG63. Os itens 24(a) e (b), 25 e 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37 exigem que a adotante pela primeira vez evidencie conciliações que forneçam detalhes suficientes para capacitar os usuários ao entendimento dos ajustes materiais no balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração do resultado abrangente e, se aplicável, na demonstração dos fluxos de caixa. Os itens 24(a) e 24(b) exigem conciliações específicas do patrimônio líquido, do resultado e do resultado abrangente total. O IG Exemplo 11 mostra o modo de atender a essas exigências.

IG Exemplo 11 - Conciliação do patrimônio líquido, do resultado e do resultado abrangente total	
Contexto	
Uma entidade adotou pela primeira vez as IFRSs em 2010, sendo a data de transição para as IFRSs em 1º de janeiro de 2009. Suas últimas demonstrações contábeis pelas práticas contábeis anteriores correspondem ao ano findo em 31 de dezembro de 2009.	
Aplicação das exigências	
As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade incluem as conciliações e as respectivas notas explicativas, conforme abaixo demonstrado.	
Entre outras coisas, este exemplo inclui a conciliação do patrimônio líquido na data de transição para as IFRSs (1º de janeiro de 2009). As IFRSs também exigem uma conciliação no fim do último período apresentado pelas práticas contábeis anteriores (não incluído neste exemplo).	
Na prática, este exemplo pode ser útil para incluir referências cruzadas para políticas contábeis e suportar análises que fornecem explicações adicionais dos ajustes mostrados na conciliação abaixo.	
Se a adotante pela primeira vez tomar ciência de erros ocorridos pelas práticas contábeis anteriores, as conciliações devem distinguir a correção dos erros em relação às mudanças de políticas contábeis (item 26 do Pronunciamento Técnico CPC 37). Este exemplo não ilustra a divulgação de correção de erro.	
Este exemplo não representa a realidade brasileira imediatamente antes da adoção inicial das IFRSs.	

Conciliação do patrimônio líquido em 1º de janeiro de 2009 (data de transição)

Contas	Práticas contábeis anteriores	Efeito da transição para as IFRSs	IFRSs
	\$	\$	\$
(1) Ativo imobilizado	8.299	100	8.399
(2) Ágio (goodwill)	1.220	150	1.370
(2) Ativos intangíveis	208	-150	58
(3) Ativos financeiros	3.471	420	3.891
Total dos ativos não circulantes	13.198	520	13.718
Clientes e outros recebíveis	3.710	0	3.710
(4) Estoques	2.962	400	3.362
(5) Outros valores a receber	333	431	764
Caixa e equivalentes de caixa	748	0	748
Total dos ativos circulantes	7.753	831	8.584
Total dos ativos	20.951	1.351	22.302
Empréstimos e financiamentos	9.396	0	9.396
Fornecedores e outros exigíveis	4.124	0	4.124
(6) Benefícios a empregados	0	66	66
(7) Provisão de reestruturação	250	-250	0
Impostos correntes a pagar	42	0	42
(8) Impostos diferidos	579	460	1.039
Total dos passivos	14.391	276	14.667
Total dos ativos menos passivos	6.560	1.075	7.635
Capital social	1.500	0	1.500
(5) Ajustes de hedge	0	302	302



(9) Reservas de lucros	5.060	773	5.833
Total do patrimônio líquido	6.560	1.075	7.635

Notas explicativas da conciliação do patrimônio líquido em 1º de janeiro 2009:

(1) A depreciação pelas práticas contábeis anteriores foi influenciada por exigências fiscais, porém, de acordo com as IFRSs elas devem refletir a vida útil dos ativos. O ajuste acumulado aumentou o saldo contábil do ativo imobilizado em \$ 100.
(2) Os ativos intangíveis pelas práticas contábeis anteriores incluíram \$ 150 referentes a itens transferidos para o ágio por rentabilidade futura (goodwill) porque não se qualificaram para o reconhecimento como ativos intangíveis de acordo com as IFRSs.
(3) Os ativos financeiros passaram a ser classificados pelo valor justo por meio do resultado de acordo com as IFRSs e estão contabilizados ao valor justo de \$ 3.891. Pelas práticas contábeis anteriores eles foram contabilizados ao custo de \$ 3.471. O ganho resultante de \$ 294 (\$ 420 menos o imposto diferido de \$ 126) foi incluído em reservas de lucros (via lucros acumulados).
(4) Os estoques incluem \$ 400 de custos de produção indiretos, fixos e variáveis, de acordo com as IFRSs. Pelas práticas contábeis anteriores os custos indiretos foram excluídos.
(5) Os ganhos não realizados de \$ 431 sobre contratos a termo vencidos em moeda estrangeira foram reconhecidos de acordo com as IFRSs, mas não pelas práticas contábeis anteriores. O ganho resultante de \$ 302 (\$ 431 menos o imposto diferido de \$ 129) foi incluído em ajustes de hedge porque os contratos destinam-se a proteger vendas projetadas.
(6) O passivo de aposentadoria de \$ 66 foi reconhecido de acordo com as IFRSs, mas não pelas práticas contábeis anteriores, visto que se utilizou como base o uso do regime de caixa.
(7) A provisão de reestruturação de \$ 250 referente às atividades da matriz foi reconhecida pelas práticas contábeis anteriores, mas não se qualificou para reconhecimento como passivo de acordo com as IFRSs.
(8) As variações abaixo aumentaram o imposto diferido passivo como segue: Ajustes de hedge (nota 5) \$ 129 Reservas de lucros \$ 331 Aumento do imposto diferido \$ 460
Em razão de a base fiscal dos itens reclassificados dos ativos intangíveis para o ágio por rentabilidade futura (goodwill) (nota 2), em 1º de janeiro de 2009, ser igual aos seus valores contábeis naquela data, a reclassificação deles não afetou o imposto diferido passivo.
(9) Os ajustes em lucros acumulados (reservas de lucros, depois) foram os seguintes: Depreciação (nota 1) \$ 100 Ativos financeiros (nota 3) \$ 420 Custos indiretos de produção (nota 4) \$ 400 Passivo de aposentadoria (nota 6) \$ (66) Provisão de reestruturação (nota 7) \$ 250 Efeito dos impostos \$ (331) Total do ajuste em lucros acumulados (reservas de lucros) \$ 773

Conciliação do resultado de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores	Efeito da transição para as IFRSs	IFRSs
	\$	\$	\$
Receitas	20.910	0	20.910
(1,2,3) Custo das vendas	(15.283)	(97)	(15.380)
Lucro bruto	5.627	(97)	5.530
(6) Outras receitas	0	180	180
(1) Despesas de distribuição	(1.907)	(30)	(1.937)
(1,4) Despesas administrativas	(2.842)	(300)	(3.142)
Receitas financeiras	1.446	0	1.446
Despesas financeiras	(1.902)	0	(1.902)
Lucro antes dos impostos	422	(247)	(175)
(5) Impostos sobre o resultado	(158)	74	(84)
Resultado do período	264	(173)	91



Conciliação do resultado abrangente de 2009

Contas	Práticas contábeis anteriores \$	Efeito da transição para as IFRSs \$	IFRSs \$
Resultado do período	264	(173)	91
(7) Proteção de fluxo de caixa	0	(40)	(40)
(8) Imposto sobre os demais resultados abrangentes	0	(29)	(29)
Outros resultados abrangentes	0	(69)	(69)
Total do resultado abrangente	264	(242)	22

Notas explicativas da conciliação do resultado e do resultado abrangente de 2009:

(1) O passivo de aposentadoria foi reconhecido de acordo com as IFRSs, porém ele não foi reconhecido pelas práticas contábeis anteriores. Durante 2009, ele teve o aumento de \$ 130, causando o aumento de \$ 50 no custo das vendas, de \$ 30 nas despesas de distribuição e de \$ 50 nas despesas administrativas.

(2) O custo das vendas está maior em \$ 47 porque, pelas IFRSs, os estoques incluem custos de produção indiretos (fixos e variáveis) e não pelas práticas contábeis anteriores.

(3) A depreciação, pelas práticas contábeis anteriores, foi influenciada por exigências fiscais, mas pelas IFRSs, ela deve refletir a vida útil dos ativos. O efeito no resultado de 2009 não foi material.

(4) Pelas práticas contábeis anteriores foi reconhecida a provisão de reestruturação de \$ 250 em 1º de janeiro de 2009, a qual se qualificou para reconhecimento pelas IFRSs somente em 31 de dezembro de 2009. De acordo com as IFRSs, isso aumentou as despesas administrativas de 2009.

(5) Os ajustes 1 a 4 acima levaram a uma redução de \$ 128 na despesa de imposto de renda diferido.

(6) Os ativos financeiros ao valor justo por meio do resultado de acordo com as IFRSs tiveram um aumento de valor de \$ 180 durante 2009. Eles foram contabilizados ao custo pelas práticas contábeis anteriores. As mudanças no valor justo foram incluídas em 'outras receitas'.

(7) O valor justo dos contratos a termo em moeda estrangeira que constituíam efetiva proteção de transações projetadas diminuiu em \$ 40 durante o ano de 2009.

(8) Os ajustes 6 e 7 acima levaram ao aumento de \$ 29 na despesa de imposto de renda diferido.

Explicação de ajustes materiais na demonstração dos fluxos de caixa de 2009:

Os impostos sobre o resultado de \$ 133, pagos durante 2009, estão classificados como caixa das atividades operacionais de acordo com as IFRSs, porém eles foram incluídos em categoria separada de fluxo de caixa de impostos, conforme as práticas contábeis anteriores. Não existe nenhuma outra diferença material entre a demonstração dos fluxos de caixa apresentada de acordo com as IFRSs e aquelas apresentadas de acordo com políticas contábeis anteriores.

IG64-65. (Eliminados).

(Os itens IG66 a IG200 foram reservados para possíveis orientações sobre normas futuras.)

Interpretações

IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities (Interpretação Técnica ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares)

IG201. A IAS 16 (Pronunciamento Técnico 27 - Ativo Imobilizado) requer que o custo do ativo imobilizado inclua a estimativa inicial dos custos de desativação e remoção do ativo e de restauração do local que ocupa. A IAS 37 exige que o passivo correspondente (tanto inicial quanto subsequente), seja mensurado pelo valor necessário para liquidar a obrigação presente ao fim do período de divulgação, refletindo a taxa corrente de desconto baseada no mercado.

IG202. A IFRIC 1 (Interpretação Técnica ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares) requer que as variações nos passivos de desativação, restauração e outros passivos similares sejam somadas ou deduzidas do custo dos ativos correspondentes, sujeito a condições específicas. O valor depreciável assim calculado deve ser



depreciado de acordo com a vida útil dos ativos correspondentes, sendo a atualização periódica dos passivos descontados correspondentes reconhecida no resultado do período em que for incorrida.

IG203. O item D21 do Pronunciamento Técnico CPC 37 provê uma isenção transitória. Em vez de contabilizar retrospectivamente as variações desse modo, as entidades podem incluir no custo depreciado dos ativos o valor calculado pelo desconto do passivo correspondente na data de transição para as IFRSs para trás, e depreciando-o a partir de quando o passivo estiver incorrido pela primeira vez. IG Exemplo 201 ilustra os efeitos da aplicação dessa isenção, assumindo que a entidade contabiliza seus ativos imobilizados pelo modelo do custo.

IG Exemplo 201 - Variações nas obrigações presentes de desativação, restauração e outros passivos similares
Contexto As primeiras demonstrações contábeis em IFRSs da entidade correspondem ao período encerrado em 31 de dezembro de 2010 e incluem informação comparativa somente para 2009. Portanto, a data de transição para as IFRSs é 1º de janeiro de 2009. A entidade adquiriu uma fábrica de energia em 1º de janeiro de 2006, com vida útil de 40 anos.
Na data de transição para as IFRSs, a entidade estima os custos de desativação para daqui a 37 anos em \$ 470 e estima como sendo adequada para esse passivo a taxa de desconto (ajustada ao risco) de 5% ao ano. A entidade julga que essa adequada taxa de desconto não mudou desde 1º de janeiro de 2006.
Aplicação das exigências O passivo de desativação a ser reconhecido na data de transição é de \$ 77 (\$ 470 descontado por 37 anos a 5% ao ano). Descontando esse passivo por mais três anos, ou seja, para apurar seu valor em 1º de janeiro de 2006, o passivo de desativação a valor presente na data da aquisição, a ser incluído no custo do ativo, resulta em \$ 67. A depreciação acumulada sobre esse aumento de valor no custo do ativo será então $\$ 67 \times 3/40 = \$ 5$. O montante reconhecido no balanço patrimonial de abertura em IFRSs na data de transição para as IFRSs (1º de janeiro de 2009) é, resumidamente: Custo de desativação incluído no custo do ativo \$ 67
Depreciação acumulada \$ (5) Passivo de desativação \$ (77) Ativos líquidos/lucros acumulados \$ (15)

IG204-206. (Eliminados).

NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO

NE1. Esta nota explicativa acompanha, mas não é parte integrante do Pronunciamento. Destina-se esta nota a evidenciar situações em que o Pronunciamento possui certas diferenças com relação às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e, após isso, comentá-las.

NE2. O item 8A não existe na versão do IASB; assim, a exigência de que a aplicação antecipada de uma nova IFRS está condicionada a ter essa nova IFRS, ainda que não obrigatória, sido admitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e, quando aplicável pelo órgão regulador a que a entidade esteja subordinada, existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições. Por essa mesma razão o exemplo que consta no referido item 8A também destaca essa condição.

NE3. O item 29 destaca que as práticas contábeis brasileiras já preveem a designação, o reconhecimento, a classificação e a mensuração dos ativos ou passivos financeiros de tal forma que os torna compatíveis com as IFRSs. Dessa forma, a opção dada pelos itens 29 e 29A da IFRS 1, não foram acolhidas pelo CPC quando da emissão da primeira versão do Pronunciamento Técnico CPC 37. Todavia, a presente versão passou a aceitar a mudança de classificação como admitida pelas IFRSs (item 29 e D19) na adoção inicial.

NE4. Os itens 30 e 31 não permitem a opção da adoção do custo atribuído (deemed cost) para ativos intangíveis, investimentos em controladas, controladas em conjunto, coligadas ou outros ativos que não os ativos imobilizado e propriedade para investimento. Essa opção existe nas IFRSs, mas foi restringida pelo CPC considerando a prática contábil anterior adotada no Brasil.

NE5. O item 34A não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE6. O item 35 não existe na versão do IASB como está; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE7. Os itens 36 a 39A foram eliminados na versão do CPC 37, por tratarem da vigência dos diversos pronunciamentos emitidos pelo IASB ao longo de anos anteriores.

NE8. O item 39B foi eliminado na versão do CPC 37, por se referir às alterações em decorrência da IFRS 9, a qual somente é de aplicação obrigatória pelo IASB em 2013. Essa norma não foi ainda recepcionada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pelo mesmo motivo as alterações feitas nos itens 29, B1 e D19 decorrentes da IFRS 9, feitas na IFRS 1, não foram feitas no CPC 37, bem como os itens 29A, D19A a C, E1 e E2, estão eliminados.

NE9. A disposição especial do item 40 não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE10. A menção nos itens C4(c)(i) e C4(i) quanto à possibilidade de dedução do goodwill diretamente do patrimônio líquido que seria permitida pela prática contábil anterior, existente na IFRS 1, foi eliminada por nunca ter estado prevista essa possibilidade na prática contábil brasileira anterior.

NE11. A permissão de retroação prevista nos itens D2 e D3 da IFRS 1 não existe no CPC 37 devido ao Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações ter a vigência dada pelos órgãos reguladores em período diferente da disposição contida na versão do IASB.

NE12. O item D7(b) foi eliminado do CPC 37, por tratar-se da opção de adoção do deemed cost para ativos intangíveis, não permitida na prática contábil brasileira, como mencionado na NE4.

NE13. A opção dada pelo IASB no item D8 relacionada ao deemed cost foi eliminada para fins do CPC 37.

NE14. A versão original do Pronunciamento Técnico CPC 37 impedia a adoção retroativa do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios para além da data de transição para as IFRSs. Nesta versão, a nova redação do item C1 passou a permitir essa retroação, conforme é também permitido pelo IASB.

NE15. O IASB, por meio do seu documento denominado Statement of Best Practice: Working Relationships between the IASB and other Accounting Standard-Setters, admite que as jurisdições limitem as opções por ele dadas, bem como que as jurisdições façam exigências de informações adicionais às requeridas por ele e declara que isso não impede que as demonstrações contábeis assim elaboradas possam ser declaradas como estando de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade por ele emitidas.

NE16. Assim, a existência das diferenças comentadas nos itens NE2 a NE14 não faz com que as demonstrações dos fluxos de caixa elaboradas de acordo com este Pronunciamento não estejam em conformidade com as normas do IASB.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 076, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 48, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de instrumentos financeiros.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 1º de dezembro de 2021, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, bem como nos arts. 5º e 14 do Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, APROVOU a seguinte

RESOLUÇÃO:

Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 48, que trata de instrumentos financeiros, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 763, de 22 de dezembro de 2016, a partir da vigência desta Resolução.

Art. 3º Esta Resolução entra em vigor em 1º de julho de 2022.

MARCELO BARBOSA

ANEXO "A"

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 48

INSTRUMENTOS FINANCEIROS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 9

Sumário	Item
1 OBJETIVO	1.1
2 ALCANCE	2.1
3 RECONHECIMENTO E DESRECONHECIMENTO	3.1.1
3.1 Reconhecimento inicial	3.1.1
3.2 Desreconhecimento de ativo financeiro	3.2.1
3.3 Desreconhecimento de passivo financeiro	3.3.1
4 CLASSIFICAÇÃO	4.1.1
4.1 Classificação de ativo financeiro	4.1.1
4.2 Classificação de passivo financeiro	4.2.1
4.3 Derivativo embutido	4.3.1
4.4 Reclassificação	4.4.1
5 MENSURAÇÃO	5.1.1
5.1 Mensuração inicial	5.1.1
5.2 Mensuração subsequente de ativo financeiro	5.2.1
5.3 Mensuração subsequente de passivo financeiro	5.3.1
5.4 Mensuração ao custo amortizado	5.4.1
5.5 Redução ao valor recuperável	5.5.1
5.6 Reclassificação de ativo financeiro	5.6.1
5.7 Ganhos e perdas	5.7.1
6 CONTABILIZAÇÃO DE HEDGE	6.1.1
6.1 Objetivo e alcance da contabilização de hedge	6.1.1



6.2 Instrumento de hedge	6.2.1
6.3 Item protegido (hedged)	6.3.1
6.4 Critérios de qualificação para contabilização de hedge	6.4.1
6.5 Contabilização de relação de proteção que se qualifica	6.5.1
6.6 Hedge de grupo de itens	6.6.1
6.7 Opção de designar a exposição de crédito como mensurada ao valor justo por meio do resultado	6.7.1
7 DATA DE VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO	7.1.1
7.1 Data de vigência	7.1.1
7.2 Transição	7.2.1
7.3 Eliminação	7.3.1
APÊNDICES	
A Definição de termos	
B Orientação de aplicação	

CAPÍTULO 1

OBJETIVO

1.1 O objetivo deste pronunciamento é estabelecer princípios para os relatórios financeiros 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 deve ser aplicado o CPC 06 - Arrendamentos. Entretanto:

(i) os recebíveis de arrendamento financeiro (ou seja, investimentos líquidos em arrendamento financeiro) e recebíveis de arrendamento operacional reconhecidos por arrendador estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento e de redução ao valor recuperável deste pronunciamento;

(ii) passivos de arrendamento reconhecidos por arrendatário estão sujeitos aos requisitos de desreconhecimento do item 3.3.1 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 deve ser aplicado 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 deve ser aplicado a um derivativo que esteja embutido em contrato dentro do alcance do CPC 11 se o derivativo não for, 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 deve ser aplicado 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 deve ser aplicado;

(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 47 - Receita de Contrato com Cliente que são instrumentos financeiros, exceto aqueles que o CPC 47 especifica que devem ser 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 47 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 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 O 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 seja aplicada 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, consequentemente, está dentro do alcance deste pronunciamento. Outros contratos, aos quais deva ser aplicado o item 2.4, devem ser 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, consequentemente, 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 deve consolidar 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 apropriado de acordo com os itens 3.2.3 a 3.2.9, a entidade define se esses itens devem ser aplicados a uma parte do 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 celebrar 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 celebrar 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 grupo de ativos financeiros similares). Por exemplo, quando a entidade celebrar 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 transferir (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 fornecer 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 o 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 o 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 ao do ativo original. Os adiantamentos em 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 devem ser repassados aos eventuais recebedores.

3.2.6 Quando a entidade transferir o 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) deve ser 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 recompra 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 transfira ou retenha substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e não haja 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 devem ser 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.

Transferência que se qualifica para desreconhecimento

3.2.10 Se a entidade transferir o 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 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 alocar 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 tomar 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 tomar 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 tomar a forma de opção com liquidação pelo valor à vista ou forma similar sobre o ativo transferido, a extensão do envolvimento contínuo da entidade deve ser 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 continuar 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 devem ser mensurados em base que reflita os direitos e as obrigações que a entidade reteve. O respectivo passivo deve ser 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 participação residual que não resulta na retenção de substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e a entidade retém o controle), a entidade deve alocar 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 descritos no item 3.2.14 devem ser aplicados. 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 o 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 devem 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 como 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 fornecem 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 o 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 devem ser aplicados 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 47;

(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 47;

(e) a contraprestação contingente reconhecida por adquirente em combinação de negócios à qual deve ser aplicado 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. O 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 esteja 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 modificar significativamente os fluxos de caixa que de outra forma são exigidos pelo contrato; ou

(b) ficar 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 da demonstração contábil, 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 será 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 deve ser aplicado e o contrato híbrido deve ser 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, 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 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 o ativo financeiro ou o 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 utilizar a data de liquidação para contabilização do ativo que seja subsequentemente mensurado ao custo amortizado, o ativo deve ser 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 47), se as contas a receber de clientes não contiverem componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 47 (ou quanto a entidade aplicar o expediente prático de acordo com o item 63 do CPC 47).

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 concedidos 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 concedidos 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 contábil subsequentes.

5.4.2 A entidade que, no período de relatório contábil, calcular 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 forem 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 recalcular 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 concedidos 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)).

Mudanças na base para determinar os fluxos de caixa contratuais como resultado da Reforma da Taxa de Juros de Referência

5.4.5. A entidade deve aplicar os itens 5.4.6 a 5.4.9 a um ativo financeiro ou passivo financeiro se, e somente se, a base para determinar os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro ou passivo financeiro muda como resultado da reforma da taxa de juros de referência. Para este efeito, o termo "Reforma da Taxa de Juros de Referência" refere-se à reforma em todo o mercado de uma taxa de juros de referência como descrito no item 6.8.2.

5.4.6. A base para determinar os fluxos de caixa contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro pode mudar:

(a) alterando os termos contratuais especificados no reconhecimento inicial do instrumento financeiro (por exemplo, os termos contratuais são alterados para substituir a referência de taxa de juros por uma taxa de referência alternativa);

(b) de uma forma que não foi considerada por (ou contemplada em) termos contratuais no reconhecimento inicial do instrumento financeiro, sem alterar os termos contratuais (por exemplo, o método para cálculo da taxa de juros de referência é alterado sem alterar os termos contratuais); ou

(c) por causa do acionamento de um termo contratual existente (por exemplo, uma cláusula de salvaguarda (fallback) existente é acionada).

5.4.7. Como um expediente prático, a entidade deve aplicar o item B5.4.5 para contabilizar uma mudança na base para determinar os fluxos de caixa contratuais de um ativo ou passivo financeiro que é exigido pela Reforma da Taxa de Juros de Referência. Este expediente prático se aplica apenas a tais mudanças e apenas na medida em que a mudança é exigida pela Reforma da Taxa de Juros de Referência (ver também item 5.4.9). Para tanto, uma mudança na base de determinação dos fluxos de caixa contratuais é exigida pela Reforma da Taxa de Juros de Referência se, e somente se, ambas as condições forem atendidas:

(a) a mudança é necessária como consequência direta da reforma da taxa de juros de referência; e

(b) a nova base para determinar os fluxos de caixa contratuais é economicamente equivalente à base anterior (ou seja, a base imediatamente antes da mudança).



5.4.8. Exemplos de mudanças que dão origem a uma nova base para determinar fluxos de caixa contratuais que são economicamente equivalentes à base anterior (ou seja, a base imediatamente anterior à mudança) são:

(a) a substituição de um referencial de taxa de juros existente usado para determinar os fluxos de caixa contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro com uma taxa de referência alternativa - ou a implementação de tal reforma da taxa de juros de referência, alterando o método usado para calcular o referencial da taxa de juros - com a adição de um spread fixo necessário para compensar a diferença de base entre a referência de taxa de juros existente e a referência alternativa taxa;

(b) mudanças no período de redefinição (reset), datas de redefinição (reset) ou o número de dias entre datas de pagamento de cupom, a fim de implementar a reforma da taxa de juros de referência; e

(c) a adição de uma cláusula de contingência aos termos contratuais de um ativo financeiro ou passivo financeiro para permitir qualquer mudança descrita em (a) e (b) acima a serem implementadas.

5.4.9. Se forem feitas alterações em um ativo financeiro ou passivo financeiro, além de mudanças na base para determinar os fluxos de caixa contratuais exigidos pela reforma da taxa de juros de referência, a entidade deve primeiro aplicar o expediente prático do item 5.4.7 para as mudanças exigidas pela reforma da taxa de juros de referência. A entidade deve então aplicar os requisitos aplicáveis neste Pronunciamento para quaisquer alterações adicionais às quais o expediente prático não se aplica. Se a mudança adicional não resultar no desreconhecimento do ativo financeiro ou passivo financeiro, a entidade deve aplicar o item 5.4.3 ou item B5.4.6, conforme aplicável, para contabilizar essa alteração adicional. Se a mudança adicional resulta no desreconhecimento do ativo financeiro ou passivo financeiro, a entidade deve aplicar os requisitos de desreconhecimento.

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 devem ser aplicados 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 do balanço, 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 balanço, 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 tornar 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 do relatório contábil anterior, mas determinar no período do 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 do balanço, 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 do balanço 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 do balanço (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 determinar que houve aumentos significativos no risco de crédito antes que os pagamentos contratuais estejam vencidos há mais de 30 dias, a presunção refutável não deve ser aplicada.

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 do balanço (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 concedidos com problemas de recuperação de crédito

5.5.13 Não obstante os itens 5.5.3 e 5.5.5, na data do balanço, 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 concedidos com problemas de recuperação de crédito.

5.5.14 Em cada data de balanço, 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 47, e que:

(i) não contêm componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 47 (ou quando a entidade aplicar o expediente prático de acordo com o item 63 do CPC 47); ou

(ii) contêm componente de financiamento significativo de acordo com o CPC 47, se a entidade escolher, 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 a ativos contratuais;

(b) recebíveis de arrendamento que resultam de transações dentro do alcance do CPC 06, se a entidade escolher, 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 do balanço 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 a probabilidade de que ocorra uma perda de crédito ao refletir sobre a possibilidade de que essa perda ocorra e sobre 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, a 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 forem 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 reclassificar 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 deve ser reconhecido no resultado.

5.6.3 Se a entidade reclassificar o 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 tornar-se-á seu novo valor contábil bruto (ver item B5.6.2 para orientação sobre a determinação da taxa de juros efetiva e uma provisão para perdas na data da reclassificação).

5.6.4 Se a entidade reclassificar o 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 da reclassificação. Qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e o valor justo deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes. A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas em decorrência da reclassificação (ver item B5.6.1).

5.6.5 Se a entidade reclassificar o 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 deve ser 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 afetará outros resultados abrangentes, mas não afetará o resultado e, portanto, não deve ser ajuste de reclassificação (ver CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis). A taxa de juros efetiva e a mensuração de perdas de crédito esperadas não devem ser ajustadas como resultado da reclassificação (ver item B5.6.1).



5.6.6 Se a entidade reclassificar o 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 deve continuar 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 reclassificar o 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 deve continuar a ser mensurado ao valor justo. O ganho ou a perda acumulada, anteriormente reconhecido 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 devem ser reconhecidos no resultado somente quando:

(a) o direito da entidade de receber pagamento do dividendo for estabelecido;

(b) for provável que os benefícios econômicos associados ao dividendo fluirão para a entidade; e

(c) o valor do dividendo puder 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 faça 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 faça 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 deve ser 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 deve ser aplicado 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 especificado:

(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 as 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 for desreconhecido, o ganho ou a perda acumulado, anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes, deve ser reclassificado do patrimônio líquido para o resultado como ajuste de reclassificação (ver CPC 26). Se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de



mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, a entidade deve contabilizar o ganho ou a perda acumulado, 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 for mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, os valores reconhecidos no resultado devem ser os mesmos 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 deve ser aplicada 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 for 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 AG114 a AG132 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% 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 resultar apenas de parte do período de tempo durante o qual o instrumento de hedge permanecer 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 combinar 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 um 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 pode qualificar-se como item protegido, de acordo com o item 6.3.1, e um derivativo 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 do valor nominal, ou seja, uma parte específica do valor do 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 registrada 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 contabilizado 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 concordarem com 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 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 substituírem suas contrapartes originais por contrapartes diferentes, o requisito deste subitem somente será 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 deve continuar 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 a 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 deve ser 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 deve ser 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, deve ser aplicada 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) deve ser 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 deve ser 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 aqueles cobertos pelo inciso (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 ocorrerem fluxos de caixa futuros, deve ser aplicado 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 contabilizados 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 separar o valor intrínseco e o valor do contrato de opção no tempo e designar 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 especificado (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 deve ser 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 pelo inciso (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 com o 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 contábil, 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 separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar como instrumento de hedge, somente a alteração no valor do elemento à vista do contrato a termo, ou quando a entidade separar o spread com base em moeda estrangeira do instrumento financeiro e o excluir da designação desse instrumento financeiro como 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 descrita 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 contábil, 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 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 for proteger um componente de camada (layer);

(c) os itens, no grupo geral do qual a camada for identificada, estiverem expostos ao mesmo risco protegido (de modo que a mensuração da camada protegida não seja, significativamente, afetada pelos itens específicos do grupo geral, que fazem parte da camada 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 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 integram 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 deve utilizar instrumentos de hedge elegíveis para proteger o risco líquido (ou seja, quando a posição líquida não é nula);

(c) a contabilização de hedge normalmente é aplicada 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, seriam 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 o instrumento financeiro, que é gerenciado para risco de crédito, estar 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 e 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 reconhecida 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 precisar 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 descontinuar 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.

6.8 Exceções temporárias da aplicação de requisitos específicos de contabilização de hedge

6.8.1 A entidade deve aplicar os itens de 6.8.4 a 6.8.12, 7.1.8 e 7.2.26(d) a todas as relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência. Esses itens se aplicam apenas a essas relações de proteção. A relação de proteção é diretamente afetada pela reforma da taxa de juros de referência somente se a reforma suscitar incertezas sobre:

(a) a taxa de juros de referência (especificada contratualmente ou não) designada como risco protegido de hedge; e/ou

(b) o período ou o valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item objeto de hedge ou do instrumento de hedge.

6.8.2 Para fins de aplicação dos itens de 6.8.4 a 6.8.12, o termo "reforma da taxa de juros de referência" refere-se à reforma de todo o mercado de referência de taxa de juros, incluindo a substituição da taxa de juros de referência por taxa de referência alternativa, tal como resultante das recomendações estabelecidas no relatório do Financial Stability Boards (Conselho de Estabilidade Financeira), de julho de 2014, "Reforma das principais taxas de juros de referência".

6.8.3 Os itens de 6.8.4 a 6.8.12 fornecem exceções apenas aos requisitos especificados nesses itens. A entidade deve continuar a aplicar todos os outros requisitos de contabilidade de hedge às relações de proteção diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência.

Requisito altamente provável para hedge de fluxo de caixa

6.8.4 Com o objetivo de determinar se uma transação prevista (ou um componente dela) é altamente provável, conforme requerido no item 6.3.3, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificados contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Reclassificação do valor acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa

6.8.5 Para fins de aplicação do requisito no item 6.5.12, a fim de determinar se os fluxos de caixa futuros protegidos irão ocorrer, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência, na qual os fluxos de caixa protegidos (especificado contratualmente ou não) são baseados, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.



Avaliação da relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge

6.8.6 Para fins de aplicação dos requisitos dos itens 6.4.1(c)(i) e de B6.4.4 a B6.4.6, a entidade deve assumir que a taxa de juros de referência na qual o fluxo de caixa protegido e/ou o risco de hedge (especificado contratualmente ou não) são baseados, ou a taxa de juros de referência na qual se baseiam os fluxos de caixa do instrumento de hedge, não é alterada como resultado da reforma da taxa de juros de referência.

Designação de componente de item como item protegido

6.8.7 A menos que o item 6.8.8 seja aplicável para hedge de componente de referência não contratualmente especificado do risco de taxa de juros, a entidade deve aplicar o requisito nos itens 6.3.7(a) e B6.3.8 - que o componente de risco seja identificável separadamente - somente no início da relação de proteção.

6.8.8 Quando a entidade, consistente com sua documentação de hedge, frequentemente redefine (ou seja, descontinua e reinicia) a relação de proteção, porque tanto o instrumento de hedge quanto o item de hedge são alterados com frequência (ou seja, a entidade utiliza um processo dinâmico no qual os itens de hedge e os instrumentos de hedge utilizados para gerenciar essa exposição não permanecem os mesmos por muito tempo), a entidade deve aplicar o requisito dos itens 6.3.7(a) e B6.3.8 - que o componente de risco seja identificável separadamente - somente quando designar inicialmente um item protegido nessa relação de proteção. O item protegido que foi avaliado no momento de sua designação inicial na relação de proteção, se era no momento do início do hedge ou, subsequentemente, não é reavaliado em nenhuma redesignação subsequente na mesma relação de proteção.

Fim da aplicação

6.8.9 A entidade deve cessar, prospectivamente, a aplicação do item 6.8.4 ao item protegido no que primeiro ocorrer:

(a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no momento e no valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e

(b) quando a relação de proteção do qual o item protegido faz parte for descontinuado.

6.8.10 A entidade deve cessar, prospectivamente, a aplicação do item 6.8.5, no que primeiro ocorrer:

(a) quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no momento e no valor dos fluxos de caixa futuros baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e

(b) quando o valor total acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa referente a essa relação de proteção descontinuada for reclassificado para o resultado.

6.8.11 A entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 6.8.6:

(a) ao item protegido, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente em relação ao risco protegido ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do item protegido; e

(b) ao instrumento de hedge, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente no que diz respeito ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseados na taxa de juros de referência do instrumento de hedge.



Se a relação de proteção da qual o item protegido e o instrumento de hedge fizerem parte for descontinuada antes da data especificada no item 6.8.11(a) ou da data especificada no item 6.8.11(b), a entidade deve cessar, prospectivamente, de aplicar o item 6.8.6 àquela relação de proteção na data de descontinuação.

6.8.12 Ao designar um grupo de itens como item protegido por hedge, ou uma combinação de instrumentos financeiros como instrumento de hedge, a entidade deve deixar de aplicar, prospectivamente, os itens de 6.8.4 a 6.8.6 ao item individualmente ou ao instrumento financeiro, de acordo com os itens 6.8.9, 6.8.10 ou 6.8.11, conforme o caso, quando a incerteza decorrente da reforma da taxa de juros de referência não estiver mais presente com relação ao risco protegido e/ou ao momento e ao valor dos fluxos de caixa baseado na taxa de juros de referência daquele item ou instrumento financeiro.

6.8.13 A entidade deve cessar prospectivamente a aplicação dos itens 6.8.7 e 6.8.8, no que ocorrer primeiro entre:

(a) quando as mudanças exigidas pela Reforma da Taxa de Juros de Referência forem feitas para o componente de risco não especificado contratualmente aplicando item 6.9.1; ou

(b) quando a relação de proteção (hedging) em que o componente de risco não contratualmente especificado é designado for descontinuado.

6.9 Exceções temporárias adicionais decorrentes da Reforma da Taxa de Juros de Referência

6.9.1 Como e quando os requisitos dos itens 6.8.4 a 6.8.8 cessarem de se aplicar a uma relação de proteção (ver itens 6.8.9 a 6.8.13), a entidade deve alterar a designação formal dessa relação de proteção, conforme documentado anteriormente para refletir as mudanças exigidas pela reforma da taxa de juros de referência, ou seja, as mudanças são consistentes com os requisitos dos itens 5.4.6 a 5.4.8. Nesse contexto, a designação de proteção deve ser alterada apenas para fazer um ou mais dessas mudanças:

(a) designando uma taxa de referência alternativa (contratualmente especificada ou não) como um risco coberto;

(b) alterar a descrição do item protegido, incluindo a descrição da parcela designada dos fluxos de caixa ou valor justo sendo coberto; ou

(c) alterar a descrição do instrumento de cobertura.

6.9.2 A entidade também deve aplicar o requisito do item 6.9.1(c) se estas três condições forem atendidas:

(a) a entidade faz uma alteração exigida pela reforma da taxa de juros de referência usando uma abordagem diferente da mudança de base para determinar os fluxos de caixa contratuais do instrumento de hedge (conforme descrito no item 5.4.6);

(b) o instrumento de proteção original não é desreconhecido; e

(c) a abordagem escolhida é economicamente equivalente a mudar a base para determinar os fluxos de caixa contratuais da proteção do instrumento original (conforme descrito nos itens 5.4.7 e 5.4.8).

6.9.3 Os requisitos dos itens 6.8.4 a 6.8.8 podem cessar a aplicação em diferentes situações. Portanto, ao aplicar o item 6.9.1, a entidade pode ser requerida a alterar a designação formal de suas relações de proteção em momentos diferentes, ou pode ser necessário alterar a designação formal de uma relação de proteção mais de uma vez. Quando, e somente quando, tal mudança for feita na designação de



proteção, a entidade deve aplicar os itens 6.9.7 a 6.9.12 conforme aplicável. A entidade também deve aplicar o item 6.5.8 (para um hedge de valor justo) ou item 6.5.11 (para um hedge de fluxo de caixa) para contabilizar quaisquer mudanças no valor justo do item protegido ou do instrumento de hedge.

6.9.4 A entidade deve alterar uma relação de proteção conforme exigido no item 6.9.1 no final do período da demonstração contábil durante o qual uma mudança exigida pela reforma da taxa de juros de referência é feita para o risco protegido, item coberto ou instrumento de hedge. Para evitar dúvidas, tal alteração na designação formal de uma relação de proteção não constitui nem a descontinuação da relação de proteção nem a designação de uma nova relação de proteção.

6.9.5 Se alterações forem feitas além das alterações exigidas pela reforma da taxa de juros de referência para o ativo financeiro ou passivo financeiro designado em uma relação de proteção (conforme descrito nos itens 5.4.6 a 5.4.8) ou para a designação da relação de proteção (conforme exigido pelo item 6.9.1), a entidade deve primeiro aplicar os requisitos previstos neste Pronunciamento para determinar se essas mudanças adicionais resultam na descontinuação da contabilidade do hedge. Se as mudanças adicionais não resultarem na descontinuação da contabilidade de hedge, a entidade deve alterar a designação formal da relação de proteção conforme especificado no item 6.9.1.

6.9.6 Os itens 6.9.7 a 6.9.13 estabelecem exceções aos requisitos especificados para esses itens apenas. A entidade deve aplicar todos os outros requisitos da contabilidade de hedge deste Pronunciamento, incluindo os critérios de qualificação do item 6.4.1, para relações de hedge que foram diretamente afetadas pela reforma da taxa de juros de referência.

Contabilização de relacionamentos de proteção qualificados

Hedges de fluxo de caixa

6.9.7 Para efeitos de aplicação do item 6.5.11, no momento em que a entidade altera a descrição de um item coberto conforme exigido no item 6.9.1 (b), o valor acumulado na reserva do hedge de fluxo de caixa será considerado com base na taxa de referência alternativa na qual os fluxos de caixa futuro coberto são determinados.

6.9.8 Para uma relação de proteção descontinuada, quando é alterada a taxa de juros de referência em que os fluxos de caixa futuros cobertos foram baseados conforme exigido por reforma da taxa de juros de referência, para fins de aplicação do item 6.5.12 para determinar se os fluxos de caixa futuros cobertos são esperados para ocorrer, o valor acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa para aquela relação de proteção deve ser atribuída com base na taxa de referência alternativa na qual os fluxos de caixa futuros cobertos serão baseados.

Grupos de itens

6.9.9 Quando a entidade aplica o item 6.9.1 a grupos de itens designados como itens protegidos num hedge de valor justo ou hedge de fluxo de caixa, a entidade deve alocar os itens cobertos para subgrupos com base na taxa de referência que está sendo protegida e designe a taxa de referência como o risco protegido para cada subgrupo. Por exemplo, em uma relação de proteção em que um grupo de itens é protegido para mudanças em uma referência de taxa de juros sujeita a reforma da taxa de juros de referência, os fluxos de caixa protegidos ou o valor justo de alguns itens do grupo poderiam ser alterados para fazer referência a uma taxa de referência alternativa antes de outros itens no grupo serem alterados. Neste exemplo, ao aplicar o item 6.9.1, a entidade designa a taxa de referência alternativa como o risco protegido para esse subgrupo relevante de itens cobertos. A entidade continua a designar a taxa de juros de referência existente como o risco protegido para o outro subgrupo de itens cobertos até os fluxos de caixa protegidos ou valor justo desses itens serem alterados para referenciar a taxa de referência alternativa ou os itens expiram e são substituídos por itens cobertos que fazem referência à taxa de referência alternativa.



6.9.10 A entidade deve avaliar separadamente se cada subgrupo atende aos requisitos do item 6.6.1 para ser um item protegido elegível. Caso existam subgrupo deixar de atender aos requisitos do item 6.6.1, a entidade deve descontinuar a contabilidade de hedge prospectivamente para a relação de proteção em seu por inteiro. A entidade também deve aplicar os requisitos dos itens 6.5.8 e 6.5.11 para contabilizar a ineficácia relacionada à relação de proteção em sua totalidade.

Designação de componentes de risco

6.9.11 Uma taxa de referência alternativa designada como um componente de risco não especificado contratualmente que não é identificável separadamente (ver itens 6.3.7(a) e B6.3.8) na data em que for designada será considerada como tendo cumprido este requisito nessa data, se, e somente se, a entidade razoavelmente espera que a taxa de referência alternativa será identificada separadamente dentro de 24 meses. O período de 24 meses se aplica separadamente a cada taxa de referência alternativa e começa a partir da data em que a entidade designa a taxa de referência alternativa como um componente de risco não especificado contratualmente pela primeira vez (isto é, o período de 24 meses aplica-se taxa por taxa).

6.9.12 Se subsequentemente a entidade razoavelmente espera que a taxa de referência alternativa não será identificável separadamente dentro de 24 meses a partir da data em que entidade o designou como um componente de risco contratualmente não especificado pela primeira vez, a entidade deve cessar a aplicação do requisito do item 6.9.11 a essa taxa de referência alternativa e descontinuar a contabilidade de hedge prospectivamente a partir da data dessa reavaliação para todas as relações de proteção em que a taxa de referência alternativa foi designada como componente de risco não especificado contratualmente.

6.9.13 Além dessas relações de proteção especificadas no item 6.9.1, a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 6.9.11 e 6.9.12 para novas relações de proteção em que uma taxa de referência alternativa é designada como um componente de risco não contratualmente especificado (ver itens 6.3.7 (a) e B6.3.8) quando, devido à reforma da taxa de juros de referência, esse componente de risco não é identificável separadamente na data em que é designada.

CAPÍTULO 7 DATA DE VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO

7.1 Data de vigência

7.1.1 A vigência deste Pronunciamento será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade a entidade deve aplicar este pronunciamento para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018.

7.1.2 a 7.1.7 Eliminados.

7.1.8 A Reforma da Taxa de Juros de Referência alterou o CPC 48, o CPC 38 e o CPC 40, adicionou a Seção 6.8 e alterou o item 7.2.26. A vigência dessas alterações será estabelecida pelos órgãos reguladores que o aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar essas alterações nos períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2020.

7.1.9 A Revisão CPC 17 aprovada pelo CPC em 8 de janeiro de 2021, alterou o CPC 48, CPC 38, CPC 40, CPC 11 e CPC 06, adicionou os itens 5.4.5 a 5.4.9, 6.8.13, Seção 6.9 e itens 7.2.43 a 7.2.46. A vigência desta Revisão será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar esta revisão para períodos anuais com início em ou após 1º de janeiro de 2021.

7.1.10 A Revisão CPC 19, aprovada pelo CPC em 1º de outubro de 2021, adicionou os itens 7.2.35 e B3.3.6A e alterou o item B3.3.6. A vigência desta Revisão deve ser estabelecida pelos órgãos



reguladores que a aprovarem, sendo que, para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade, a entidade deve aplicar estas alterações para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2022.

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 desconhecidos 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 aplicar pela primeira vez os requisitos deste pronunciamento e deve ser o início de um período contábil 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 contábeis 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 (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 contábeis 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 contábil comparativo, se a entidade reapresentar períodos anteriores (ver item 7.2.15).

7.2.7 Se a entidade aplicar 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 componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período contábil 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 da 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.

Essas 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 reapresentar 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 contábil que inclui a data da aplicação inicial.



7.2.13 Se a entidade tiver contabilizado anteriormente um passivo derivativo que seja vinculado à, 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 contábil que incluir a data da aplicação inicial.

7.2.14 Na data da aplicação inicial, a entidade deve determinar se o tratamento descrito 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.

7.2.15 Apesar do requisito no item 7.2.1, a entidade, que adotar 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 reapresentar períodos anteriores. A entidade pode reapresentar períodos anteriores se, e somente se, isso for possível sem o uso de percepção tardia. Se a entidade não reapresentar períodos anteriores, ela deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período contábil anual, que incluir a data da aplicação inicial no saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período contábil anual, que incluir a data da aplicação inicial. Entretanto, se a entidade reapresentar períodos anteriores, as demonstrações contábeis reapresentadas devem refletir todos os requisitos deste pronunciamento. Se a abordagem escolhida pela entidade para aplicar o CPC 48 resultar em mais de uma data de aplicação inicial para diferentes requisitos, este item deve ser aplicado em cada data da aplicação inicial (ver item 7.2.2). Esse é o caso, por exemplo, se a entidade escolher 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 demonstrações contábeis intermediárias 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, descritos 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 em que a entidade tornar-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 balanço até que o instrumento financeiro seja desreconhecido (salvo se esse instrumento financeiro tiver baixo risco de crédito na data do balanço, sendo que, nesse caso, deve ser aplicado o item 7.2.19(a)).

Transição para contabilização de hedge (Capítulo 6)

7.2.21 Quando a entidade aplicar 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, e 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 deixar 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 for 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 àquelas 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 àquelas 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 dessa 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 concordarem 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 estarão limitadas àquelas que são necessárias para efetuar essa substituição da contraparte.

(d) deve aplicar os requisitos da Seção 6.8, retrospectivamente. Essa aplicação retrospectiva deve ser aplicada apenas àquelas relações de proteção que existiam no início do período de relatório em que a entidade aplica esses requisitos pela primeira vez ou foram designados a partir de então, e ao valor acumulado na reserva de hedge de fluxo de caixa que existia no início do período do relatório em que a entidade aplica esses requisitos pela primeira vez.

7.2.27 e 7.2.28 Eliminados.

Transição para recursos de pagamento antecipado com compensação negativa

7.2.29 A entidade deve aplicar a inclusão e as alterações dos itens B4.1.11(b), B4.1.12(b) e B4.1.12A de forma retrospectiva de acordo com o CPC 23, exceto conforme especificado nos itens 7.2.30 a 7.2.34.

7.2.30 A entidade que aplicar pela primeira vez essas alterações ao mesmo tempo que aplicar pela primeira vez esta norma deve utilizar o disposto nos itens 7.2.1 a 7.2.28 em vez do disposto nos itens 7.2.31 a 7.2.34.

7.2.31 A entidade que aplicar pela primeira vez essas alterações, após a primeira aplicação desta norma, deve aplicar os itens 7.2.32 a 7.2.34. A entidade também deve aplicar os outros requisitos de transição desta norma necessários para a aplicação dessas alterações. Para esse propósito, as referências à data da aplicação inicial devem ser lidas como referentes ao início do período de relatório em que a entidade aplicar pela primeira vez essas alterações (data de aplicação inicial dessas alterações).

7.2.32 No que diz respeito à designação de ativo financeiro ou passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, a entidade:

(a) deve revogar a designação anterior de ativo financeiro mensurado pelo valor justo por meio do resultado, se essa designação tiver sido feita anteriormente, de acordo com a condição do item 4.1.5, mas essa condição não é mais satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações;

(b) pode designar o ativo financeiro conforme mensurado pelo valor justo por meio do resultado, se essa designação não tiver cumprido previamente a condição do item 4.1.5, mas essa condição está agora satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações;

(c) deve revogar a designação anterior de passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação tiver sido feita anteriormente, de acordo com o disposto no item 4.2.2(a), mas essa condição não é mais satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações; e

(d) pode designar o passivo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado, se essa designação não preencher previamente a condição no item 4.2.2(a), mas essa condição está agora satisfeita como resultado da aplicação dessas alterações.

Essa designação e revogação devem ser feitas com base nos fatos e circunstâncias que existem na data da aplicação pela primeira vez dessas alterações. Essa classificação deve ser aplicada retrospectivamente.



7.2.33 A entidade não é obrigada a reapresentar períodos anteriores para refletir a aplicação dessas alterações. A entidade pode reapresentar períodos anteriores se, e somente se, for possível sem o uso de percepção posterior, e as demonstrações contábeis reapresentadas refletirem todos os requisitos deste pronunciamento. Se a entidade não reapresentar períodos anteriores, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período de relatório anual - que inclui a data de aplicação inicial dessas alterações - em lucros acumulados retidos (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações.

7.2.34 No período de relatório que inclui a data da aplicação inicial dessas alterações, a entidade deve divulgar as seguintes informações na data da aplicação inicial para cada classe de ativos financeiros e passivos financeiros que foram afetados por essas alterações:

(a) a categoria de mensuração anterior e o valor contábil determinado imediatamente antes de aplicar essas alterações;

(b) a nova categoria de mensuração e o valor contábil determinado após a aplicação dessas alterações;

(c) o valor contábil de quaisquer ativos financeiros e passivos financeiros no balanço patrimonial que anteriormente foram designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado, mas não são mais assim designados; e

(d) os motivos de qualquer designação ou redesignação de ativos financeiros ou passivos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado.

7.2.35 A entidade pode aplicar a Revisão CPC 19 para passivos financeiros que são modificados ou trocados no início ou depois do início do período de relatório anual, em que a entidade pela primeira vez aplica a revisão.

Transição para a Reforma da Taxa de Juros de Referência - Fase 2

7.2.43 A entidade deve aplicar as alterações introduzidas pela Reforma da Taxa de Juros de Referência - Fase 2 retrospectivamente de acordo com o CPC 23, exceto conforme especificado nos itens 7.2.44 a 7.2.46.

7.2.44 A entidade deve designar uma nova relação de proteção (por exemplo, como descrito no item 6.9.13) apenas prospectivamente (ou seja, a entidade é proibida designar uma nova relação de contabilidade de hedge em períodos anteriores). No entanto, a entidade deve restabelecer uma relação de cobertura descontinuada se, e somente se, essas condições forem atendidas:

(a) a entidade havia descontinuado essa relação de proteção exclusivamente devido a mudanças exigidas pela reforma da taxa de juros de referência e não teria sido necessário interromper essa relação de proteção se essas alterações tivessem sido aplicadas naquele momento; e

(b) no início do período das demonstrações contábeis em que a entidade aplica pela primeira vez essas alterações (data de aplicação inicial dessas alterações), essa relação de proteção descontinuada atende aos critérios de qualificação para contabilidade de hedge (depois de levar em consideração essas alterações).

7.2.45 Se, ao aplicar o item 7.2.44, a entidade restabelece uma relação de proteção descontinuada, a entidade deve considerar referências nos itens 6.9.11 e 6.9.12 até a data em que a taxa de referência alternativa é designada como componente de risco não especificado contratualmente pela primeira vez, referindo-se à data de aplicação inicial dessas alterações (ou seja, o período de 24 meses para aquela taxa de referência alternativa designada como um componente de risco não identificada especificação não estabelecida contratualmente começa a partir da data de aplicação inicial destes alterações).



7.2.46 A entidade não é obrigada a rerepresentar períodos anteriores para refletir a aplicação dessas alterações. A entidade pode rerepresentar períodos anteriores se, e somente se, for possível sem o uso de retrospectiva(hindsight). Se a entidade não rerepresentar períodos anteriores, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil anterior e o valor contábil no início do período que inclui a data de aplicação inicial destas alterações no saldo de abertura dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data de início aplicação destas alterações.

7.3.1-7.3.2. (Eliminados).

Apêndice A **Definição de termos**

Este apêndice é parte integrante deste pronunciamento.

Ativo contratual - Os direitos, que o CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente especifica, devem ser contabilizados de acordo com este pronunciamento para fins de reconhecimento e de mensuração de ganhos ou perdas na redução ao valor recuperável.

Ativo financeiro comprado ou concedido com problemas de recuperação de crédito - Ativo financeiro comprado ou concedido, que apresentar problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial.

Ativo financeiro com problema de recuperação de crédito - O ativo financeiro apresenta problemas de recuperação de crédito quando ocorrerem um ou mais eventos que impactam negativamente os fluxos de caixa futuros estimados desse ativo financeiro. A evidência de que o ativo financeiro apresenta problemas de recuperação de crédito inclui dados observáveis sobre os seguintes eventos:

- (a) dificuldade financeira significativa do emissor ou mutuário;
- (b) quebra de contrato, como, por exemplo, inadimplência ou pagamentos vencidos;
- (c) o credor do devedor, por motivos econômicos ou contratuais relacionados à dificuldade financeira do devedor, dá ao devedor uma concessão ou concessões que o credor, de outro modo, não consideraria;
- (d) tornar-se provável que o devedor entrará em falência ou passará por outra reorganização financeira;
- (e) o desaparecimento de mercado ativo para esse ativo financeiro, por causa de dificuldades financeiras; ou
- (f) compra ou concessão de ativo financeiro com grande desconto, que reflita as perdas de crédito incorridas.

Pode não ser possível identificar um evento único e distinto; em vez disso, o efeito combinado de diversos eventos pode levar os ativos financeiros a apresentarem problemas de recuperação de crédito.

Compra ou venda de forma regular - Compra ou venda de ativo financeiro de acordo com contrato, cujos termos exigem a entrega do ativo dentro do prazo estabelecido, de modo geral por regulamentação ou convenção no mercado correspondente.

Compromisso firme - Contrato de venda fechado, para a troca de uma quantidade determinada de recursos, a um preço determinado, em uma data ou datas futuras determinadas.



Contrato de garantia financeira - Contrato que exige que a emitente efetue determinados pagamentos para indenizar o titular por perda em que este incorrer em virtude de não pagamento, no vencimento, por determinado devedor, de acordo com os termos originais ou modificados de instrumento de dívida.

Custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro - O valor pelo qual o ativo financeiro ou passivo financeiro é mensurado no reconhecimento inicial, menos a amortização do principal, mais ou menos a amortização acumulada, utilizando-se o método de juros efetivos, de qualquer diferença entre esse valor inicial e o valor no vencimento e para ativos financeiros ajustados por qualquer provisão para perdas.

Custos de transação - Custos incrementais diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de ativo financeiro ou passivo financeiro (ver item B5.4.8). Custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Data da reclassificação - Primeiro dia do primeiro período contábil, após a alteração no modelo de negócios que resulte em reclassificação de ativos financeiros pela entidade.

Derivativo - Instrumento financeiro ou outro contrato dentro do alcance deste pronunciamento com todas as três seguintes características:

(a) seu valor é modificado em resposta à alteração em determinada taxa de juros, preço de instrumento financeiro, preço de commodity, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, classificação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável (algumas vezes denominada "subjacente"), desde que, no caso de variável não financeira, essa variável não seja específica a uma das partes do contrato;

(b) não exige nenhum investimento líquido inicial ou investimento líquido inicial, que seja menor do que seria necessário para outros tipos de contratos, que se esperaria que tivessem resposta similar a alterações nos fatores de mercado;

(c) seja liquidado em data futura.

Desreconhecimento - A retirada de ativo financeiro ou passivo financeiro, anteriormente reconhecido, do balanço patrimonial da entidade.

Dividendo - Distribuição de lucros aos titulares de instrumento patrimonial na proporção de sua participação em determinada classe de capital.

Ganho ou perda na modificação - O valor resultante do ajuste do valor contábil bruto de ativo financeiro para refletir os fluxos de caixa contratuais modificados ou renegociados. A entidade deve recalcular o valor contábil bruto de ativo financeiro como valor presente dos recebimentos ou pagamentos à vista futuros, estimados ao longo da vida esperada do ativo financeiro modificado ou renegociado e que são descontados à taxa de juros efetiva original do ativo financeiro (ou taxa de juros efetiva original ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou concedidos com problemas de recuperação de crédito) ou, quando aplicável, à taxa de juros efetiva revisada, calculada de acordo com o item 6.5.10. Ao estimar os fluxos de caixa esperados de ativo financeiro, a entidade deve considerar todos os termos contratuais do ativo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, opções de compra e similares), mas não deve considerar as perdas de crédito esperadas, salvo se o ativo financeiro for ativo financeiro comprado ou concedido com problemas de recuperação de crédito, sendo que, nesse caso, a entidade deve também considerar as perdas de crédito esperadas iniciais, que foram consideradas ao calcular a taxa de juros efetiva original ajustada ao crédito.

Ganho ou perda por redução ao valor recuperável - Ganhos ou perdas reconhecidos no resultado, de acordo com o item 5.5.8, e que resultam da aplicação dos requisitos de redução ao valor recuperável descritos na Seção 5.5.



Índice de hedge - A relação entre a quantidade do instrumento de hedge e a quantidade do item protegido em termos de sua ponderação relativa.

Mantido para negociação - Ativo financeiro ou passivo financeiro que:

- (a) é adquirido ou incorrido principalmente para ser vendido ou recomprado no curto prazo;
- (b) no reconhecimento inicial, faz parte da carteira de instrumentos financeiros identificados que sejam administrados em conjunto e para os quais há evidência de um padrão real recente de obtenção de lucros no curto prazo; ou
- (c) é derivativo (exceto derivativo que seja contrato de garantia financeira ou instrumento de hedge designado e efetivo).

Método de juros efetivos - O método utilizado no cálculo do custo amortizado de ativo financeiro ou passivo financeiro e na alocação e reconhecimento da receita de juros ou despesa de juros no resultado, ao longo do período pertinente.

Passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado - Passivo financeiro que atenda a uma das seguintes condições:

- (a) atenda à definição de mantido para negociação;
- (b) no reconhecimento inicial, seja designado pela entidade como ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 4.2.2 ou 4.3.5;
- (c) seja designado, por ocasião do reconhecimento inicial ou subsequentemente, como ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 6.7.1.

Perda de crédito - A diferença entre todos os fluxos de caixa contratuais devidos à entidade, de acordo com o contrato e todos os fluxos de caixa que a entidade espera receber (ou seja, todos os déficits de caixa), descontados à taxa de juros efetiva original (ou taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou concedidos com problemas de recuperação de crédito). A entidade deve estimar os fluxos de caixa, levando em consideração todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e similares) ao longo da vida esperada desse instrumento financeiro. Os fluxos de caixa, que serão considerados, devem incluir fluxos de caixa da venda de garantia detida ou outras melhorias de crédito que forem parte integrante dos termos contratuais. Há presunção de que a vida esperada do instrumento financeiro pode ser estimada de forma confiável. Contudo, nos casos raros em que não for possível estimar, de forma confiável, a vida esperada do instrumento financeiro, a entidade deve utilizar o termo contratual remanescente do instrumento financeiro.

Perda de crédito esperada - A média ponderada de perdas de crédito com os respectivos riscos de inadimplência, que possam ocorrer conforme as ponderações.

Perda de crédito esperada para 12 meses - A parcela de perdas de crédito esperadas que representa as perdas de crédito esperadas, que resultam de eventos de inadimplência em instrumento financeiro, que são possíveis dentro de 12 meses após a data do balanço.

Perda permanente de crédito esperada - As perdas de crédito esperadas, que resultam de todos os eventos de inadimplência possíveis ao longo da vida esperada de instrumento financeiro.

Provisão para perda - A provisão para perdas de crédito esperadas em ativos financeiros mensurados, de acordo com o item 4.1.2, recebíveis de arrendamento e ativos contratuais, perdas acumuladas por redução ao valor recuperável para ativos financeiros mensurados de acordo com o item 4.1.2A e a



provisão para perdas de crédito esperadas em compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira.

Taxa de juros efetiva - A taxa que desconta exatamente os recebimentos ou pagamentos à vista futuros estimados ao longo da vida esperada do ativo financeiro ou passivo financeiro em relação ao valor contábil bruto de ativo financeiro ou ao custo amortizado de passivo financeiro. Ao calcular a taxa de juros efetiva, a entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados, levando em consideração todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e similares), mas não deve considerar perdas de crédito esperadas. O cálculo deve incluir todas as taxas e pontos, pagos ou recebidos, entre as partes do contrato, que sejam parte integrante da taxa de juros efetiva (ver itens B5.4.1 a B5.4.3), custos de transação e todos os outros prêmios ou descontos. Há uma presunção de que os fluxos de caixa e a vida esperada de grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados de forma confiável. Contudo, nos casos raros em que não é possível estimar, de forma confiável, os fluxos de caixa ou a vida esperada de instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve utilizar os fluxos de caixa contratuais ao longo de todo o termo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

Taxa de juros efetiva ajustada ao crédito - A taxa que desconta exatamente os recebimentos ou pagamentos à vista futuros estimados ao longo da vida esperada do ativo financeiro, em relação ao custo amortizado do ativo financeiro, que é um ativo financeiro comprado ou concedido com problemas de recuperação de crédito. Ao calcular a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito, a entidade deve estimar os fluxos de caixa esperados, levando em consideração todos os termos contratuais do ativo financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, extensão, opções de compra e similares) e perdas de crédito esperadas. O cálculo deve incluir todas as taxas e pontos, pagos ou recebidos entre as partes do contrato, que sejam parte integrante da taxa de juros efetiva (ver itens B5.4.1 a B5.4.3), custos de transação e todos os outros prêmios ou descontos. Há uma presunção de que os fluxos de caixa e a vida esperada de grupo de instrumentos financeiros similares podem ser estimados de forma confiável. Contudo, nos casos raros em que não é possível estimar, de forma confiável, os fluxos de caixa ou a vida restante do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros), a entidade deve utilizar os fluxos de caixa contratuais ao longo de todo o termo contratual do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros).

Transação prevista - Transação futura não comprometida, mas prevista.

Valor contábil bruto de ativo financeiro - Custo amortizado de ativo financeiro, antes do ajuste por qualquer provisão para perdas.

Vencido - Ativo financeiro encontra-se vencido quando a contraparte deixou de efetuar o pagamento no vencimento estipulado pelo contrato.

Os seguintes termos são definidos no item 11 do CPC 39, no Apêndice A do CPC 40, no Apêndice A do CPC 46 ou no Apêndice A do CPC 47 e são utilizados neste pronunciamento com os significados especificados no CPC 39, no CPC 40, no CPC 46 ou no CPC 47:

- (a) risco de crédito;(1)
- (b) instrumento patrimonial;
- (c) valor justo;
- (d) ativo financeiro;
- (e) instrumento financeiro;
- (f) passivo financeiro;



(g) preço de transação.

Apêndice B

Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante deste pronunciamento.

Alcance (Capítulo 2)

B2.1 Alguns contratos exigem o pagamento baseado em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas (aqueles baseados em variáveis climáticas são, às vezes, referidos como "derivativos climáticos"). Se esses contratos não estiverem dentro do alcance do CPC 11, eles estão dentro do alcance deste pronunciamento.

B2.2 Este pronunciamento não altera os requisitos relacionados a planos de benefícios a empregados que atendam à IAS 26 - Contabilização e Relatório Financeiro de Planos de Benefícios de Aposentadoria (ainda não recepcionado pelo CPC) e a contratos de royalty com base no volume de vendas ou receitas de serviço que são contabilizados de acordo com o CPC 47.

B2.3 Algumas vezes, a entidade faz o que ela considera como "investimento estratégico" em instrumentos patrimoniais emitidos por outra entidade, com a intenção de estabelecer ou manter relacionamento operacional em longo prazo com a entidade na qual o investimento é feito. A entidade investidora ou empreendedor em conjunto utiliza o CPC 18 para determinar se o método de contabilização da equivalência patrimonial deve ser aplicado a esse investimento.

B2.4 Este pronunciamento deve ser aplicado aos ativos financeiros e passivos financeiros de seguradoras, exceto direitos e obrigações que o item 2.1(e) exclua por resultarem de contratos dentro do alcance do CPC 11.

B2.5 Contratos de garantia financeira podem ter diversas formas legais, tais como, garantia, alguns tipos de cartas de crédito, contrato de inadimplência de crédito ou contrato de seguro. Seu tratamento contábil não depende de sua forma legal. Seguem abaixo exemplos do tratamento apropriado (ver item 2.1(e)):

(a) embora o contrato de garantia financeira atenda à definição de contrato de seguro no CPC 11, se o risco transferido for significativo, a emitente deve aplicar este pronunciamento. Não obstante, se o emitente tiver anteriormente afirmado explicitamente que considera esses contratos como contratos de seguro e tiver usado a contabilização aplicável a contratos de seguro, o emitente pode aplicar este pronunciamento ou o CPC 11 a esses contratos de garantia financeira. Se este pronunciamento for aplicável, o item 5.1.1 exige que o emitente reconheça o contrato de garantia financeira inicialmente ao valor justo. Se o contrato de garantia financeira tiver sido emitido a uma parte não relacionada em transação individual em bases usuais de mercado, seu valor justo no início provavelmente é igual ao prêmio recebido, exceto se houver evidência em sentido contrário. Subsequentemente, exceto se o contrato de garantia financeira tiver sido designado no início como ao valor justo por meio do resultado ou exceto se os itens 3.2.15 a 3.2.23 e B3.2.12 a B3.2.17 forem aplicáveis (quando a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento ou a abordagem de envolvimento contínuo for aplicável), o emitente deve mensurá-lo pelo maior entre:

(i) o valor determinado de acordo com a Seção 5.5; e

(ii) o valor inicialmente reconhecido, menos, se apropriado, o valor acumulado da receita, reconhecido de acordo com os princípios do CPC 47 (ver item 4.2.1(c));

(b) algumas garantias relacionadas a crédito não exigem, como pré-condição para pagamento, que o titular esteja exposto a, e tenha incorrido em, perdas pelo não pagamento pelo devedor em relação ao ativo garantido quando devido. Um exemplo dessa garantia é aquela que exige pagamentos em resposta



a alterações na classificação de crédito ou índice de crédito especificado. Essas garantias não são contratos de garantia financeira, como definido neste pronunciamento, e não são contratos de seguro, como definido no CPC 11. Essas garantias são derivativos e o emitente deve aplicar este pronunciamento a elas;

(c) se o contrato de garantia financeira tiver sido emitido em relação à venda de produtos, o emitente deve aplicar o CPC 47 ao determinar quando deve reconhecer a receita da garantia e da venda de produtos.

B2.6 Afirmações de que o emitente considera contratos como contratos de seguro são normalmente encontradas nos seus comunicados com clientes e reguladores, contratos, documentação de negócios e demonstrações contábeis. Além disso, os contratos de seguro estão frequentemente sujeitos a requisitos de contabilização, que são distintos dos requisitos para outros tipos de transação, tais como contratos emitidos por bancos ou empresas comerciais. Nesses casos, as demonstrações contábeis do emitente normalmente incluem uma declaração de que o emitente usou esses requisitos de contabilização.

Reconhecimento e desreconhecimento (Capítulo 3)

Reconhecimento inicial (Seção 3.1)

B3.1.1 Como consequência do princípio no item 3.1.1, a entidade deve reconhecer a totalidade de seus direitos e obrigações contratuais com derivativos em seu balanço patrimonial como ativos e passivos, respectivamente, com exceção de derivativos que impeçam a transferência de ativos financeiros de ser contabilizada como venda (ver item B3.2.14). Se a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento, o cessionário não deve reconhecer os ativos transferidos como seus ativos (ver item B3.2.15).

B3.1.2 Seguem abaixo exemplos da aplicação do princípio do item 3.1.1:

(a) contas a receber e a pagar incondicionais devem ser reconhecidas como ativos ou passivos, quando a entidade se tornar parte do contrato e, como consequência, possuir o direito legal de receber ou a obrigação legal de pagar à vista;

(b) ativos a serem adquiridos e passivos a serem incorridos como resultado de compromisso firme de comprar ou vender produtos e serviços normalmente não são reconhecidos, até que pelo menos uma das partes tenha cumprido o contrato. Por exemplo, a entidade que recebe um pedido firme geralmente não reconhece o ativo (e a entidade que faz o pedido não reconhece o passivo) na época do compromisso, mas, em vez disso, posterga o reconhecimento até que os produtos ou serviços solicitados tenham sido encaminhados, entregues ou prestados. Se o compromisso firme para comprar ou vender itens não financeiros estiver dentro do alcance deste pronunciamento, de acordo com os itens 2.4 a 2.7, seu valor justo líquido deve ser reconhecido como ativo ou passivo na data do compromisso (ver item B4.1.30(c)). Além disso, se o compromisso firme, anteriormente não reconhecido, for designado como item protegido em hedge do valor justo, qualquer alteração no valor justo líquido atribuível ao risco protegido deve ser reconhecida como ativo ou passivo, após o início do hedge (ver itens 6.5.8(b) e 6.5.9);

(c) contrato a termo que esteja dentro do alcance deste pronunciamento (ver item 2.1) deve ser reconhecido como ativo ou passivo na data do compromisso, e não na data em que ocorrer a liquidação. Quando a entidade se tornar parte do contrato a termo, os valores justos do direito e da obrigação são frequentemente iguais, de modo que o valor justo líquido do contrato a termo é zero. Se o valor justo líquido do direito e da obrigação não for zero, o contrato deve ser reconhecido como ativo ou passivo;

(d) contrato de opção, que esteja dentro do alcance deste pronunciamento (ver item 2.1), deve ser reconhecido como ativo ou passivo quando o titular ou lançador da opção se tornar parte do contrato;



(e) transação futura planejada, não importa o quão provável seja, não é ativo, nem passivo, pois a entidade não se tornou parte do contrato.

Compra ou venda de forma regular de ativo financeiro

B3.1.3 A compra ou a venda normal de ativos financeiros deve ser reconhecida na data da negociação ou na data da liquidação, conforme descrito nos itens B3.1.5 e B3.1.6. A entidade deve aplicar o mesmo método, consistentemente, para todas as compras e vendas de ativos financeiros que sejam classificadas da mesma forma, de acordo com este pronunciamento. Para essa finalidade, ativos que sejam obrigatoriamente mensurados ao valor justo por meio do resultado formam uma classificação separada de ativos designados como mensurados ao valor justo por meio do resultado. Além disso, investimentos em instrumentos patrimoniais, contabilizados, utilizando-se a opção prevista no item 5.7.5, formam uma classificação separada.

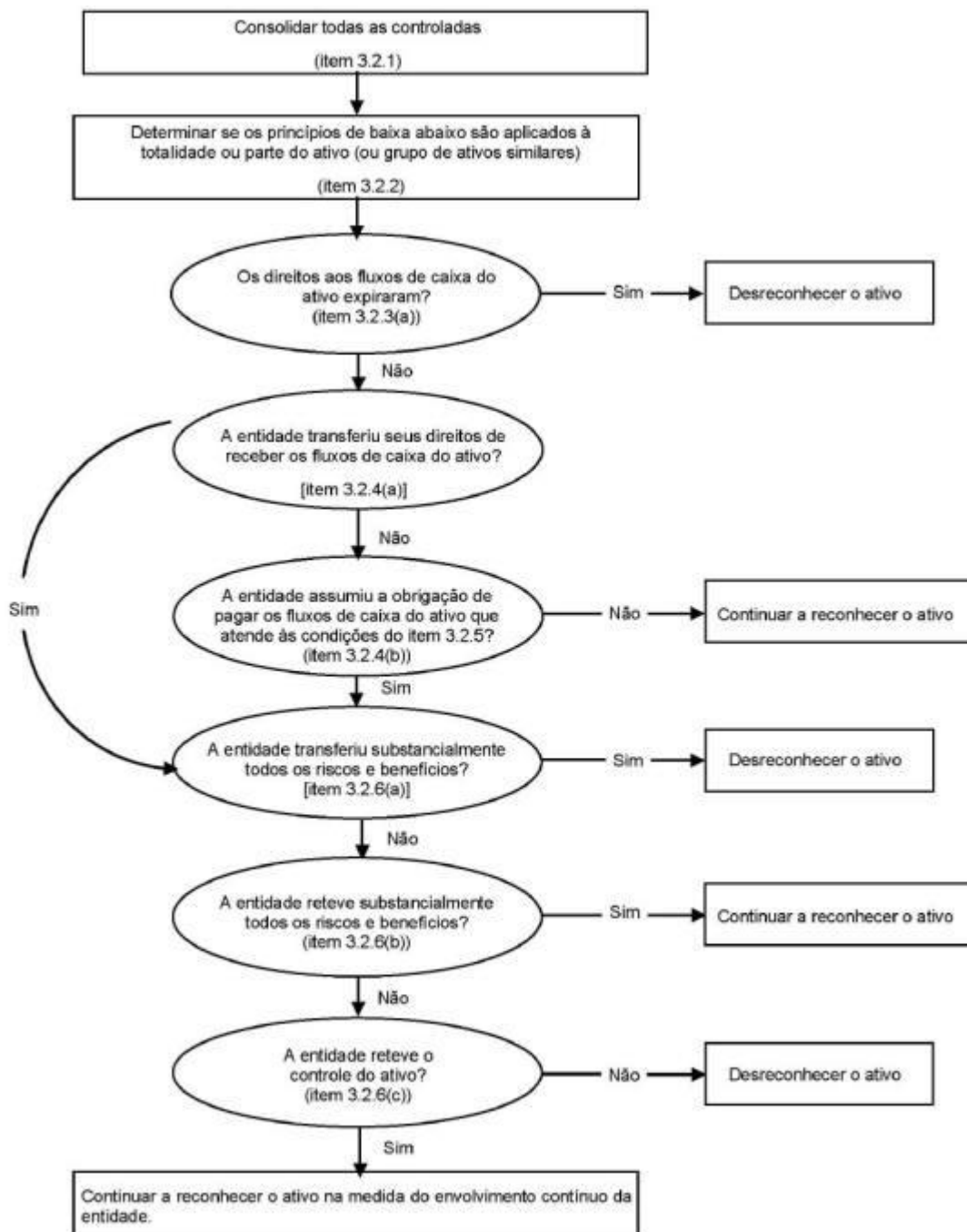
B3.1.4 O contrato, que exige ou permite a liquidação pelo valor líquido da alteração no valor do contrato, não é um contrato de forma regular. Em vez disso, esse contrato deve ser contabilizado como derivativo no período entre a data da negociação e a data da liquidação.

B3.1.5 A data da negociação é a data em que a entidade se compromete a comprar ou vender o ativo. A contabilização na data da negociação está relacionada (a) ao reconhecimento do ativo a ser recebido e do passivo a ser pago por ela na data da negociação e (b) ao desreconhecimento do ativo a ser vendido, ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda na alienação e ao reconhecimento da conta a receber do comprador a ser paga na data da negociação. De modo geral, quando o título é transferido, os juros não começam a se acumular sobre o ativo e o respectivo passivo até à data da liquidação.

B3.1.6 A data da liquidação é a data em que o ativo é entregue à entidade ou por ela é recebido. A contabilização na data da liquidação está relacionada (a) ao reconhecimento do ativo no dia em que é recebido pela entidade e (b) ao desreconhecimento do ativo e ao reconhecimento de qualquer ganho ou perda na alienação no dia em que é entregue pela entidade. Quando a contabilização na data da liquidação for aplicada, a entidade deve contabilizar qualquer alteração no valor justo do ativo a ser recebido durante o período entre a data da negociação e a data da liquidação da mesma forma que contabiliza o ativo adquirido. Em outras palavras, a alteração no valor não deve ser reconhecida para ativos mensurados ao custo amortizado; ela deve ser reconhecida no resultado para ativos classificados como ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio do resultado; e deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes para ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, e para investimentos em instrumentos patrimoniais, contabilizados de acordo com o item 5.7.5.

Desreconhecimento de ativos financeiros (Seção 3.2)

B3.2.1 O fluxograma(1A) abaixo ilustra a avaliação da condição e a extensão no qual o ativo financeiro deve ser desreconhecido.



Acordos nos quais a entidade retém os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do ativo financeiro, mas assume a obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais recebedores (item 3.2.4(b)).

B3.2.2 A situação descrita no item 3.2.4(b) (quando a entidade reter os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do ativo financeiro, mas assume a obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a um ou mais recebedores) ocorre, por exemplo, se a entidade for sociedade fiduciária e emite participações beneficiárias a investidores subjacentes aos ativos financeiros que ela possui e fornece serviço de cobrança desses ativos financeiros. Nesse caso, os ativos financeiros se qualificam para desreconhecimento, se as condições nos itens 3.2.5 e 3.2.6 forem atendidas.



B3.2.3 Ao aplicar o item 3.2.5, a entidade pode ser, por exemplo, a concedente do ativo financeiro ou pode ser um grupo que inclui uma controlada que adquiriu o ativo financeiro e repassa os fluxos de caixa a investidores terceiros não relacionados à entidade.

Avaliação da transferência de riscos e benefícios de propriedade (item 3.2.6)

B3.2.4 Exemplos de quando a entidade transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios de propriedade:

(a) venda incondicional de ativo financeiro;

(b) venda de ativo financeiro juntamente com a opção para recompra do ativo financeiro ao seu valor justo na época da recompra; e

(c) venda de ativo financeiro juntamente com opção de venda ou compra que esteja, substancialmente, fora do preço (ou seja, opção que esteja tão fora do preço e que seja altamente improvável que entre no preço antes do vencimento).

B3.2.5 Exemplos de quando a entidade reteve, substancialmente, todos os riscos e benefícios de propriedade:

(a) transação de venda e recompra em que o preço de recompra é fixo ou preço de venda mais o retorno de juros;

(b) contrato de empréstimo de títulos;

(c) venda de ativo financeiro juntamente com swap de retorno total, que retransfere a exposição a risco de mercado à entidade;

(d) venda de ativo financeiro juntamente com opção de venda ou compra substancialmente dentro do preço (ou seja, opção que esteja tão dentro do preço que seja altamente improvável que saia do preço antes do vencimento); e

(e) venda de contas a receber de curto prazo em que a entidade garante remunerar o cessionário pelas perdas de crédito que provavelmente ocorram.

B3.2.6 Se a entidade determinar que, como resultado da transferência, transferiu, substancialmente, todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, ela não deve reconhecer o ativo transferido novamente em período futuro, exceto se readquirir o ativo transferido em nova transação.

Avaliação da transferência de controle

B3.2.7 A entidade não reteve o controle do ativo transferido, se o cessionário tiver a capacidade prática de vender o ativo transferido. A entidade reteve o controle do ativo transferido, se o cessionário não tiver a capacidade prática de vender o ativo transferido. O cessionário possui a capacidade prática de vender o ativo transferido, se ele for negociado em mercado ativo, porque o cessionário pode recomprar o ativo transferido no mercado, se precisasse devolver o ativo à entidade. Por exemplo, o cessionário pode ter a capacidade prática de vender o ativo transferido, se o ativo transferido estiver sujeito à opção que permita que a entidade o recompre, mas o cessionário pode prontamente obter o ativo transferido no mercado, se a opção for exercida. O cessionário não tem a capacidade prática de vender o ativo transferido, se a entidade reter essa opção e o cessionário não puder prontamente obter o ativo transferido no mercado, se a entidade exercer sua opção.

B3.2.8 O cessionário tem a capacidade prática de vender o ativo transferido apenas se o cessionário puder vender o ativo transferido em sua totalidade a terceiro não relacionado e for capaz de exercer essa



capacidade unilateralmente e sem precisar impor restrições adicionais sobre a transferência. A questão crítica é o que o cessionário é capaz de fazer na prática e, não, quais os direitos contratuais que o cessionário tem em relação ao que pode fazer com o ativo transferido ou quais proibições contratuais existem. Em particular:

(a) o direito contratual de alienar o ativo transferido tem pouco efeito prático, se não houver mercado para o ativo transferido; e

(b) a capacidade de alienar o ativo transferido tem pouco efeito prático, se não puder ser exercida livremente. Por esse motivo:

(i) a capacidade do cessionário de alienar o ativo transferido deve ser independente das ações dos outros (ou seja, deve ser uma capacidade unilateral); e

(ii) o cessionário deve ser capaz de alienar o ativo transferido sem precisar impor condições restritivas ou "limites" à transferência (por exemplo, condições sobre como o ativo de empréstimo deve ser cobrado ou a opção dando ao cessionário o direito de recomprar o ativo).

B3.2.9 A improbabilidade de o cessionário vender o ativo transferido, por si só, não significa que o cedente tenha retido o controle do ativo transferido. Entretanto, se a opção de venda ou garantia impedir o cessionário de vender o ativo transferido, então o cedente reteve o controle do ativo transferido. Por exemplo, se a opção de venda ou garantia for suficientemente valiosa, ela impede o cessionário de vender o ativo transferido, porque o cessionário, na prática, não venderia o ativo transferido a terceiro sem impor uma opção similar ou outras condições restritivas. Em vez disso, o cessionário reteria o ativo transferido de modo a obter pagamentos, de acordo com a garantia ou a opção de venda. Nessas circunstâncias, o cedente reteve o controle do ativo transferido.

Transferência que se qualifica para desreconhecimento

B3.2.10 A entidade pode reter o direito à parte dos pagamentos de juros sobre os ativos transferidos como remuneração pelo serviço de cobrança desses ativos. A parte dos pagamentos de juros a que a entidade renunciaria, por ocasião da rescisão ou transferência do contrato de serviço de cobrança, deve ser alocada ao ativo ou passivo objeto da prestação de serviço de cobrança. A parte dos pagamentos de juros a que a entidade não renunciaria é uma conta a receber de faixa de juros apenas. Por exemplo, se a entidade não for renunciar a quaisquer juros, por ocasião da rescisão ou transferência do contrato de serviço de cobrança, todo o spread de juros é uma conta a receber de faixa de juros apenas. Para fins da aplicação do item 3.2.13, os valores justos do serviço de cobrança do ativo e da conta a receber da faixa de juros apenas devem ser usados para alocar o valor contábil da conta a receber entre a parte do ativo que é desreconhecida e a parte que continua a ser reconhecida. Se não houver taxa de serviço de cobrança específica ou se não se esperar que a taxa a ser recebida remunere a entidade adequadamente pela realização do serviço de cobrança, o passivo relacionado à obrigação de serviço de cobrança deve ser reconhecido ao valor justo.

B3.2.11 Ao mensurar os valores justos da parte que continua a ser reconhecida e da parte que é desreconhecida para fins de aplicação do item 3.2.13, a entidade deve aplicar os requisitos de mensuração do valor justo descritos no CPC 46 - Mensuração do Valor Justo, além do item 3.2.14.

Transferência que não se qualifica para desreconhecimento

B3.2.12 Segue a aplicação do princípio descrito no item 3.2.15. Se a garantia, fornecida pela entidade, para perdas por inadimplência no ativo transferido impedir que o ativo transferido seja desreconhecido, porque a entidade reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, o ativo transferido continua a ser reconhecido em sua totalidade e a contraprestação recebida deve ser reconhecida como passivo.

Envolvimento contínuo em ativo transferido



B3.2.13 Seguem abaixo exemplos de como a entidade deve mensurar o ativo transferido e o respectivo passivo, de acordo com o item 3.2.16.

Todos os ativos

(a) Se a garantia, fornecida pela entidade, para o pagamento de perdas por inadimplência em um ativo transferido impedir que o ativo transferido seja desreconhecido na medida de seu envolvimento contínuo, o ativo transferido na data da transferência deve ser mensurado pelo menor valor entre (i) o valor contábil do ativo e (ii) o valor máximo da contraprestação recebida na transferência que a entidade seria obrigada a restituir ("valor da garantia"). O respectivo passivo deve ser inicialmente mensurado ao valor da garantia, mais o valor justo da garantia (que é normalmente a contraprestação recebida pela garantia). Subsequentemente, o valor justo inicial da garantia deve ser reconhecido no resultado, quando (ou conforme) a obrigação é satisfeita (de acordo com os princípios do CPC 47) e o valor contábil do ativo deve ser reduzido por qualquer provisão para perdas.

Ativo mensurado ao custo amortizado

(b) Se a obrigação por opção de venda lançada pela entidade ou o direito de opção de compra detido pela entidade impedir que o ativo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o ativo transferido ao custo amortizado, o respectivo passivo deve ser mensurado ao seu custo (ou seja, contraprestação recebida), ajustado pela amortização de qualquer diferença entre o custo e o valor contábil bruto do ativo transferido na data de vencimento da opção. Por exemplo, suponha que o valor contábil bruto do ativo na data da transferência seja \$ 98 e que a contraprestação recebida seja \$ 95. O valor contábil bruto do ativo na data de exercício da opção será de \$ 100. O valor contábil inicial do respectivo passivo é \$ 95 e a diferença entre \$ 95 e \$ 100 deve ser reconhecida no resultado, usando o método de juros efetivos. Se a opção for exercida, qualquer diferença entre o valor contábil e o respectivo passivo e o preço de exercício deve ser reconhecida no resultado.

Ativo mensurado ao valor justo

(c) Se o direito da opção de compra retido pela entidade impedir que o ativo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o ativo transferido ao valor justo, o ativo continuará a ser mensurado ao seu valor justo. O respectivo passivo deve ser mensurado ao (i) preço de exercício da opção menos o valor da opção no tempo, se a opção estiver dentro do preço ou no preço, ou ao (ii) valor justo do ativo transferido menos o valor da opção no tempo, se a opção estiver fora do preço. O ajuste na mensuração do respectivo passivo garante que o valor contábil líquido do ativo e do respectivo passivo seja o valor justo do direito da opção de compra. Por exemplo, se o valor justo do ativo subjacente é \$ 80, o preço de exercício da opção é \$ 95 e o valor da opção no tempo é \$ 5, o valor contábil do respectivo passivo é \$ 75 (\$ 80 - \$ 5) e o valor contábil do ativo transferido é \$ 80 (ou seja, seu valor justo).

(d) Se a opção de venda lançada pela entidade impedir que o ativo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o ativo transferido ao valor justo, o respectivo passivo deve ser mensurado ao preço de exercício da opção mais o valor da opção no tempo. A mensuração do ativo ao valor justo é limitada ao que for menor entre o valor justo e o preço de exercício da opção, porque a entidade não tem direito a aumentos no valor justo do ativo transferido acima do preço de exercício da opção. Isso garante que o valor contábil líquido do ativo e do respectivo passivo seja o valor justo da obrigação de opção de venda. Por exemplo, se o valor justo do ativo subjacente é \$ 120, o preço de exercício da opção é \$ 100 e o valor da opção no tempo é \$ 5, o valor contábil do respectivo passivo é \$ 105 (\$ 100 + \$ 5) e o valor contábil do ativo é \$ 100 (nesse caso, o preço de exercício da opção).

(e) Se o "colar", na forma de resgate de opção comprada e opção lançada, impedir que o ativo transferido seja desreconhecido e a entidade mensurar o ativo ao valor justo, ela deve continuar a mensurar o ativo ao valor justo. O respectivo passivo deve ser mensurado pela (i) soma do preço de exercício da opção de compra e o valor justo da opção de venda menos o valor da opção de compra no tempo, se a opção de compra estiver dentro do preço ou no preço, ou pela (ii) soma do valor justo do



ativo e do valor justo da opção de venda menos o valor da opção de compra no tempo, se a opção de compra estiver fora do preço. O ajuste ao respectivo passivo garante que o valor contábil líquido do ativo e do respectivo passivo seja o valor justo das opções detidas e lançadas pela entidade. Por exemplo, suponha que a entidade transfira o ativo financeiro que seja mensurado ao valor justo e, ao mesmo tempo, compre uma opção de compra com preço de exercício de \$ 120 e lance uma opção de venda com preço de exercício de \$ 80. Suponha também que o valor justo do ativo seja \$ 100 na data da transferência. O valor das opções de venda e compra no tempo são \$ 1 e \$ 5, respectivamente. Nesse caso, a entidade reconhece um ativo de \$ 100 (o valor justo do ativo) e o passivo de \$ 96 ($(\$ 100 + \$ 1) - \$ 5$). Isso dá o valor de ativo líquido de \$ 4, que é o valor justo das opções detidas e lançadas pela entidade.

Todas as transferências

B3.2.14 Na medida em que a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento, os direitos e as obrigações contratuais do cedente relacionados à transferência não devem ser contabilizados separadamente como derivativos, se o reconhecimento tanto do derivativo quanto do ativo transferido ou passivo resultante da transferência resultar no reconhecimento dos mesmos direitos e obrigações duas vezes. Por exemplo, a opção de compra retida pelo cedente pode impedir a transferência do ativo financeiro de ser contabilizada como venda. Nesse caso, a opção de compra não deve ser reconhecida separadamente como um ativo derivativo.

B3.2.15 Na medida em que a transferência do ativo financeiro não se qualificar para desreconhecimento, o cessionário não deve reconhecer o ativo transferido como seu ativo. O cessionário deve desreconhecer o caixa ou outra contraprestação paga e deve reconhecer a conta a receber do cedente. Se o cedente tiver tanto o direito quanto a obrigação de readquirir o controle de todo o ativo transferido por valor fixo (como, por exemplo, de acordo com o acordo de recompra), o cessionário pode mensurar sua conta a receber ao custo amortizado se atender aos critérios do item 4.1.2.

Exemplos

B3.2.16 Os seguintes exemplos ilustram a aplicação dos princípios de desreconhecimento deste pronunciamento.

(a) Contrato de recompra e empréstimo de título. Se o ativo financeiro for vendido de acordo com um contrato para comprá-lo a preço fixo, ou ao preço de venda mais o retorno de juros ou se for emprestado de acordo com o contrato para devolvê-lo ao cedente, ele não deve ser desreconhecido, porque o cedente retém substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade. Se o cessionário obtiver o direito de vender o ativo ou oferecê-lo em garantia, o cedente deve reclassificar o ativo em seu balanço patrimonial, por exemplo, como ativo emprestado ou recebível por recompra.

(b) Contrato de recompra e empréstimo de título - ativos que são substancialmente os mesmos. Se o ativo financeiro for vendido de acordo com o contrato para recomprar o mesmo ativo ou substancialmente o mesmo ativo a preço fixo ou ao preço de venda mais o retorno de juros ou se o ativo financeiro for tomado por empréstimo ou emprestado de acordo com o contrato para devolver o mesmo ativo ou substancialmente o mesmo ativo ao cedente, ele não deve ser desreconhecido, porque o cedente retém substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(c) Contrato de recompra e empréstimo de título - direito de substituição. Se o acordo de recompra a preço de recompra fixo ou a preço igual ao preço de venda mais o retorno de juros, ou de transação de empréstimo de título similar, fornecer ao cessionário o direito de substituir ativos que são similares e de valor justo igual ao ativo transferido na data de recompra, o ativo vendido ou emprestado de acordo com a transação de recompra ou empréstimo de título não é desreconhecido, porque o cedente retém substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(d) Direito da primeira recusa para recompra ao valor justo. Se a entidade vender o ativo financeiro e reter apenas o direito da primeira recusa para recomprar o ativo transferido ao valor justo, se o



cessionário subsequentemente o vender, a entidade deve desreconhecer o ativo, porque transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(e) Transação "wash sale". A recompra do ativo financeiro, logo após ter sido vendido, é algumas vezes denominada wash sale. Essa recompra não impede o desreconhecimento, desde que a transação original atenda aos requisitos de desreconhecimento. Entretanto, se o contrato para vender o ativo financeiro for celebrado simultaneamente com o contrato para recomprar o mesmo ativo a preço fixo ou a preço de venda mais o retorno de juros, então o ativo não é desreconhecido.

(f) Opção de venda e opção de compra que estão substancialmente dentro do preço. Se o ativo financeiro transferido puder ser resgatado pelo cedente e a opção de compra estiver substancialmente dentro do preço, a transferência não se qualifica para desreconhecimento, porque o cedente reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade. Similarmente, se o ativo financeiro puder ser revendido pelo cessionário e a opção de venda estiver substancialmente dentro do preço, a transferência não se qualifica para desreconhecimento, porque o cedente reteve substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(g) Opção de venda e opção de compra que estão substancialmente fora do preço. O ativo financeiro é desreconhecido quando sujeito apenas à opção de venda substancialmente fora do preço detida pelo cessionário ou à opção de compra substancialmente fora do preço detida pelo cedente. Isso porque o cedente transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(h) Ativo prontamente disponível, sujeito à opção de compra que não esteja nem substancialmente dentro do preço, nem substancialmente fora do preço. Se a entidade detiver a opção de compra sobre o ativo que esteja prontamente disponível no mercado e a opção não estiver nem substancialmente no preço, nem substancialmente fora do preço, o ativo é desreconhecido. Isso porque a entidade (i) não reteve nem transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e (ii) não reteve o controle. Entretanto, se o ativo não estiver prontamente disponível no mercado, o desreconhecimento é impossibilitado em relação ao valor do ativo que está sujeito à opção de compra, porque a entidade reteve o controle do ativo.

(i) Ativo não prontamente disponível, sujeito à opção de venda lançada por entidade que não está nem substancialmente dentro do preço, nem substancialmente fora do preço. Se a entidade transferir o ativo financeiro que não esteja prontamente disponível no mercado e lançar a opção de venda que não esteja substancialmente fora do preço, a entidade não retém nem transfere substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade, por causa da opção de venda lançada. A entidade retém o controle do ativo, se a opção de venda for suficientemente valiosa para impedir que o cessionário venda o ativo, caso em que o ativo deve continuar a ser reconhecido na medida do envolvimento contínuo do cedente (ver item B3.2.9). A entidade pode transferir o controle do ativo, se a opção de venda não for suficientemente valiosa para impedir que o cessionário venda o ativo, caso em que o ativo é desreconhecido.

(j) Ativo sujeito à opção de venda ou compra ao valor justo ou acordo de recompra a termo. A transferência de ativo financeiro, que esteja sujeita apenas à opção de venda ou compra ou a acordo de recompra a termo que tenha preço de exercício ou de recompra igual ao valor justo do ativo financeiro, na época da recompra, resulta em desreconhecimento por causa da transferência de substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade.

(k) Opção de compra ou de venda liquidada pelo valor à vista. A entidade avalia a transferência do ativo financeiro que esteja sujeito à opção de venda ou compra ou a acordo de recompra a termo que seja liquidado pelo valor líquido à vista, para determinar se reteve ou transferiu substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade. Se a entidade não tiver retido substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo financeiro, ela deve determinar se reteve o controle do ativo financeiro. O fato de a venda ou compra ou acordo de recompra a termo ser liquidado pelo valor líquido à vista não significa, automaticamente, que a entidade transferiu o controle (ver itens B3.2.9 e (g), (h) e (i) acima).



(l) Retirada de previsão de contas. A retirada de previsão de contas é a opção de recompra (compra) incondicional que dá à entidade o direito de reivindicar ativos transferidos, observadas algumas restrições. Desde que essa opção resulte no fato de a entidade não reter, nem transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade, ela impede o desreconhecimento apenas na medida do valor sujeito à recompra (supondo que o cessionário não consiga vender os ativos). Por exemplo, se o valor contábil e a receita da transferência de ativos de empréstimo forem \$ 100.000 e qualquer empréstimo individual puder ser recomprado, mas o valor total dos empréstimos, que possam ser recomprados não pode exceder \$ 10.000, \$ 90.000 dos empréstimos se qualificariam para desreconhecimento.

(m) Resgate do saldo pendente. A entidade, que pode ser o cedente, que realize serviço de cobrança de ativos transferidos, pode deter a opção de resgate do saldo pendente para comprar o restante dos ativos transferidos, quando o valor dos ativos pendentes cair até um nível especificado, em que o custo do serviço de cobrança desses ativos se torne oneroso em relação aos benefícios do serviço de cobrança. Desde que o resgate do saldo pendente resulte no fato de a entidade não reter nem transferir substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade e o cessionário não puder vender os ativos, ela impede o desreconhecimento apenas em relação ao valor dos ativos que está sujeito à opção de compra.

(n) Juro retido subordinado e garantia de crédito. A entidade pode fornecer ao cessionário uma melhoria de crédito, subordinando parte ou a totalidade de seus juros retidos no ativo transferido. Alternativamente, a entidade pode fornecer ao cessionário uma melhoria de crédito, na forma de garantia de crédito, que pode ser ilimitada ou limitada a um valor especificado. Se a entidade reter substancialmente todos os riscos e benefícios da propriedade do ativo transferido, o ativo continua a ser reconhecido em sua totalidade. Se a entidade reter parte dos, mas não substancialmente todos, riscos e benefícios da propriedade e reter o controle, o desreconhecimento é impossibilitado em relação ao valor à vista ou de outros ativos que a entidade possa ser obrigada a pagar.

(o) Swap de retorno total. A entidade pode vender o ativo financeiro ao cessionário e celebrar uma transação de swap de retorno total com o cessionário, pela qual todos os fluxos de caixa de pagamento de juros provenientes do ativo subjacente sejam remetidos à entidade em troca do pagamento fixo ou pagamento de taxa variável, e quaisquer aumentos ou reduções no valor justo do ativo subjacente sejam absorvidos pela entidade. Nesse caso, o desreconhecimento da totalidade do ativo é proibido.

(p) Swap de taxa de juro. A entidade pode transferir o ativo financeiro de taxa fixa e celebrar uma transação de swap de taxa de juros com o cessionário para receber taxa de juros fixa e pagar taxa de juros variável, com base no valor nominal que é igual ao valor principal do ativo financeiro transferido. O swap de taxa de juros não impede o desreconhecimento do ativo transferido, desde que os pagamentos de swap não sejam condicionados aos pagamentos que estiverem sendo feitos em relação ao ativo transferido.

(q) Swap de taxa de juro de amortização. A entidade pode transferir o ativo financeiro de taxa fixa, que seja paga ao longo do tempo, e celebrar uma transação de swap de taxa de juros de amortização com o cessionário para receber taxa de juros fixa e pagar taxa de juros variável, com base no valor nominal. Se o valor nominal do swap for amortizado de modo que fique igual ao valor principal do ativo financeiro transferido, pendente em qualquer ponto do tempo, o swap, de modo geral, poderia resultar no fato de a entidade reter o risco de pagamento antecipado substancial, caso em que a entidade deve continuar a reconhecer a totalidade do ativo transferido ou deve continuar a reconhecer o ativo transferido em relação ao seu envolvimento contínuo. Ao contrário, se a amortização do valor nominal do swap não for vinculada ao valor principal pendente do ativo transferido, esse swap não resultaria no fato de a entidade reter o risco de pagamento antecipado do ativo. Portanto, não impediria o desreconhecimento do ativo transferido, desde que os pagamentos de swap não sejam condicionados aos pagamentos de juros sobre o ativo transferido e o swap não resulte no fato de a entidade reter outros riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo transferido.

(r) Baixa (write-off). A entidade não possui expectativas razoáveis de recuperar os fluxos de caixa contratuais sobre a totalidade ou parte do ativo financeiro.



B3.2.17 Este item ilustra a aplicação da abordagem do envolvimento contínuo, quando o envolvimento contínuo da entidade estiver em uma parte do ativo financeiro.

Suponha que a entidade tenha uma carteira de empréstimos pré-pagáveis cuja taxa de juros efetiva e cupom sejam de 10% e cujo valor principal e custo amortizado seja de \$ 10.000. Ela celebra uma transação em que, em retorno pelo pagamento de \$ 9.115, o cessionário obtém o direito a \$ 9.000 de quaisquer cobranças de principal mais juros à taxa de 9,5%. A entidade retém os direitos a \$ 1.000 de quaisquer cobranças de principal mais juros, à taxa de 10%, mais spread de excesso de 0,5% sobre os \$ 9.000 restantes do principal. As cobranças de pagamentos antecipados são alocadas entre a entidade e o cessionário proporcionalmente na razão de 1:9, mas quaisquer inadimplências são deduzidas dos juros da entidade de \$ 1.000 até que os juros sejam extintos. O valor justo dos empréstimos na data da transação é \$ 10.100, e o valor justo estimado do spread de excesso de 0,5% é \$ 40.

A entidade determina que transferiu alguns riscos e benefícios significativos da propriedade (por exemplo, risco significativo de pagamento antecipado), mas também reteve alguns riscos e benefícios significativos da propriedade (por causa de sua participação retida subordinada) e reteve o controle. Ela, portanto, deve aplicar a abordagem do envolvimento contínuo.

Para aplicar este pronunciamento, a entidade deve analisar a transação como (a) retenção da participação retida totalmente proporcional de \$ 1.000, mais (b) a subordinação dessa participação retida para fornecer melhoria de crédito ao cessionário pelas perdas de crédito.

A entidade calcula que \$ 9.090 (90% × \$ 10.100) da contraprestação recebida de \$ 9.115 represente a contraprestação pela parcela de 90% totalmente proporcional. O restante da contraprestação recebida (\$ 25) representa a contraprestação recebida pela subordinação de sua participação retida para fornecer melhoria de crédito ao cessionário pelas perdas de crédito. Além disso, o spread de excesso de 0,5% representa a contraprestação recebida pela melhoria de crédito. Consequentemente, a contraprestação total recebida pela melhoria de crédito é \$ 65 (\$ 25 + \$ 40).

A entidade deve calcular o ganho ou a perda na venda da parcela de 90% dos fluxos de caixa. Supondo que os valores justos separados da parcela de 90% transferida e da parcela de 10% retida não estejam disponíveis na data da transferência, a entidade deve alocar o valor contábil do ativo, de acordo com o item 3.2.14 do CPC 48 da seguinte forma:

	Valor justo	Porcentagem	Valor contábil alocado
Parcela transferida	9.090	90%	9.000
Parcela retida	1.010	10%	1.000
Total	10.100		10.000

A entidade deve calcular seu ganho ou perda na venda da parcela de 90% dos fluxos de caixa, deduzindo o valor contábil alocado da parcela transferida da contraprestação recebida, ou seja, \$ 90 (\$ 9.090 - \$ 9.000). O valor contábil da parcela retida pela entidade é \$ 1.000.

Além disso, a entidade deve reconhecer o envolvimento contínuo que resulta da subordinação de sua participação retida para perdas de crédito. Consequentemente, ela deve reconhecer o ativo de \$ 1.000 (o valor máximo dos fluxos de caixa que não receberia de acordo com a subordinação) e o respectivo passivo de \$ 1.065 (que é o valor máximo dos fluxos de caixa que não receberia de acordo com a subordinação, ou seja, \$ 1.000 mais o valor justo da subordinação de \$ 65).

A entidade usa todas as informações acima para contabilizar a transação da seguinte forma:

	Débito	Crédito
Ativo original	-	9.000
Ativo reconhecido para a subordinação ou participação residual	1.000	-
Ativo para a contraprestação recebida na forma de spread de excesso	40	-
Resultado (ganho sobre a transferência)	-	90
Passivo	-	1.065
Dinheiro recebido	9.115	-
Total	10.155	10.155

Imediatamente após a transação, o valor contábil do ativo é \$ 2.040, compreendendo \$ 1.000, que representa o custo alocado da parcela retida, e \$ 1.040, que representa o envolvimento contínuo adicional da entidade, que resulta da subordinação de sua participação retida para perdas de crédito (que inclui spread de excesso de \$ 40).

Em períodos subsequentes, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida pela melhoria de crédito (\$ 65) em regime de tempo transcorrido, acumular juros sobre o ativo reconhecido, usando o método de juros efetivos, e reconhecer quaisquer perdas por redução ao valor recuperável nos ativos reconhecidos.



Como exemplo desse último, suponha que, no ano seguinte, haja a perda por redução ao valor recuperável nos empréstimos subjacentes de \$ 300. A entidade reduz seu ativo reconhecido em \$ 600 (\$ 300 referente à sua participação retida e \$ 300 referente ao envolvimento contínuo adicional que resulta da subordinação de sua participação retida para perdas por redução ao valor recuperável) e reduz seu passivo reconhecido em \$ 300. O resultado líquido será o lançamento no resultado, referente a perdas por redução ao valor recuperável de \$ 300.

Desreconhecimento de passivo financeiro (Seção 3.3)

B3.3.1 O passivo financeiro (ou parte dele) deve ser extinto quando o devedor:

(a) liquidar o passivo (ou parte dele), pagando ao credor, normalmente à vista ou com outros ativos financeiros, bens ou serviços; ou

(b) for legalmente dispensado de sua responsabilidade primária pelo passivo (ou parte dele), seja por processo jurídico ou pelo credor (se o devedor tiver dado garantia, essa condição ainda pode ser atendida).

B3.3.2 Se o emitente do instrumento de dívida recomprar esse instrumento, a dívida deve ser extinta, mesmo se o emitente for formador de mercado nesse instrumento ou pretender revendê-lo em futuro próximo.

B3.3.3 O pagamento a terceiro, incluindo sociedade fiduciária (algumas vezes denominado "liquidação contratual na essência"), por si só, não libera o devedor de sua obrigação primária perante o credor, na ausência de dispensa legal.

B3.3.4 Se o devedor pagar a terceiro para assumir a obrigação e notificar seu credor de que o terceiro assumiu sua obrigação de dívida, o devedor não deve desreconhecer a obrigação de dívida, a menos que a condição do item B3.3.1(b) seja atendida. Se o devedor pagar a terceiro para assumir a obrigação e obtiver a dispensa legal de seu credor, o devedor extinguiu a dívida. Entretanto, se o devedor concordar em fazer pagamentos da dívida ao terceiro ou direcioná-los ao seu credor original, o devedor deve reconhecer nova obrigação de dívida perante o terceiro.

B3.3.5 Embora a dispensa legal, seja judicialmente ou pelo credor, resulte no desreconhecimento do passivo, a entidade pode reconhecer novo passivo se os critérios de desreconhecimento nos itens 3.2.1 a 3.2.23 não forem atendidos para os ativos financeiros transferidos. Se esses critérios não forem atendidos, os ativos transferidos não devem ser desreconhecidos e a entidade deve reconhecer novo passivo em relação aos ativos transferidos.

B3.3.6 Para a finalidade do item 3.3.2, os termos são substancialmente diferentes se o valor presente descontado dos fluxos de caixa de acordo com os novos termos, incluindo quaisquer taxas pagas líquidas de quaisquer taxas recebidas e descontados usando a taxa de juros efetiva original, for pelo menos 10% diferente do valor presente descontado dos fluxos de caixa restantes do passivo financeiro original. Ao determinar essas taxas pagas líquidas de taxas recebidas, o devedor inclui apenas taxas pagas ou recebidas entre o devedor e o credor, incluindo taxas pagas ou recebidas pelo devedor ou pelo credor em nome do outro.

B3.3.6A Se a troca de instrumentos de dívida ou modificação de termos for contabilizada como extinção, quaisquer custos ou taxas incorridos devem ser reconhecidos como parte do ganho ou perda na extinção. Se a troca ou modificação não for contabilizada como extinção, quaisquer custos ou taxas incorridos devem ajustar o valor contábil do passivo e devem ser amortizados ao longo do prazo restante do passivo modificado.

B3.3.7 Em alguns casos, o credor dispensa o devedor de sua obrigação presente de fazer pagamentos, mas o devedor assume a obrigação de garantia de pagar, se a parte que assumir a responsabilidade primária inadimplir. Nessas circunstâncias, o devedor:



- (a) deve reconhecer novo passivo financeiro com base no valor justo de sua obrigação para a garantia; e
- (b) deve reconhecer o ganho ou a perda com base na diferença entre (i) quaisquer proventos pagos e (ii) o valor contábil do passivo financeiro original, menos o valor justo do novo passivo financeiro.

Classificação (Capítulo 4)

Classificação de ativo financeiro (Seção 4.1)

Modelo de negócio da entidade para gestão de ativo financeiro

B4.1.1 O item 4.1.1(a) exige que a entidade classifique ativos financeiros com base no modelo de negócios da entidade para a gestão dos ativos financeiros, salvo se o item 4.1.5 for aplicável. A entidade deve avaliar se seus ativos financeiros atendem à condição do item 4.1.2(a) ou à condição do item 4.1.2A(a) com base no modelo de negócios, conforme determinado pelo pessoal-chave da administração da entidade (tal como definido no CPC 05).

B4.1.2 O modelo de negócios da entidade é determinado no nível que reflita como os grupos de ativos financeiros são gerenciados em conjunto para atingir o objetivo comercial específico. O modelo de negócios da entidade não depende das intenções da administração em relação ao instrumento individual. Consequentemente, essa condição não representa uma abordagem do instrumento individual para a classificação, devendo ser determinada no nível mais alto de agregação. Contudo, uma única entidade pode ter mais de um modelo de negócios para gerenciar seus instrumentos financeiros. Consequentemente, a classificação não precisa ser determinada no nível da entidade que reporta. Por exemplo, a entidade pode deter uma carteira de investimentos que ela gerencia a fim de receber fluxos de caixa contratuais e outra carteira de investimentos que ela gerencia a fim de negociar para realizar alterações no valor justo. Similarmente, em algumas circunstâncias, pode ser adequado separar a carteira de ativos financeiros em subcarteiras de modo a refletir o nível em que a entidade gerencia esses ativos financeiros. Por exemplo, esse pode ser o caso se a entidade conceder ou comprar uma carteira de empréstimos imobiliários e gerenciar alguns dos empréstimos com o objetivo de receber fluxos de caixa contratuais e gerenciar os demais empréstimos com o objetivo de vendê-los.

B4.1.2A O modelo de negócios da entidade refere-se a como a entidade gerencia seus ativos financeiros para gerar fluxos de caixa. Ou seja, o modelo de negócios da entidade determina se os fluxos de caixa resultam do recebimento de fluxos de caixa contratuais, venda de ativos financeiros ou ambos. Consequentemente, essa avaliação não é realizada com base em cenários que a entidade não espera razoavelmente que ocorram, tal como os denominados "cenários de estresse" ou "piores hipóteses". Por exemplo, se a entidade espera vender determinada carteira de ativos financeiros somente em cenário de estresse, esse cenário não afeta a avaliação da entidade do modelo de negócios para esses ativos se a entidade, razoavelmente, espera que esse cenário não ocorra. Se os fluxos de caixa são realizados de forma diferente das expectativas da entidade na data em que a entidade avaliou o modelo de negócios (por exemplo, se a entidade vende mais ou menos ativos financeiros do que esperava quando classificou os ativos), isso não origina erro de período anterior nas demonstrações contábeis da entidade (ver CPC 23), nem altera a classificação dos ativos financeiros remanescentes mantidos nesse modelo de negócios (ou seja, aqueles ativos que a entidade reconheceu em períodos anteriores e ainda mantém), uma vez que a entidade considerou todas as informações relevantes disponíveis na época em que realizou a avaliação do modelo de negócios. Contudo, quando a entidade avaliar o modelo de negócios para ativos financeiros recentemente concedidos ou comprados, ela deve considerar informações sobre como os fluxos de caixa foram realizados no passado, juntamente com todas as demais informações relevantes.

B4.1.2B O modelo de negócios da entidade para gerenciar ativos financeiros é um fato e, não, simplesmente uma afirmação. Normalmente, é observável, por meio das atividades, com que a entidade compromete-se para atingir o objetivo do modelo de negócios. A entidade deve utilizar julgamento quando avaliar seu modelo de negócios para gerenciar ativos financeiros e essa avaliação não é



determinada por um único fator ou atividade. Em vez disso, a entidade deve considerar toda a evidência relevante, disponível na época da avaliação. Essa evidência relevante deve incluir, entre outras coisas:

- (a) como o desempenho do modelo de negócios e os ativos financeiros mantidos nesse modelo de negócios são avaliados e reportados ao pessoal-chave da administração da entidade;
- (b) os riscos que afetam o desempenho do modelo de negócios (e os ativos financeiros mantidos nesse modelo de negócios) e, em particular, a forma como esses riscos são gerenciados; e
- (c) como os gestores do negócio são remunerados (por exemplo, se a remuneração baseia-se no valor justo dos ativos gerenciados ou nos fluxos de caixa contratuais recebidos).

Modelo de negócios cujo objetivo é manter ativos com o fim de receber fluxos de caixa contratuais

B4.1.2C Os ativos financeiros mantidos em modelo de negócios, cujo objetivo é manter ativos para receber fluxos de caixa contratuais, são gerenciados para realizar fluxos de caixa por meio do recebimento de pagamentos contratuais ao longo da vida do instrumento. Ou seja, a entidade gerencia os ativos mantidos na carteira para receber esses fluxos de caixa contratuais específicos (em vez de gerenciar o retorno geral sobre a carteira, por meio tanto da manutenção quanto da venda dos ativos). Ao determinar se os fluxos de caixa são realizados por meio do recebimento dos fluxos de caixa contratuais dos ativos financeiros, é necessário considerar a frequência, o valor e a época das vendas em períodos anteriores, os motivos para essas vendas e as expectativas sobre a futura atividade de vendas. Entretanto, as vendas em si não determinam o modelo de negócios e, portanto, não podem ser consideradas isoladamente. Em vez disso, as informações sobre vendas passadas e as expectativas sobre vendas futuras fornecem evidências referentes a como o objetivo declarado da entidade para gerenciar os ativos financeiros é alcançado e, especificamente, como são realizados os fluxos de caixa. A entidade deve considerar informações sobre vendas passadas dentro do contexto dos motivos para essas vendas e das condições que existiam na ocasião em comparação com as condições atuais.

B4.1.3 Embora o objetivo do modelo de negócios da entidade possa ser manter ativos financeiros a fim de receber fluxos de caixa contratuais, a entidade não precisa manter todos esses instrumentos até o vencimento. Desse modo, o modelo de negócios da entidade pode ser manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, mesmo quando vendas de ativos financeiros ocorram, ou seja, esperado que ocorram no futuro.

B4.1.3A O modelo de negócios pode ser manter ativos para receber fluxos de caixa contratuais, mesmo se a entidade vende ativos financeiros quando existe aumento no risco de crédito dos ativos. Para determinar se houve aumento do risco de crédito dos ativos, a entidade deve considerar informações razoáveis e sustentáveis, incluindo informações prospectivas. Independentemente de sua frequência e valor, as vendas resultantes do aumento no risco de crédito dos ativos não são inconsistentes com o modelo de negócios cujo objetivo é manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, pois a qualidade de crédito de ativos financeiros é relevante para a capacidade da entidade de receber fluxos de caixa contratuais. As atividades de gerenciamento de risco, que visam minimizar potenciais perdas de crédito devido à deterioração de crédito, são parte integrante desse modelo de negócios. Vender um ativo financeiro por ele não atender mais aos critérios de crédito, especificados na política de investimento documentada da entidade, é um exemplo de venda que ocorreu devido ao aumento no risco de crédito. Entretanto, na ausência dessa política, a entidade pode demonstrar, de outras formas, que a venda ocorreu devido ao aumento no risco de crédito.

B4.1.3B As vendas que ocorrem por outros motivos, tais como vendas realizadas para gerenciar risco de concentração de crédito (sem aumento no risco de crédito da entidade), também podem ser consistentes com o modelo de negócios, cujo objetivo é manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. Particularmente, essas vendas podem ser consistentes com o modelo de negócios, cujo objetivo é manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, se essas vendas não forem frequentes (ainda que significativas em valor) ou insignificantes em valor, tanto individualmente, quanto



no total (ainda que frequentes). Se um número mais que infrequente das vendas for efetuado da carteira e essas vendas são mais do que insignificantes em valor (individualmente ou no total), a entidade deve avaliar se, e como, essas vendas são consistentes com o objetivo de receber fluxos de caixa contratuais. A possibilidade de terceiro impor o requisito para vender os ativos financeiros, ou que a atividade está a critério da entidade, não é relevante para essa avaliação. O aumento na frequência ou no valor de vendas em período específico não é necessariamente inconsistente com o objetivo de manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, se a entidade puder explicar os motivos para essas vendas e demonstrar porque essas vendas não refletem uma alteração no modelo de negócios da entidade. Além disso, as vendas podem ser consistentes com o objetivo de manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, se forem realizadas próximas ao vencimento dos ativos financeiros e a receita das vendas se aproximar do recebimento dos fluxos de caixa contratuais remanescentes.

B4.1.4 Seguem exemplos de quando o objetivo do modelo de negócios da entidade pode ser manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. A lista de exemplos não é exaustiva. Ademais, os exemplos não pretendem discutir todos os fatores que podem ser relevantes para a avaliação do modelo de negócios da entidade, nem especificar a importância relativa dos fatores.

Exemplo	Análise
Exemplo 1 A entidade detém investimentos para receber seus fluxos de caixa contratuais. As necessidades de custeio da entidade são previsíveis e o vencimento de seus ativos financeiros corresponde exatamente às necessidades de custeio estimadas da entidade.	Embora a entidade considere, entre outras informações, os valores justos dos ativos financeiros da perspectiva de liquidez (ou seja, o valor à vista que seria realizado se a entidade precisasse vender ativos), o objetivo da entidade é manter os ativos financeiros a fim de receber os fluxos de caixa contratuais. As vendas não contradiriam esse objetivo
A entidade realiza atividades de gerenciamento de risco de crédito com o objetivo de minimizar as perdas de crédito. No passado, as vendas normalmente ocorriam quando o risco de crédito dos ativos financeiros aumentava de modo que os ativos não atendiam mais aos critérios de crédito especificados na política de investimentos documentada da entidade. Além disso, vendas infrequentes ocorreram como resultado de necessidades de custeio não antecipadas.	caso respondessem ao aumento no risco de crédito dos ativos, por exemplo, se os ativos não atendem mais aos critérios de crédito especificados na política de investimento documentada da entidade. Vendas infrequentes, resultantes de necessidades de custeio não antecipadas (por exemplo, em cenário de "estresse"), também não contradiriam esse objetivo, mesmo se essas vendas forem significativas em valor.
Os relatórios ao pessoal-chave da administração focam na qualidade de crédito dos ativos financeiros e no retorno contratual. A entidade também monitora os valores justos dos ativos financeiros, entre outras informações.	
Exemplo 2 O modelo de negócios da entidade é comprar carteiras de ativos financeiros, tais como empréstimos. Essas carteiras podem ou não incluir ativos financeiros que apresentam problemas de recuperação de crédito. Se o pagamento dos empréstimos não for feito de forma tempestiva, a entidade tenta realizar os fluxos de caixa contratuais por vários meios - por exemplo, entrando em contato com o devedor por correio, telefone ou outros métodos. O objetivo da entidade é receber fluxos de caixa contratuais e a entidade não gerencia quaisquer dos empréstimos nessa carteira com o objetivo de realizar fluxos de caixa por meio da venda deles. Em alguns casos, a entidade realiza transações deswap de taxa de juros para trocar a taxa de juros de ativos financeiros específicos da carteira de taxa variável para taxa fixa.	O objetivo do modelo de negócios da entidade é manter os ativos financeiros a fim de receber os fluxos de caixa contratuais. A mesma análise seria aplicável mesmo que a entidade não esperasse receber todos os fluxos de caixa contratuais (por exemplo, alguns dos ativos financeiros apresentam problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial). Além disso, o fato de que a entidade realiza transações com derivativos, para modificar os fluxos de caixa da carteira, não modifica por si só o modelo de negócios da entidade.



Exemplo 3 A entidade tem um modelo de negócios com o objetivo de conceder empréstimos a clientes e, posteriormente, vendê-los a um veículo de securitização. O veículo de securitização emite instrumentos a investidores. A entidade concedente controla o veículo de securitização e, assim, consolida-o.	O grupo consolidado originou os empréstimos com o objetivo de mantê-los para receber os fluxos de caixa contratuais. Contudo, a entidade concedente tem por objetivo realizar os fluxos de caixa da carteira de empréstimos por meio da venda desses empréstimos ao veículo de securitização. Assim, para fins de suas demonstrações contábeis separadas, ela não seria considerada como
O veículo de securitização recebe os fluxos de caixa contratuais dos empréstimos e os repassa a seus investidores. Presume-se, para fins deste exemplo, que os empréstimos continuam a ser reconhecidos no balanço patrimonial consolidado porque não são desreconhecidos pelo veículo de securitização.	estando gerenciando essa carteira a fim de receber os fluxos de caixa contratuais.
Exemplo 4 Uma instituição financeira detém ativos financeiros para atender às necessidades de liquidez em cenário de "estresse" (por exemplo, corrida para os depósitos bancários). A entidade não espera vender esses ativos, exceto nesses cenários. A entidade monitora a qualidade de crédito dos ativos financeiros e seu objetivo ao gerenciar os	O objetivo do modelo de negócios da entidade é manter os ativos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais. A análise não mudaria mesmo se, durante um cenário de estresse anterior, a entidade tivesse vendas significativas em valor para atender a suas necessidades de liquidez. De modo similar, a atividade de vendas recorrente, que seja insignificante em valor, não é
ativos financeiros é receber os fluxos de caixa contratuais. A entidade avalia o desempenho dos ativos com base na receita de juros obtida e nas perdas de crédito realizadas. Entretanto, a entidade também monitora o valor justo dos ativos financeiros, sob a perspectiva de liquidez, para assegurar que o valor à vista que seria realizado, se a entidade precisasse vender os ativos em cenário de "estresse", seria suficiente para atender às necessidades de liquidez da entidade. Periodicamente, a entidade efetua vendas que são insignificantes em valor	inconsistente com a manutenção de ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. Por outro lado, se a entidade detém ativos financeiros para atender a suas necessidades de liquidez diárias e atender a esse objetivo envolve vendas frequentes significativas em valor, o objetivo do modelo de negócios da entidade não é manter os ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais.
para demonstrar liquidez.	De modo similar, se a entidade é obrigada por seu regulador a vender rotineiramente ativos financeiros para demonstrar que os ativos são líquidos, e o valor dos ativos vendidos é significativo, o modelo de negócios da entidade não é manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais. A possibilidade de um terceiro impor o requisito para vender os ativos financeiros, ou que a atividade está a critério da entidade, não é relevante para a análise.

Modelo de negócios cujo objetivo é atingido, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros

B4.1.4A A entidade pode manter ativos financeiros em modelo de negócios cujo objetivo seja atingido, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. Nesse tipo de modelo de negócios, o pessoal-chave da administração da entidade tomou a decisão de que, tanto receber fluxos de caixa contratuais, quanto vender ativos financeiros, são partes integrantes do cumprimento do objetivo do modelo de negócios. Existem vários objetivos que podem ser consistentes com esse tipo de modelo de negócios. Por exemplo, o objetivo do modelo de negócios pode ser gerenciar necessidades diárias de liquidez, manter um perfil específico de remuneração de juros ou combinar a duração dos ativos financeiros com a duração dos passivos, que esses ativos estão custeando. Para alcançar esse objetivo, a entidade tanto recebe fluxos de caixa contratuais, quanto vende ativos financeiros.



B4.1.4B Em comparação com o modelo de negócios cujo objetivo é manter ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais, esse modelo de negócios normalmente envolve maior frequência e valor de vendas. Isso porque a venda de ativos financeiros faz parte do cumprimento do objetivo do modelo de negócios e não é apenas incidental a ele. Contudo, não existe limite para a frequência ou o valor das vendas que devem ocorrer nesse modelo de negócios porque, tanto receber fluxos de caixa contratuais, quanto vender ativos financeiros, são partes integrantes do cumprimento de seu objetivo.

B4.1.4C Seguem exemplos de quando o objetivo do modelo de negócios da entidade pode ser alcançado, tanto por meio do recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. A lista de exemplos não é exaustiva. Ademais, os exemplos não pretendem descrever todos os fatores que podem ser relevantes para a avaliação do modelo de negócios da entidade, nem especificar a importância relativa dos fatores.

Exemplo	Análise
Exemplo 5 A entidade antecipa em alguns anos as despesas de capital e investe seu caixa excedente em ativos financeiros de curto e longo prazos, de modo que possa custear as despesas quando houver necessidade. Muitos dos ativos financeiros possuem prazos contratuais que superam o período de investimentos esperados da entidade.	O objetivo do modelo de negócios é atingido, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. A entidade toma decisões continuamente sobre se o recebimento de fluxos de caixa contratuais ou a venda de ativos financeiros maximiza o retorno sobre a carteira até surgir a necessidade do caixa investido. Por outro lado, considere a entidade que espera um fluxo de saída de caixa em cinco anos para
A entidade detém ativos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais e, quando surgir uma oportunidade, vende os ativos financeiros para reinvestir o caixa em ativos financeiros com retorno mais elevado. Os gestores responsáveis pela carteira são remunerados com base no retorno geral obtido pela carteira.	custear investimentos capitalizáveis e investe o caixa excedente em ativos financeiros de curto prazo. Quando os investimentos vencem, a entidade reinveste o caixa em novos ativos financeiros de curto prazo. A entidade mantém essa estratégia até que os recursos sejam necessários, ocasião em que a entidade utiliza a receita dos ativos financeiros a vencer para custear as despesas de capital.
	Somente as vendas insignificantes em valor ocorrem antes do vencimento (salvo se houver aumento no risco de crédito). O objetivo desse modelo de negócios contrastante é manter os ativos financeiros para receber os fluxos de caixa contratuais.
Exemplo 6 Uma instituição financeira detém ativos financeiros para atender a suas necessidades diárias de liquidez. A entidade busca minimizar os custos de gerenciar essas necessidades de liquidez e, portanto, gerencia ativamente o retorno sobre a carteira. Esse retorno consiste em receber pagamentos contratuais, bem como ganhos e perdas da venda de ativos financeiros.	O objetivo do modelo de negócios é maximizar o retorno sobre a carteira para atender às necessidades diárias de liquidez, e a entidade alcança esse objetivo, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. Em outras palavras, tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto a venda de ativos financeiros, são partes integrantes do cumprimento do objetivo do modelo de negócios.
Como resultado, a entidade detém ativos financeiros para receber fluxos de caixa contratuais e vende ativos financeiros para reinvestir em ativos financeiros com rendimentos mais elevados ou para combinar melhor a duração de seus passivos. No passado, essa estratégia resultou em atividade frequente de vendas, e essas vendas foram significativas em valor. Espera-se que a atividade continue no futuro.	
Exemplo 7 Uma seguradora detém ativos financeiros para custear passivos de contratos de seguro. A seguradora utiliza os proventos dos fluxos de caixa contratuais dos ativos financeiros para liquidar passivos de contratos de seguros à medida que vencem. Para garantir que os fluxos de caixa contratuais dos ativos financeiros sejam suficientes	O objetivo do modelo de negócios é custear os passivos de contratos de seguro. Para alcançar esse objetivo, a entidade recebe fluxos de caixa contratuais à medida que vencem e vende ativos financeiros para manter o perfil desejado da carteira de ativos. Dessa forma, tanto o recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto a venda de ativos financeiros, são partes integrantes do cumprimento



para liquidar esses passivos, a seguradora realiza atividade significativa de compra e venda regularmente para reequilibrar sua carteira de ativos e atender às necessidades de fluxo de caixa, conforme surgirem.	do objetivo do modelo de negócios.

Outros modelos de negócios

B4.1.5 Ativos financeiros devem ser mensurados ao valor justo por meio do resultado, se não forem mantidos dentro de modelo de negócios, cujo objetivo seja manter ativos para receber fluxos de caixa contratuais, ou dentro de modelo de negócios, cujo objetivo seja alcançado, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros (porém, ver também o item 5.7.5). O modelo de negócios que resulta em mensuração ao valor justo por meio do resultado é aquele no qual a entidade gerencia os ativos financeiros com o objetivo de realizar fluxos de caixa pela venda dos ativos. A entidade deve tomar decisões com base nos valores justos dos ativos e gerenciar os ativos para realizar esses valores justos. Nesse caso, o objetivo da entidade normalmente resulta em compra e venda ativas. Mesmo que a entidade receba fluxos de caixa contratuais enquanto detém os ativos financeiros, o objetivo desse modelo de negócios não é alcançado, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. Isso ocorre porque o recebimento de fluxos de caixa contratuais não faz parte do cumprimento do objetivo do modelo de negócios, e, em vez disso, é incidental a ele.

B4.1.6 A carteira de ativos financeiros que é gerenciada e cujo desempenho é avaliado com base no valor justo (conforme descrito no item 4.2.2(b)) não é mantida para receber fluxos de caixa contratuais, tampouco para receber fluxos de caixa contratuais e para vender ativos financeiros. A entidade está fundamentalmente focada em informações sobre o valor justo e utiliza essas informações para avaliar o desempenho dos ativos e para tomar decisões. Além disso, a carteira de ativos financeiros, que atende à definição de mantidos para negociação, não é mantida para receber fluxos de caixa contratuais nem tampouco para receber fluxos de caixa contratuais e para vender ativos financeiros. Para essas carteiras, o recebimento de fluxos de caixa contratuais é apenas incidental ao cumprimento do objetivo do modelo de negócios. Consequentemente, essas carteiras de ativos financeiros devem ser mensuradas ao valor justo por meio do resultado.

Fluxos de caixa contratuais que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto

B4.1.7 O item 4.1.1(b) exige que a entidade classifique um ativo financeiro com base em suas características de fluxos de caixa contratuais, se o ativo financeiro for mantido em modelo de negócios, cujo objetivo seja manter ativos para receber fluxos de caixa contratuais ou, em modelo de negócios, cujo objetivo seja alcançado, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros, a menos que o item 4.1.5 seja aplicável. Para isso, a condição, descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b), exige que a entidade determine se os fluxos de caixa contratuais do ativo sejam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto.

B4.1.7A Fluxos de caixa contratuais, que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, são consistentes com um acordo de empréstimo básico. No acordo de empréstimo básico, a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo (ver itens B4.1.9A a B4.1.9E) e o risco de crédito, normalmente, são os elementos mais significativos dos juros. Entretanto, nesse acordo, os juros também podem incluir contraprestação por outros riscos básicos de empréstimo (por exemplo, risco de liquidez) e custos (por exemplo, custos administrativos) associados à detenção do ativo financeiro por período de tempo específico. Além disso, os juros podem incluir uma margem de lucro consistente com o acordo de empréstimo básico. Em circunstâncias econômicas extremas, os juros podem ser negativos se, por exemplo, o titular do ativo financeiro paga, seja expressa ou implicitamente, pelo depósito de seu dinheiro por período de tempo específico (e essa tarifa supera a contraprestação que o titular recebe pelo valor do dinheiro no tempo, o risco de crédito e outros riscos e custos básicos de empréstimo). Contudo, os termos contratuais, que introduzem exposição a riscos ou volatilidade nos fluxos de caixa contratuais não relacionados ao acordo de empréstimo básico, tais como exposição a



alterações nos preços de instrumentos patrimoniais ou preços de commodities, não dão origem a fluxos de caixa contratuais, que são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. O ativo financeiro comprado ou concedido pode ser um acordo de empréstimo básico, independentemente de ser um empréstimo em sua forma legal.

B4.1.7B De acordo com o item 4.1.3(a), o principal é o valor justo do ativo financeiro no reconhecimento inicial. Contudo, esse valor do principal pode mudar ao longo da vida do ativo financeiro (por exemplo, se houver restituição do principal).

B4.1.8 A entidade deve avaliar se os fluxos de caixa contratuais constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto na moeda em que os ativos financeiros estão denominados.

B4.1.9 Alavancagem é uma característica de fluxo de caixa contratual de alguns ativos financeiros. A alavancagem aumenta a variabilidade dos fluxos de caixa contratuais, com o resultado de que eles não têm as características econômicas dos juros. Contratos separados de opção, a termo e de swap são exemplos de ativos financeiros que incluem essa alavancagem. Assim sendo, esses contratos não atendem à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b) e não podem ser subsequentemente mensurados ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes.

Contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo

B4.1.9A O valor do dinheiro no tempo é o elemento de juros que fornece contraprestação somente pela passagem do tempo. Ou seja, o elemento de valor do dinheiro no tempo não fornece contraprestação por outros riscos ou custos associados à detenção do ativo financeiro. Para avaliar se o elemento fornece contraprestação somente para a passagem do tempo, a entidade deve aplicar julgamento e considerar fatores relevantes, tais como a moeda em que o ativo financeiro está denominado e o período durante o qual a taxa de juros é estabelecida.

B4.1.9B Contudo, em alguns casos, o elemento de valor do dinheiro no tempo pode ser modificado (ou seja, imperfeito). Esse seria o caso, por exemplo, se a taxa de juros do ativo financeiro for periodicamente reajustada, mas a frequência desse reajuste não corresponder ao prazo até o vencimento da taxa de juros (por exemplo, a taxa de juros é reajustada todo mês pela taxa de um ano) ou se a taxa de juros do ativo financeiro é periodicamente reajustada para as taxas médias de juros específicas de curto e longo prazos. Nesses casos, a entidade deve avaliar a modificação para determinar se os fluxos de caixa contratuais representam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto. Em algumas circunstâncias, a entidade pode ser capaz de efetuar essa determinação, realizando a avaliação qualitativa do elemento de valor do dinheiro no tempo, enquanto que, em outras circunstâncias, pode ser necessário realizar a avaliação quantitativa.

B4.1.9C Ao avaliar o elemento modificado do valor do dinheiro no tempo, o objetivo é determinar quais diferentes poderiam ser os fluxos de caixa contratuais (não descontados) dos fluxos de caixa (não descontados) que ocorreriam, se o elemento do valor do dinheiro no tempo não fosse modificado (fluxos de caixa de referência). Por exemplo, se o ativo financeiro em avaliação contiver taxa de juros variável, que é reajustada todo mês pela taxa de juros de um ano, a entidade deve comparar esse ativo financeiro com o instrumento financeiro que possui termos contratuais idênticos, e o risco de crédito idêntico, exceto a taxa de juros variável, deve ser reajustado mensalmente pela taxa de juros de um mês. Se o elemento modificado de valor do dinheiro no tempo resultar em fluxos de caixa contratuais (não descontados) significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados), o ativo financeiro não atende à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b). Para fazer essa determinação, a entidade deve considerar o efeito do elemento modificado de valor do dinheiro no tempo, em cada período contábil, e acumuladamente ao longo da vida do instrumento financeiro. O motivo para a taxa de juros ser definida dessa forma não é relevante para a análise. Se estiver claro, com pouca ou nenhuma análise, caso os fluxos de caixa contratuais (não descontados) do ativo financeiro em avaliação puderem (ou não puderem) ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados), a entidade não deve realizar uma avaliação detalhada.



B4.1.9D Ao avaliar o elemento modificado do valor do dinheiro no tempo, a entidade deve considerar fatores que afetariam fluxos de caixa contratuais futuros. Por exemplo, se a entidade estiver avaliando um título de dívida com prazo de cinco anos e a taxa de juros variável for reajustada a cada seis meses pela taxa de cinco anos, a entidade não conseguirá concluir que os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto simplesmente porque a curva de taxa de juros na época da avaliação é mostrada de tal forma que a diferença entre a taxa de juros de cinco anos e a taxa de juros de seis meses não será significativa. Em vez disso, a entidade também deve considerar se a relação entre a taxa de juros de cinco anos e a taxa de juros de seis meses poderia mudar ao longo da vida do instrumento, de modo que os fluxos de caixa contratuais (não descontados), ao longo da vida do instrumento, pudessem ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados). Entretanto, a entidade deve considerar somente cenários razoavelmente possíveis e, não, todos os cenários possíveis. Se a entidade concluir que os fluxos de caixa contratuais (não descontados) poderiam ser significativamente diferentes dos fluxos de caixa de referência (não descontados), o ativo financeiro não atende à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b) e, portanto, não pode ser mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes.

B4.1.9E Em algumas jurisdições, o governo ou a autoridade regulatória define as taxas de juros. Por exemplo, a regulamentação pelo governo das taxas de juros pode ser parte de ampla política macroeconômica ou pode ser introduzida para incentivar as entidades a investirem em setor específico da economia. Em alguns desses casos, o objetivo do elemento de valor do dinheiro no tempo não é fornecer contraprestação somente pela passagem do tempo. Contudo, apesar do descrito nos itens B4.1.9A a B4.1.9D, a taxa de juros regulada deve ser considerada uma substituta do elemento do valor do dinheiro no tempo para a finalidade de aplicar a condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b), se essa taxa de juros regulada estabelecer contraprestação amplamente consistente com a passagem do tempo e não estabelecer exposição a riscos ou volatilidade nos fluxos de caixa contratuais inconsistentes com o acordo de empréstimo básico.

Termos contratuais que alteram a época ou o valor de fluxos de caixa contratuais

B4.1.10 Se o ativo financeiro contém termo contratual que possa alterar a época ou o valor de fluxos de caixa contratuais (por exemplo, se o ativo pode ser pago antecipadamente antes do vencimento ou seu prazo pode ser prorrogado), a entidade deve determinar se os fluxos de caixa contratuais gerados ao longo da vida do instrumento devido a esse termo contratual são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Para fazer essa determinação, a entidade deve avaliar os fluxos de caixa contratuais que seriam gerados tanto antes, quanto depois, da alteração nos fluxos de caixa contratuais. A entidade também pode precisar avaliar a natureza de qualquer evento contingente (ou seja, acionador) que modifique a época ou o valor dos fluxos de caixa contratuais. Embora a natureza do evento contingente em si não seja fator determinante ao avaliar se os fluxos de caixa contratuais são exclusivamente pagamentos de principal e de juros, ela pode ser um indicador. Por exemplo, comparar um instrumento financeiro que possui a taxa de juros reajustada pela taxa mais elevada, se o devedor não efetuar um número específico de pagamentos com o instrumento financeiro que possui a taxa de juros reajustada pela taxa mais elevada, se um índice específico do patrimônio líquido atingir determinado nível. É mais provável, no primeiro caso, que os fluxos de caixa contratuais ao longo da vida do instrumento sejam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto devido à relação entre pagamentos não efetuados e o aumento no risco de crédito (ver também o item B4.1.18).

B4.1.11 Os exemplos a seguir são exemplos de termos contratuais que resultam em fluxos de caixa contratuais, que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto:

(a) taxa de juros variável, que consiste em contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao valor do principal em aberto durante período de tempo específico (a contraprestação pelo risco de crédito pode ser determinada somente no reconhecimento inicial, e então pode ser fixada) e por outros custos e riscos básicos de empréstimo, bem como pela margem de lucro;



(b) termo contratual que permite ao emitente (ou seja, devedor) pagar antecipadamente o instrumento de dívida ou que permite ao titular (ou seja, credor) revender o instrumento de dívida ao emissor antes do seu vencimento e o valor do pagamento antecipado representar, substancialmente, valores não pagos do principal ou de juros sobre o valor do principal em aberto, que podem incluir contraprestação razoável pela rescisão antecipada do contrato; e

(c) termo contratual que permite ao emitente ou ao titular prorrogar o prazo contratual do instrumento de dívida (ou seja, opção de prorrogação) e os termos da opção de prorrogação resultarem em fluxos de caixa contratuais durante o período de prorrogação, que constituam, exclusivamente, pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, que podem incluir contraprestação adicional razoável pela prorrogação do contrato.

B4.1.12 Apesar do disposto no item B4.1.10, o ativo financeiro, que, também, atenda à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b), mas não faz isso somente como resultado do termo contratual que permite (ou exige) que o emitente pague antecipadamente o instrumento de dívida ou permite (ou exige) que o titular revenda o instrumento de dívida ao emitente antes do vencimento, é elegível para ser mensurado ao custo amortizado ou ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes (sujeito ao cumprimento da condição descrita no item 4.1.2(a) ou da condição descrita no item 4.1.2A(a)) se:

(a) a entidade adquirir ou conceder o ativo financeiro com ágio ou deságio em relação ao valor nominal contratual;

(b) o valor do pagamento antecipado representar substancialmente o valor nominal contratual e juros contratuais acumulados (em aberto), que podem incluir contraprestação razoável pela rescisão antecipada do contrato; e

(c) quando a entidade inicialmente reconhecer o ativo financeiro, o valor justo do elemento de pagamento antecipado for insignificante.

B4.1.12A Para efeitos de aplicação do disposto nos itens B4.1.11(b) e B4.1.12(b), independentemente do evento ou circunstância que cause a rescisão antecipada do contrato, uma parte pode pagar ou receber compensação razoável pela rescisão antecipada. Por exemplo, uma parte pode pagar ou receber compensação razoável quando optar por rescindir o contrato antecipadamente (ou, de maneira diferente, por provocar a rescisão antecipada).

B4.1.13 Os exemplos a seguir ilustram fluxos de caixa contratuais que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. A lista de exemplos não é exaustiva.

Instrumento	Análise
Instrumento A O instrumento A é título de dívida com data de vencimento específica. Pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto estão atrelados ao índice de inflação na moeda em que o instrumento é emitido. O atrelamento à inflação não é alavancado e o principal é protegido.	Os fluxos de caixa contratuais constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Atrelar pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto ao índice de inflação não alavancado reajusta o valor do dinheiro no tempo ao nível corrente. Em outras palavras, a taxa de juros que incide sobre o instrumento reflete os juros "reais". Desse modo, os valores de juros constituem a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo sobre o valor do principal em aberto.
	Contudo, se os pagamentos de juros estavam indexados a outra variável, como o desempenho do devedor (por exemplo, o lucro líquido do devedor) ou índice de patrimônio, os fluxos de caixa contratuais não constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto (salvo se a indexação ao desempenho do devedor resultar no ajuste que somente remunera o titular pelas alterações no risco de crédito do



	instrumento, de modo que os fluxos de caixa contratuais sejam exclusivamente pagamentos de principal e de juros). Isso porque os fluxos de caixa contratuais refletem um retorno inconsistente com o acordo de empréstimo básico (ver item B4.1.7A).
Instrumento B O instrumento B é um instrumento com taxa de juros variável e data de vencimento específica que permite ao mutuário escolher continuamente a taxa de juros de mercado. Por exemplo, em cada data de reajuste da taxa de juros, o mutuário pode escolher pagar a Libor de três meses pelo prazo de três meses ou a Libor de um mês pelo prazo de um mês.	Os fluxos de caixa contratuais constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto desde que os juros pagos ao longo do prazo de vida do instrumento reflitam a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao instrumento e por outros custos e riscos básicos de empréstimo, bem como pela margem de lucro (ver item B4.1.7A). O fato de que a taxa de juros Libor é reajustada durante o prazo de vida do instrumento por si só não o desqualifica.
	Entretanto, se o mutuário puder escolher pagar a taxa de juros de um mês reajustada a cada três meses, a taxa de juros é reajustada com uma frequência que não corresponde ao prazo até o vencimento da taxa de juros. Consequentemente, o elemento de valor do dinheiro no tempo é modificado. Similarmente, se o instrumento possui a taxa de juros contratual baseada em prazo que exceda a vida remanescente do instrumento (por exemplo, se o instrumento com vencimento de cinco anos paga a taxa variável que é reajustada periodicamente, mas sempre reflete o vencimento de cinco anos), o elemento de valor do dinheiro no tempo é modificado. Isso porque os juros devidos em cada período estão desvinculados do período de juros.
	Nesses casos, a entidade deve avaliar, qualitativa ou quantitativamente, os fluxos de caixa contratuais em relação àqueles em instrumento que seja idêntico em todos os aspectos, exceto se a taxa de juros corresponder ao período dos juros, para determinar se os fluxos de caixa são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto (porém, ver item B4.1.9E para orientação sobre taxas de juros reguladas).
	Por exemplo, ao avaliar um título de dívida com prazo de cinco anos que paga a taxa variável reajustada a cada seis meses, mas sempre reflete o vencimento de cinco anos, a entidade deve considerar os fluxos de caixa contratuais em instrumento, que é reajustado a cada seis meses pela taxa de juros de seis meses, mas que, por outro lado, é idêntico.
	A mesma análise deve ser aplicada se o mutuário pudesse escolher entre as diversas taxas de juros publicadas do credor (por exemplo, o mutuário pode escolher entre a taxa de juros variável de um mês publicada pelo credor e a taxa de juros variável de três meses publicada pelo credor).
Instrumento C O instrumento C é um título de dívida com data de vencimento específica que paga taxa de juros de mercado variável. Essa taxa de juros variável é limitada.	Os fluxos de caixa contratuais: (a) tanto de instrumento que tenha taxa de juros fixa; (b) quanto de instrumento que tenha taxa de juros variável
	constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, desde que os juros reflitam a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo, pelo risco de crédito associado ao instrumento durante o prazo do instrumento e por outros custos e riscos básicos de empréstimo, bem como pela margem de lucro (ver item B4.1.7A).
	Consequentemente, o instrumento que seja uma



	combinação de (a) e (b) (por exemplo, título de dívida com limite de taxa de juros) pode ter fluxos de caixa contratuais que constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Esse termo contratual pode reduzir a variabilidade dos fluxos de caixa ao estabelecer o limite sobre a taxa de juros variável (por exemplo, teto ou piso de taxa de juros) ou aumentar a variabilidade dos fluxos de caixa, uma vez que a taxa fixa se torna variável.
Instrumento D O instrumento D é empréstimo com recurso total e com garantia real.	O fato de que o empréstimo com recurso total é garantido não afeta por si só a análise de se os fluxos de caixa contratuais constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto.
Instrumento E O instrumento E é emitido por banco regulamentado e possui data de vencimento específica. O instrumento paga taxa de juros fixa e todos os fluxos de caixa contratuais não são discricionários.	O titular analisa os termos contratuais do instrumento financeiro para determinar se eles dão origem a fluxos de caixa que são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto e, dessa forma, são consistentes com o acordo de empréstimo básico.
Entretanto, o emitente está sujeito à legislação que permite ou exige que a autoridade nacional reguladora imponha perdas aos titulares de determinados instrumentos, incluindo o instrumento E, em determinadas circunstâncias.	A análise não deve considerar os pagamentos que ocorrem somente como resultado do poder da autoridade nacional solucionadora de impor perdas aos titulares do instrumento E. Isso porque esse poder, e os pagamentos resultantes, não são termos contratuais do instrumento financeiro.
Por exemplo, a autoridade nacional solucionadora tem o poder de reduzir o valor nominal do instrumento E ou de convertê-lo em número fixo de ações ordinárias do emitente se a autoridade nacional solucionadora determinar que o emitente está passando por graves dificuldades financeiras, necessita de capital regulatório adicional ou está "falindo".	Por outro lado, os fluxos de caixa contratuais não seriam somente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto se os termos contratuais do instrumento financeiro permitirem ou exigirem que o emitente ou outra entidade imponha perdas ao titular (por exemplo, reduzindo o valor nominal ou convertendo o instrumento em número fixo de ações ordinárias do emitente), desde que esses termos contratuais sejam autênticos, mesmo se a probabilidade de essa perda ser imposta for remota.

B4.1.14 Os exemplos a seguir ilustram fluxos de caixa contratuais que não consistem exclusivamente, em pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. A lista de exemplos não é exaustiva.

Instrumento	Análise
Instrumento F O instrumento F é título de dívida conversível em número fixo de instrumentos patrimoniais do emitente.	O titular deve analisar o título de dívida conversível em sua totalidade. Os fluxos de caixa contratuais não são pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto porque refletem um retorno inconsistente com o acordo de empréstimo básico (ver item B4.1.7A); ou seja, o retorno está associado ao valor do patrimônio líquido do emitente.
Instrumento G O instrumento G é empréstimo que paga taxa de juros flutuante inversa (ou seja, a taxa de juros tem relação inversa com as taxas de juros de mercado).	Os fluxos de caixa contratuais não constituem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Os valores de juros não constituem a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo sobre o valor do principal em aberto.
Instrumento H O instrumento H é instrumento perpétuo, mas o emitente pode resgatar o instrumento a qualquer momento e pagar ao titular o valor nominal mais os juros acumulados devidos.	Análise Os fluxos de caixa contratuais não constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Isso porque o emitente pode ser obrigado a diferir pagamentos de juros, os quais não estarão sujeitos a juros adicionais. Como resultado, os valores de juros não constituem a contraprestação pelo valor do dinheiro no tempo sobre o valor do principal em aberto. Se os valores diferidos estivessem sujeitos a juros, os fluxos de caixa contratuais poderiam constituir pagamentos de principal e de



	juros sobre o valor do principal em aberto.
O instrumento H paga a taxa de juros de mercado, mas o pagamento de juros não pode ser feito a menos que o emitente possa permanecer solvente imediatamente após esse pagamento. Juros diferidos não estão sujeitos a juros adicionais.	O fato de que o instrumento H é perpétuo não significa por si só que os fluxos de caixa contratuais não constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. De fato, o instrumento perpétuo possui opções contínuas (múltiplas) de prorrogação. Essas opções podem resultar em fluxos de caixa contratuais que constituam pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, se os pagamentos de juros forem obrigatórios e tiverem de ser efetuados perpetuamente.
	Além disso, o fato de o instrumento H ser resgatável não significa que os fluxos de caixa contratuais não constituam pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, a menos que seja resgatável por valor que não reflita substancialmente o pagamento do principal em aberto e dos juros sobre esse valor do principal em aberto. Ainda que o valor resgatável inclua o valor que razoavelmente compense o titular pelo cancelamento antecipado do instrumento, os fluxos de caixa contratuais podem constituir pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto (ver também o item B4.1.12).

B4.1.15 Em alguns casos, o ativo financeiro pode ter fluxos de caixa contratuais que são descritos como principal e juros, mas esses fluxos de caixa não representam o pagamento de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, conforme descrito nos itens 4.1.2(b), 4.1.2A(b) e 4.1.3 deste pronunciamento.

B4.1.16 Esse pode ser o caso se o ativo financeiro representar um investimento em ativos ou fluxos de caixa específicos e, assim, os fluxos de caixa contratuais não constituírem exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Por exemplo, se os termos contratuais estipularem que os fluxos de caixa do ativo financeiro aumentam, conforme mais veículos utilizarem uma rodovia específica com pedágio, esses fluxos de caixa contratuais são inconsistentes com o acordo de empréstimo básico. Como resultado, o instrumento não atende à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b). Esse pode ser o caso quando a pretensão do credor estiver limitada a ativos específicos do devedor ou aos fluxos de caixa de ativos específicos (por exemplo, ativo financeiro na modalidade "non recourse").

B4.1.17 Contudo, o fato de que o ativo financeiro é da modalidade "non recourse" não necessariamente impede por si só que esse ativo atenda à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b). Nessas situações, o credor deve avaliar ("olhar além") os ativos subjacentes ou fluxos de caixa específicos para determinar se os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro, que está sendo classificado, constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Se os termos do ativo financeiro derem origem a quaisquer outros fluxos de caixa ou limitarem os fluxos de caixa de forma inconsistente com os pagamentos de principal e juros, o ativo financeiro não atende à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b). O fato de os ativos subjacentes serem ativos financeiros ou ativos não financeiros por si só não afeta esta avaliação.

B4.1.18 Uma característica de fluxo de caixa contratual não afeta a classificação do ativo financeiro, se puder ter somente efeito mínimo sobre os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro. Para fazer essa determinação, a entidade deve considerar o possível efeito da característica de fluxo de caixa contratual em cada período contábil e, acumuladamente, ao longo da vida do instrumento financeiro. Além disso, se uma característica de fluxo de caixa contratual tiver efeito sobre os fluxos de caixa contratuais que seja superior ao efeito mínimo (seja em um único período contábil ou acumuladamente), mas essa característica de fluxo de caixa não for autêntica, isso não afeta a classificação do ativo financeiro. Uma característica de fluxo de caixa não é genuína quando afetar os fluxos de caixa contratuais do instrumento somente por ocasião da ocorrência de evento que seja extremamente raro, altamente anormal e muito improvável.

B4.1.19 Em quase todas as transações de empréstimo, o instrumento do credor é classificado em relação aos instrumentos dos outros credores do devedor. O instrumento subordinado a outros



instrumentos pode ter fluxos de caixa contratuais que constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, se o não pagamento por parte do devedor constituir quebra de contrato e o titular tiver direito contratual a valores não pagos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, mesmo em caso de falência do devedor. Por exemplo, conta a receber de cliente que classificasse seu credor como credor geral se qualificaria como tendo direito a pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto. Esse é o caso mesmo que o devedor tenha emitido empréstimos garantidos que, no caso de falência, dariam ao seu titular prioridade sobre as pretensões do credor geral em relação à garantia, mas que não afetariam o direito contratual do credor geral ao principal não pago e a outros valores devidos.

Instrumento contratualmente vinculado

B4.1.20 Em alguns tipos de transações, o emitente pode priorizar pagamentos aos titulares de ativos financeiros, utilizando múltiplos instrumentos contratualmente vinculados que podem criar concentrações de risco de crédito (tranches). Cada tranche tem uma classificação de subordinação que especifica a ordem em que quaisquer fluxos de caixa gerados pelo emitente devem ser alocados à tranche. Nessas situações, os titulares da tranche têm direito a pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto somente se o emitente gerar fluxos de caixa suficientes para atender a tranches de classificação mais alta.

B4.1.21 Nessas transações, a tranche possui características de fluxo de caixa que constituem pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto somente se:

(a) os termos contratuais da tranche que estiver sendo avaliada para classificação (sem considerar o conjunto subjacente de instrumentos financeiros) derem origem a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto (por exemplo, a taxa de juros da tranche não estiver atrelada a índice de commodities);

(b) o conjunto subjacente de instrumentos financeiros tiver as características de fluxos de caixa indicadas nos itens B4.1.23 e B4.1.24; e

(c) a exposição ao risco de crédito, no conjunto subjacente de instrumentos financeiros correspondente à tranche, for igual ou inferior à exposição ao risco de crédito do conjunto subjacente de instrumentos financeiros (por exemplo, a classificação de crédito da tranche que está sendo avaliada para classificação é igual ou superior à classificação de crédito que se aplicaria a uma única tranche, que custeasse o conjunto subjacente de instrumentos financeiros).

B4.1.22 A entidade deve analisar até que possa identificar o conjunto subjacente de instrumentos que está criando (e não repassando) os fluxos de caixa. Esse é o conjunto subjacente de instrumentos financeiros.

B4.1.23 O conjunto subjacente deve conter um ou mais instrumentos que tenham fluxos de caixa contratuais, que constituam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto.

B4.1.24 O conjunto subjacente de instrumentos pode incluir também instrumentos que:

(a) reduzem a variabilidade de fluxos de caixa dos instrumentos descritos no item B4.1.23 e, quando combinados com os instrumentos do item B4.1.23, resultam em fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto (por exemplo, teto ou piso de taxa de juros ou contrato que reduz o risco de crédito para alguns ou todos os instrumentos do item B4.1.23); ou

(b) alinham os fluxos de caixa das tranches aos fluxos de caixa do conjunto de instrumentos subjacentes descritos no item B4.1.23 para refletir diferenças:



- (i) no fato de a taxa de juros ser fixa ou flutuante;
- (ii) na moeda na qual os fluxos de caixa são denominados, incluindo a inflação nessa moeda; ou
- (iii) na época dos fluxos de caixa.

B4.1.25 Se qualquer instrumento do conjunto não atender às condições descritas no item B4.1.23 ou no item B4.1.24, a condição descrita no item B4.1.21(b) não é atendida. Ao realizar essa avaliação, a análise detalhada, instrumento por instrumento, do conjunto pode não ser necessária. Contudo, a entidade deve utilizar julgamento e realizar análise suficiente para determinar se os instrumentos no conjunto atendem às condições descritas nos itens B4.1.23 e B4.1.24 (ver também o item B4.1.18 para orientação sobre características de fluxos de caixa contratuais, que têm somente efeito mínimo).

B4.1.26 Se o titular não puder avaliar as condições descritas no item B4.1.21 no reconhecimento inicial, a tranche deve ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Se o conjunto subjacente de instrumentos puder se modificar após o reconhecimento inicial de tal modo que o conjunto possa não atender às condições descritas nos itens B4.1.23 e B4.1.24, a tranche não atende às condições descritas no item B4.1.21, devendo ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Entretanto, se o conjunto subjacente incluir instrumentos que são garantidos por ativos, que não atendem às condições descritas nos itens B4.1.23 e B4.1.24, a capacidade de tomar posse desses ativos deve ser desconsiderada para as finalidades de aplicar esse item, exceto se a entidade adquiriu a tranche com a intenção de controlar a garantia.

Opção de designar ativo financeiro ou passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado (seções 4.1 e 4.2)

B4.1.27 Sujeito às condições descritas nos itens 4.1.5 e 4.2.2, este pronunciamento permite que a entidade designe um ativo financeiro, um passivo financeiro ou um grupo de instrumentos financeiros (ativos financeiros, passivos financeiros ou ambos) como ao valor justo por meio do resultado, desde que isso resulte em informações mais pertinentes.

B4.1.28 A decisão de a entidade designar o ativo financeiro ou o passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado é similar à escolha de política contábil (embora, ao contrário da escolha de política contábil, não seja obrigada a aplicá-la consistentemente a todas as transações similares). Quando a entidade tiver essa escolha, o item 14(b) do CPC 23 exige que a política escolhida resulte no fornecimento, pelas demonstrações contábeis, de informações confiáveis e mais pertinentes sobre os efeitos das transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira, desempenho financeiro ou fluxos de caixa da entidade. Por exemplo, no caso de designação do passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado, o item 4.2.2 define as duas circunstâncias em que o requisito de informações mais pertinentes deve ser atendido. Consequentemente, para escolher essa designação de acordo com o item 4.2.2, a entidade precisa demonstrar que se enquadra dentro de uma ou de ambas as circunstâncias.

Designação que elimina ou reduz significativamente descasamento contábil

B4.1.29 A mensuração do ativo financeiro ou do passivo financeiro e a classificação de alterações reconhecidas em seu valor devem ser determinadas pela classificação do item e se o item faz parte da relação de proteção designada. Esses requisitos podem criar inconsistência de mensuração ou reconhecimento (algumas vezes referida como "descasamento contábil") quando, por exemplo, na ausência de designação como ao valor justo por meio do resultado, o ativo financeiro seria classificado como subsequentemente mensurado ao valor justo por meio do resultado e o passivo, que a entidade considera relacionado, seria subsequentemente mensurado ao custo amortizado (com as alterações no valor justo não reconhecidas). Nessas circunstâncias, a entidade pode concluir que suas demonstrações contábeis fornecem informações mais pertinentes, se tanto os ativos quanto os passivos forem mensurados como ao valor justo por meio do resultado.



B4.1.30 Os seguintes exemplos mostram quando essa condição pode ser atendida. Em todos os casos, a entidade pode usar essa condição para designar ativos financeiros ou passivos financeiros como ao valor justo por meio do resultado apenas se atender ao princípio descrito no item 4.1.5 ou 4.2.2(a):

(a) a entidade possui passivos, de acordo com contratos de seguro, cuja mensuração incorpora informações atuais (como permitido pelo item 24 do CPC 11) e possui ativos financeiros, que considera relacionados, e que, de outro modo, seriam mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes ou ao custo amortizado;

(b) a entidade possui ativos financeiros, passivos financeiros ou ambos que compartilham risco, como, por exemplo, risco de taxa de juros, e que dá origem a alterações opostas no valor justo, que tendem a compensar uma à outra. Entretanto, apenas parte dos instrumentos deveria ser mensurada ao valor justo por meio do resultado (por exemplo, aqueles que são derivativos ou são classificados como mantido para negociação). Também pode ser o caso de que os requisitos para contabilização de hedge não sejam atendidos, por exemplo, pelo fato de os requisitos para efetividade de hedge, descritos no item 6.4.1, não serem atendidos;

(c) a entidade possui ativos financeiros, passivos financeiros ou ambos que compartilham risco, como, por exemplo, risco de taxa de juros, que dá origem a alterações opostas no valor justo, que tendem a compensar uma à outra, e nenhum dos ativos financeiros ou passivos financeiros se qualifica para designação como instrumento de hedge, porque eles não são mensurados ao valor justo por meio do resultado. Além disso, na ausência da contabilização de hedge, há inconsistência significativa no reconhecimento de ganhos e perdas. Por exemplo, a entidade financiou um grupo específico de empréstimos, emitindo títulos de dívida negociados, cujas alterações no valor justo tendem a se compensarem entre si. Se, além disso, a entidade regularmente comprar e vender títulos de dívida, mas, raramente ou nunca, comprar e vender os empréstimos, reconhecer os empréstimos e os títulos de dívida ao valor justo por meio do resultado, esses procedimentos eliminam a inconsistência no período do reconhecimento dos ganhos e perdas que, de outro modo, resultariam da mensuração de ambos ao custo amortizado e do reconhecimento do ganho ou da perda, a cada vez que um título de dívida fosse recomprado.

B4.1.31 Em casos como o descrito no item anterior, a designação no reconhecimento inicial de ativos financeiros e passivos financeiros não mensurados, de outro modo, como ao valor justo por meio do resultado pode eliminar ou reduzir significativamente a inconsistência de mensuração ou reconhecimento e produzir informações mais pertinentes. Para fins práticos, a entidade não precisa celebrar transações com todos os ativos e passivos que dão origem à inconsistência de mensuração ou de reconhecimento exatamente ao mesmo tempo. Um atraso razoável é permitido, desde que cada transação seja designada como ao valor justo por meio do resultado em seu reconhecimento inicial e, nessa época, se espere que quaisquer transações restantes ocorram.

B4.1.32 Não é aceitável designar apenas alguns dos ativos financeiros e passivos financeiros que dão origem à inconsistência como ao valor justo por meio do resultado, se isso não eliminar ou reduzir significativamente a inconsistência e, portanto, não resultar em informações mais pertinentes. Entretanto, é aceitável designar apenas alguns de um número de ativos financeiros similares ou passivos financeiros similares, se isso reduzir significativamente (e, possivelmente, a redução maior que outras designações permitidas) a inconsistência. Por exemplo, suponha que a entidade tenha um número de passivos financeiros similares que somam \$ 100 e um número de ativos financeiros similares que somam \$ 50, mas são mensurados em bases diferentes. A entidade pode reduzir significativamente a inconsistência de mensuração, designando, no reconhecimento inicial, todos os ativos, mas apenas alguns dos passivos (por exemplo, passivos individuais com total combinado de \$ 45) como ao valor justo por meio do resultado. Entretanto, como a designação como ao valor justo por meio do resultado pode ser aplicada apenas à totalidade do instrumento financeiro, a entidade, neste exemplo, deve designar um ou mais passivos em sua totalidade. Ela não pode designar um componente do passivo (por exemplo, alterações no valor atribuível apenas ao risco, tais como alterações na taxa de juros de referência) ou proporção (ou seja, porcentagem) do passivo.



Grupo de passivos financeiros ou ativos financeiros e passivos financeiros é administrado e seu desempenho é avaliado com base no valor justo

B4.1.33 A entidade pode gerenciar e avaliar o desempenho de grupo de passivos financeiros ou ativos financeiros e passivos financeiros de tal modo que a mensuração desse grupo ao valor justo por meio do resultado resulte em informações mais pertinentes. O foco, nesse caso, está na forma de como a entidade gerencia e avalia o desempenho e, não, na natureza de seus instrumentos financeiros.

B4.1.34 Por exemplo, a entidade pode usar esta condição para designar passivos financeiros como ao valor justo por meio do resultado, se o princípio descrito no item 4.2.2(b) for atendido e se a entidade tiver ativos financeiros e passivos financeiros, que compartilhem um ou mais riscos e esses riscos forem gerenciados e avaliados com base no valor justo, de acordo com uma política documentada de gestão de ativos e passivos. Um exemplo pode ser a emissão de "produtos estruturados", contendo derivativos embutidos múltiplos, e a entidade gerencia os riscos resultantes com base no valor justo, usando uma mistura de instrumentos financeiros derivativos e não derivativos.

B4.1.35 Conforme observado acima, essa condição depende da forma com que a entidade gerencia e avalia o desempenho do grupo de instrumentos financeiros em consideração. Consequentemente (observados os requisitos de designação no reconhecimento inicial), a entidade que designa passivos financeiros como ao valor justo por meio do resultado, com base nessa condição, assim deve designar todos os passivos financeiros elegíveis que sejam gerenciados e avaliados em conjunto.

B4.1.36 A documentação da estratégia da entidade não precisa ser extensa, mas deve ser suficiente para demonstrar o cumprimento descrito no item 4.2.2(b). Essa documentação não é exigida para cada item individual, mas para a carteira. Por exemplo, se o sistema de gerenciamento de desempenho de departamento, conforme aprovado pelo pessoal-chave da administração da entidade, demonstrar claramente que seu desempenho é avaliado nessa base, nenhuma outra documentação é necessária para demonstrar o cumprimento do descrito no item 4.2.2(b).

Derivativo embutido (Seção 4.3)

B4.3.1 Quando a entidade se tornar parte de contrato híbrido com componente principal, que não é um ativo dentro do alcance deste pronunciamento, o item 4.3.3 exige que a entidade identifique qualquer derivativo embutido, avalie se é necessário serem separados do contrato principal e, para aqueles que precisem ser separados, deve mensurar os derivativos ao valor justo no reconhecimento inicial e, subsequentemente, ao valor justo por meio do resultado.

B4.3.2 Se o contrato principal não tiver vencimento declarado ou predeterminado e representar participação residual nos ativos líquidos da entidade, então suas características e riscos econômicos são aqueles de instrumento patrimonial, e o derivativo embutido precisa possuir características patrimoniais relacionadas à mesma entidade para ser considerado como estreitamente relacionado. Se o contrato principal não for instrumento patrimonial e atender à definição de instrumento financeiro, então, suas características e riscos econômicos são aqueles de instrumento de dívida.

B4.3.3 O derivativo embutido sem opção (como, por exemplo, contrato a termo ou swap embutido) deve ser separado de seu contrato principal de acordo com seus termos substantivos declarados ou implícitos, de modo a ter o valor justo zero no reconhecimento inicial. O derivativo embutido com opção (como, por exemplo, venda, compra, teto, piso ou opção de swap embutido) deve ser separado de seu contrato principal de acordo com os termos declarados da característica da opção. O valor contábil inicial do instrumento principal é o valor residual após separar o derivativo embutido.

B4.3.4 Geralmente, derivativos embutidos múltiplos em um único contrato híbrido devem ser tratados como um único derivativo embutido composto. Entretanto, os derivativos embutidos, que são classificados como patrimônio líquido (ver CPC 39), devem ser contabilizados separadamente daqueles classificados como ativos ou passivos. Além disso, se o contrato híbrido tiver mais de um derivativo embutido e esses derivativos forem relacionados a diferentes exposições a risco e forem prontamente



separáveis e independentes uns dos outros, eles devem ser contabilizados separadamente uns dos outros.

B4.3.5 As características e riscos econômicos do derivativo embutido não são estritamente relacionados ao contrato principal (item 4.3.3(a)), nos exemplos a seguir. Nesses exemplos, supondo que as condições do item 4.3.3(b) e (c) sejam atendidas, a entidade deve contabilizar o derivativo embutido separadamente do contrato principal.

(a) A opção de venda embutida em instrumento, que permita ao titular exigir do emitente a recompra do instrumento pelo valor à vista ou com outros ativos que variem com base nas mutações do patrimônio líquido ou nas alterações no preço das commodities ou índice, não é estreitamente relacionado ao instrumento principal de dívida.

(b) A opção ou previsão automática, para estender o prazo remanescente até o vencimento do instrumento de dívida, não é estreitamente relacionada ao instrumento de dívida principal, exceto se houver ajuste simultâneo à taxa de juros de mercado corrente aproximada na época da extensão. Se a entidade emitir o instrumento de dívida e o titular desse instrumento de dívida lançar a opção de compra no instrumento de dívida a terceiro, o emitente deve considerar a opção de compra como estendendo o prazo do vencimento do instrumento de dívida, desde que o emitente possa ser obrigado a participar na, ou a facilitar a, renegociação do instrumento de dívida, como resultado do exercício da opção de compra.

(c) Pagamentos, de juros ou principal, indexados ao patrimônio embutidos em instrumento de dívida principal ou contrato de seguro, pelo qual o valor dos juros ou principal seja indexado ao valor de instrumentos patrimoniais, não são estreitamente relacionados ao instrumento principal, porque os riscos inerentes ao instrumento principal e ao derivativo embutido são diferentes.

(d) Pagamentos, de juros ou principal, indexados a commodity embutidos em instrumento de dívida principal ou contrato de seguro, pelo qual o valor dos juros ou principal seja indexado ao preço de commodity (por exemplo, ouro), não são estreitamente relacionados ao instrumento principal, porque os riscos inerentes ao instrumento principal e ao derivativo embutido são diferentes.

(e) A opção de compra, de venda ou de pagamento antecipado, embutida em contrato de dívida principal ou contrato de seguro principal, não é estreitamente relacionada ao contrato principal, exceto se:

(i) o preço de exercício da opção for aproximadamente igual, em cada data de exercício, ao custo amortizado do instrumento de dívida principal ou ao valor contábil do contrato de seguro principal; ou

(ii) o preço de exercício da opção de pagamento antecipado reembolsar ao credor o valor até o valor presente aproximado dos juros perdidos pelo prazo restante do contrato principal. Juros perdidos são o produto do valor do principal pago antecipadamente multiplicado pelo diferencial de taxa de juros. Diferencial de taxa de juros é o excedente da taxa de juros efetiva do contrato principal sobre a taxa de juros efetiva, que a entidade receberia na data do pagamento antecipado, se reinvestisse o valor do principal pago antecipadamente em contrato similar pelo prazo restante do contrato principal.

A avaliação sobre se a opção de compra ou de venda é estreitamente relacionada ao contrato de dívida principal deve ser feita antes de separar o elemento de patrimônio do instrumento de dívida conversível, de acordo com o CPC 39.

(f) Os derivativos de crédito, que são embutidos em instrumento de dívida principal, e permitem que uma parte ("beneficiária") transfira o risco de crédito do ativo de referência específico, que pode não possuir, à outra parte ("avalista"), não são estreitamente relacionados ao instrumento de dívida principal. Esses derivativos de crédito permitem que o avalista assuma o risco de crédito relacionado ao ativo de referência, sem possuí-lo diretamente.

B4.3.6 Um exemplo de contrato híbrido é o instrumento financeiro que dá ao titular o direito de revender o instrumento financeiro ao emitente em troca do valor à vista ou de outros ativos financeiros que variem



de acordo com a alteração em índice patrimonial ou de commodity, que possa aumentar ou diminuir ("instrumento com opção de venda"). Exceto se o emitente, no reconhecimento inicial, designar o instrumento com opção de venda como passivo financeiro ao valor justo por meio do resultado, ele tem que separar derivativo embutido (ou seja, pagamento de principal indexado), de acordo com o item 4.3.3, porque o contrato principal é instrumento de dívida, de acordo com o item B4.3.2, e o pagamento de principal indexado não está estreitamente relacionado ao instrumento de dívida principal, de acordo com o item B4.3.5(a). Como o pagamento de principal pode aumentar e diminuir, o derivativo embutido é considerado derivativo sem opção, cujo valor está indexado à variável subjacente.

B4.3.7 No caso de instrumento com opção de venda que possa ser revendido em qualquer época à vista em valor igual à parte proporcional do valor do ativo líquido da entidade (como, por exemplo, unidades de fundo mútuo aberto ou alguns produtos de investimento vinculados à unidade), o efeito da separação do derivativo embutido e da contabilização de cada componente é o de mensurar o contrato híbrido ao valor de resgate a pagar no final do período contábil, como se o titular tivesse exercido seu direito de revender o instrumento ao emitente.

B4.3.8 As características e os riscos econômicos do derivativo embutido são estreitamente relacionados às características e riscos econômicos do contrato principal, nos exemplos a seguir. Nesses exemplos, a entidade não deve contabilizar o derivativo embutido separadamente do contrato principal.

(a) O derivativo embutido em que o item subjacente é taxa de juros ou índice de taxas de juros, que pode alterar o valor de juros, que, de outro modo, seria pago ou recebido em contrato de dívida principal com incidência de juros; ou o contrato de seguro está estreitamente relacionado ao contrato principal, exceto se o contrato híbrido puder ser liquidado de tal modo que o titular não recupere substancialmente todo o seu investimento reconhecido; ou o derivativo embutido possa, pelo menos, duplicar a taxa de retorno inicial do titular sobre o contrato principal e possa resultar na taxa de retorno que seja, pelo menos, duas vezes o que teria sido o retorno de mercado para um contrato com os mesmos termos que o contrato principal.

(b) O piso ou o teto embutido sobre a taxa de juros em contrato de dívida ou contrato de seguro está estreitamente relacionado ao contrato principal, desde que o teto seja igual ou superior à taxa de juros de mercado e o piso seja igual ou inferior à taxa de juros de mercado, quando o contrato for emitido, e o teto, ou o piso, não seja alavancado em relação ao contrato principal. De forma similar, as disposições incluídas em contrato para compra ou venda de ativo (por exemplo, commodity), que estabeleça o teto e o piso sobre o preço a ser pago ou recebido pelo ativo, estão estreitamente relacionadas ao contrato principal, se tanto o teto, quanto o piso estiverem fora do preço no início e não forem alavancados.

(c) O derivativo embutido em moeda estrangeira, que fornece fluxo de pagamentos de principal ou juros, que seja denominado em moeda estrangeira, e esteja embutido em instrumento de dívida principal (por exemplo, título de dívida de moeda dupla) está estreitamente relacionado ao instrumento de dívida principal. Esse derivativo não está separado do instrumento principal, porque o CPC 02 exige que os ganhos e as perdas de moeda estrangeira sobre itens monetários sejam reconhecidos no resultado.

(d) O derivativo embutido em moeda estrangeira de contrato principal que seja contrato de seguro e, não, instrumento financeiro (por exemplo, contrato para compra ou venda de item não financeiro, em que o preço é denominado em moeda estrangeira) está estreitamente relacionado ao contrato principal, desde que não esteja alavancado, não contenha característica de opção e exija pagamentos denominados em uma das seguintes moedas:

(i) a moeda funcional de qualquer parte substancial desse contrato;

(ii) a moeda em que o preço do respectivo produto ou serviço, que é adquirido ou entregue, é rotineiramente denominado em transações comerciais em todo o mundo (como, por exemplo, o dólar dos EUA para transações com petróleo); ou



(iii) a moeda que é normalmente usada em contratos para compra ou venda de itens não financeiros no ambiente econômico em que a transação ocorre (por exemplo, moeda relativamente estável e líquida, que é normalmente usada em transações comerciais locais ou negociação externa).

(e) A opção de pagamento antecipado, embutida em strip apenas de juros ou apenas de principal, está estreitamente relacionada ao contrato principal, desde que o contrato principal (i) inicialmente tenha sido resultado da separação do direito de receber fluxos de caixa contratuais de instrumento financeiro, que, por si só, não continha derivativo embutido e (ii) não contenha quaisquer termos não presentes no contrato de dívida principal original.

(f) O derivativo embutido em contrato de arrendamento principal está estreitamente relacionado ao contrato principal, se o derivativo embutido for representado por: (i) índice relacionado à inflação, como, por exemplo, índice de pagamentos de arrendamento ao índice de preços ao consumidor (desde que o arrendamento não seja alavancado e o índice esteja relacionado à inflação no próprio ambiente econômico da entidade), (ii) pagamentos variáveis de arrendamento baseados nas respectivas vendas ou (iii) pagamentos variáveis de arrendamento baseados em taxas de juros variáveis.

(g) A característica de vinculação por unidade, embutida em instrumento financeiro principal ou em contrato de seguro principal, está estreitamente relacionada ao instrumento principal ou contrato principal, se os pagamentos denominados em unidades forem mensurados por valores unitários correntes, que reflitam os valores justos dos ativos do fundo. A característica de vinculação por unidade é um termo contratual, que exige pagamentos denominados em unidades de fundo de investimento interno ou externo.

(h) O derivativo embutido em contrato de seguro está estreitamente relacionado ao contrato de seguro principal, se o derivativo embutido e o contrato de seguro principal forem tão interdependentes que a entidade não possa mensurar o derivativo embutido separadamente (ou seja, sem considerar o contrato principal).

Instrumento que contém derivativo embutido

B4.3.9 Conforme observado no item B4.3.1, quando a entidade se tornar parte de contrato híbrido com componente principal, que não é um ativo dentro do alcance deste pronunciamento, e com um ou mais derivativos embutidos, o item 4.3.3 exige que a entidade identifique esses derivativos embutidos, avalie se é necessário ser separado do contrato principal e, para aqueles que precisem ser separados, deve mensurar os derivativos ao valor justo no reconhecimento inicial e subsequentemente. Esses requisitos podem ser mais complexos ou resultar em mensurações menos confiáveis que a mensuração de todo o instrumento ao valor justo por meio do resultado. Por esse motivo, este pronunciamento permite que todo o contrato híbrido seja designado como ao valor justo por meio do resultado.

B4.3.10 Essa designação pode ser usada independentemente de o item 4.3.3 exigir que os derivativos embutidos sejam separados do contrato principal ou proibir essa separação. Entretanto, o item 4.3.5 não justifica a designação do contrato híbrido como ao valor justo por meio do resultado, nos casos definidos nos itens 4.3.5(a) e (b), pois isso não reduz a complexidade, nem aumenta a confiabilidade.

Reavaliação de derivativo embutido

B4.3.11 De acordo com o item 4.3.3, a entidade deve avaliar se é necessário que o derivativo embutido seja separado do contrato principal e contabilizado como derivativo, quando a entidade se tornar parte do contrato pela primeira vez. A reavaliação subsequente é proibida, exceto se houver alteração nos termos do contrato, que modifique significativamente os fluxos de caixa que, de outro modo, seriam exigidos de acordo com o contrato, caso em que a reavaliação será necessária. A entidade determina se a modificação aos fluxos de caixa é significativa, considerando a extensão em que os fluxos de caixa futuros esperados, associados ao derivativo embutido, ao contrato principal ou a ambos, foram alterados e se a alteração é significativa em relação aos fluxos de caixa anteriormente esperados no contrato.

B4.3.12 O item B.4.3.11 não deve ser aplicado a derivativos embutidos em contratos adquiridos:

- (a) em combinação de negócios, conforme definido no CPC 15;
 - (b) em combinação de entidades ou negócios sob controle comum, conforme descrito nos itens B1 a B4 do CPC 15; ou
 - (c) na formação de empreendimento controlado em conjunto, conforme definido no CPC 19 - Negócios em Conjunto;
- ou sua possível reavaliação na data de aquisição.(2)

Reclassificação de ativo financeiro (Seção 4.4)

Reclassificação de ativo financeiro

B4.4.1 O item 4.4.1 exige que a entidade reclassifique ativos financeiros se a entidade mudar seu modelo de negócios para a gestão desses ativos financeiros. Espera-se que essas alterações sejam pouco frequentes. Essas alterações são determinadas pela administração sênior da entidade como resultado de alterações externas ou internas, devendo ser significativas para as operações da entidade e demonstráveis para partes externas. Consequentemente, a alteração no modelo de negócios da entidade deve ocorrer somente quando a entidade começar ou deixar de realizar uma atividade significativa para suas operações, por exemplo, quando a entidade tiver adquirido, alienado ou encerrado uma linha de negócios. Exemplos de alterações no modelo de negócios incluem:

- (a) a entidade detém, para venda em curto prazo, uma carteira de empréstimos comerciais. A entidade adquire uma empresa que gerencia empréstimos comerciais e que, com base em seu modelo de negócios, detém os empréstimos para receber os fluxos de caixa contratuais. A carteira de empréstimos comerciais não está mais à venda, sendo agora gerenciada juntamente com os empréstimos comerciais adquiridos, todos os quais são mantidos para que os fluxos de caixa contratuais sejam recebidos;
- (b) a empresa de serviços financeiros decide encerrar seu negócio de hipoteca de varejo. Esse negócio não mais aceita novos negócios e a empresa de serviços financeiros está comercializando ativamente sua carteira de empréstimos hipotecários para venda.

B4.4.2 A alteração no objetivo do modelo de negócios da entidade deve ocorrer antes da data da reclassificação. Por exemplo, se a empresa de serviços financeiros decidir, em 15 de fevereiro, encerrar seu negócio de hipoteca de varejo e, consequentemente, tiver de reclassificar todos os ativos financeiros afetados em 1º de abril (ou seja, o primeiro dia do período de relatório contábil seguinte da entidade), a entidade não deve aceitar novos negócios de hipoteca de varejo ou, de outro modo, realizar atividades com base em seu modelo de negócios antigo após 15 de fevereiro.

B4.4.3 Os itens a seguir não constituem alterações no modelo de negócios:

- (a) a alteração na intenção relativa a ativos financeiros específicos (mesmo no caso de alterações significativas nas condições de mercado);
- (b) o desaparecimento temporário de mercado específico de ativos financeiros;
- (c) a transferência de ativos financeiros entre partes da entidade com modelos de negócios diferentes.

Mensuração (Capítulo 5)

Mensuração inicial (Seção 5.1)



B5.1.1 O valor justo de instrumento financeiro no reconhecimento inicial deve ser normalmente, o preço de transação (ou seja, o valor justo da contraprestação dada ou recebida (ver também item B5.1.2A e CPC 46 - Mensuração do Valor Justo)). Entretanto, se parte da contraprestação dada ou recebida é por algo que não seja o instrumento financeiro, a entidade deve mensurar o valor justo do instrumento financeiro. Por exemplo, o valor justo do empréstimo ou recebível em longo prazo, que não tenha incidência de juros, pode ser mensurado como o valor presente de todos os recebimentos de caixa futuros descontados, utilizando-se a taxa de juros de mercado para instrumento similar (similar quanto à moeda, prazo, tipo de taxa de juros e outros fatores) com classificação de crédito similar. Qualquer valor adicional emprestado é despesa ou redução da receita, a menos que seja qualificado para reconhecimento como algum outro tipo de ativo.

B5.1.2 Se a entidade conceder empréstimo com incidência de taxa de juros fora do mercado (por exemplo, 5%, quando a taxa de mercado para empréstimos similares é de 8%) e receber uma comissão inicial como remuneração, a entidade deve reconhecer o empréstimo ao seu valor justo, ou seja, líquido da comissão recebida.

B5.1.2A A melhor evidência do valor justo de instrumento financeiro no reconhecimento inicial é normalmente o preço de transação (ou seja, o valor justo da contraprestação dada ou recebida, ver também CPC 46). Se determinar que o valor justo no reconhecimento inicial se difere do preço da transação, conforme mencionado no item 5.1.1A, a entidade deve contabilizar esse instrumento nessa data da seguinte forma:

(a) pela mensuração exigida pelo item 5.1.1, se esse valor justo for comprovado por preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico (ou seja, informação de Nível 1) ou com base na técnica de avaliação que utiliza somente dados de mercados observáveis. A entidade deve reconhecer a diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e o preço da transação como ganho ou perda;

(b) em todos os demais casos, pela mensuração exigida pelo item 5.1.1, ajustada para diferir a diferença entre o valor justo no reconhecimento inicial e o preço da transação. Após o reconhecimento inicial, a entidade somente deve reconhecer essa diferença diferida como ganho ou perda na medida em que ela resultar de alteração em fator (incluindo o tempo), que participantes do mercado levariam em consideração ao precificar o ativo ou o passivo.

Mensuração subsequente (seções 5.2 e 5.3)

B5.2.1 Se o instrumento financeiro que foi anteriormente reconhecido como ativo financeiro for mensurado ao valor justo por meio do resultado e seu valor justo cair abaixo de zero, ele é um passivo financeiro mensurado de acordo com o item 4.2.1. Entretanto, contratos híbridos com componentes principais, que são ativos dentro do alcance deste pronunciamento, devem ser sempre mensurados de acordo com o item 4.3.2.

B5.2.2 O exemplo a seguir ilustra a contabilização dos custos de transação na mensuração inicial e subsequente de ativo financeiro mensurado ao valor justo com alterações reconhecidas em outros resultados abrangentes, de acordo com os itens 5.7.5 ou 4.1.2A. A entidade adquire o ativo financeiro por \$ 100, mais a comissão de compra de \$ 2. Inicialmente, a entidade deve reconhecer o ativo por \$ 102. O período de relatório contábil encerra-se um dia depois, quando o preço de mercado cotado do ativo é \$ 100. Se o ativo fosse vendido, a comissão de \$ 3 seria paga. Nessa data, a entidade mensura o ativo por \$ 100 (sem levar em consideração a eventual comissão sobre a venda) e deve reconhecer a perda de \$ 2 em outros resultados abrangentes. Se o ativo financeiro for mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o item 4.1.2A, os custos de transação devem ser amortizados no resultado, utilizando o método de juros efetivos.

B5.2.2A A mensuração subsequente de ativo financeiro ou passivo financeiro e o reconhecimento subsequente de ganhos e perdas, descrito no item B5.1.2A, devem ser consistentes com os requisitos deste pronunciamento.



Investimento em instrumento patrimonial e contrato relativo a esse investimento

B5.2.3 Todos os investimentos em instrumentos patrimoniais e contratos relativos a esses instrumentos devem ser mensurados ao valor justo. Contudo, em circunstâncias limitadas, o custo pode ser uma estimativa apropriada do valor justo. Esse pode ser o caso se não houver informações suficientes mais recentes disponíveis para mensurar o valor justo, ou se houver ampla gama de mensurações ao valor justo possíveis e o custo representar a melhor estimativa do valor justo nessa gama.

B5.2.4 Indicadores de que o custo pode não ser representativo do valor justo incluem:

- (a) alteração significativa no desempenho da investida em comparação com orçamentos, planos ou marcos;
- (b) alterações na expectativa de que os marcos técnicos de produtos da adquirida serão atingidos;
- (c) alteração significativa no mercado para o patrimônio da investida ou de seus produtos ou produtos em potencial;
- (d) alteração significativa na economia global ou no ambiente econômico em que a investida atuar;
- (e) alteração significativa no desempenho de entidades comparáveis ou nas avaliações indicadas pelo mercado em geral;
- (f) assuntos internos da investida, como fraude, disputas comerciais, litígios, alterações na administração ou na estratégia;
- (g) evidência de transações externas envolvendo o patrimônio da investida, seja pela investida (como nova emissão de instrumentos patrimoniais) ou por meio de transferências de instrumentos patrimoniais entre terceiros.

B5.2.5 A lista do item B5.2.4 não é exaustiva. A entidade deve utilizar todas as informações sobre o desempenho e as operações da investida que se tornarem disponíveis após a data do reconhecimento inicial. Na medida em que quaisquer desses fatores pertinentes existirem, eles podem indicar que o custo pode não ser representativo do valor justo. Nesses casos, a entidade deve mensurar os investimentos em instrumentos patrimoniais ao valor justo.

B5.2.6 O custo nunca é a melhor estimativa do valor justo para investimentos em instrumentos patrimoniais cotados (ou contratos relativos a instrumentos patrimoniais cotados).

Mensuração ao custo amortizado (Seção 5.4)

Método de juros efetivos

B5.4.1 Ao aplicar o método de juros efetivos, a entidade identifica taxas que são parte integrante da taxa de juros efetiva do instrumento financeiro. A descrição de taxas de serviços financeiros pode não ser indicativa da natureza e essência dos serviços fornecidos. As taxas que são partes integrantes da taxa de juros efetiva do instrumento financeiro devem ser tratadas como ajuste à taxa de juros efetiva, salvo se o instrumento financeiro for mensurado ao valor justo, com a alteração no valor justo sendo reconhecida no resultado. Nesses casos, as taxas devem ser reconhecidas como receita ou despesa, quando o instrumento for inicialmente reconhecido.

B5.4.2 As taxas, que são parte integrante da taxa de juros efetiva do instrumento financeiro, incluem:



(a) taxas de originação recebidas pela entidade, relacionadas à criação ou aquisição do ativo financeiro. Essas taxas podem incluir remuneração por atividades, tais como avaliação da condição financeira do mutuário, avaliação e registro de garantias, garantia e outros acordos de garantia, negociação dos termos do instrumento, preparação e processamento de documentos e fechamento da transação. Essas taxas são partes integrantes na geração do envolvimento com o instrumento financeiro resultante;

(b) taxas de compromisso recebidas pela entidade para conceder o empréstimo quando o compromisso de empréstimo não for mensurado de acordo com o item 4.2.1(a) e for provável que a entidade celebrará um acordo de empréstimo específico. Essas taxas devem ser consideradas como remuneração pelo envolvimento contínuo com a aquisição do instrumento financeiro. Se o compromisso vencer sem que a entidade faça o empréstimo, a taxa deve ser reconhecida como receita na data de vencimento;

(c) taxas de originação, pagas na emissão de passivos financeiros mensurados ao custo amortizado. Essas taxas são partes integrantes do envolvimento com a geração do passivo financeiro. A entidade deve distinguir as taxas e custos, que constituem partes integrantes da taxa de juros efetiva do passivo financeiro das taxas de originação, e custos de transação relativos ao direito de fornecer serviços, tais como serviços de gestão de investimentos.

B5.4.3 As taxas, que não são partes integrantes da taxa de juros efetiva do instrumento financeiro, e devem ser contabilizadas de acordo com o CPC 47, incluem:

(a) taxas cobradas pelo serviço de empréstimo;

(b) taxas de compromisso para conceder o empréstimo, quando o compromisso de empréstimo não for mensurado de acordo com o item 4.2.1(a) e for improvável que o acordo de empréstimo específico será celebrado; e

(c) taxa de sindicalização de dívida, recebida pela entidade, que estrutura o empréstimo e que não retém nenhuma parte do pacote de empréstimo para si (ou retém parte à mesma taxa de juros efetiva para risco comparável ao de outros participantes).

B5.4.4 Ao aplicar o método de juros efetivos, a entidade, de modo geral, deve amortizar quaisquer taxas, pontos pagos ou recebidos, custos de transação e outros prêmios ou descontos incluídos no cálculo da taxa de juros efetiva ao longo da vida esperada do instrumento financeiro. Entretanto, deve ser usado um período menor, se esse for o período a que se aplicarem taxas, pontos pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos. Esse é o caso quando a variável, à qual taxas, pontos pagos ou recebidos, custos de transação, prêmios ou descontos estão relacionados, tiver o preço redefinido para as taxas de mercado antes do vencimento esperado do instrumento financeiro. Nesse caso, o período de amortização apropriado é o período até a próxima data de reprecificação. Por exemplo, se o prêmio ou o desconto, no instrumento financeiro de taxa flutuante, refletir juros, que se acumulam sobre esse instrumento financeiro, desde que os juros foram pagos pela última vez ou houve alterações nas taxas de mercado, desde que a taxa de juros flutuante foi redefinida para as taxas de mercado, essa taxa de juros deve ser amortizada para a próxima data, na qual a taxa de juros flutuante for redefinida para as taxas de mercado. Isso porque o prêmio ou desconto está relacionado ao período até a próxima data de redefinição de juros, pois, nessa data, a variável ao qual o prêmio ou o desconto está relacionado (ou seja, taxa de juros) é redefinida para as taxas de mercado. Se, entretanto, o prêmio ou o desconto resultar de alteração no spread de crédito pela taxa flutuante especificada nesse instrumento financeiro ou por outras variáveis, que não sejam redefinidas para as taxas de mercado, o prêmio ou o desconto deve ser amortizado ao longo da vida esperada do instrumento financeiro.

B5.4.5 Para ativos financeiros de taxa flutuante e passivos financeiros de taxa flutuante, a reestimativa periódica dos fluxos de caixa para refletir os movimentos nas taxas de juros de mercado altera a taxa de juros efetiva. Se o ativo financeiro de taxa flutuante ou o passivo financeiro de taxa flutuante for reconhecido inicialmente pelo valor igual ao principal a receber ou a pagar no vencimento, a reestimativa dos pagamentos de juros futuros normalmente não possui efeito significativo sobre o valor contábil do ativo ou do passivo.



B5.4.6 Se a entidade revisar suas estimativas de pagamentos ou recebimentos (excluindo modificações de acordo com o item 5.4.3 e alterações nas estimativas de perdas de crédito esperadas), ela deve ajustar o valor contábil bruto do ativo financeiro ou custo amortizado do passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para refletir fluxos de caixa contratuais estimados atuais e revisados. A entidade deve recalcular o valor contábil bruto do ativo financeiro ou o custo amortizado do passivo financeiro como o valor presente dos fluxos de caixa contratuais futuros estimados, que são descontados à taxa de juros efetiva original do instrumento financeiro (ou à taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros comprados ou concedidos com problemas de recuperação de crédito) ou, quando aplicável, à taxa de juros efetiva revisada, calculada de acordo com o item 6.5.10. O ajuste deve ser reconhecido no resultado como receita ou despesa.

B5.4.7 Em alguns casos, considera-se que o ativo financeiro apresenta problemas de recuperação de crédito, no reconhecimento inicial, porque o risco de crédito é muito elevado, e no caso de compra é adquirido com grande desconto. Exige-se que a entidade inclua as perdas de crédito esperadas iniciais, nos fluxos de caixa estimados, ao calcular a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito para ativos financeiros considerados como comprados ou concedidos com problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial. Contudo, isso não significa que a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito deve ser aplicada somente porque o ativo financeiro possui risco de crédito elevado no reconhecimento inicial.

Custo de transação

B5.4.8 Os custos de transação devem incluir taxas e comissão pagas a agentes (incluindo empregados que atuam como agentes de venda), consultores, corretores e revendedores, arrecadações por agências reguladoras e bolsas de valores, e impostos e encargos de transferências. Os custos de transação não devem incluir prêmios ou descontos de dívida, custos de financiamento ou custos administrativos internos ou de retenção.

Desreconhecimento

B5.4.9 Desreconhecimentos podem referir-se a ativo financeiro em sua totalidade ou a parte dele. Por exemplo, a entidade planeja executar a garantia sobre o ativo financeiro e espera recuperar não mais do que 30% do ativo financeiro a partir da garantia. Se a entidade não tem perspectivas razoáveis de recuperar quaisquer fluxos de caixa adicionais do ativo financeiro, ela deve baixar os 70% restantes do ativo financeiro.

Redução ao valor recuperável (Seção 5.5)

Base de avaliação individual e coletiva

B5.5.1 Para atender ao objetivo de reconhecer perdas de crédito esperadas para aumentos significativos em risco de crédito desde o reconhecimento inicial, pode ser necessário realizar a avaliação de aumentos significativos em risco de crédito, coletivamente, mediante a consideração de informações que indiquem aumentos significativos em risco de crédito sobre, por exemplo, grupo ou subgrupo de instrumentos financeiros. Isso serve para garantir que a entidade atenda ao objetivo de reconhecer perdas de crédito esperadas, quando existirem aumentos significativos em risco de crédito, mesmo se a evidência desses aumentos significativos em risco de crédito no nível do instrumento individual ainda não estiver disponível.

B5.5.2 De modo geral, estima-se que as perdas de crédito esperadas sejam reconhecidas antes do vencimento do instrumento financeiro. Normalmente, o risco de crédito aumenta significativamente antes do vencimento do instrumento financeiro ou observam-se outros fatores de atraso específicos do mutuário (por exemplo, modificação ou reestruturação). Consequentemente, quando informações razoáveis e sustentáveis, que são mais prospectivas do que informações sobre atrasos nos pagamentos, estiverem disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, elas devem ser utilizadas para avaliar alterações no risco de crédito.



B5.5.3 Entretanto, dependendo da natureza dos instrumentos financeiros e das informações de risco de crédito disponíveis para grupos específicos de instrumentos financeiros, a entidade pode não ser capaz de identificar alterações significativas no risco de crédito para instrumentos financeiros individuais antes do vencimento dos instrumentos financeiros. Esse pode ser o caso de instrumentos financeiros, tais como empréstimos de varejo, para os quais existe pouca ou nenhuma informação de risco de crédito atualizada, que seja rotineiramente obtida e monitorada em instrumento individual, até o cliente violar os termos contratuais. Se as alterações no risco de crédito para instrumentos financeiros individuais não forem obtidas antes do seu vencimento, a provisão para perdas baseada somente em informações de crédito em nível de instrumento financeiro individual não representa fielmente as alterações no risco de crédito, desde o reconhecimento inicial.

B5.5.4 Em algumas circunstâncias, a entidade não possui informações razoáveis e sustentáveis que estejam disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, para mensurar perdas de crédito esperadas com base em instrumento individual. Nesse caso, as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas coletivamente, considerando informações abrangentes de risco de crédito. Essas informações abrangentes de risco de crédito devem incorporar não apenas informações vencidas, mas também todas as informações de crédito relevantes, inclusive informações macroeconômicas prospectivas, para aproximar o resultado do reconhecimento de perdas de crédito esperadas, quando houver aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial em nível de instrumento individual.

B5.5.5 Para a finalidade de determinar aumentos significativos no risco de crédito e reconhecer a provisão para perdas coletivamente, a entidade pode agrupar instrumentos financeiros com base em características de risco de crédito compartilhado com o objetivo de facilitar a análise destinada a permitir que aumentos significativos no risco de crédito sejam identificados em tempo hábil. A entidade não deve ocultar essas informações, agrupando instrumentos financeiros com diferentes características de risco. Exemplos de características de risco de crédito compartilhado podem incluir, mas não se limita a:

- (a) tipo de instrumento;
- (b) classificações de risco de crédito;
- (c) tipo de garantia;
- (d) data de reconhecimento inicial;
- (e) prazo remanescente até o vencimento;
- (f) setor;
- (g) localização geográfica do mutuário; e
- (h) o valor da garantia referente ao ativo financeiro, se ela tiver impacto sobre a probabilidade de ocorrência de inadimplência (por exemplo, empréstimos do tipo "non recourse" em algumas jurisdições ou índices LTV ("loan-to-value")).

B5.5.6 O item 5.5.4 exige que perdas de crédito esperadas sejam reconhecidas, em todos os instrumentos financeiros, para os quais houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Para atender a esse objetivo, se a entidade não for capaz de agrupar instrumentos financeiros para os quais se considera que o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial com base em características de risco de crédito compartilhado, a entidade deve reconhecer perdas de crédito esperadas sobre a parcela dos ativos financeiros para os quais se considera que o risco de crédito aumentou significativamente. A agregação de instrumentos financeiros para avaliar se existem alterações no risco de crédito coletivamente pode mudar ao longo do tempo, conforme novas informações se tornem disponíveis sobre grupos de instrumentos financeiros ou instrumentos financeiros individuais.



Época do reconhecimento de perda de crédito esperada

B5.5.7 A avaliação sobre se as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas baseia-se em aumentos significativos na probabilidade ou risco de inadimplência que ocorre desde o reconhecimento inicial (independentemente de se o instrumento financeiro foi reprecificado para refletir aumento no risco de crédito) e não com base em evidência do ativo financeiro que apresenta problemas de recuperação de crédito na data do relatório contábil ou na ocorrência de inadimplência real. De modo geral, há aumento significativo no risco de crédito, antes que o ativo financeiro apresente problemas de recuperação de crédito ou que ocorra a inadimplência real.

B5.5.8 Para compromissos de empréstimo, a entidade deve considerar alterações no risco de inadimplência, que ocorra no empréstimo ao qual se refere o compromisso de empréstimo. Para contrato de garantia financeira, a entidade deve considerar as alterações no risco de que o devedor especificado torne-se inadimplente no contrato.

B5.5.9 A significância da alteração no risco de crédito desde o reconhecimento inicial depende do risco de inadimplência, que ocorre no reconhecimento inicial. Assim, determinada mudança, em termos absolutos, no risco de ocorrência de inadimplência é mais significativa para o instrumento financeiro, com menor risco inicial de ocorrência de inadimplência, em comparação com instrumento financeiro com risco inicial mais elevado de ocorrência de inadimplência.

B5.5.10 O risco de ocorrência de inadimplência em instrumentos financeiros, que possuem risco de crédito comparável, é mais elevado quanto mais longa for a vida esperada do instrumento, por exemplo, o risco de ocorrência de inadimplência em título de dívida com classificação AAA e uma vida esperada de 10 anos é mais elevado do que em título de dívida com classificação AAA e uma vida esperada de cinco anos.

B5.5.11 Devido à relação entre a vida esperada e o risco de ocorrência de inadimplência, a alteração no risco de crédito não pode ser avaliada, simplesmente comparando-se a alteração no risco absoluto de inadimplência que ocorre ao longo do tempo. Por exemplo, se o risco de ocorrência de inadimplência para instrumento financeiro com vida esperada de 10 anos no reconhecimento inicial for idêntico ao risco de ocorrência de inadimplência nesse instrumento financeiro, quando sua vida esperada em período subsequente for somente de cinco anos, isso pode indicar aumento no risco de crédito. Isso porque o risco de ocorrência de inadimplência ao longo da vida esperada geralmente diminui, conforme o tempo passa, se o risco de crédito permanecer inalterado e o instrumento financeiro estiver mais próximo do vencimento. Entretanto, para instrumentos financeiros que somente possuem obrigações de pagamento significativas próximas ao vencimento do instrumento financeiro, o risco de ocorrência de inadimplência pode não decrescer necessariamente, conforme o tempo passa. Nesse caso, a entidade também deve considerar outros fatores qualitativos que demonstrem se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial.

B5.5.12 A entidade pode aplicar diversas abordagens ao avaliar se o risco de crédito em instrumento financeiro aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial ou ao mensurar as perdas de crédito esperadas. A entidade pode aplicar diferentes abordagens para diferentes instrumentos financeiros. A abordagem, que não inclui probabilidade explícita de inadimplência como informação em si, tal como abordagem de taxas de perda de crédito, pode ser consistente com as exigências deste pronunciamento, desde que a entidade seja capaz de separar as alterações, no risco de ocorrência de inadimplência, das alterações, em outros condutores de perdas de crédito esperadas, tais como garantia, e, ao realizar a avaliação, considere o seguinte:

(a) a alteração no risco de ocorrência de inadimplência desde o reconhecimento inicial;

(b) a vida esperada do instrumento financeiro; e

(c) informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, que possam afetar o risco de crédito.



B5.5.13 Os métodos, utilizados para determinar se o risco de crédito aumentou significativamente em instrumento financeiro desde o reconhecimento inicial, devem considerar as características do instrumento financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) e os padrões de inadimplência no passado para instrumentos financeiros comparáveis. Apesar do requisito descrito no item 5.5.9, para instrumentos financeiros, para os quais os padrões de inadimplência não estão concentrados em momento específico durante a vida esperada do instrumento financeiro, alterações no risco de ocorrência de inadimplência ao longo dos próximos 12 meses podem ser uma aproximação razoável das alterações no risco permanente de ocorrência de inadimplência. Nesses casos, a entidade pode utilizar alterações no risco de ocorrência de inadimplência ao longo dos próximos 12 meses para determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial, a menos que circunstâncias indiquem que é necessária uma avaliação permanente.

B5.5.14 Entretanto, para alguns instrumentos financeiros, ou em algumas circunstâncias, pode não ser apropriado usar alterações no risco de ocorrência de inadimplência ao longo dos próximos 12 meses para determinar se as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas. Por exemplo, a alteração do risco de ocorrência de inadimplência nos próximos 12 meses pode não ser a base adequada para determinar se o risco de crédito aumentou em instrumento financeiro com vencimento superior a 12 meses, quando:

- (a) o instrumento financeiro somente possui obrigações de pagamento significativas após os próximos 12 meses;
- (b) ocorrem alterações em fatores macroeconômicos relevantes ou outros fatores relacionados a crédito, que não são adequadamente refletidos no risco de ocorrência de inadimplência nos próximos 12 meses; ou
- (c) alterações em fatores relacionados a crédito somente têm impacto sobre o risco de crédito do instrumento financeiro (ou têm efeito mais pronunciado) após os 12 meses.

Determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial

B5.5.15 Ao determinar se é exigido o reconhecimento de perdas de crédito esperadas, a entidade deve considerar informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, e que podem afetar o risco de crédito em instrumento financeiro, de acordo com o item 5.5.17(c). A entidade não precisa realizar uma pesquisa exaustiva de informações para determinar se o risco de crédito aumentou significativamente desde o reconhecimento inicial.

B5.5.16 A análise de risco de crédito é uma análise holística e multifatorial; se um fator específico é relevante, e seu peso em comparação a outros fatores, vai depender do tipo de produto, características dos instrumentos financeiros e do mutuário, bem como da região geográfica. A entidade deve considerar informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, e que sejam relevantes para o instrumento financeiro específico ser avaliado. Contudo, alguns fatores ou indicadores podem não ser identificáveis em nível de instrumento financeiro individual. Nesse caso, os fatores ou indicadores devem ser avaliados para carteiras apropriadas, grupos de carteiras ou partes da carteira de ativos financeiros para determinar se a exigência do item 5.5.3, para o reconhecimento de perdas de crédito esperadas, foi atendida.

B5.5.17 A lista de informações não exaustiva a seguir pode ser relevante na análise de alterações no risco de crédito:

- (a) alterações significativas em indicadores de preços internos de risco de crédito como resultado da alteração no risco de crédito desde o início, incluindo, sem limitação, o spread de crédito que resultaria caso um instrumento financeiro específico ou instrumento financeiro similar com os mesmos termos e a mesma contraparte fossem concedidos recentemente ou emitidos na data do relatório contábil;



(b) outras alterações nas taxas ou termos de instrumento financeiro existente, que seriam significativamente diferentes se o instrumento fosse recentemente concedido ou emitido na data do relatório contábil (tais como, condições mais rigorosas, maiores valores de garantia ou caução, ou hedge de rendimento mais elevado), devido a alterações no risco de crédito do instrumento financeiro desde o reconhecimento inicial;

(c) alterações significativas em indicadores de mercados externos de risco de crédito para instrumento financeiro específico ou instrumentos financeiros similares com a mesma vida esperada. Alterações em indicadores de mercado de risco de crédito incluem, mas não se limitam:

(i) ao spread de crédito;

(ii) aos preços de swap de inadimplência de crédito para o mutuário;

(iii) ao período de tempo ou em que medida o valor justo do ativo financeiro tem sido inferior ao seu custo amortizado; e

(iv) a outras informações de mercado relativas ao mutuário, tais como alterações no preço de instrumento patrimonial e de dívida do mutuário;

(d) alteração significativa real ou esperada na classificação de crédito externa do instrumento financeiro;

(e) redução na classificação de crédito interna real ou esperada para o mutuário ou diminuição da pontuação comportamental utilizada para avaliar o risco de crédito internamente. Classificações de crédito internas e pontuações comportamentais internas são mais confiáveis quando são mapeadas em classificações externas ou sustentadas por estudos de inadimplência;

(f) alterações adversas existentes ou previstas nas condições de negócios, financeiras ou econômicas que se espera que causem alteração significativa na capacidade do mutuário de cumprir suas obrigações de dívida, tais como aumento real ou esperado nas taxas de juros ou aumento significativo real ou esperado nas taxas de desemprego;

(g) alteração significativa real ou esperada nos resultados operacionais do mutuário. Exemplos incluem margens ou receitas decrescentes reais ou esperadas, maiores riscos operacionais, deficiências de capital circulante, menor qualidade do ativo, maior alavancagem do balanço patrimonial, liquidez, problemas de gestão ou alterações no alcance da estrutura organizacional ou do negócio (tais como, a descontinuação de segmento do negócio) que resultam em alteração significativa na capacidade do mutuário de cumprir suas obrigações de dívida;

(h) aumentos significativos no risco de crédito em outros instrumentos financeiros do mesmo mutuário;

(i) alteração adversa significativa real ou esperada no ambiente regulatório, econômico ou tecnológico do mutuário, que resulta em alteração significativa na capacidade do mutuário de cumprir suas obrigações de dívida, tais como, redução na demanda de produtos do mutuário devido à inovação tecnológica;

(j) alterações significativas no valor da garantia, que sustenta a obrigação, ou na qualidade de garantias de terceiros ou melhorias de crédito, que se espera que reduzam o incentivo econômico do mutuário de realizar os pagamentos contratuais programados ou, de outro modo, que tenham efeito sobre a probabilidade de ocorrência de inadimplência. Por exemplo, se o valor da garantia diminui devido à redução dos preços das casas, os mutuários, em algumas jurisdições, têm maior incentivo para deixar de pagar suas hipotecas;

(k) alteração significativa na qualidade da garantia fornecida por acionista (ou controladoras do indivíduo), se o acionista tem (ou controladoras têm) incentivo e capacidade financeira de evitar a inadimplência por meio de injeção de caixa ou capital;



(l) alterações significativas, tais como reduções no suporte financeiro da controladora ou outra coligada ou alteração significativa real ou esperada na qualidade da melhoria de crédito, que se espera que reduzam o incentivo econômico do mutuário de efetuar os pagamentos contratuais programados. O suporte ou melhorias de qualidade de crédito incluem a consideração da condição financeira do avalista e/ou, para participações emitidas em securitizações, espera-se que participações subordinadas sejam capazes de absorver perdas de crédito esperadas (por exemplo, empréstimos subjacentes ao título);

(m) alterações esperadas na documentação de empréstimo, incluindo quebra de contrato esperada que possa levar a isenções ou alterações de cláusulas, períodos de isenção de pagamento de juros, aumento de taxas de juros, exigindo garantias ou caução adicionais, ou outras alterações na estrutura contratual do instrumento;

(n) alterações significativas no comportamento e desempenho esperados do mutuário, incluindo alterações na situação de pagamento de mutuários no grupo (por exemplo, aumento no número esperado de pagamentos contratuais em atraso ou aumentos significativos no número esperado de mutuários de cartões de crédito que se espera que se aproximem ou superem seus limites de crédito ou que se espera que paguem o valor mínimo mensal);

(o) alterações na abordagem de gestão de crédito da entidade em relação ao instrumento financeiro, ou seja, com base em novos indicadores de alterações no risco de crédito do instrumento financeiro, espera-se que a prática de gerenciamento de risco de crédito da entidade torne-se mais ativa ou concentre-se no gerenciamento do instrumento, inclusive tornando o instrumento ainda mais monitorado ou controlado, ou a entidade intervindo especificamente sobre o mutuário;

(p) informações sobre atrasos nos pagamentos, incluindo a presunção refutável prevista no item 5.5.11.

B5.5.18 Em alguns casos, as informações quantitativas não estatísticas e qualitativas disponíveis podem ser suficientes para determinar que o instrumento financeiro atende ao critério para o reconhecimento da provisão para perdas em valor equivalente às perdas de crédito esperadas. Isto é, as informações não precisam passar por modelo estatístico ou processo de classificação de crédito para determinar se houve aumento significativo no risco de crédito do instrumento financeiro. Em outros casos, a entidade pode precisar considerar outras informações, incluindo informações de seus modelos estatísticos ou processos de classificação de crédito. Alternativamente, a entidade pode basear a avaliação em ambos os tipos de informações, ou seja, fatores qualitativos não obtidos pelo processo de classificação interna e categoria específica de classificação interna na data do balanço, levando em consideração as características de risco de crédito no reconhecimento inicial, se os dois tipos de informações forem relevantes.

Presunção refutável sobre pagamentos vencidos há mais de 30 dias

B5.5.19 A presunção refutável do item 5.5.11 não é um indicador absoluto de que as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas, mas presume-se que seja o último momento em que as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas, mesmo ao se utilizar informações prospectivas (incluindo fatores macroeconômicos em nível de carteira).

B5.5.20 A entidade pode refutar essa presunção. Entretanto, ela somente pode fazê-lo quando tiver informações razoáveis e sustentáveis disponíveis que demonstrem que, mesmo se os pagamentos contratuais estiverem vencidos há mais de 30 dias, isso não representa aumento significativo no risco de crédito do instrumento financeiro. Por exemplo, quando a falta de pagamento foi descuido administrativo e, não, resultante de dificuldade financeira do mutuário, ou a entidade tem acesso à evidência histórica, que demonstra que não existe correlação entre aumentos significativos no risco de ocorrência de inadimplência e ativos financeiros nos quais os pagamentos estão vencidos há mais de 30 dias, mas essa evidência não identifica tal correlação quando os pagamentos estão vencidos há mais de 60 dias.



B5.5.21 A entidade não consegue alinhar a época de aumentos significativos no risco de crédito e o reconhecimento de perdas de crédito esperadas para quando o ativo financeiro é considerado como apresentando problemas de recuperação de crédito ou a definição interna de inadimplência da entidade.

Instrumento financeiro que tem baixo risco de crédito na data do balanço

B5.5.22 O risco de crédito de instrumento financeiro é considerado baixo para as finalidades do item 5.5.10 se o instrumento financeiro tiver baixo risco de inadimplência; o mutuário tiver sólida capacidade de cumprir suas obrigações de fluxos de caixa contratuais em curto prazo e alterações adversas nas condições econômicas e de negócios em longo prazo possam, mas não necessariamente, reduzir a capacidade do mutuário de cumprir suas obrigações de fluxos de caixa contratuais. Instrumentos financeiros não devem ser considerados como tendo baixo risco de crédito quando se considerar que têm baixo risco de perda simplesmente devido ao valor da garantia, e o instrumento financeiro sem essa garantia não deve ser considerado com baixo risco de crédito. Também não se deve considerar que instrumentos financeiros tenham baixo risco de crédito simplesmente porque têm risco menor de inadimplência do que outros instrumentos financeiros da entidade ou em relação ao risco de crédito das jurisdições nas quais a entidade opera.

B5.5.23 Para determinar se o instrumento financeiro tem baixo risco de crédito, a entidade pode utilizar suas classificações de risco de crédito internas ou outras metodologias consistentes com definição globalmente compreendida de baixo risco de crédito e que considera os riscos e o tipo de instrumentos financeiros que estão sendo avaliados. A classificação externa de "grau de investimento" é um exemplo de instrumento financeiro que pode ser considerado como tendo baixo risco de crédito. Contudo, instrumentos financeiros não são obrigados a serem classificados externamente para serem considerados de baixo risco de crédito. Entretanto, eles podem ser considerados de baixo risco de crédito do ponto de vista de participante de mercado, levando-se em conta todos os termos e condições do instrumento financeiro.

B5.5.24 As perdas de crédito esperadas não devem ser reconhecidas em instrumento financeiro simplesmente porque se considerou que ele tem baixo risco de crédito no período do relatório contábil anterior e não se considera que tem baixo risco de crédito na data do relatório contábil atual. Nesse caso, a entidade deve determinar se houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial e, portanto, se as perdas de crédito esperadas devem ser reconhecidas de acordo com o item 5.5.3.

Modificações

B5.5.25 Em algumas circunstâncias, a renegociação ou modificação dos fluxos de caixa contratuais de ativo financeiro podem levar ao desreconhecimento do ativo financeiro existente de acordo com este pronunciamento. Quando a modificação do ativo financeiro resulta no desreconhecimento do ativo financeiro existente e no reconhecimento subsequente do ativo financeiro modificado, o ativo modificado é considerado "novo" ativo financeiro para as finalidades deste pronunciamento.

B5.5.26 Consequentemente, a data da modificação deve ser tratada como a data de reconhecimento inicial desse ativo financeiro ao serem aplicados os requisitos de redução ao valor recuperável ao ativo financeiro modificado. Normalmente, isso significa mensurar a provisão para perdas ao valor equivalente a perdas de crédito esperadas para 12 meses até que sejam cumpridos os requisitos para o reconhecimento de perdas de crédito esperadas no item 5.5.3. Contudo, em algumas circunstâncias incomuns, após uma modificação que resulta em desreconhecimento do ativo financeiro original, pode haver evidência de que o ativo financeiro modificado apresenta problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial e, portanto, o ativo financeiro deve ser reconhecido como ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito concedido. Isso pode ocorrer, por exemplo, na situação na qual houve modificação substancial do ativo em situação adversa, que resultou no desreconhecimento do ativo financeiro original. Nesse caso, pode ser possível que a modificação resulte em novo ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito no reconhecimento inicial.



B5.5.27 Se os fluxos de caixa contratuais do ativo financeiro forem renegociados ou de outro modo modificados, mas o ativo financeiro não for desreconhecido, não se considera automaticamente que esse ativo financeiro tenha risco de crédito mais baixo. A entidade deve avaliar se houve aumento significativo no risco de crédito desde o reconhecimento inicial com base em todas as informações razoáveis e sustentáveis disponíveis sem custo ou esforço excessivos. Isso inclui informações históricas e prospectivas e a avaliação do risco de crédito ao longo da vida esperada do ativo financeiro deve incluir informações sobre as circunstâncias que levaram à modificação. A evidência de que os critérios para o reconhecimento de perdas de crédito esperadas não são mais atendidos pode incluir histórico de performance de pagamento tempestivo e atualizado em relação aos termos contratuais modificados. Normalmente, o cliente precisa demonstrar consistentemente bom comportamento de pagamentos ao longo de período de tempo, antes que se considere que o risco de crédito tenha diminuído. Por exemplo, histórico de pagamentos incompletos ou não efetuados normalmente não deve ser eliminado simplesmente ao se efetuar um pagamento no prazo após a modificação dos termos contratuais.

Mensuração de perda de crédito esperada

Perda de crédito esperada

B5.5.28 Perdas de crédito esperadas são uma estimativa ponderada por probabilidade de perdas de crédito (ou seja, valor presente de todos os déficits de caixa) ao longo da vida esperada do instrumento financeiro. O déficit de caixa é a diferença entre os fluxos de caixa devidos à entidade de acordo com o contrato e os fluxos de caixa que a entidade espera receber. Como as perdas de crédito esperadas consideram o valor e a época dos pagamentos, a perda de crédito ocorre mesmo se a entidade espera ser paga integralmente, mas depois do vencimento estipulado pelo contrato.

B5.5.29 Para ativos financeiros, a perda de crédito é o valor presente da diferença entre:

- (a) os fluxos de caixa contratuais devidos à entidade de acordo com o contrato; e
- (b) os fluxos de caixa que a entidade espera receber.

B5.5.30 Para compromissos de empréstimo não sacados, a perda de crédito é o valor presente da diferença entre:

- (a) os fluxos de caixa contratuais devidos à entidade, se o titular do compromisso de empréstimo sacar o empréstimo; e
- (b) os fluxos de caixa que a entidade espera receber, se o empréstimo for sacado.

B5.5.31 A estimativa de perdas de crédito esperadas da entidade sobre compromissos de empréstimo deve ser consistente com suas expectativas de saques nesse compromisso de empréstimo, ou seja, ela deve considerar a parcela esperada do compromisso de empréstimo que será sacada dentro de 12 meses da data do balanço ao estimar as perdas de crédito esperadas para 12 meses e a parcela esperada do compromisso de empréstimo, que será sacada ao longo da vida esperada do compromisso de empréstimo, ao estimar as perdas de crédito esperadas.

B5.5.32 Para contrato de garantia financeira, a entidade é obrigada a efetuar pagamentos somente no caso de inadimplência pelo devedor de acordo com os termos do instrumento garantido. Consequentemente, déficits de caixa são os pagamentos esperados para reembolsar o titular pela perda de crédito em que ele incorra menos quaisquer valores que a entidade espera receber do titular, do devedor ou de qualquer outra parte. Se o ativo estiver totalmente garantido, a estimativa de déficits de caixa para contrato de garantia financeira deve ser consistente com as estimativas de déficits de caixa para o ativo submetido à garantia.



B5.5.33 Para ativo financeiro com problemas de recuperação de crédito na data do balanço, mas que não seja ativo financeiro comprado ou concedido com problemas de recuperação de crédito, a entidade deve mensurar as perdas de crédito esperadas como a diferença entre o valor contábil bruto do ativo e o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados, descontados à taxa de juros efetiva original do ativo financeiro. Qualquer ajuste deve ser reconhecido no resultado como ganho ou perda na redução ao valor recuperável.

B5.5.34 Ao mensurar a provisão para perdas para recebível de arrendamento, os fluxos de caixa usados para determinar as perdas de crédito esperadas devem ser consistentes com os fluxos de caixa usados para mensurar o recebível de arrendamento, de acordo com o CPC 06.

B5.5.35 A entidade pode utilizar expedientes práticos ao mensurar perdas de crédito esperadas, se elas forem consistente com os princípios do item 5.5.17. Um exemplo de expediente prático é o cálculo das perdas de crédito esperadas sobre contas a receber de clientes, utilizando uma matriz de provisões. A entidade deve usar sua experiência de perda de crédito histórica (ajustada conforme apropriado de acordo com os itens B5.5.51 e B5.5.52) para contas a receber de clientes para estimar as perdas de crédito esperadas para 12 meses ou as perdas de crédito esperadas no ativo financeiro conforme pertinente. A matriz de provisões pode, por exemplo, especificar taxas de provisão fixas dependendo do número de dias que a conta a receber de cliente está vencida (por exemplo, 1% se não estiver vencida, 2% se estiver vencida há menos de 30 dias, 3% se estiver vencida há mais de 30 dias e menos de 90 dias, 20% se estiver vencida entre 90 e 180 dias, etc.). Dependendo da diversidade da carteira de clientes, a entidade deve utilizar agrupamentos apropriados se sua experiência de perda de crédito histórica indicar padrões de perda significativamente diferentes para diferentes segmentos de clientes. Exemplos de critérios que podem ser utilizados para agrupar ativos incluem região geográfica, tipo de produto, classificação do cliente, seguro de crédito comercial ou garantia e tipo de cliente (como, por exemplo, atacado ou varejo).

Definição de inadimplência

B5.5.36 O item 5.5.9 exige que, ao determinar se o risco de crédito em instrumento financeiro aumentou significativamente, a entidade deve considerar a alteração no risco de ocorrência de inadimplência desde o reconhecimento inicial.

B5.5.37 Ao definir inadimplência para as finalidades de determinar o risco de ocorrência de inadimplência, a entidade deve aplicar uma definição de inadimplência consistente com a definição utilizada para fins de gerenciamento de risco de crédito interno para o instrumento financeiro pertinente e deve considerar indicadores qualitativos (por exemplo, acordos financeiros), quando apropriado. Contudo, existe presunção refutável de que inadimplência não ocorre depois que o ativo financeiro esteja vencido há 90 dias, salvo se a entidade tiver informações razoáveis e sustentáveis para demonstrar que o critério de inadimplência para atraso superior é mais apropriado. A definição de inadimplência usada para essas finalidades deve ser aplicada consistentemente a todos os instrumentos financeiros, salvo se estiverem disponíveis informações que demonstrem que outra definição de inadimplência é mais adequada para instrumento financeiro específico.

Período ao longo do qual devem ser estimadas perdas de crédito esperadas

B5.5.38 De acordo com o item 5.5.19, o período máximo ao longo do qual as perdas de crédito esperadas devem ser mensuradas é o período contratual máximo ao longo do qual a entidade está exposta ao risco de crédito. Para compromissos de empréstimo e contratos de garantia financeira, esse é o período contratual máximo ao longo do qual a entidade tem obrigação contratual presente de conceder crédito.

B5.5.39 Entretanto, de acordo com o item 5.5.20, alguns instrumentos financeiros incluem, tanto empréstimo, quanto componente de compromisso não sacado, e a capacidade contratual da entidade de exigir restituição e cancelar o compromisso não sacado não limita a exposição da entidade a perdas de crédito para o período de notificação contratual. Por exemplo, linhas de crédito rotativas, tais como



cartões de crédito e linhas de crédito para saque, podem ser contratualmente canceladas pelo credor com aviso de apenas um dia de antecedência. Contudo, na prática, os credores continuam a conceder crédito por período mais longo e podem somente cancelar a linha de crédito depois que o risco de crédito do mutuário aumentar, o que pode ocorrer muito tarde para evitar parte ou a totalidade das perdas de crédito esperadas. Esses instrumentos financeiros geralmente têm as seguintes características, como resultado da natureza do instrumento financeiro, a forma pela qual os instrumentos financeiros são gerenciados e a natureza das informações disponíveis sobre aumentos significativos no risco de crédito:

(a) os instrumentos financeiros não têm prazo fixo ou estrutura de amortização e geralmente têm o período de cancelamento contratual curto (por exemplo, um dia);

(b) a capacidade contratual de cancelar o contrato não é executada na gestão cotidiana normal do instrumento financeiro, e o contrato somente pode ser cancelado quando a entidade tomar conhecimento de aumento no risco de crédito ao nível da linha de crédito; e

(c) os instrumentos financeiros são administrados coletivamente.

B5.5.40 Ao determinar o período ao longo do qual se espera que a entidade esteja exposta a risco de crédito, mas durante o qual as perdas de crédito esperadas não seriam reduzidas pelas ações de gerenciamento de risco de crédito normais da entidade, a entidade deve considerar fatores como, por exemplo, informações históricas e experiência sobre:

(a) o período ao longo do qual a entidade esteve exposta a risco de crédito em instrumentos financeiros similares;

(b) o período de tempo para que ocorram inadimplências relacionadas em instrumentos financeiros similares, após aumento significativo no risco de crédito; e

(c) as ações de gerenciamento de risco de crédito que a entidade espera adotar, quando o risco de crédito no instrumento financeiro tiver aumentado, como, por exemplo, a redução ou exclusão de limites não sacados.

Resultado ponderado pela probabilidade

B5.5.41 A finalidade de estimar as perdas de crédito esperadas não é estimar o pior cenário, nem estimar o melhor cenário. Em vez disso, a estimativa de perdas de crédito esperadas deve sempre refletir a possibilidade de que ocorra a perda de crédito e a possibilidade de que não ocorra nenhuma perda de crédito, mesmo se o resultado mais provável for sem perda de crédito.

B5.5.42 O item 5.5.17(a) exige que a estimativa de perdas de crédito esperadas reflita o valor ponderado pela probabilidade e imparcial, que seja determinado, ao avaliar o intervalo de resultados possíveis. Na prática, isso não precisa ser uma análise complexa. Em alguns casos, uma modelagem relativamente simples pode ser suficiente, sem a necessidade de grande número de simulações de cenários detalhadas. Por exemplo, a média das perdas de crédito de grande grupo de instrumentos financeiros com características de risco compartilhado pode ser uma estimativa razoável do valor ponderado pela probabilidade. Em outras situações, a identificação de cenários que especificam o valor e a época dos fluxos de caixa para resultados específicos e a probabilidade estimada desses resultados provavelmente devem ser necessárias. Nessas situações, as perdas de crédito esperadas devem refletir pelo menos dois resultados de acordo com o item 5.5.18.

B5.5.43 Para perdas de crédito esperadas, a entidade deve estimar o risco de ocorrência de inadimplência no instrumento financeiro durante sua vida esperada. As perdas de crédito esperadas para 12 meses são uma parcela das perdas de crédito esperadas e representam os déficits permanentes de caixa resultantes, se ocorrer a inadimplência nos 12 meses após a data do balanço (ou período mais curto se a vida esperada do instrumento financeiro for inferior a 12 meses), ponderadas pela



probabilidade de ocorrência dessa inadimplência. Dessa forma, as perdas de crédito esperadas para 12 meses não são, nem as perdas de crédito esperadas em que a entidade deve incorrer sobre instrumentos financeiros que ela prevê que devem inadimplir nos próximos 12 meses, nem os déficits de caixa previstos ao longo dos próximos 12 meses.

Valor do dinheiro no tempo

B5.5.44 As perdas de crédito esperadas devem ser descontadas na data do balanço, não na data esperada de inadimplência ou em alguma outra data, usando-se a taxa de juros efetiva determinada no reconhecimento inicial ou uma aproximação dela. Se o instrumento financeiro tem taxa de juros variável, as perdas de crédito esperadas devem ser descontadas, utilizando-se a taxa de juros efetiva corrente, determinada de acordo com o item B5.4.5.

B5.5.45 Para ativos financeiros comprados ou concedidos com problemas de recuperação de crédito, as perdas de crédito esperadas devem ser descontadas, utilizando-se a taxa de juros efetiva ajustada ao crédito, determinada no reconhecimento inicial.

B5.5.46 As perdas de crédito esperadas sobre recebíveis de arrendamento devem ser descontadas, utilizando-se a mesma taxa de desconto utilizada na mensuração do recebível de arrendamento, de acordo com o CPC 06.

B5.5.47 As perdas de crédito esperadas sobre compromisso de empréstimo devem ser descontadas, utilizando-se a taxa de juros efetiva, ou uma aproximação dela, que deve ser aplicada ao reconhecer o ativo financeiro resultante do compromisso de empréstimo. Isso porque, para a finalidade de aplicar os requisitos de redução ao valor recuperável, o ativo financeiro reconhecido após o saque em compromisso de empréstimo deve ser tratado como continuação desse compromisso, e não como novo instrumento financeiro. As perdas de crédito esperadas no ativo financeiro devem ser, portanto, mensuradas, considerando-se o risco de crédito inicial do compromisso de empréstimo a partir da data em que a entidade tornar-se parte do compromisso irrevogável.

B5.5.48 As perdas de crédito esperadas em contratos de garantia financeira ou em compromissos de empréstimo, para os quais a taxa de juros efetiva não pode ser determinada, devem ser descontadas, aplicando-se a taxa de desconto que reflita a avaliação de mercado corrente do valor do dinheiro no tempo e os riscos específicos dos fluxos de caixa, mas somente se, e na medida em que, os riscos são levados em consideração ao ajustar a taxa de desconto, e não ao ajustar os déficits de caixa que estão sendo descontados.

Informações razoáveis e sustentáveis

B5.5.49 Para a finalidade deste pronunciamento, informações razoáveis e sustentáveis são aquelas que estão razoavelmente disponíveis na data do balanço, sem custo ou esforço excessivos, incluindo informações sobre eventos passados, condições atuais e previsões de condições econômicas futuras. Informações disponíveis para fins das demonstrações contábeis são consideradas como disponíveis sem custo ou esforço excessivos.

B5.5.50 A entidade não está obrigada a incorporar previsões de condições futuras ao longo de toda a vida esperada do instrumento financeiro. O grau de julgamento exigido para estimar as perdas de crédito esperadas depende da disponibilidade de informações detalhadas. Conforme aumentar o horizonte de previsão, a disponibilidade de informações detalhadas diminuirá, e o grau de julgamento exigido para estimar as perdas de crédito esperadas aumentará. A estimativa de perdas de crédito esperadas não exige estimativa detalhada para períodos distantes no futuro; para esses períodos, a entidade pode extrapolar as projeções das informações disponíveis e detalhadas.

B5.5.51 A entidade não precisa realizar pesquisa exaustiva de informações, mas deve considerar todas as informações razoáveis e sustentáveis que estiverem disponíveis, sem custo ou esforço excessivos e que são relevantes para a estimativa de perdas de crédito esperadas, incluindo o efeito de pagamento



antecipado esperado. As informações utilizadas devem incluir fatores específicos para o mutuário, condições econômicas gerais e a avaliação, tanto da orientação atual, quanto futura, das condições na data do balanço. A entidade pode utilizar diversas fontes de dados, que podem ser tanto internas (específicas da entidade), quanto externas. Possíveis fontes de dados incluem experiência de perda de crédito histórica interna, classificações internas, experiência de perda de crédito de outras entidades e classificações externas, relatórios e estatísticas. Entidades, que não possuem ou que possuem insuficientes fontes de dados específicos da entidade, podem utilizar experiência de grupos equivalentes para o instrumento financeiro comparável (ou grupos de instrumentos financeiros).

B5.5.52 Informações históricas são um importante apoio ou base, a partir da qual devem ser mensuradas as perdas de crédito esperadas. Entretanto, a entidade deve ajustar dados históricos, como, por exemplo, experiência de perda de crédito, com base em dados observáveis atuais para refletir os efeitos das condições atuais e suas previsões de condições futuras, que não afetaram o período em que se baseiam os dados históricos, e para eliminar os efeitos das condições no período histórico, que não são relevantes para os fluxos de caixa contratuais futuros. Em alguns casos, as melhores informações razoáveis e sustentáveis podem ser as informações históricas não ajustadas, dependendo da natureza das informações históricas e de quando foram calculadas, em comparação com circunstâncias na data do balanço e as características do instrumento financeiro que está sendo considerado. As estimativas de alterações em perdas de crédito esperadas devem refletir e ser direcionadamente consistentes com as alterações nos respectivos dados observáveis, de período para período (tais como: alterações nas taxas de desemprego, preços de imóveis, preços de commodities, situação de pagamento ou outros fatores que são indicativos de perdas de crédito no instrumento financeiro ou no grupo de instrumentos financeiros e na magnitude dessas alterações). A entidade deve revisar regularmente a metodologia e as premissas usadas para estimar as perdas de crédito esperadas, para reduzir quaisquer diferenças entre as estimativas e a experiência de perda de crédito real.

B5.5.53 Ao utilizar a experiência de perda de crédito histórica na estimativa de perdas de crédito esperadas, é importante que as informações sobre as taxas de perda de crédito históricas sejam aplicadas a grupos que são definidos de forma consistente com os grupos para os quais as taxas de perda de crédito históricas foram observadas. Consequentemente, o método usado deve permitir que cada grupo de ativos financeiros seja associado a informações sobre a experiência de perda de crédito passada em grupo de ativos financeiros com características de risco similares e com dados observáveis pertinentes, que reflitam as condições atuais.

B5.5.54 As perdas de crédito esperadas devem refletir as expectativas de perdas de crédito próprias da entidade. Contudo, ao considerar todas as informações razoáveis e sustentáveis disponíveis, sem custo ou esforço excessivos, ao estimar as perdas de crédito esperadas, a entidade também deve considerar as informações de mercados observáveis sobre o risco de crédito do instrumento financeiro específico ou instrumentos financeiros similares.

Garantia

B5.5.55 Para as finalidades de mensurar as perdas de crédito esperadas, a estimativa de déficits de caixa esperados deve refletir os fluxos de caixa esperados da garantia e outras melhorias de crédito que são parte dos termos contratuais e não devem ser reconhecidas separadamente pela entidade. A estimativa de déficits de caixa esperados do instrumento financeiro com garantia deve refletir o valor e a época dos fluxos de caixa esperados da execução da garantia, menos os custos de obtenção e venda da garantia, independentemente de a execução ser provável (ou seja, a estimativa de fluxos de caixa esperados deve considerar a probabilidade da execução e os fluxos de caixa que resultariam disso). Consequentemente, quaisquer fluxos de caixa esperados da realização da garantia, após o vencimento contratual do contrato, devem ser incluídos nessa análise. Qualquer garantia obtida como resultado de execução não deve ser reconhecida como ativo separado do instrumento financeiro garantido, exceto se atender aos critérios de reconhecimento pertinentes para um ativo neste, ou em outros pronunciamentos.

Reclassificação de ativo financeiro (Seção 5.6)



B5.6.1 Se a entidade reclassificar ativos financeiros de acordo com o item 4.4.1, o item 5.6.1 exige que a reclassificação seja aplicada prospectivamente, a partir da data da reclassificação. Tanto a categoria de mensuração ao custo amortizado, quanto a categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, exigem que a taxa de juros efetiva seja determinada no reconhecimento inicial. Essas duas categorias de mensuração também exigem que os requisitos de redução ao valor recuperável sejam aplicados da mesma forma. Consequentemente, quando a entidade reclassificar o ativo financeiro entre a categoria de mensuração ao custo amortizado e a categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes:

(a) o reconhecimento da receita de juros não deve mudar e, portanto, a entidade deve continuar a utilizar a mesma taxa de juros efetiva;

(b) a mensuração de perdas de crédito esperadas não deve mudar porque ambas as categorias de mensuração aplicam a mesma abordagem de redução ao valor recuperável. Contudo, se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes para a categoria de mensuração ao custo amortizado, a provisão para perdas deve ser reconhecida como ajuste ao valor contábil bruto do ativo financeiro a partir da data da reclassificação. Se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao custo amortizado para a categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, a provisão para perdas deve ser desreconhecida (e, portanto, não deve ser mais reconhecida como ajuste ao valor contábil bruto), mas, por outro lado, deve ser reconhecida como valor acumulado de redução ao valor recuperável (de valor igual) em outros resultados abrangentes e deve ser divulgada a partir da data da reclassificação.

B5.6.2 Entretanto, a entidade não está obrigada a reconhecer separadamente receita de juros ou ganhos ou perdas na redução ao valor recuperável para ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado. Consequentemente, quando a entidade reclassificar o ativo financeiro da categoria de mensuração ao valor justo por meio do resultado, a taxa de juros efetiva deve ser determinada com base no valor justo do ativo na data da reclassificação. Além disso, para as finalidades de aplicar a Seção 5.5 ao ativo financeiro a partir da data da reclassificação, esta deve ser tratada como a data de reconhecimento inicial.

Ganhos e perdas (Seção 5.7)

B5.7.1 O item 5.7.5 permite que a entidade efetue uma escolha irrevogável de apresentar, em outros resultados abrangentes, alterações no valor justo de investimento em instrumento patrimonial que não seja mantido para negociação. Essa escolha deve ser efetuada instrumento por instrumento (ou seja, ação por ação). Valores apresentados em outros resultados abrangentes não devem ser subsequentemente transferidos para o resultado. Contudo, a entidade pode transferir o ganho ou a perda acumulado(a) dentro do patrimônio líquido. Dividendos sobre esses investimentos devem ser reconhecidos no resultado, de acordo com o item 5.7.6, a menos que o dividendo claramente represente a recuperação de parte do custo do investimento.

B5.7.1A Salvo se o item 4.1.5 for aplicável, o item 4.1.2A exige que o ativo financeiro seja mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, se os termos contratuais do ativo financeiro resultarem em fluxos de caixa, que são exclusivamente pagamentos de principal e de juros sobre o valor do principal em aberto, e o ativo for mantido em modelo de negócios cujo objetivo é alcançado, tanto pelo recebimento de fluxos de caixa contratuais, quanto pela venda de ativos financeiros. Essa categoria de mensuração deve reconhecer informações no resultado, como se o ativo financeiro fosse mensurado ao custo amortizado, enquanto o ativo financeiro deve ser mensurado no balanço patrimonial ao valor justo. Ganhos ou perdas, exceto aqueles reconhecidos no resultado de acordo com os itens 5.7.10 e 5.7.11, devem ser reconhecidos em outros resultados abrangentes. Quando esses ativos financeiros forem desreconhecidos, ganhos ou perdas acumulados, anteriormente reconhecidos em outros resultados abrangentes, devem ser reclassificados para o resultado. Isso deve refletir o ganho ou a perda que teria sido reconhecida no resultado no desreconhecimento, se o ativo financeiro tivesse sido mensurado ao custo amortizado.



B5.7.2 A entidade deve aplicar o CPC 02 a ativos financeiros e passivos financeiros que sejam itens monetários, de acordo com o CPC 02, e denominados em moeda estrangeira. O CPC 02 exige que quaisquer ganhos e perdas de câmbio em ativos monetários e passivos monetários sejam reconhecidos no resultado. Uma exceção é o item monetário, que seja designado como instrumento de hedge no hedge de fluxo de caixa (ver item 6.5.11), no hedge de investimento líquido (ver item 6.5.13) ou no hedge de valor justo de 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 (ver item 6.5.8).

B5.7.2A Para a finalidade de reconhecer ganhos e perdas de câmbio de acordo com o CPC 02, o ativo financeiro mensurado ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A, deve ser tratado como item monetário. Consequentemente, esse ativo financeiro deve ser tratado como ativo mensurado ao custo amortizado em moeda estrangeira. Diferenças de câmbio no custo amortizado devem ser reconhecidas no resultado e outras alterações no valor contábil devem ser reconhecidas de acordo com o item 5.7.10.

B5.7.3 O item 5.7.5 permite que a entidade efetue uma escolha irrevogável de apresentar, em outros resultados abrangentes, alterações subsequentes no valor justo de investimento específico em instrumento patrimonial. Esse investimento não constitui item monetário. Consequentemente, o ganho ou a perda apresentado em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5, inclui qualquer componente de câmbio relacionado.

B5.7.4 Se houver relação de proteção entre o ativo monetário não derivativo e o passivo monetário não derivativo, as alterações no componente de moeda estrangeira desses instrumentos financeiros devem ser apresentadas no resultado.

Passivo designado como ao valor justo por meio do resultado

B5.7.5 Quando a entidade designar o passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado, ela deve determinar se a apresentação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes cria ou aumenta o descasamento contábil no resultado. O descasamento contábil é criado ou aumentado se a apresentação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes resultasse em descasamento maior no resultado do que se esses valores fossem apresentados no resultado.

B5.7.6 Para determinar isso, a entidade deve avaliar se espera que os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo sejam compensados no resultado pela alteração no valor justo de outro instrumento financeiro mensurado ao valor justo por meio do resultado. Essa expectativa deve ser baseada na relação econômica entre as características do passivo e as características do outro instrumento financeiro.

B5.7.7 Essa determinação deve ser efetuada no reconhecimento inicial e não deve ser reavaliada. Para fins práticos, a entidade não precisa celebrar transações com todos os ativos e passivos que dão origem ao descasamento contábil exatamente ao mesmo tempo. Um atraso razoável é permitido, desde que se espere que quaisquer transações restantes ocorram. A entidade deve aplicar de modo consistente sua metodologia para determinar se a apresentação dos efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes cria ou aumenta o descasamento contábil no resultado. Entretanto, a entidade pode utilizar diferentes metodologias, quando existirem diferentes relações econômicas entre as características dos passivos designados como ao valor justo por meio do resultado e as características dos outros instrumentos financeiros. O CPC 40 requer que a entidade forneça divulgações qualitativas, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, sobre sua metodologia para efetuar essa determinação.

B5.7.8 Se esse descasamento for criado ou aumentado, a entidade deve apresentar, no resultado, todas as alterações no valor justo (incluindo os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo). Se esse descasamento não for criado ou aumentado, a entidade deve apresentar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo em outros resultados abrangentes.



B5.7.9 Valores apresentados em outros resultados abrangentes não devem ser subsequentemente transferidos para o resultado. Contudo, a entidade pode transferir o ganho (ou a perda) acumulado dentro do patrimônio líquido.

B5.7.10 O exemplo abaixo descreve a situação em que o descasamento contábil seria criado no resultado se os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo fossem apresentados em outros resultados abrangentes. Um banco hipotecário concede empréstimos a clientes e financia esses empréstimos vendendo títulos de dívida, com características similares às dos empréstimos concedidos (por exemplo, valor em aberto, perfil de restituição, prazo e moeda), no mercado. Os termos contratuais do empréstimo permitem ao cliente da hipoteca pagar antecipadamente seu empréstimo (ou seja, satisfazer sua obrigação perante o banco), comprando o título de dívida correspondente ao valor justo no mercado e entregando esse título ao banco hipotecário. Como resultado desse direito contratual de pagamento antecipado, se a qualidade de crédito do título de dívida piorar (e, portanto, o valor justo do passivo do banco hipotecário diminuir), o valor justo do ativo do empréstimo do banco hipotecário também diminuirá. A alteração no valor justo do ativo reflete o direito contratual do cliente da hipoteca de pagar antecipadamente o empréstimo hipotecário, comprando título de dívida ao valor justo (que, nesse exemplo, diminuiu) e entregando o título ao banco hipotecário. Consequentemente, os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo (título de dívida) devem ser compensados no resultado pela alteração correspondente no valor justo do ativo financeiro (empréstimo). Se os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo forem apresentados em outros resultados abrangentes, haverá o descasamento contábil no resultado. Consequentemente, o banco hipotecário deve apresentar, no resultado, todas as alterações no valor justo do passivo (incluindo os efeitos de alterações no risco de crédito do passivo).

B5.7.11 No exemplo do item B5.7.10, existe um vínculo contratual entre os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo e as alterações no valor justo do ativo financeiro (ou seja, como resultado do direito contratual do cliente da hipoteca de pagar antecipadamente o empréstimo, comprando título de dívida ao valor justo e entregando o título ao banco hipotecário). Entretanto, o descasamento contábil também pode ocorrer na ausência de vínculo contratual.

B5.7.12 Para as finalidades de aplicar os requisitos dos itens 5.7.7 e 5.7.8, o descasamento contábil não é causado exclusivamente pelo método de mensuração que a entidade utiliza para determinar os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo. O descasamento contábil no resultado pode ocorrer somente se se espera que os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo (conforme definido no CPC 40) sejam compensados por alterações no valor justo de outro instrumento financeiro. O descasamento, que ocorre exclusivamente como resultado do método de mensuração (ou seja, porque a entidade não isola as alterações no risco de crédito do passivo de algumas outras alterações em seu valor justo), não afeta a determinação requerida pelos itens 5.7.7 e 5.7.8. Por exemplo, a entidade não pode isolar alterações no risco de crédito de passivo de alterações no risco de liquidez. Se a entidade apresentar o efeito combinado de ambos os fatores em outros resultados abrangentes, o descasamento pode ocorrer porque alterações no risco de liquidez podem ser incluídas na mensuração ao valor justo dos ativos financeiros da entidade e toda a alteração no valor justo desses ativos deve ser apresentada no resultado. Contudo, esse descasamento é causado por imprecisão de mensuração, e, não, pela relação de compensação descrita no item B5.7.6 e, portanto, não afeta a determinação requerida pelos itens 5.7.7 e 5.7.8.

Significado de "risco de crédito" (itens 5.7.7 e 5.7.8)

B5.7.13 O CPC 40 define risco de crédito como "o risco de que uma das partes contratantes do instrumento financeiro cause perda financeira à outra parte pelo não cumprimento de obrigação". O requisito do item 5.7.7(a) se refere ao risco de que a emitente deixará de cumprir essa obrigação específica. Ele não se refere necessariamente à capacidade de crédito da emitente. Por exemplo, se a entidade emitir um passivo garantido e um passivo não garantido que são idênticos em suas outras características, o risco de crédito desses dois passivos será diferente, ainda que sejam emitidos pela mesma entidade. O risco de crédito do passivo garantido será menor que o risco de crédito do passivo não garantido. O risco de crédito do passivo garantido pode ser próximo de zero.



B5.7.14 Para as finalidades de aplicar o requisito do item 5.7.7(a), o risco de crédito é diferente do risco de desempenho de ativo específico. O risco de desempenho de ativo específico não está relacionado ao risco de que a entidade deixe de liquidar a obrigação, mas, sim, ao risco de que um único ativo ou grupo de ativos tenha um mau desempenho (ou absolutamente nenhum desempenho).

B5.7.15 Exemplos de risco de desempenho específico para o ativo:

(a) um passivo com característica de vinculação unitária (unit-linking), em que o valor devido aos investidores é determinado contratualmente com base no desempenho de ativos específicos. O efeito dessa característica de vinculação unitária (unit-linking) sobre o valor justo do passivo é o risco de desempenho específico para o ativo, e, não, o risco de crédito;

(b) um passivo emitido por entidade estruturada com as seguintes características. A entidade está legalmente isolada de modo que os ativos da entidade estão protegidos (ring-fenced), exclusivamente em benefício de seus investidores, mesmo em caso de falência. A entidade não celebra outras transações e os ativos da entidade não podem ser hipotecados. São devidos valores aos investidores da entidade somente se os ativos protegidos (ring-fenced) gerarem fluxos de caixa. Portanto, as alterações no valor justo do passivo refletem principalmente alterações no valor justo dos ativos. O efeito do desempenho dos ativos sobre o valor justo do passivo é o risco de desempenho específico para o ativo, e, não, o risco de crédito.

Determinação dos efeitos das alterações no risco de crédito

B5.7.16 Com vistas a poder aplicar o requisito do item 5.7.7(a), a entidade deve determinar o valor da alteração no valor justo do passivo financeiro, que é atribuível a alterações no risco de crédito desse passivo:

(a) como o valor da alteração em seu valor justo, que não seja atribuível a alterações das condições de mercado que originam risco de mercado (ver itens B5.7.17 e B5.7.18); ou

(b) utilizando método alternativo, que a entidade acredita representar de forma mais fiel o valor da alteração no valor justo do passivo, que seja atribuível às alterações em seu risco de crédito.

B5.7.17 As alterações, nas condições de mercado que originam risco de mercado, incluem alterações na taxa de juros de referência, no preço de instrumento financeiro de outra entidade, no preço de commodity, na taxa de câmbio ou em índice de preços ou taxas.

B5.7.18 Se as únicas alterações pertinentes significativas nas condições de mercado para o passivo forem alterações na taxa de juros observável (de referência), o valor descrito no item B5.7.16(a) pode ser estimado da seguinte forma:

(a) primeiro, a entidade deve calcular a taxa de retorno interna do passivo no início do período, utilizando o valor justo do passivo e os fluxos de caixa contratuais do passivo no início do período. Ela deve deduzir, dessa taxa de retorno, a taxa de juros observável (de referência) no início do período, para chegar ao componente específico do instrumento da taxa interna de retorno;

(b) a seguir, a entidade deve calcular o valor presente dos fluxos de caixa associados ao passivo, utilizando fluxos de caixa contratuais do passivo no final do período e a taxa de desconto equivalente à soma (i) da taxa de juros observável (de referência) no final do período e (ii) do componente específico do instrumento da taxa interna de retorno, conforme determinado na alínea (a);

(c) a diferença entre o valor justo do passivo no final do período e o valor determinado no item (b) será a alteração no valor justo que não é atribuível a alterações na taxa de juros observável (de referência). Esse é o valor a ser apresentado em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.7(a).



B5.7.19 O exemplo do item B5.7.18 presume que as alterações no valor justo decorrentes de fatores, que não sejam alterações no risco de crédito do instrumento, ou alterações nas taxas de juros observáveis (de referência), não são significativas. Esse método não será apropriado se as alterações no valor justo resultantes de outros fatores forem significativas. Nesses casos, a entidade deve utilizar método alternativo que mensure de forma mais fiel os efeitos das alterações no risco de crédito do passivo (ver item B5.7.16(b)). Por exemplo, se o instrumento contiver derivativo embutido, a alteração no valor justo do derivativo embutido deve ser excluída na determinação do valor a ser apresentado em outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.7(a).

B5.7.20 Assim como todas as mensurações ao valor justo, o método de mensuração da entidade para determinar a parte da alteração no valor justo do passivo, que é atribuível a alterações em seu risco de crédito, deve fazer o máximo uso de dados observáveis relevantes e o mínimo uso de dados não observáveis.

Contabilização de hedge (Capítulo 6)

Instrumento de hedge (Seção 6.2)

Instrumento que se qualifica

B6.2.1 Os derivativos, que estão embutidos em contratos híbridos, mas que não são contabilizados separadamente, não podem ser designados como instrumentos de hedge separados.

B6.2.2 Os instrumentos patrimoniais próprios da entidade não são ativos financeiros ou passivos financeiros da entidade e, portanto, não podem ser designados como instrumentos de hedge.

B6.2.3 Para hedges de risco de moeda estrangeira, o componente de risco de moeda estrangeira de instrumento financeiro não derivativo é determinado de acordo com o CPC 02.

Opção lançada

B6.2.4 Este pronunciamento não restringe as circunstâncias em que um derivativo que é mensurado ao valor justo por meio do resultado pode ser designado como instrumento de hedge, exceto para algumas opções lançadas. A opção lançada não se qualifica como instrumento de hedge, a menos que seja designada como compensação para opção comprada, incluindo aquela que estiver embutida em outro instrumento financeiro (por exemplo, opção de compra lançada usada para proteger passivo resgatável).

Designação de instrumento de hedge

B6.2.5 Para hedges que não sejam hedges de risco de moeda estrangeira, quando a entidade designar um ativo financeiro não derivativo ou um passivo financeiro não derivativo mensurado ao valor justo por meio do resultado como instrumento de hedge, ela somente pode designar o instrumento financeiro não derivativo em sua totalidade ou como uma proporção dele.

B6.2.6 Um único instrumento de hedge pode ser designado como instrumento de hedge de mais de um tipo de risco, desde que exista designação específica do instrumento de hedge e das diferentes posições de risco como itens protegidos. Esses itens protegidos podem estar em diferentes relações de proteção.

Item protegido (Seção 6.3)

Item que se qualifica

B6.3.1 Compromisso firme para adquirir um negócio em combinação de negócios não pode ser item protegido, com exceção de risco de moeda estrangeira, pois os outros riscos protegidos não podem ser especificamente identificados e mensurados. Esses outros riscos são riscos gerais de negócios.



B6.3.2 Investimento pelo método da equivalência patrimonial não pode ser item protegido em hedge de valor justo. Isso ocorre porque o método da equivalência patrimonial reconhece no resultado a participação do investidor no resultado da investida, em vez de alterações no valor justo do investimento. Por motivo similar, o investimento em controlada consolidada não pode ser item protegido em hedge de valor justo. Isso ocorre porque a consolidação reconhece no resultado o resultado da controlada, em vez de alterações no valor justo do investimento. O hedge de investimento líquido em operação no exterior é diferente, porque é o hedge da exposição em moeda estrangeira, e, não, o hedge de valor justo da alteração no valor do investimento.

B6.3.3 O item 6.3.4 permite que a entidade designe, como itens protegidos, exposições totais que são a combinação da exposição e do derivativo. Ao designar esse item protegido, a entidade deve avaliar se a exposição agregada combina a exposição com o derivativo de modo a criar uma diferente exposição agregada que é gerenciada como exposição para risco (ou riscos) específico. Nesse caso, a entidade pode designar o item protegido com base na exposição agregada. Por exemplo:

(a) a entidade pode proteger determinada quantidade de compras de café altamente prováveis no prazo de 15 meses contra risco de preço (baseado em dólares dos EUA), utilizando contrato futuro de 15 meses para café. As compras de café altamente prováveis e o contrato de futuros para café em combinação podem ser vistas como exposição ao risco em moeda estrangeira em dólares dos EUA com valor fixo de 15 meses, para fins de gerenciamento de risco (ou seja, qualquer saída de caixa em dólares dos EUA com valor fixo no prazo de 15 meses);

(b) a entidade pode proteger o risco de moeda estrangeira durante todo o prazo da dívida de taxa fixa de 10 anos denominada em moeda estrangeira. Entretanto, a entidade deve requerer uma exposição à taxa fixa em sua moeda funcional somente para prazo de curto a médio (digamos, dois anos) e exposição à taxa flutuante em sua moeda funcional pelo prazo remanescente até o vencimento. Ao final de cada um dos intervalos de dois anos (ou seja, na base de rolagem de dois anos), a entidade deve estabelecer a exposição à taxa de juros dos próximos dois anos (se o nível de juros for tal que a entidade deseje estabelecer taxas de juros). Nessa situação, a entidade pode celebrar um swap de taxa de juros entre moedas de taxa fixa para flutuante de 10 anos, que troca a dívida em moeda estrangeira à taxa fixa para a exposição em moeda funcional à taxa variável. Isso é coberto por um swap de taxa de juros de dois anos que, com base na moeda funcional, troca dívida de taxa variável por dívida de taxa fixa. De fato, a dívida em moeda estrangeira à taxa fixa e o swap de taxa de juros entre moedas de taxa fixa para flutuante de 10 anos, combinados, são vistos como exposição em moeda funcional de dívida de taxa variável de 10 anos, para fins de gerenciamento de risco.

B6.3.4 Ao designar o item protegido com base na exposição agregada, a entidade deve considerar o efeito combinado dos itens que constituem a exposição agregada para a finalidade de avaliar a efetividade de hedge e mensurar a inefetividade de hedge. Entretanto, os itens que constituem a exposição agregada devem permanecer contabilizados separadamente. Isso significa que, por exemplo:

(a) derivativos, que fazem parte de exposição agregada, devem ser reconhecidos como ativos ou passivos separados mensurados ao valor justo; e

(b) se a relação de proteção for designada entre os itens que constituem a exposição agregada, a forma como o derivativo é incluído como parte da exposição agregada deve ser consistente com a designação desse derivativo como instrumento de hedge ao nível da exposição agregada. Por exemplo, se a entidade excluir o elemento a termo do derivativo de sua designação como instrumento de hedge para a relação de proteção entre os itens que constituem a exposição agregada, ela também deve excluir o elemento a termo ao incluir esse derivativo como item protegido, integrante da exposição agregada. De outro modo, a exposição agregada deve incluir o derivativo, seja em sua totalidade ou uma proporção dele.

B6.3.5 O item 6.3.6 afirma que, nas demonstrações contábeis consolidadas, o risco de moeda estrangeira de transação intragrupo prevista, como altamente provável, pode se qualificar como item protegido em hedge de fluxo de caixa, desde que a transação seja denominada em moeda que não seja



a moeda funcional da entidade que realiza essa transação e que o risco de moeda estrangeira pode afetar o resultado consolidado. Para essa finalidade, a entidade pode ser controladora, controlada, coligada, negócio em conjunto ou filial. Se o risco de moeda estrangeira de transação intragrupo prevista não afetar o resultado consolidado, a transação intragrupo não pode se qualificar como item protegido. Esse é normalmente o caso dos pagamentos de royalty, pagamentos de juros ou encargos de administração entre os membros do mesmo grupo, exceto se houver transação externa relacionada. Entretanto, quando o risco de moeda estrangeira de transação intragrupo prevista afetar o resultado consolidado, a transação intragrupo pode se qualificar como item protegido. Um exemplo são as vendas ou compras previstas de estoques entre os membros do mesmo grupo, se houver venda futura do estoque a uma parte externa ao grupo. De forma similar, a venda intragrupo prevista de instalações e equipamentos da entidade do grupo que os fabricou à entidade do grupo que usará as instalações e equipamentos em suas operações pode afetar o resultado consolidado. Isso ocorre, por exemplo, porque as instalações e os equipamentos são depreciados pela entidade compradora e o valor inicialmente reconhecido para as instalações e os equipamentos pode ser alterado, se a transação intragrupo prevista for denominada em moeda diferente da moeda funcional da entidade compradora.

B6.3.6 Se o hedge de transação intragrupo prevista qualificar-se para contabilização de hedge, qualquer ganho ou perda deve ser reconhecido em, e retirada de, outros resultados abrangentes, de acordo com o item 6.5.11. O período ou períodos correspondentes, durante os quais o risco de moeda estrangeira da transação protegida pode afetar o resultado, ocorre(m) quando afetar(em) o resultado consolidado.

Designação de item protegido

B6.3.7 Componente é um item protegido, que é menor do que todo o item. Consequentemente, o componente reflete somente alguns dos riscos do item do qual faz parte ou reflete os riscos somente em alguma extensão (por exemplo, ao designar uma proporção do item).

Componente de risco

B6.3.8 Para ser elegível para designação como item protegido, o componente de risco deve ser um componente separadamente identificável do item financeiro ou não financeiro, e as alterações, nos fluxos de caixa ou no valor justo do item atribuível a alterações nesse componente de risco, devem ser mensuráveis de forma confiável.

B6.3.9 Ao identificar quais componentes de risco qualificam-se para designação como item protegido, a entidade deve avaliar os componentes de risco dentro do contexto da estrutura de mercado específica à qual o risco ou riscos se relaciona(m) e em qual atividade de hedge ocorre. Essa determinação requer a avaliação dos fatos e circunstâncias relevantes, que diferem por risco e mercado.

B6.3.10 Ao designar componentes de risco como itens protegidos, a entidade deve considerar se os componentes de risco estão explicitamente identificados em contrato (componentes de risco contratualmente especificados) ou se estão implícitos no valor justo ou fluxos de caixa de item do qual fazem parte (componentes de risco não especificados contratualmente). Componentes de risco não especificados contratualmente podem relacionar-se a itens, que não estão no contrato (por exemplo, transações previstas), ou em contratos que não especificam explicitamente o componente (por exemplo, compromisso firme que inclui somente um único preço em vez de fórmula de precificação que faz referência a diferentes itens subjacentes). Por exemplo:

(a) A entidade A tem um contrato de longo prazo de fornecimento de gás natural que é precificado, utilizando uma fórmula contratualmente especificada que faz referência a commodities e outros fatores (por exemplo, gasóleo, óleo combustível e outros componentes, tais como encargos de transporte). A entidade A protege o componente de gasóleo nesse contrato de fornecimento, utilizando um contrato a termo de gasóleo. Devido ao componente de gasóleo ser especificado pelos termos e condições do contrato de fornecimento, ele é um componente de risco contratualmente especificado. Portanto, devido à fórmula de precificação, a entidade A conclui que a exposição ao preço de gasóleo é separadamente identificável. Ao mesmo tempo, existe mercado para contratos a termo de gasóleo. Portanto, a entidade



A conclui que a exposição ao preço de gásóleo é mensurável de forma confiável. Consequentemente, a exposição ao preço de gásóleo no contrato de fornecimento é um componente de risco elegível para designação como item protegido.

(b) A entidade B protege suas compras de café futuras com base em sua previsão de produção. O hedge inicia até 15 meses antes da entrega de parte do volume de compra previsto. A entidade B aumenta o volume protegido ao longo do tempo (conforme a data de entrega se aproxima). A entidade B utiliza dois tipos diferentes de contratos para gerenciar seu risco de preço de café:

(i) contratos futuros de café negociados em bolsa; e

(ii) contratos de fornecimento de café para café arábica da Colômbia entregue em local de fabricação específico. Esses contratos precificam uma tonelada de café com base no preço de contrato futuro de café negociado em bolsa mais diferencial de preço fixo mais taxa variável de serviços de logística, utilizando uma fórmula de precificação. O contrato de fornecimento de café é um contrato executório, de acordo com o qual a entidade B realiza a entrega real de café.

Para entregas que se relacionam à colheita atual, celebrar contratos de fornecimento de café permite à entidade B fixar o diferencial de preços entre a qualidade real de café comprado (café arábica da Colômbia) e a qualidade de referência que é o item subjacente do contrato futuro negociado em bolsa. Entretanto, para entregas que se relacionam à próxima colheita, os contratos de fornecimento de café ainda não estão disponíveis, de modo que o diferencial de preços não pode ser fixado. A entidade B deve utilizar contratos futuros de café negociados em bolsa para proteger o componente de qualidade de referência de seu risco de preço de café para entregas que se relacionam à colheita atual, bem como à próxima colheita. A entidade B determina que está exposta a três riscos diferentes: risco de preço de café que reflete a qualidade de referência, risco de preço de café que reflete a diferença (spread) entre o preço do café de qualidade de referência e o café arábica específico da Colômbia, que efetivamente recebe, e os custos variáveis de logística. Para entregas relacionadas à colheita atual, após a entidade B celebrar o contrato de fornecimento de café, o risco de preço de café que reflete a qualidade de referência é um componente de risco contratualmente especificado porque a fórmula de precificação inclui a indexação ao preço de contrato futuro de café negociado em bolsa. A entidade B conclui que esse componente de risco é separadamente identificável e mensurável de forma confiável. Para entregas relacionadas à próxima colheita, a entidade B ainda não celebrou quaisquer contratos de fornecimento de café (ou seja, essas entregas são transações previstas). Portanto, o risco de preço do café que reflete a qualidade de referência é um componente de risco não especificado contratualmente. A análise da estrutura de mercado pela entidade B deve levar em consideração como eventuais entregas do café específico, que ela recebe, estão precificadas. Portanto, com base nessa análise da estrutura de mercado, a entidade B conclui que as transações previstas também envolvem o risco de preço do café, que reflete a qualidade de referência como componente de risco, que é separadamente identificável e mensurável de forma confiável, mesmo que não esteja especificado contratualmente. Consequentemente, a entidade B pode designar relações de proteção na base de componentes de risco (para o risco de preço do café, que reflete a qualidade de referência) para contratos de fornecimento de café, bem como para transações previstas.

(c) A entidade C protege parte de suas compras futuras de combustível de avião, com base em sua previsão de consumo até 24 meses antes da entrega, e aumenta o volume que ela protege ao longo do tempo. A entidade C protege sua exposição, utilizando diferentes tipos de contratos, dependendo do horizonte de tempo do hedge, que afeta a liquidez de mercado dos derivativos. Para horizontes de tempo mais longos (12 a 24 meses), a entidade C utiliza contratos de petróleo bruto porque somente esses possuem liquidez de mercado suficiente. Para horizontes de tempo de 6 a 12 meses, a entidade C utiliza derivativos de gásóleo porque eles são suficientemente líquidos. Para horizontes de tempo de até seis meses, a entidade C utiliza contratos de combustível de avião. A análise da estrutura de mercado pela entidade C, para petróleo e seus produtos e sua avaliação sobre os fatos e as circunstâncias relevantes, é a seguinte:

(i) a entidade C opera em área geográfica, na qual o Brent é a referência de petróleo bruto. O petróleo bruto é referência de matéria-prima, que afeta o preço de diversos produtos de petróleo refinado, como



seu insumo mais básico. O gasóleo é referência para produtos de petróleo refinado, que é utilizado como referência de precificação para destilados de petróleo de modo mais geral. Isso também é refletido nos tipos de instrumentos financeiros derivativos para os mercados de petróleo bruto e produtos de petróleo refinado do ambiente em que a entidade C opera, tais como:

- contrato futuro de petróleo bruto de referência, que é para petróleo bruto Brent;
- contrato futuro de gasóleo de referência, que é utilizado como referência de precificação para destilados, por exemplo, derivativos de spread de combustível de avião cobrem o diferencial de preços entre combustível de avião e esse gasóleo de referência; e
- derivativo de crack spread de gasóleo de referência (ou seja, o derivativo para o diferencial de preços entre petróleo bruto e gasóleo, margem de refino), que é indexado para petróleo bruto Brent;

(ii) a precificação de produtos de petróleo refinado não depende de qual petróleo bruto específico é processado por determinada refinaria porque esses produtos de petróleo refinado (tais como gasóleo ou combustível de avião) são produtos padronizados.

Portanto, a entidade C conclui que o risco de preço de suas compras de combustível de avião inclui componente de risco de preço de petróleo bruto baseado em petróleo bruto Brent e componente de risco de preço de gasóleo, ainda que o petróleo bruto e o gasóleo não estejam especificados em qualquer acordo contratual. A entidade C conclui que esses dois componentes de risco são separadamente identificáveis e mensuráveis de forma confiável, ainda que não estejam especificados em contrato. Consequentemente, a entidade C pode designar relações de proteção para compras de combustível de avião previstas com base em componentes de risco (para petróleo bruto e gasóleo). Essa análise também significa que se, por exemplo, a entidade C utilizar derivativos de petróleo bruto baseados em petróleo bruto do tipo West Texas Intermediate (WTI), as alterações no diferencial de preços entre petróleo bruto Brent e petróleo bruto WTI causariam inefetividade de hedge.

(d) A entidade D detém um instrumento de dívida com taxa fixa. Esse instrumento é emitido em ambiente com mercado, em que grande variedade de instrumentos de dívida similares são comparados por seus spreads à taxa de referência (por exemplo, Libor) e instrumentos com taxa variável nesse ambiente são normalmente indexados a essa taxa de referência. Swaps de taxa de juros frequentemente são utilizados para gerenciar risco de taxa de juros com base nessa taxa de referência, independentemente do spread de instrumentos de dívida a essa taxa de referência. O preço de instrumentos de dívida com taxa fixa varia diretamente em resposta a alterações na taxa de referência à medida que elas ocorrem. A entidade D conclui que a taxa de referência é um componente que pode ser separadamente identificado e mensurado de forma confiável. Consequentemente, a entidade D pode designar relações de proteção para o instrumento de dívida com taxa fixa, com base em componente de risco para o risco de taxa de juros de referência.

B6.3.11 Ao designar um componente de risco como item protegido, os requisitos de contabilização de hedge são aplicáveis a esse componente de risco, do mesmo modo com que são aplicáveis a outros itens protegidos, que não são componentes de risco. Por exemplo, os critérios de qualificação são aplicáveis, incluindo aquele em que a relação de proteção deve atender aos requisitos de efetividade de hedge, e qualquer inefetividade de hedge deve ser mensurada e reconhecida.

B6.3.12 Além disso, a entidade pode designar apenas alterações nos fluxos de caixa ou no valor justo de item protegido acima ou abaixo do preço determinado ou outra variável (risco unilateral). O valor intrínseco do instrumento de hedge de opção comprada (supondo-se que tenha os mesmos termos principais do risco designado), mas não o seu valor no tempo, reflete um risco unilateral em item protegido. Por exemplo, a entidade pode designar a variabilidade de resultados de fluxos de caixa futuros resultantes de aumento de preço de compra prevista de commodity. Nessa situação, a entidade designa apenas perdas de fluxo de caixa resultantes de aumento no preço acima do nível especificado. O risco protegido não inclui o valor da opção comprada no tempo, pois o valor no tempo não é componente da transação prevista que afeta o resultado.



B6.3.13 Existe presunção refutável de que, a menos que o risco de inflação seja especificado em contrato, ele não é separadamente identificável e mensurável de forma confiável e, portanto, não pode ser designado como componente de risco de instrumento financeiro. Entretanto, em casos limitados, é possível identificar componente de risco para o risco de inflação que seja separadamente identificável e mensurável de forma confiável, devido às circunstâncias específicas do ambiente de inflação e ao mercado de dívida pertinente.

B6.3.14 Por exemplo, a entidade emite dívida em ambiente, em que títulos de dívida indexados à inflação possuem estrutura de prazos e volume que resulta em mercado suficientemente líquido que permite construir estrutura de prazos de taxa de juros reais de cupom zero. Isso significa que, para a respectiva moeda, a inflação é um fator relevante, que é considerado separadamente pelos mercados de dívida. Nessas circunstâncias, o componente de risco de inflação deve ser determinado, descontando-se os fluxos de caixa do instrumento de dívida protegido, que utiliza a estrutura de prazos de taxa de juros reais de cupom zero (ou seja, de modo similar a como um componente de taxa de juros (nominais), livre de riscos, pode ser determinado). Por outro lado, em muitos casos, o componente de risco de inflação não é separadamente identificável e mensurável de forma confiável. Por exemplo, a entidade emite somente dívida de taxa de juros nominais em ambiente com mercado para títulos de dívida indexados à inflação, que não é suficientemente líquido para permitir que a estrutura de prazos de taxa de juros reais de cupom zero seja construída. Nesse caso, a análise da estrutura de mercado e dos fatos e circunstâncias não é aplicável à entidade, concluindo-se que a inflação é um fator relevante considerado separadamente pelos mercados de dívida. Portanto, a entidade não pode superar a presunção refutável de que o risco de inflação não especificado em contrato não é separadamente identificável e mensurável de forma confiável. Consequentemente, o componente de risco de inflação não é elegível para designação como item protegido. Isso é aplicável independentemente de qualquer instrumento de hedge de inflação que a entidade efetivamente tenha celebrado. Em particular, a entidade não pode simplesmente atribuir os termos e as condições do instrumento de hedge de inflação real, projetando seus termos e condições na dívida de taxa de juros nominais.

B6.3.15 O componente de risco de inflação, contratualmente especificado, dos fluxos de caixa de título de dívida reconhecido indexado à inflação (supondo-se que não haja a exigência de contabilização separada de derivativo embutido), é separadamente identificável e mensurável de forma confiável, desde que outros fluxos de caixa do instrumento não sejam afetados pelo componente de risco.

Componente de valor nominal

B6.3.16 Existem dois tipos de componentes de valores nominais que podem ser designados como item protegido em relação de proteção: componente que é uma proporção do item inteiro ou componente de camada (layer). O tipo de componente altera o resultado contábil. A entidade deve designar o componente para fins contábeis, consistentemente com seu objetivo de gerenciamento de risco.

B6.3.17 Um exemplo de componente é o que represente a proporção de 50% dos fluxos de caixa contratuais do empréstimo.

B6.3.18 Um componente de camada (layer) pode ser especificado de população definida, mas dinâmica, ou de valor nominal definido. Exemplos incluem:

(a) parte do volume de transação monetária, por exemplo, os próximos fluxos de caixa FC 10 de vendas denominadas em moeda estrangeira após os primeiros FC 20 em março de 201X;(3)

(b) parte do volume físico, por exemplo, a camada inferior, mensurando 5 milhões de metros cúbicos, do gás natural armazenado no local XYZ;

(c) parte do volume de transação física ou outro volume de transação, por exemplo, os primeiros 100 barris de petróleo comprados em junho de 201X ou os primeiros 100 MWh de venda de eletricidade em junho de 201X; ou



(d) camada proveniente do valor nominal do item protegido, por exemplo, os últimos \$ 80 milhões de compromisso firme de \$ 100 milhões, a camada inferior de \$ 20 milhões de título com dívida de taxa fixa de \$ 100 milhões ou a camada superior de \$ 30 milhões do valor total de \$ 100 milhões de dívida com taxa fixa, que pode ser paga antecipadamente ao valor justo (valor nominal definido é de \$ 100 milhões).

B6.3.19 Se o componente de camada for designado como hedge de valor justo, a entidade deve especificar isso no valor nominal definido. Para cumprir os requisitos para qualificar-se para hedges do valor justo, a entidade deve recalcular o item protegido para alterações no valor justo (ou seja, deve remensurar o item para alterações no valor justo atribuíveis ao risco protegido). O ajuste de hedge de valor justo deve ser reconhecido no resultado, no máximo quando o item for desreconhecido. Consequentemente, é necessário rastrear o item ao qual se refere o ajuste de hedge de valor justo. Para o componente de camada no hedge do valor justo, isso requer que a entidade rastreie o valor nominal a partir do qual é definido. Por exemplo, no item B6.3.18(d), o valor nominal definido total de \$ 100 milhões deve ser rastreado a fim de acompanhar a camada inferior de \$ 20 milhões ou a camada superior de \$ 30 milhões.

B6.3.20 O componente de camada (layer), que inclui a opção de pagamento antecipado, não é elegível para ser designado como item protegido no hedge do valor justo se o valor justo da opção de pagamento antecipado for afetado por alterações no risco protegido, salvo se a camada designada incluir o efeito da respectiva opção de pagamento antecipado ao determinar a alteração no valor justo do item protegido.

Relação entre componentes e os fluxos de caixa totais de item

B6.3.21 Se o componente dos fluxos de caixa de item financeiro ou não financeiro for designado como item protegido, esse componente deve ser menor ou igual ao total de fluxos de caixa do item inteiro. Entretanto, todos os fluxos de caixa do item inteiro podem ser designados como item protegido e protegidos somente para risco específico (por exemplo, somente para as alterações que forem atribuíveis a alterações na Libor ou no preço de commodity de referência).

B6.3.22 Por exemplo, no caso de passivo financeiro cuja taxa de juros efetiva é inferior à Libor, a entidade não pode designar:

(a) componente do passivo igual aos juros da Libor (mais o valor do principal no caso de hedge do valor justo); e

(b) componente residual negativo.

B6.3.23 Contudo, no caso de passivo financeiro de taxa fixa, cuja taxa de juros efetiva é (por exemplo) 100 pontos-base abaixo da Libor, a entidade pode designar como item protegido a alteração no valor desse passivo inteiro (ou seja, principal mais juros pela Libor menos 100 pontos-base) que for atribuível a alterações na Libor. Se o instrumento financeiro de taxa fixa for protegido algum tempo após sua originação e as taxas de juros tiverem sido alteradas nesse meio tempo, a entidade pode designar componente de risco igual à taxa de referência que seja maior que a taxa contratual paga sobre o item. A entidade pode fazê-lo, desde que a taxa de referência seja menor que a taxa de juros efetiva calculada, presumindo-se que a entidade tenha comprado o instrumento no dia em que designou o item protegido pela primeira vez. Por exemplo, presume que a entidade origine o ativo financeiro de taxa fixa de \$ 100, que tenha taxa de juros efetiva de 6% e que a Libor seja de 4%. Ela começa a proteger esse ativo algum tempo depois, quando a Libor já aumentou para 8% e o valor justo do ativo caiu para \$ 90. A entidade calcula que, se tivesse comprado o ativo na data em que designou, pela primeira vez, o correspondente risco de taxa de juros Libor como o item protegido, o rendimento efetivo do ativo, com base em seu valor justo na ocasião de \$ 90, teria sido de 9,5%. Como a Libor é menor que o rendimento efetivo, a entidade pode designar o componente da Libor de 8%, que consiste parcialmente em fluxos de caixa de juros contratuais e parcialmente na diferença entre o valor justo corrente (ou seja, \$ 90) e o valor restituível no vencimento (ou seja, \$ 100).



B6.3.24 Se o passivo financeiro com taxa variável tem incidência de juros de (por exemplo) Libor de três meses menos 20 pontos-base (com piso em zero pontos-base), a entidade pode designar, como item protegido, a alteração nos fluxos de caixa do passivo inteiro (ou seja, Libor de três meses menos 20 pontos-base, incluindo o piso) que é atribuível a alterações na Libor. Portanto, enquanto a curva a termo Libor de três meses para a vida restante desse passivo não ficar abaixo de 20 pontos-base, o item protegido tem a mesma variabilidade de fluxo de caixa que o passivo com incidência de juros de Libor de três meses com spread zero ou positivo. Entretanto, se a curva a termo Libor de três meses para a vida restante desse passivo (ou parte dele) ficar abaixo de 20 pontos-base, o item protegido tem variabilidade de fluxo de caixa inferior ao passivo com incidência de juros de Libor de três meses com spread zero ou positivo.

B6.3.25 Um exemplo similar de item não financeiro é um tipo específico de petróleo bruto de determinado campo de petróleo, que é precificado fora do petróleo bruto de referência pertinente. Se a entidade vender esse petróleo bruto de acordo com contrato, usando a fórmula de precificação contratual que estabelece o preço por barril ao preço de petróleo bruto de referência menos \$ 10 com o piso de \$ 15, a entidade pode designar como item protegido toda a variabilidade do fluxo de caixa decorrente do contrato de vendas, que for atribuível à alteração do preço do petróleo bruto de referência. Contudo, a entidade não pode designar o componente que seja igual à alteração total no preço de petróleo bruto de referência. Portanto, enquanto o preço a termo (para cada entrega) não ficar abaixo de \$ 25, o item protegido tem a mesma variabilidade de fluxo de caixa de venda de petróleo bruto ao preço de petróleo bruto de referência (ou com spread positivo). Porém, se o preço a termo para qualquer entrega ficar abaixo de \$ 25, o item protegido tem a variabilidade de fluxo de caixa inferior à venda de petróleo bruto ao preço de petróleo bruto de referência (ou com spread positivo).

Critérios de qualificação para contabilização de hedge (Seção 6.4)

Efetividade de hedge

B6.4.1 Efetividade de hedge é na medida em que alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do instrumento de hedge compensam alterações no valor justo ou fluxos de caixa do item protegido (por exemplo, quando o item protegido é componente de risco, a alteração pertinente no valor justo ou fluxos de caixa de item é aquela atribuível ao risco protegido). Inefetividade de hedge é na medida em que as alterações no valor justo ou os fluxos de caixa do instrumento de hedge são maiores ou menores do que aquelas do item protegido.

B6.4.2 Ao designar uma relação de proteção e de forma contínua, a entidade deve analisar as fontes de inefetividade de hedge que se espera que afetem a relação de proteção durante o seu prazo. Essa análise (incluindo quaisquer atualizações, de acordo com o item B6.5.21, resultantes do reequilíbrio da relação de proteção) é a base para a avaliação de cumprimento dos requisitos de efetividade de hedge pela entidade.

B6.4.3 Para evitar dúvidas, os efeitos de substituir a contraparte original por contraparte de compensação e realizar as alterações associadas, conforme descrito no item 6.5.6, devem ser refletidos na mensuração do instrumento de hedge e, portanto, na avaliação de efetividade de hedge e na mensuração de efetividade de hedge.

Relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge

B6.4.4 O requisito para que exista relação econômica significa que o instrumento de hedge e o item protegido possuem valores que geralmente movem-se em direções opostas devido ao mesmo risco, que é o risco protegido. Portanto, deve haver expectativa de que o valor do instrumento de hedge e o valor do item protegido mudem sistematicamente em resposta a movimentos em qualquer item ou itens subjacentes deles que estiverem economicamente relacionados de tal forma que respondem de modo similar ao risco que está sendo protegido (por exemplo, petróleo bruto do tipo Brent e WTI).



B6.4.5 Se os itens subjacentes não forem os mesmos, mas estiverem economicamente relacionados, pode haver situações em que os valores do instrumento de hedge e do item protegido movem-se no mesmo sentido, por exemplo, devido ao diferencial de preços entre as duas alterações subjacentes relacionadas, enquanto que os próprios itens subjacentes não se movem significativamente. Isso ainda é consistente com uma relação econômica entre o instrumento de hedge e o item protegido, se ainda for esperado que os valores do instrumento de hedge e o item protegido movam-se normalmente em sentidos opostos, quando os itens subjacentes se moverem.

B6.4.6 A avaliação, quanto a se existe relação econômica, inclui a análise do possível comportamento da relação de proteção durante seu prazo para determinar se pode se esperar que atenda ao objetivo de gerenciamento de risco. A mera existência de correlação estatística entre duas variáveis não apoia, por si só, uma conclusão válida de que existe relação econômica.

Efeito do risco de crédito

B6.4.7 Como o modelo de contabilização de hedge baseia-se na noção geral de compensação entre ganhos e perdas no instrumento de hedge e no item protegido, a efetividade de hedge é determinada não apenas pela relação econômica entre esses itens (ou seja, as alterações em seus itens subjacentes), mas também pelo efeito do risco de crédito no valor, tanto do instrumento de hedge, quanto do item protegido. O efeito do risco de crédito significa que, mesmo que exista relação econômica entre o instrumento de hedge e o item protegido, o nível de compensação pode tornar-se errático. Isso pode resultar da alteração no risco de crédito do instrumento de hedge ou do item protegido, que seja de tal magnitude que o risco de crédito domina as alterações de valor que resultam da relação econômica (ou seja, o efeito das alterações nos itens subjacentes). Um nível de magnitude que dá origem à posição dominante é aquele que resulta na perda (ou ganho) proveniente do risco de crédito, que frustra o efeito de alterações nos itens subjacentes no valor do instrumento de hedge ou do item protegido, mesmo se essas alterações forem significativas. Por outro lado, se durante um período específico existir pouca alteração nos itens subjacentes, deve atentar-se para o fato de que mesmo pequenas alterações, relacionadas a risco de crédito no valor do instrumento de hedge ou do item protegido, podem afetar o valor mais do que os itens subjacentes não criam posição dominante.

B6.4.8 Um exemplo de risco de crédito, que domina uma relação de proteção, ocorre quando a entidade protege-se da exposição a risco de preço de commodity, utilizando derivativo não garantido. Se a contraparte desse derivativo sofrer deterioração grave em sua situação de crédito, o efeito das alterações na situação de crédito da contraparte pode superar o efeito de alterações no preço da commodity no valor justo do instrumento de hedge, enquanto que alterações no valor justo do item protegido dependem amplamente das alterações de preços das commodities.

Índice de hedge

B6.4.9 De acordo com os requisitos de efetividade de hedge, o índice de hedge da relação de proteção deve ser 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. Portanto, se a entidade protege menos de 100% da exposição no item, como, por exemplo, 85%, ela deve designar a relação de proteção utilizando um índice de hedge que é o mesmo que aquele resultante de 85% da exposição e a quantidade do instrumento de hedge que a entidade efetivamente utiliza para proteger esses 85%. Similarmente, se, por exemplo, a entidade protege-se da exposição utilizando o valor nominal de 40 unidades do instrumento financeiro, ela deve designar a relação de proteção utilizando índice de hedge que é o mesmo que aquele resultante dessa quantidade de 40 unidades (ou seja, a entidade não deve utilizar índice de hedge baseando-se em quantidade maior de unidades que ela pode deter no total ou em quantidade inferior de unidades) e a quantidade do item protegido que ela efetivamente protege com essas 40 unidades.

B6.4.10 Entretanto, a designação da relação de proteção, que utiliza o mesmo índice de hedge que aquele resultante das quantidades do item protegido, e o instrumento de hedge que a entidade efetivamente utiliza não devem refletir desequilíbrio entre as ponderações do item protegido e o



instrumento de hedge que criam, por sua vez, inefetividade de hedge (independentemente de ser reconhecida ou não), que resulta em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge. Portanto, para a finalidade de designar a relação de proteção, a entidade deve ajustar o índice de hedge que resultar das quantidades do item protegido e do instrumento de hedge, que a entidade efetivamente utiliza, se isso for necessário para evitar esse desequilíbrio.

B6.4.11 Exemplos de considerações relevantes ao avaliar se o resultado contábil é inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge são os seguintes:

(a) se o índice de hedge pretendido for estabelecido para evitar o reconhecimento de inefetividade de hedge para hedges de fluxo de caixa, ou para atingir ajustes de hedge do valor justo para itens mais protegidos com o objetivo de aumentar o uso de contabilização ao valor justo, mas sem compensar alterações no valor justo do instrumento de hedge; e

(b) se existe razão comercial para as ponderações específicas do item protegido e do instrumento de hedge, mesmo se isso criar inefetividade de hedge. Por exemplo, a entidade considerar e designar a quantidade do instrumento de hedge, que não é a quantidade que ela determinou como o melhor hedge do item protegido, porque o volume normal dos instrumentos de hedge não permite que ela considere essa quantidade exata de instrumento de hedge ("questão de tamanho de lote"). Um exemplo é a entidade que protege 100 toneladas de compra de café com contrato futuro padrão de café que possuem tamanho de contrato de 37.500 libras. A entidade pode utilizar somente cinco ou seis contratos (equivalente a 85,0 e 102,1 toneladas respectivamente) para proteger o volume de compras de 100 toneladas. Nesse caso, a entidade deve designar a relação de proteção utilizando o índice de hedge que resultar do número de contratos futuros de café que ela efetivamente utiliza, porque a inefetividade de hedge, resultante do descasamento nas ponderações do item protegido e do instrumento de hedge, não resultará em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge.

Frequência de avaliação dos requisitos de efetividade de hedge

B6.4.12 A entidade deve avaliar no início da relação de proteção, de forma contínua, se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge. No mínimo, a entidade deve realizar a avaliação contínua em cada data do balanço ou por ocasião de alteração significativa nas circunstâncias que afetam os requisitos de efetividade de hedge, o que ocorrer primeiro. A avaliação refere-se a expectativas sobre efetividade de hedge e, portanto, será somente prospectiva.

Métodos de avaliação dos requisitos de efetividade de hedge

B6.4.13 Este pronunciamento não especifica um método para avaliar se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge. Contudo, a entidade deve utilizar o método que capture as características relevantes da relação de proteção, que inclui as fontes de inefetividade de hedge. Dependendo desses fatores, o método pode ser uma avaliação qualitativa ou quantitativa.

B6.4.14 Por exemplo, quando os termos críticos (tais como: valor nominal, vencimento e item subjacente) do instrumento de hedge e do item protegido correspondem ou estão estreitamente alinhados, pode ser possível para a entidade concluir, com base na avaliação qualitativa desses termos críticos, que o instrumento de hedge e o item protegido possuem valores que se movem de modo geral em sentidos opostos devido ao mesmo risco e, portanto, que existe relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge (ver itens B6.4.4 a B6.4.6).

B6.4.15 O fato de que o derivativo está dentro ou fora do preço quando for designado como instrumento de hedge não significa por si só que a avaliação qualitativa é inadequada. Isso depende das circunstâncias de se a inefetividade de hedge decorrente desse fato teria magnitude, que a avaliação qualitativa não poderia captar adequadamente.

B6.4.16 Por outro lado, se os termos críticos do instrumento de hedge e do item protegido não estão estreitamente alinhados, existe maior nível de incerteza sobre a extensão da compensação.



Consequentemente, a efetividade do hedge durante a vigência da relação de proteção é mais difícil de prever. Nessa situação, pode somente ser possível para a entidade concluir, com base na avaliação quantitativa, que existe relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge (ver itens B6.4.4 a B6.4.6). Em algumas situações, a avaliação quantitativa também pode ser necessária para avaliar se o índice de hedge para designar a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge (ver itens B6.4.9 a B6.4.11). A entidade pode utilizar os mesmos métodos ou métodos diferentes para essas duas finalidades diferentes.

B6.4.17 Se existem alterações nas circunstâncias que afetam a efetividade de hedge, a entidade pode ter que mudar o método para avaliar se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge para assegurar que as características relevantes da relação de proteção, incluindo as fontes da inefetividade de hedge, ainda são captadas.

B6.4.18 O gerenciamento de risco da entidade é a principal fonte de informações para realizar a avaliação se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge. Isso significa que as informações de gerenciamento (ou análise), utilizadas para fins de tomada de decisão, podem ser utilizadas como base para avaliar se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge.

B6.4.19 A documentação da entidade sobre a relação de proteção inclui como ela deve avaliar os requisitos de efetividade de hedge, incluindo o método ou métodos utilizados. A documentação da relação de proteção deve ser atualizada para quaisquer alterações nos métodos (ver item B6.4.17).

Contabilização de relação de proteção que se qualifica (Seção 6.5)

B6.5.1 Um exemplo de hedge do valor justo é o hedge de exposição a alterações no valor justo do instrumento de dívida de taxa fixa, resultante de alterações nas taxas de juros. Esse hedge pode ser celebrado pelo emitente ou pelo titular.

B6.5.2 A finalidade do hedge de fluxo de caixa é diferir o ganho ou a perda no instrumento de hedge para o período ou períodos em que os fluxos de caixa futuros esperados protegidos afetem o resultado. Um exemplo de hedge de fluxo de caixa é o uso de swap para alterar dívida de taxa flutuante (seja mensurada ao custo amortizado ou ao valor justo) para dívida de taxa fixa (ou seja, hedge de transação futura em que os fluxos de caixa futuros que estão sendo protegidos são os pagamentos de juros futuros). Por outro lado, a compra prevista de instrumento patrimonial que, uma vez adquirido, deve ser contabilizado ao valor justo por meio do resultado é um exemplo de item que não pode ser o item protegido no hedge de fluxo de caixa, porque qualquer ganho ou perda no instrumento de hedge que seria diferido não pode ser reclassificado adequadamente para o resultado durante o período em que obteria a compensação. Pelo mesmo motivo, a compra prevista de instrumento patrimonial que, uma vez adquirido, deve ser contabilizado ao valor justo, com alterações no valor justo apresentadas em outros resultados abrangentes, também não pode ser o item protegido no hedge de fluxo de caixa.

B6.5.3 Hedge de compromisso firme (por exemplo, hedge da alteração no preço de combustível relacionada ao compromisso contratual não reconhecido por concessionária de energia elétrica para comprar combustível a preço fixo) é uma cobertura de exposição à alteração no valor justo. Consequentemente, essa proteção é uma proteção de valor justo. Entretanto, de acordo com o item 6.5.4, o hedge de risco de moeda estrangeira de compromisso firme pode ser alternativamente contabilizado como hedge de fluxo de caixa.

Mensuração de inefetividade de hedge

B6.5.4 Ao mensurar inefetividade de hedge, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo. Consequentemente, a entidade deve determinar o valor do item protegido na base do valor presente e, portanto, a alteração no valor do item protegido também deve incluir o efeito do valor do dinheiro no tempo.



B6.5.5 Para calcular a alteração no valor do item protegido para a finalidade de mensurar a inefetividade de hedge, a entidade pode utilizar o derivativo, que tem termos que correspondem aos termos críticos do item protegido (isso normalmente é referido como "derivativo hipotético"), e, por exemplo, para hedge de transação prevista, seria calibrada usando o nível (ou taxa) de preço protegido. Por exemplo, se o hedge era para risco bilateral no nível de mercado corrente, o derivativo hipotético representaria contrato a termo hipotético que é calibrado para valor zero no momento da designação da relação de proteção. Se a proteção era, por exemplo, para risco unilateral, o derivativo hipotético representaria o valor intrínseco da opção hipotética que, na ocasião da designação da relação de proteção, estaria no preço se o nível de preço protegido estivesse no nível de mercado corrente, ou fora do preço se o nível de preço protegido estivesse acima (ou, para hedge de posição comprada, abaixo) do nível de mercado corrente. Utilizar derivativo hipotético é uma forma possível de calcular a alteração no valor do item protegido. O derivativo hipotético reproduz o item protegido e, portanto, resulta no mesmo resultado como se essa alteração no valor fosse determinada por abordagem diferente. Dessa forma, utilizar derivativo hipotético não é um método por si só, mas expediente matemático que somente pode ser utilizado para calcular o valor do item protegido. Consequentemente, o derivativo hipotético não pode ser utilizado para incluir características no valor do item protegido, as quais somente existem no instrumento de hedge (mas não no item protegido). Um exemplo é uma dívida denominada em moeda estrangeira (independentemente se é dívida de taxa fixa ou de taxa variável). Ao utilizar derivativo hipotético para calcular a alteração no valor dessa dívida ou no valor presente da alteração acumulada em seus fluxos de caixa, o derivativo hipotético não pode simplesmente imputar encargo por trocar diferentes moedas, ainda que os derivativos reais, sob os quais são trocadas diferentes moedas, possam incluir tal encargo (por exemplo, swaps de taxa de juros entre moedas).

B6.5.6 A alteração no valor do item protegido, determinada mediante utilização de derivativo hipotético, também pode ser utilizada para a finalidade de avaliar se a relação de proteção atende aos requisitos de efetividade de hedge.

Reequilíbrio da relação de proteção e alterações no índice de hedge

B6.5.7 Reequilibrar refere-se aos ajustes feitos às quantidades designadas do item protegido ou do instrumento de hedge da relação de proteção já existente para a finalidade de manter índice de hedge, que cumpre os requisitos de efetividade de hedge. As alterações nas quantidades designadas do item protegido ou do instrumento de hedge para finalidade diferente não constituem reequilíbrio para a finalidade deste pronunciamento.

B6.5.8 O reequilíbrio deve ser contabilizado como continuação da relação de proteção, de acordo com os itens B6.5.9 a B6.5.21. No reequilíbrio, a inefetividade de hedge da relação de proteção deve ser determinada e reconhecida imediatamente antes de ajustar a relação de proteção.

B6.5.9 Ajustar o índice de hedge permite à entidade responder a alterações na relação entre o instrumento de hedge e o item protegido, que resultam de seus itens subjacentes ou variáveis de risco, por exemplo, a relação de proteção em que o instrumento de hedge e o item protegido têm alterações de itens subjacentes diferentes, mas relacionados, em resposta à alteração na relação entre esses dois itens subjacentes (por exemplo, preços, tarifas ou índices de referência diferentes, mas relacionados). Portanto, o reequilíbrio permite a continuidade da relação de proteção em situações, em que a relação entre o instrumento de hedge e o item protegido é alterada de forma que possa ser compensada, ajustando-se o índice de hedge.

B6.5.10 Por exemplo, a entidade protege-se da exposição à moeda estrangeira A, utilizando-se de derivativo em moeda que faz referência à moeda estrangeira B e as moedas estrangeiras A e B são fixadas (ou seja, suas taxas de câmbio são mantidas dentro da banda ou à taxa de câmbio estabelecida por banco central ou outra autoridade). Se a taxa de câmbio entre a moeda estrangeira A e a moeda estrangeira B for alterada (ou seja, nova banda ou taxa for estabelecida), o reequilíbrio da relação de proteção para refletir a nova taxa de câmbio deve assegurar que a relação de proteção deve continuar a atender ao requisito de efetividade de hedge para o índice de hedge nas novas circunstâncias. Por outro lado, se houver inadimplência no derivativo de moeda, mudar o índice de hedge não garante que a relação de proteção deve continuar a atender ao requisito de efetividade de hedge. Portanto, o



reequilíbrio não facilita a continuidade da relação de proteção, em situações em que a relação entre o instrumento de hedge e o item protegido muda de forma que não possa ser compensada, ajustando-se o índice de hedge.

B6.5.11 Nem toda alteração, na extensão da compensação entre as alterações no valor justo do instrumento de hedge e o valor justo do item protegido ou fluxos de caixa, constitui alteração na relação entre o instrumento de hedge e o item protegido. A entidade deve analisar as fontes de ineffectividade de hedge que ela espera que afetem a relação de proteção durante sua vigência e avaliar se alterações na extensão da compensação são:

(a) flutuações em torno do índice de hedge, que permanece válido (ou seja, continua a refletir adequadamente a relação entre o instrumento de hedge e o item protegido); ou

(b) indicação de que o índice de hedge não reflete mais adequadamente a relação entre o instrumento de hedge e o item protegido.

A entidade deve realizar essa avaliação em relação ao requisito de efetividade de hedge para o índice de hedge, ou seja, para assegurar que a relação de proteção não reflete desequilíbrio entre as ponderações do item protegido e o instrumento de hedge, que criam ineffectividade de hedge (independentemente de ser reconhecida ou não), que pode resultar em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge. Portanto, essa avaliação requer julgamento.

B6.5.12 As flutuações em torno de índice de hedge constante (e, portanto, a ineffectividade de hedge relacionada) não podem ser reduzidas, ajustando-se o índice de hedge em resposta a cada resultado específico. Portanto, nessas circunstâncias, a alteração na extensão da compensação é uma questão de mensurar e reconhecer a ineffectividade de hedge, mas não requer reequilíbrio.

B6.5.13 Por outro lado, se alterações na extensão da compensação indicam que a flutuação está em torno de índice de hedge diferente do índice de hedge atualmente utilizado para essa relação de proteção, ou que existe uma tendência que se afasta desse índice de hedge, a ineffectividade de hedge pode ser reduzida, ajustando-se o índice de hedge, visto que manter o índice de hedge produziria cada vez mais a ineffectividade de hedge. Contudo, nessas circunstâncias, a entidade deve avaliar se a relação de proteção reflete desequilíbrio entre as ponderações do item protegido e o instrumento de hedge que criam ineffectividade de hedge (independentemente de ser reconhecida ou não), que resulta em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge. Se o índice de hedge for ajustado, isso também afeta a mensuração e o reconhecimento da ineffectividade de hedge porque, no reequilíbrio, a ineffectividade de hedge da relação de proteção deve ser determinada e reconhecida imediatamente antes de ajustar a relação de proteção, de acordo com o item B6.5.8.

B6.5.14 Reequilibrar significa que, para fins de contabilização de hedge, após o início da relação de proteção, a entidade deve ajustar as quantidades do instrumento de hedge ou do item protegido em resposta a alterações nas circunstâncias que afetam o índice de hedge dessa relação de proteção. Normalmente, o ajuste deve refletir os ajustes nas quantidades do instrumento de hedge e do item protegido que efetivamente utiliza. Entretanto, a entidade deve ajustar o índice de hedge que resultar das quantidades do item protegido ou do instrumento de hedge que ela efetivamente utiliza se:

(a) o índice de hedge que resultar de alterações nas quantidades do instrumento de hedge ou do item protegido, que a entidade efetivamente utiliza, refletir um desequilíbrio que crie ineffectividade de hedge, que resulta em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge; ou

(b) a entidade mantiver as quantidades do instrumento de hedge e do item protegido que efetivamente utiliza, resultando em índice de hedge que, em novas circunstâncias, refletiria desequilíbrio que criaria ineffectividade de hedge, podendo resultar em resultado contábil inconsistente com a finalidade de contabilização de hedge (ou seja, a entidade não deve criar desequilíbrio, omitindo-se de ajustar o índice de hedge).



B6.5.15 O reequilíbrio não deve ser aplicado se o objetivo do gerenciamento de risco para relação de proteção tiver sido alterado. Em vez disso, a contabilização de hedge para essa relação de proteção deve ser descontinuada (apesar de que a entidade pode designar nova relação de proteção que envolva o instrumento de hedge ou o item protegido da relação de proteção anterior, conforme descrito no item B6.5.28).

B6.5.16 Se a relação de proteção for reequilibrada, o ajuste ao índice de hedge pode ser efetuado de diferentes formas:

(a) a ponderação do item protegido pode ser aumentada (o que, ao mesmo tempo, reduzirá a ponderação do instrumento de hedge):

(i) aumentando-se o volume do item protegido; ou

(ii) reduzindo-se o volume do instrumento de hedge;

(b) a ponderação do instrumento de hedge pode ser aumentada (o que, ao mesmo tempo, reduzirá a ponderação do item protegido):

(i) aumentando-se o volume do instrumento de hedge; ou

(ii) reduzindo-se o volume do item protegido.

As alterações no volume referem-se às quantidades que fazem parte da relação de proteção. Portanto, reduções nos volumes não significam necessariamente que os itens ou transações não existem mais, ou que não se espera que ocorram mais, e, sim, que não fazem parte da relação de proteção. Por exemplo, reduzir o volume do instrumento de hedge pode resultar em que a entidade retenha o derivativo, mas somente parte dele pode continuar a ser instrumento de hedge da relação de proteção. Isso pode ocorrer se o reequilíbrio puder ser efetuado somente reduzindo-se o volume do instrumento de hedge na relação de proteção, mas com a entidade mantendo o volume que não é mais necessário. Nesse caso, a parte não designada do derivativo deve ser contabilizada ao valor justo por meio do resultado (salvo se foi designada como instrumento de hedge em relação de proteção diferente).

B6.5.17 Ajustar o índice de hedge, aumentando-se o volume do item protegido, não afeta o modo como as alterações no valor justo do instrumento de hedge devem ser mensuradas. A mensuração das alterações no valor do item protegido, relacionado ao volume anteriormente designado, também permanece sem ser afetada. Contudo, a partir da data de reequilíbrio, as alterações no valor do item protegido também incluem a alteração no valor do volume adicional do item protegido. Essas alterações devem ser mensuradas a partir da data de reequilíbrio e mediante referência a essa data, em vez da data em que a relação de proteção foi designada. Por exemplo, se a entidade originalmente protegeu o volume de 100 toneladas da commodity ao preço a termo de \$ 80 (o preço a termo no início da relação de proteção) e acrescentou o volume de 10 toneladas no reequilíbrio, quando o preço a termo era de \$ 90, o item protegido após reequilíbrio compreende duas camadas (layers): 100 toneladas protegidas a \$ 80 e 10 toneladas protegidas a \$ 90.

B6.5.18 Ajustar o índice de hedge, reduzindo-se o volume do instrumento de hedge, não afeta o modo como as alterações no valor justo do item protegido são mensuradas. A mensuração das alterações no valor justo do instrumento de hedge, relacionado ao volume que continua a ser designado, também permanece sem ser afetada. Entretanto, a partir da data de reequilíbrio, o volume pelo qual o instrumento de hedge foi reduzido não faz mais parte da relação de proteção. Por exemplo, se a entidade originalmente protegeu o risco de preço da commodity, utilizando o volume de derivativo de 100 toneladas como instrumento de hedge, e reduz esse volume em 10 toneladas no reequilíbrio, resta o valor nominal de 90 toneladas do volume do instrumento de hedge (ver item B6.5.16 para as consequências para o volume de derivativo (ou seja, as 10 toneladas), que não faz mais parte da relação de proteção).



B6.5.19 Ajustar o índice de hedge, aumentando-se o volume do instrumento de hedge, não afeta o modo como as alterações no valor do item protegido devem ser mensuradas. A mensuração das alterações no valor justo do instrumento de hedge, relacionado ao volume anteriormente designado, também permanece sem ser afetada. Contudo, a partir da data de reequilíbrio, as alterações no valor justo do instrumento de hedge também incluem as alterações no valor do volume adicional do instrumento de hedge. Essas alterações devem ser mensuradas a partir da data de reequilíbrio, e mediante referência a essa data, em vez da data em que a relação de proteção foi designada. Por exemplo, se a entidade originalmente protegeu o risco de preço da commodity, utilizando o volume de derivativo de 100 toneladas como instrumento de hedge e acrescentou o volume de 10 toneladas no reequilíbrio, o instrumento de hedge após o reequilíbrio compreende o volume de derivativo total de 110 toneladas. A alteração no valor justo do instrumento de hedge é a alteração total no valor justo dos derivativos que constituem o volume total de 110 toneladas. Esses derivativos podem ter (e provavelmente têm) diferentes termos críticos, tais como suas taxas futuras, porque foram celebrados em diferentes momentos no tempo (incluindo a possibilidade de designar derivativos a relações de proteção, após seu reconhecimento inicial).

B6.5.20 Ajustar o índice de hedge, reduzindo-se o volume do item protegido, não afeta o modo como as alterações no valor justo do instrumento de hedge devem ser mensuradas. A mensuração das alterações no valor do item protegido, relacionado ao volume que continua a ser designado, também permanece sem ser afetada. Entretanto, a partir da data de reequilíbrio, o volume pelo qual o item protegido foi reduzido não faz mais parte da relação de proteção. Por exemplo, se a entidade originalmente protegeu o volume de 100 toneladas da commodity ao preço a termo de \$ 80 e reduz esse volume em 10 toneladas no reequilíbrio, o item protegido após reequilíbrio são 90 toneladas protegidas a \$ 80. As 10 toneladas do item protegido, que não fazem mais parte da relação de proteção, devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para a descontinuação da contabilização de hedge (ver itens 6.5.6 e 6.5.7 e B6.5.22 a B6.5.28).

B6.5.21 Ao reequilibrar a relação de proteção, a entidade deve atualizar sua análise das fontes de inefetividade de hedge, que se espera que afetem a relação de proteção durante sua vigência (restante) (ver item B6.4.2). Consequentemente, a documentação da relação de proteção deve ser atualizada.

Descontinuação da contabilização de hedge

B6.5.22 A descontinuação da contabilização de hedge deve ser aplicada prospectivamente, a partir da data em que os critérios de qualificação não são mais atendidos.

B6.5.23 A entidade não deve excluir a designação e, portanto, não deve descontinuar a relação de proteção que:

(a) ainda atender ao objetivo de gerenciamento de risco, com base no qual se qualificava para contabilização de hedge (ou seja, a entidade ainda busca esse objetivo de gerenciamento de risco); e

(b) continuar a atender a todos os outros critérios de qualificação (após levar em consideração qualquer reequilíbrio da relação de proteção, se aplicável).

B6.5.24 Para as finalidades deste pronunciamento, a estratégia de gerenciamento de risco da entidade distingue-se de seus objetivos de gerenciamento de risco. A estratégia de gerenciamento de risco deve ser estabelecida ao nível mais elevado em que a entidade determinar a forma como ela gerencia seu risco. Estratégias de gerenciamento de risco normalmente identificam os riscos aos quais a entidade está exposta e estabelecem como a entidade deve responder a esses riscos. A estratégia de gerenciamento de risco normalmente existe para um período mais longo e pode incluir alguma flexibilidade para reagir a alterações em circunstâncias que ocorrem, enquanto existir essa estratégia (por exemplo, diferentes taxas de juros ou níveis de preços de commodities que resultam na extensão diferente de hedge). Isso normalmente deve ser estabelecido em documento geral, que deve ser encaminhado de cima para baixo na entidade por meio de políticas contendo diretrizes mais específicas. Por outro lado, o objetivo de gerenciamento de risco para relação de proteção deve ser aplicado ao nível



de relação de proteção específica. Isso diz respeito ao modo como instrumento de hedge específico que foi designado deve ser utilizado para proteger a exposição específica, que foi designada como item protegido. Portanto, a estratégia de gerenciamento de risco pode envolver muitas relações de proteção diferentes, cujos objetivos de gerenciamento de risco referem-se à execução dessa estratégia de gerenciamento de risco. Por exemplo:

(a) a entidade tem a estratégia de gerenciar sua exposição à taxa de juros sobre custeio de dívidas, que estabelece faixas para a entidade como um todo para a combinação entre custeio de taxa fixa e de taxa variável. A estratégia é manter entre 20% e 40% da dívida com taxas fixas. A entidade decide de tempos em tempos como executar essa estratégia (ou seja, onde posicionar-se dentro da faixa de 20% a 40% para exposição a juros de taxa fixa), dependendo do nível de taxas de juros. Se as taxas de juros estão baixas, a entidade determina os juros para mais dívida do que quando as taxas de juros estão elevadas. A dívida da entidade é de \$ 100 de dívida com taxa variável, da qual \$ 30 é trocada por exposição de taxa fixa. A entidade aproveita taxas de juros baixas para emitir \$ 50 de dívida adicionais para financiar importante investimento, que a entidade faz ao emitir título de dívida com taxa fixa. Em vista das baixas taxas de juros, a entidade decide estabelecer sua exposição de taxa de juros fixa em 40% da dívida total ao reduzir, em \$ 20, a extensão a que ela protegeu anteriormente sua exposição de taxa variável, resultando em \$ 60 de exposição de taxa fixa. Nessa situação, a própria estratégia de gerenciamento de risco permanece inalterada. Entretanto, por outro lado, a execução dessa estratégia pela entidade mudou e isso significa que, para \$ 20 de exposição de taxa variável que foi anteriormente protegida, o objetivo de gerenciamento de risco mudou (ou seja, ao nível de relação de proteção). Consequentemente, nessa situação, a contabilização de hedge deve ser descontinuada para \$ 20 da exposição de taxa variável anteriormente protegida. Isso pode envolver a redução da posição de swap por valor nominal de \$ 20, mas, dependendo das circunstâncias, a entidade pode manter esse volume de swap e, por exemplo, utilizá-lo para se proteger de exposição diferente ou pode fazer parte de divisão de negociação. Por outro lado, se a entidade, em vez disso, trocou parte de sua nova dívida de taxa fixa por exposição à taxa variável, a contabilização de hedge tem que continuar para sua exposição à taxa variável anteriormente protegida;

(b) algumas exposições resultam de posições que frequentemente mudam, por exemplo, o risco de taxa de juros de carteira aberta de instrumentos de dívida. A inclusão de novos instrumentos de dívida e o desconhecimento de instrumento de dívida alteram continuamente essa exposição (ou seja, é diferente de simplesmente fugir de posição que vence). Esse é um processo dinâmico em que, tanto a exposição, quanto os instrumentos de hedge utilizados para gerenciá-la não permanecem os mesmos por muito tempo. Consequentemente, a entidade com tal exposição frequentemente deve ajustar os instrumentos de hedge utilizados para gerenciar o risco de taxa de juros, conforme a exposição é alterada. Por exemplo, instrumentos de dívida com vencimento restante de 24 meses são designados como item protegido para risco de taxa de juros para 24 meses. O mesmo procedimento deve ser aplicado a outros intervalos de tempo ou períodos de vencimento. Após um curto período de tempo, a entidade descontinua a totalidade, algumas ou parte das relações de proteção anteriormente designadas para períodos de vencimento e designa novas relações de proteção para períodos de vencimento com base em seu tamanho e nos instrumentos de hedge que existem nessa ocasião. A descontinuação da contabilização de hedge nessa situação reflete que aquelas relações de proteção são estabelecidas de tal modo que a entidade analisa novo instrumento de hedge e novo item protegido, em vez do instrumento de hedge e do item protegido que foram designados anteriormente. A estratégia de gerenciamento de risco permanece a mesma, mas não existe objetivo de gerenciamento de risco que continue para aquelas relações de proteção anteriormente designadas, que não existem mais. Em tal situação, a descontinuação de contabilização de hedge deve ser aplicada na medida em que o objetivo do gerenciamento de risco for alterado. Isso depende da situação da entidade e pode, por exemplo, afetar a totalidade ou somente algumas relações de proteção do período de vencimento, ou somente parte da relação de proteção;

(c) a entidade tem a estratégia de gerenciamento de risco em que ela gerencia o risco de moeda estrangeira de vendas previstas e os recebíveis resultantes. Dentro dessa estratégia, a entidade gerencia o risco de moeda estrangeira como relação de proteção específica somente até o momento do reconhecimento do recebível. Posteriormente, a entidade não gerencia mais o risco de moeda estrangeira com base nessa relação de proteção específica. Em vez disso, ela gerencia juntamente o



risco de moeda estrangeira dos recebíveis, das contas a pagar e dos derivativos (que não se relacionam às transações previstas que ainda estão pendentes), denominados na mesma moeda estrangeira. Para fins contábeis, isso funciona como proteção "natural" porque os ganhos e as perdas provenientes do risco de moeda estrangeira em todos esses itens devem ser imediatamente reconhecidos no resultado. Consequentemente, para fins contábeis, se a relação de proteção for designada para o período até a data de pagamento, ela deve ser descontinuada quando o recebível for reconhecido, porque o objetivo do gerenciamento de risco da relação de proteção original não deve ser aplicado mais. O risco de moeda estrangeira atualmente está sendo gerenciado dentro da mesma estratégia, mas em base diferente. Por outro lado, se a entidade tinha o objetivo de gerenciamento de risco diferente e gerenciou o risco de moeda estrangeira, como relação de proteção contínua especificamente para esse valor de vendas previstas e o recebível resultante até à data de liquidação, a contabilização de hedge deve continuar até essa data.

B6.5.25 A descontinuação da contabilização de hedge pode afetar:

(a) a relação de proteção em sua totalidade; ou

(b) parte da relação de proteção (que significa que a contabilização de hedge continua para o restante da relação de proteção).

B6.5.26 A relação de proteção deve ser descontinuada em sua totalidade quando, como um todo, deixar de atender aos critérios de qualificação. Por exemplo:

(a) a relação de proteção não atende mais ao objetivo de gerenciamento de risco com base no qual se qualificava para contabilização de hedge (ou seja, a entidade não busca mais esse objetivo de gerenciamento de risco);

(b) o instrumento ou instrumentos de hedge foram vendidos ou rescindidos (em relação ao volume total que fazia parte da relação de proteção); ou

(c) não existe mais relação econômica entre o item protegido e o instrumento de hedge ou o efeito do risco de crédito começa a dominar as alterações no valor, que resultam dessa relação econômica.

B6.5.27 Parte da relação de proteção deve ser descontinuada (e a contabilização de hedge continuar para a sua parte restante) quando somente parte da relação de proteção deixar de atender aos critérios de qualificação. Por exemplo:

(a) no reequilíbrio da relação de proteção, o índice de hedge pode ser ajustado de tal forma que parte do volume do item protegido não faz mais parte da relação de proteção (ver item B6.5.20). Portanto, a contabilização de hedge deve ser descontinuada somente para o volume do item protegido, que não faz mais parte da relação de proteção; ou

(b) quando a ocorrência de parte do volume do item protegido, que é (ou é um componente de) uma transação prevista, deixou de ser altamente provável, a contabilização de hedge deve ser descontinuada somente para o volume do item protegido, cuja ocorrência deixou de ser altamente provável. Contudo, se a entidade tiver histórico de ter hedges designados de transações previstas e tiver subsequentemente determinado que não se espera mais que as transações previstas ocorram, a capacidade da entidade de prever transações previstas precisamente é colocada em dúvida ao prever transações previstas similares. Isso afeta a avaliação de se transações previstas similares são altamente prováveis (ver item 6.3.3) e, portanto, se elas são elegíveis como itens protegidos.

B6.5.28 A entidade pode designar nova relação de proteção que envolva o instrumento de hedge ou o item protegido de relação de proteção anterior para a qual a contabilização de hedge foi (em parte ou totalmente) descontinuada. Isso não constitui continuação de relação de proteção, e, sim, reinício. Por exemplo:



(a) o instrumento de hedge sofre deterioração de crédito tão grave que a entidade o substitui por novo instrumento de hedge. Isso significa que a relação de proteção original deixou de atingir o objetivo de gerenciamento de risco e, portanto, deve ser descontinuado em sua totalidade. O novo instrumento de hedge deve ser designado como hedge da mesma exposição que estava anteriormente protegida e forma nova relação de proteção. Dessa forma, as alterações no valor justo ou nos fluxos de caixa do item protegido devem ser mensuradas a partir da data de designação, e mediante referência a essa data, da nova relação de proteção em vez da data em que a relação de proteção original foi designada;

(b) a relação de proteção é descontinuada antes do término de sua vigência. O instrumento de hedge nessa relação de proteção pode ser designado como instrumento de hedge em outra relação de proteção (por exemplo, ao ajustar o índice de hedge no reequilíbrio, aumentando-se o volume do instrumento de hedge ou ao designar uma relação de proteção inteiramente nova).

Contabilização do valor de opção no tempo

B6.5.29 A opção pode ser considerada como estando relacionada ao período de tempo devido ao fato de seu valor no tempo representar encargo pelo fornecimento de proteção ao titular da opção ao longo do período de tempo. Contudo, os aspectos relevantes para a finalidade de avaliar se a opção cobre o item protegido, relativo ao período de tempo ou à transação, são as características desse item protegido, incluindo como e quando ele afetará o resultado. Portanto, a entidade deve avaliar o tipo de item protegido (ver item 6.5.15(a)) com base na natureza do item protegido (independentemente de se a relação de proteção é hedge de fluxo de caixa ou hedge de valor justo):

(a) o valor da opção no tempo refere-se ao item protegido, relativo à transação, se a natureza do item protegido for transação para a qual o valor no tempo tem as características de custos dessa transação. Um exemplo é quando o valor da opção no tempo refere-se ao item protegido, que resultar no reconhecimento do item cuja mensuração inicial inclui custos de transação (por exemplo, a entidade protege a compra de commodities, seja transação prevista ou compromisso firme, contra o risco de preço de commodity e inclui os custos de transação na mensuração inicial do estoque). Como consequência de incluir o valor da opção no tempo na mensuração inicial do item protegido específico, o valor no tempo afeta o resultado ao mesmo tempo que o item protegido. Similarmente, a entidade que protege a venda de commodity, seja ela transação prevista ou compromisso firme, inclui o valor da opção no tempo como parte do custo relacionado a essa venda (portanto, o valor no tempo deve ser reconhecido no resultado no mesmo período em que for reconhecida a receita da venda protegida);

(b) o valor da opção no tempo refere-se ao item protegido, relativo ao período de tempo, se a natureza do item protegido for tal que o valor no tempo tenha a característica de custo pela obtenção de proteção contra o risco ao longo de período de tempo específico (mas o item protegido não resulta em transação, que envolva a noção de custo de transação de acordo com (a)). Por exemplo, se o estoque de commodities é protegido contra a redução no valor justo por seis meses, utilizando-se a opção de commodity com vida útil correspondente, o valor da opção no tempo deve ser alocado para o resultado (ou seja, amortizado de forma sistemática e racional) ao longo do período de seis meses. Outro exemplo é hedge de investimento líquido em operação no exterior que é protegida por 18 meses, utilizando-se a opção de câmbio, que deve resultar na alocação do valor da opção no tempo ao longo do período de 18 meses.

B6.5.30 As características do item protegido, incluindo o modo como e quando o item protegido afeta o resultado, também afetam o período ao longo do qual o valor da opção no tempo que protege o item protegido relativo ao período de tempo é amortizado, que é consistente com o período ao longo do qual o valor intrínseco da opção pode afetar o resultado de acordo com a contabilização de hedge. Por exemplo, se a opção de taxa de juros (teto) for utilizada para fornecer proteção contra aumentos na despesa de juros em título de dívida de taxa flutuante, o valor no tempo desse teto deve ser amortizado no resultado, no mesmo período ao longo do qual qualquer valor intrínseco do teto deve afetar o resultado:



(a) se o teto proteger de aumentos em taxas de juros para os primeiros três anos da vida total do título de dívida de taxa flutuante de cinco anos, o valor no tempo desse teto deve ser amortizado ao longo dos primeiros três anos; ou

(b) se o teto for uma opção inicial a termo que protege de aumentos em taxas de juros para o segundo e terceiro anos da vida total do título de dívida de taxa flutuante de cinco anos, o valor no tempo desse teto deve ser amortizado durante o segundo e terceiro anos.

B6.5.31 A contabilização do valor de opções no tempo, de acordo com o item 6.5.15, também deve ser aplicada à combinação de opção comprada e opção vendida (sendo opção de venda e opção de compra) que, na data de designação como instrumento de hedge, tenham o valor no tempo líquido nulo (normalmente referido como "colar com custo zero"). Nesse caso, a entidade deve reconhecer quaisquer alterações no valor no tempo em outros resultados abrangentes, ainda que a alteração acumulada no valor no tempo ao longo do período total da relação de proteção seja nula. Portanto, se o valor da opção no tempo referir-se a:

(a) item protegido relativo à transação, o montante do valor no tempo ao término da relação de proteção que ajustar o item protegido ou que for reclassificado para o resultado (ver item 6.5.15(b)) é nulo;

(b) item protegido relativo ao período de tempo, a despesa com amortização relativa ao valor no tempo é nula.

B6.5.32 A contabilização do valor de opções no tempo, de acordo com o item 6.5.15, deve ser aplicada somente na medida em que o valor no tempo referir-se ao item protegido (valor alinhado no tempo). O valor da opção no tempo refere-se ao item protegido se os termos críticos da opção (tais como o valor nominal, a vida e o item subjacente) estiverem alinhados com o item protegido. Assim, se os termos críticos da opção e o item protegido não estiverem totalmente alinhados, a entidade deve determinar o valor alinhado no tempo, ou seja, quanto do valor no tempo incluído no prêmio (valor real no tempo) refere-se ao item protegido (e, portanto, deve ser tratado de acordo com o item 6.5.15). A entidade deve determinar o valor alinhado no tempo, utilizando a avaliação da opção que teria termos críticos, que correspondem perfeitamente ao item protegido.

B6.5.33 Se o valor real no tempo e o valor alinhado no tempo forem diferentes, a entidade deve determinar o montante que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido, de acordo com o item 6.5.15, conforme abaixo:

(a) se, no início da relação de proteção, o valor real no tempo for superior ao valor alinhado no tempo, a entidade deve:

(i) determinar o valor que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido com base no valor alinhado no tempo; e

(ii) contabilizar as diferenças, nas alterações no valor justo entre os dois valores no tempo no resultado;

(b) se, no início da relação de proteção, o valor real no tempo for inferior ao valor alinhado no tempo, a entidade deve determinar o montante que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido, mediante referência ao que for menor entre a alteração acumulada no valor justo:

(i) do valor real no tempo; e

(ii) do valor alinhado no tempo.

Qualquer valor restante da alteração no valor justo do valor real no tempo deve ser reconhecido no resultado.



Contabilização do elemento a termo de contratos a termo e spreads com base em moeda estrangeira de instrumentos financeiros

B6.5.34 O contrato a termo pode ser considerado como estando relacionado ao período de tempo porque seu elemento a termo representa encargos para o período de tempo (que é o prazo até o vencimento para o qual é definido). Contudo, o aspecto relevante para a finalidade de avaliar se o instrumento de hedge cobre o item protegido, relativo ao período de tempo ou à transação, é representado pelas características desse item protegido, incluindo como e quando ele afeta o resultado. Portanto, a entidade deve avaliar o tipo de item protegido (ver itens 6.5.16 e 6.5.15(a)), com base na natureza do item protegido (independentemente de se a relação de proteção é hedge de fluxo de caixa ou hedge de valor justo):

(a) o elemento a termo de contrato a termo refere-se ao item protegido relativo à transação se a natureza do item protegido for transação para a qual o elemento a termo tem as características de custos dessa transação. Um exemplo é quando o elemento a termo de opção referir-se ao item protegido, que resulta no reconhecimento do item cuja mensuração inicial inclui custos de transação (por exemplo, a entidade protege a compra de estoques denominada em moeda estrangeira, seja transação prevista ou compromisso firme, contra o risco de moeda estrangeira e inclui os custos de transação na mensuração inicial do estoque). Como consequência de incluir o elemento a termo na mensuração inicial do item protegido específico, o elemento a termo afetará o resultado ao mesmo tempo que o item protegido. Similarmente, a entidade que protege a venda de commodity denominada em moeda estrangeira contra o risco de moeda estrangeira, seja ela transação prevista ou compromisso firme, inclui o elemento a termo como parte do custo que está relacionado a essa venda (portanto, o elemento a termo deve ser reconhecido no resultado no mesmo período em que for reconhecida a receita proveniente da venda protegida);

(b) o elemento a termo de contrato a termo refere-se ao item protegido relativo ao período de tempo se a natureza do item protegido for tal que o elemento a termo tenha a característica de custo para obter proteção contra risco ao longo de período de tempo específico (mas o item protegido não resultará em transação que envolva a noção de custo de transação de acordo com (a)). Por exemplo, se o estoque de commodities estiver protegido contra alterações no valor justo por seis meses, utilizando-se contrato a termo de commodity com vida útil correspondente, o elemento a termo do contrato a termo deve ser alocado para o resultado (ou seja, amortizado de forma sistemática e racional), ao longo do período de seis meses. Outro exemplo é hedge de investimento líquido em operação no exterior, que é protegida por 18 meses, utilizando-se contrato a termo de câmbio, que resultará na alocação do elemento a termo do contrato a termo ao longo do período de 18 meses.

B6.5.35 As características do item protegido, incluindo o modo como e quando o item protegido afetará o resultado, também afetarão o período, ao longo do qual o elemento a termo de contrato a termo que, protege item protegido relativo ao período de tempo, for amortizado, o que ocorrerá ao longo do período ao qual se refere o elemento a termo. Por exemplo, se o contrato a termo proteger a exposição à variabilidade de taxas de juros de três meses pelo período de três meses, que se inicia no prazo de seis meses, o elemento a termo deve ser amortizado durante o período que se estende do sétimo ao nono mês.

B6.5.36 A contabilização do elemento a termo de contrato a termo, de acordo com o item 6.5.16, também deve ser aplicado se, na data em que o contrato a termo for designado como instrumento de hedge, o elemento a termo for nulo. Nesse caso, a entidade deve reconhecer quaisquer alterações no valor justo atribuíveis ao elemento a termo em outros resultados abrangentes, ainda que a alteração acumulada no valor justo atribuível ao elemento a termo ao longo do período total da relação de proteção seja nula. Assim, se o elemento a termo de contrato a termo referir-se a:

(a) item protegido relativo à transação, o montante referente ao elemento a termo ao término da relação de proteção, que ajustar o item protegido ou que for reclassificado para o resultado (ver itens 6.5.15(b) e 6.5.16) é nulo;



(b) item protegido relativo ao período de tempo, o valor da amortização relativo ao elemento a termo é nulo.

B6.5.37 A contabilização do elemento a termo de contratos a termo, de acordo com o item 6.5.16, deve ser aplicada somente na medida em que o elemento a termo referir-se ao item protegido (elemento a termo alinhado). O elemento a termo de contrato a termo estará referindo-se ao item protegido se os termos críticos do contrato a termo (tais como o valor nominal, a vida e o item subjacente) estiverem alinhados com o item protegido. Assim, se os termos críticos do contrato a termo e o item protegido não estiverem totalmente alinhados, a entidade deve determinar o elemento a termo alinhado, ou seja, quanto do elemento a termo incluído no contrato a termo (elemento a termo real) refere-se ao item protegido (e, portanto, deve ser tratado de acordo com o item 6.5.16). A entidade deve determinar o elemento a termo alinhado, utilizando a avaliação do contrato a termo que tem termos críticos, que correspondem perfeitamente ao item protegido.

B6.5.38 Se o elemento a termo real e o elemento a termo alinhado forem diferentes, a entidade deve determinar o montante que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido, de acordo com o item 6.5.16, conforme abaixo especificado:

(a) se, no início da relação de proteção, o valor absoluto do elemento a termo real for superior ao valor do elemento a termo alinhado, a entidade deve:

(i) determinar o valor que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido com base no elemento a termo alinhado; e

(ii) contabilizar as diferenças, nas alterações no valor justo entre os dois elementos a termo, no resultado;

(b) se, no início da relação de proteção, o valor absoluto do elemento a termo real for inferior ao valor do elemento a termo alinhado, a entidade deve determinar o montante que estiver acumulado em componente separado do patrimônio líquido, mediante referência ao que for menor entre a alteração acumulada no valor justo:

(i) do valor absoluto do elemento a termo real; e

(ii) do valor absoluto do elemento a termo alinhado.

Qualquer valor restante da alteração, no valor justo do elemento a termo real, deve ser reconhecido no resultado.

B6.5.39 Quando a entidade separar o spread com base em moeda estrangeira do instrumento financeiro e o excluir da designação desse instrumento financeiro como o instrumento de hedge (ver item 6.2.4(b)), a orientação de aplicação descrita itens B6.5.34 a B6.5.38 deve ser aplicada ao spread com base em moeda estrangeira, da mesma forma que é aplicada ao elemento a termo de contrato a termo.

Hedge de grupo de itens (Seção 6.6)

Hedge de posição líquida

Elegibilidade para contabilização de hedge e designação de posição líquida

B6.6.1 A posição líquida é elegível para contabilização de hedge somente se a entidade proteger-se em base líquida para fins de gerenciamento de risco. Se a entidade proteger-se dessa forma é um fato (não simplesmente de afirmação ou documentação). Portanto, a entidade não pode aplicar contabilização de hedge em base líquida somente para alcançar um resultado contábil específico, se isso não refletir sua abordagem de gerenciamento de risco. O hedge de posição líquida deve fazer parte da estratégia de



gerenciamento de risco estabelecida. Normalmente, isso deve ser aprovado pelo pessoal-chave da administração, conforme definido no CPC 05.

B6.6.2 Por exemplo, a entidade A, cuja moeda funcional é sua moeda local, tem compromisso firme de pagar FC 150.000 por despesas de publicidade no prazo de nove meses e compromisso firme de vender produtos acabados por FC 150.000 no prazo de 15 meses. A entidade A contrata um derivativo em moeda estrangeira, que será liquidado no prazo de nove meses, de acordo com o qual recebe FC 100 e paga \$ 70. A entidade A não tem outras exposições a FC. A entidade A não gerencia risco de moeda estrangeira em base líquida. Portanto, a entidade A não pode aplicar a contabilização de hedge para a relação de proteção entre o derivativo em moeda estrangeira e a posição líquida de FC 100 (que consiste de FC 150.000 do compromisso firme de compra, ou seja, serviços de publicidade, e FC 149.900 (dos FC 150.000) do compromisso firme de venda) para o período de nove meses.

B6.6.3 Se a entidade A gerenciou o risco de moeda estrangeira em base líquida e não contratou o derivativo em moeda estrangeira (porque ele aumenta sua exposição ao risco de moeda estrangeira, em vez de reduzi-la), então a entidade está em posição protegida natural por nove meses. Normalmente, essa posição protegida não deve ser refletida nas demonstrações contábeis porque as transações serão reconhecidas em diferentes períodos das demonstrações contábeis no futuro. A posição líquida nula será elegível para contabilização de hedge somente se as condições descritas no item 6.6.6 forem atendidas.

B6.6.4 Quando o grupo de itens que constitui a posição líquida for designado como item protegido, a entidade deve designar o grupo geral de itens, que inclui os itens que podem compor a posição líquida. A entidade não tem permissão de designar o valor abstrato não específico de posição líquida. Por exemplo, a entidade tem grupo de compromissos firmes de venda no prazo de nove meses por FC 100 e grupo de compromissos firmes de compra no prazo de 18 meses por FC 120. A entidade não pode designar o valor abstrato de posição líquida de até FC 120. Em vez disso, ela deve designar o valor bruto de compras e o valor bruto de vendas que, juntos, dão origem à posição líquida protegida. A entidade deve designar posições brutas que dão origem à posição líquida de modo que a entidade seja capaz de cumprir os requisitos para a contabilização de relações de proteção que se qualificam.

Aplicação de requisitos de efetividade de hedge ao hedge de posição líquida

B6.6.5 Quando a entidade determinar se os requisitos de efetividade de hedge do item 6.4.1(c) estarão atendidos quando ela proteger a posição líquida, ela deve considerar as alterações no valor dos itens na posição líquida que têm efeito similar ao instrumento de hedge em conjunto com a alteração no valor justo no instrumento de hedge. Por exemplo, a entidade tem um grupo de compromissos firmes de venda no prazo de nove meses por FC 100 e um grupo de compromissos firmes de compra no prazo de 18 meses por FC 120. Ela proteger-se-á do risco de moeda estrangeira da posição líquida de FC 20, utilizando um contrato de câmbio futuro para FC 20. Ao determinar se os requisitos de efetividade de hedge descritos no item 6.4.1(c) foram atendidos, a entidade deve considerar a relação entre:

(a) a alteração no valor justo no contrato de câmbio futuro juntamente com o risco de moeda estrangeira, relativo a alterações no valor dos compromissos firmes de venda; e

(b) o risco de moeda estrangeira, relativo a alterações no valor dos compromissos firmes de compra.

B6.6.6 Similarmente, se no exemplo descrito no item B6.6.5 a entidade tivesse a posição líquida nula, ela deveria considerar a relação entre o risco de moeda estrangeira, relativo a alterações no valor dos compromissos firmes de venda, e o risco de moeda estrangeira, relativo a alterações no valor dos compromissos firmes de compra, ao determinar se os requisitos de efetividade do hedge descritos no item 6.4.1(c) foram atendidos.

Hedge de fluxos de caixa que constituem posição líquida



B6.6.7 Quando a entidade proteger um grupo de itens com posições de risco que se compensam (ou seja, posição líquida), a elegibilidade para contabilização de hedge depende do tipo de hedge. Se o hedge é hedge de valor justo, então a posição líquida pode ser elegível como item protegido. Se, contudo, o hedge é hedge de fluxo de caixa, então a posição líquida somente pode ser elegível como item protegido se for hedge de risco de moeda estrangeira e a designação dessa posição líquida especificar o período da demonstração contábil em que se espera que as transações previstas afetem o resultado e, também, especificar sua natureza e volume.

B6.6.8 Por exemplo, a entidade tem posição líquida que consiste de camada (layer) inferior de FC 100 de vendas e camada inferior de FC 150 de compras. Tanto as vendas, quanto as compras, foram denominadas na mesma moeda estrangeira. Para especificar suficientemente a designação da posição líquida protegida, a entidade deve especificar na documentação original da relação de proteção que as vendas podem ser do produto A ou do produto B e as compras podem ser de maquinário do tipo A, maquinário do tipo B e matéria-prima A. A entidade também deve especificar os volumes das transações por natureza. A entidade documenta que a camada inferior de vendas (FC 100) é composta pelo volume de vendas previstas dos primeiros FC 70 do produto A e dos primeiros FC 30 do produto B. Caso se espere que esses volumes de vendas afetem o resultado em diferentes períodos do relatório contábil, a entidade deve incluir isso na documentação, por exemplo, os primeiros FC 70 de vendas do produto A que se espera, que afetem o resultado no primeiro período do relatório contábil e os primeiros FC 30 de vendas do produto B que se espera, que afetem o resultado do segundo período do relatório contábil. A entidade também documenta que a camada inferior das compras (FC 150) é composta de compras dos primeiros FC 60 de maquinário do tipo A, os primeiros FC 40 de maquinário do tipo B e os primeiros FC 50 de matéria-prima A. Caso se espere que os volumes de compras afetem o resultado em diferentes períodos do relatório contábil, a entidade deve incluir na documentação a desagregação dos volumes de compras pelos períodos do relatório contábil, nos quais se espera que afetem o resultado (de modo similar à forma como documentam os volumes de vendas). Por exemplo, a transação prevista deve ser especificada como:

(a) os primeiros FC 60 de compras de maquinário do tipo A, que se espera que afetem o resultado a partir do terceiro período do relatório contábil ao longo dos dez períodos do relatório contábil seguintes;

(b) os primeiros FC 40 de compras de maquinário do tipo B, que se espera que afetem o resultado a partir do quarto período do relatório contábil ao longo dos vinte períodos do relatório contábil seguintes; e

(c) os primeiros FC 50 de compras de matéria-prima A, que se espera que sejam recebidas no terceiro período do relatório contábil e vendidas, ou seja, afetam o resultado, nesse e no próximo período do relatório contábil.

Especificar a natureza dos volumes de transação prevista inclui aspectos como o padrão de depreciação para itens do imobilizado do mesmo tipo, se a natureza desses itens for tal que o padrão de depreciação pode variar dependendo de como a entidade utilizar esses itens. Por exemplo, se a entidade utilizar itens de maquinário do tipo A em dois processos de produção diferentes que resultam em depreciação linear ao longo de dez períodos do relatório contábil e o método de unidades de produção respectivamente, sua documentação do volume de compra previsto para maquinário do tipo A deve desagregar esse volume pela forma como esses padrões de depreciação são aplicados.

B6.6.9 Para hedge de fluxo de caixa de posição líquida, os valores determinados, de acordo com o item 6.5.11, devem incluir as alterações no valor dos itens na posição líquida que têm efeito similar ao instrumento de hedge em conjunto com a alteração no valor justo no instrumento de hedge. Entretanto, as alterações no valor dos itens na posição líquida, que têm efeito similar ao instrumento de hedge, devem ser reconhecidas somente quando as transações às quais elas se referem forem reconhecidas, por exemplo, quando a venda prevista for reconhecida como receita. Por exemplo, a entidade tem um grupo de vendas previstas altamente prováveis no prazo de nove meses por FC 100 e um grupo de compras previstas altamente prováveis no prazo de 18 meses por FC 120 e ela se protege do risco de moeda estrangeira da posição líquida de FC 20, utilizando contrato de câmbio futuro para FC 20. Ao determinar os valores que devem ser reconhecidos na reserva de hedge de fluxo de caixa de acordo com o item 6.5.11(a) e 6.5.11(b), a entidade deve comparar:



(a) a alteração no valor justo no contrato de câmbio futuro, juntamente com o risco de moeda estrangeira relativo a alterações no valor das vendas previstas altamente prováveis; com

(b) o risco de moeda estrangeira relativo a alterações no valor das compras previstas altamente prováveis.

Contudo, a entidade deve reconhecer apenas valores relativos ao contrato de câmbio futuro até que as transações de vendas previstas altamente prováveis sejam reconhecidas nas demonstrações contábeis, ocasião em que os ganhos e as perdas nessas transações previstas devem ser reconhecidos (ou seja, a alteração no valor atribuível à alteração na taxa de câmbio entre a designação da relação de proteção e o reconhecimento de receita).

B6.6.10 Similarmente, se no exemplo a entidade tivesse a posição líquida nula, ela deve comparar o risco de moeda estrangeira relativo a alterações no valor das vendas previstas altamente prováveis com o risco de moeda estrangeira relativo a alterações no valor das compras previstas altamente prováveis. Entretanto, esses valores devem ser reconhecidos somente quando as respectivas transações previstas forem reconhecidas nas demonstrações contábeis.

Camadas (layers) de grupo de itens designados como item protegido

B6.6.11 Pelos mesmos motivos observados no item B6.3.19, designar componentes de camada de grupos de itens existentes requer a identificação específica do valor nominal dos grupos de itens a partir do qual se define o componente de camada protegida.

B6.6.12 A relação de proteção pode incluir camadas (layers) de diversos grupos diferentes de itens. Por exemplo, no hedge de posição líquida de grupo de ativos e grupo de passivos, a relação de proteção pode compreender, em combinação, um componente de camada do grupo de ativos e um componente de camada do grupo de passivos.

Apresentação de ganhos ou perdas no instrumento de hedge

B6.6.13 Se itens são protegidos conjuntamente como grupo em hedge de fluxo de caixa, eles podem afetar diferentes rubricas na demonstração do resultado e em outros resultados abrangentes. A apresentação de ganhos ou perdas de hedge nessa demonstração depende do grupo de itens.

B6.6.14 Se o grupo de itens não tiver quaisquer posições de risco que se compensam (por exemplo, grupo de despesas em moeda estrangeira que afetam rubricas diferentes na demonstração do resultado e em outros resultados abrangentes que são protegidos de risco de moeda estrangeira), então os ganhos e as perdas no instrumento de hedge reclassificado devem ser distribuídos às rubricas afetadas pelos itens protegidos. Essa distribuição deve ser realizada de forma sistemática e racional e não deve resultar no acréscimo dos ganhos ou perdas líquidos resultantes de um único instrumento de hedge.

B6.6.15 Se o grupo de itens tem posições de risco que se compensam (por exemplo, grupo de vendas e despesas denominadas em moeda estrangeira protegidas em conjunto para risco de moeda estrangeira), então a entidade deve apresentar os ganhos ou as perdas de proteção em rubrica separada na demonstração do resultado e em outros resultados abrangentes. Considere, por exemplo, o hedge do risco de moeda estrangeira de posição líquida de vendas em moeda estrangeira de FC 100 e despesas com moeda estrangeira de FC 80, utilizando contrato futuro de câmbio para FC 20. O ganho ou a perda no contrato de câmbio futuro reclassificado da reserva de hedge de fluxo de caixa para o resultado (quando a posição líquida afetar o resultado) deve ser apresentado em rubrica separada das despesas e vendas protegidas. Ademais, se as vendas ocorrem em período anterior ao das despesas, a receita de vendas ainda deve ser mensurada à taxa de câmbio à vista de acordo com o CPC 02. O respectivo ganho ou perda protegida deve ser apresentado em rubrica separada, de modo que o resultado reflita o efeito de proteger a posição líquida, com o ajuste correspondente à reserva de hedge de fluxo de caixa. Quando as despesas protegidas afetarem o resultado em período posterior, o ganho ou a perda protegido, anteriormente reconhecido na reserva de hedge de fluxo de caixa nas vendas,



deve ser reclassificado para o resultado e apresentado como rubrica separada daquelas que incluem as despesas protegidas, que são mensuradas à taxa de câmbio à vista de acordo com o CPC 02.

B6.6.16 Para alguns tipos de hedge de valor justo, o objetivo do hedge não é essencialmente compensar a alteração no valor justo do item protegido, e, sim, transformar os fluxos de caixa do item protegido. Por exemplo, a entidade protege o risco de taxa de juros de valor justo de instrumento de dívida com taxa fixa utilizando swap de taxa de juros. O objetivo de hedge da entidade é transformar os fluxos de caixa com juros fixos em fluxos de caixa com juros flutuantes. Esse objetivo deve ser refletido na contabilização da relação de hedge, acumulando-se o provisionamento de juros líquido no swap de taxa de juros, no resultado. No caso de hedge de posição líquida (por exemplo, posição líquida de ativo de taxa fixa ou de passivo de taxa fixa), esse provisionamento de juros líquido deve ser apresentado em rubrica separada na demonstração do resultado e em outros resultados abrangentes. Isso é para evitar o acréscimo de ganhos ou perdas líquidas de um único instrumento em valores brutos que se compensam e reconhecê-los em diferentes rubricas (por exemplo, isso evita o acréscimo do recebimento de juros líquidos em um único swap de taxa de juros para a receita de juros bruta e despesa com juros bruta).

Data de vigência e transição (Capítulo 7)

Transição (Seção 7.2)

Ativo financeiro mantido para negociação

B7.2.1 Na data da aplicação inicial deste pronunciamento, a entidade deve determinar se o objetivo de seu modelo de negócios para a gestão de quaisquer de seus ativos financeiros atende à condição do item 4.1.2(a) ou do item 4.1.2A(a) ou se o ativo financeiro é elegível para a escolha do item 5.7.5. Para esse fim, a entidade deve determinar se os ativos financeiros atendem à definição de mantidos para negociação como se a entidade os tivesse adquirido na data da aplicação inicial.

Redução ao valor recuperável

B7.2.2 Na transição, a entidade deve tentar se aproximar do risco de crédito no reconhecimento inicial, considerando todas as informações razoáveis e sustentáveis disponíveis sem custo ou esforço excessivos. A entidade não está obrigada a realizar pesquisa exaustiva de informações ao determinar, na data de transição, se houve aumentos significativos no risco de crédito desde o reconhecimento inicial. Se a entidade for incapaz de fazer essa determinação sem custo ou esforço excessivos, deve ser aplicado o item 7.2.20.

B7.2.3 Para determinar a provisão para perdas nos instrumentos financeiros inicialmente reconhecidos (ou compromissos de empréstimo ou contratos de garantia financeira, nos quais a entidade tornou-se parte do contrato) antes da data de aplicação inicial, tanto na transição quanto até o desreconhecimento desses itens, a entidade deve considerar informações relevantes ao determinar ou aproximar-se do risco de crédito no reconhecimento inicial. Para determinar ou aproximar-se do risco de crédito inicial, a entidade pode considerar informações internas e externas, incluindo informações de carteira, de acordo com os itens B5.5.1 a B5.5.6.

B7.2.4 A entidade com poucas informações históricas pode utilizar informações de relatórios internos e estatísticas (que podem ter sido geradas ao se decidir sobre o lançamento de novo produto), informações sobre produtos similares ou experiência de grupos equivalentes para instrumentos financeiros comparáveis, se pertinentes.

Definições (Apêndice A)

Derivativos



BA.1 Os exemplos típicos de derivativos são contratos futuros, a termo, de swap e opções. O derivativo normalmente possui valor nocional, que é valor de moeda, número de ações, número de unidades de peso ou volume ou outras unidades especificadas no contrato. Entretanto, o instrumento derivativo não exige que o titular ou lançador da opção invista ou receba o valor nocional no início do contrato. Alternativamente, o derivativo pode exigir pagamento fixo ou pagamento de valor que pode mudar (mas não proporcionalmente com a alteração no item subjacente) como resultado de algum evento futuro que não esteja relacionado ao valor nocional. Por exemplo, o contrato pode exigir o pagamento fixo de \$ 1.000, se a Libor de seis meses aumentar em 100 pontos-base. Esse contrato é um derivativo, mesmo se o valor nocional não for especificado.

BA.2 A definição de derivativo, neste pronunciamento, inclui contratos que sejam liquidados pelo valor bruto por meio da entrega do item subjacente (por exemplo, contrato a termo para compra de instrumento de dívida à taxa fixa). A entidade pode ter um contrato para comprar ou vender item não financeiro que possa ser liquidado pelo valor líquido à vista ou em outro instrumento financeiro ou pela troca de instrumentos financeiros (por exemplo, contrato para comprar ou vender uma commodity a preço fixo em data futura). Esse contrato está dentro do alcance deste pronunciamento, a menos que tenha sido celebrado e continue a ser mantido para a finalidade de entrega de item não financeiro, de acordo com os requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade. Contudo, este pronunciamento deve ser aplicado a esses contratos para requisitos de compra, venda ou uso esperados da entidade, se esta fizer a designação de acordo com o item 2.5 (ver itens 2.4 a 2.7).

BA.3 Uma das características, que define um derivativo, é que ele possui investimento líquido inicial menor que o que seria necessário para outros tipos de contratos que se espera tenham resposta similar a alterações em fatores de mercado. O contrato de opção atende a essa definição, porque o prêmio é menor que o investimento que seria necessário para obter o instrumento financeiro subjacente ao qual a opção está ligada. O swap de moeda que exige a troca inicial de diferentes moedas de valores justos iguais atende à definição, pois possui investimento líquido inicial zero.

BA.4 A compra ou a venda de forma regular dá origem a compromisso de preço fixo entre a data de negociação e a data de liquidação que atenda à definição de derivativo. Entretanto, por causa da curta duração do compromisso, ele não é reconhecido como instrumento financeiro derivativo. Em vez disso, este pronunciamento prevê a contabilização especial dos contratos de forma regular (ver itens 3.1.2 e B3.1.3 a B3.1.6).

BA.5 A definição de derivativo está relacionada a variáveis não financeiras, que não são específicas a uma parte do contrato. Essas variáveis incluem índice de perdas por terremoto em região específica e índice de temperaturas em cidade específica. As variáveis não financeiras, específicas a uma parte do contrato, incluem a ocorrência ou não ocorrência de incêndio que danifique ou destrua o ativo de uma parte do contrato. A alteração no valor justo do ativo não financeiro é específica ao sócio, se o valor justo refletir não apenas as alterações nos preços de mercado desses ativos (variável financeira), mas também a condição do ativo não financeiro específico mantido (variável não financeira). Por exemplo, se a garantia do valor residual de carro específico expuser o avalista ao risco de alterações na condição física do carro, a alteração nesse valor residual é específica ao proprietário do carro.

Ativo e passivo financeiro mantido para negociação

BA.6 A negociação, de modo geral, reflete a compra e a venda ativa e frequente, e os instrumentos financeiros mantidos para negociação, de modo geral, são usados com o objetivo de gerar lucro de flutuações de curto prazo no preço ou na margem do revendedor.

BA.7 Passivos financeiros mantidos para negociação incluem:

(a) passivos derivativos que não são contabilizados como instrumentos de hedge;

(b) obrigações para entregar ativos financeiros emprestados por vendedor a descoberto (ou seja, a entidade que vende ativos financeiros que tomou por empréstimo e ainda não os possui);



(c) passivos financeiros que são incorridos com a intenção de recomprá-los, em futuro próximo (por exemplo, instrumento de dívida cotado que o emitente possa recomprar, em futuro próximo, dependendo das alterações no seu valor justo); e

(d) passivos financeiros, que fazem parte da carteira de instrumentos financeiros identificados, que são gerenciados em conjunto, e para os quais haja evidência de padrão recente de obtenção de lucro de curto prazo.

BA.8 O fato de que o passivo seja usado para custear atividades de negociação, por si só, não torna esse passivo um passivo mantido para negociação.

(1)Este termo (conforme definido no CPC 40) é utilizado nos requisitos para apresentar os efeitos das mudanças no risco de crédito de passivos designados como ao valor justo por meio do resultado (ver item 5.7.7).

(1A)O fluxograma também pode ser visualizado junto com a íntegra da Resolução CVM nº 76, na página da CVM (<https://www.gov.br/cvm>).

(2)O CPC 15 trata da aquisição de contratos com derivativos embutidos em combinação de negócios.

(3)Neste Pronunciamento, valores monetários são denominados em "unidades de moeda estrangeira" (FC).

1.02 ENTIDADES DE CLASSE

RESOLUÇÃO CFC Nº 1.652, DE 17 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 23/03/2022)

Prorroga o prazo de vencimento das anuidades do exercício de 2022 de profissionais e organizações contábeis de Petrópolis (RJ).

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

Considerando o Ofício nº 103/2022 CRCRJ-Pres, por meio do qual o CRCRJ solicita a prorrogação do prazo de vencimento das anuidades do exercício de 2022 dos profissionais do Município de Petrópolis (RJ), em razão da ocorrência das chuvas que provocaram graves danos naquela municipalidade;

Considerando a declaração do Estado de Calamidade Pública pelo Decreto nº 033/2022, do Município de Petrópolis (RJ), homologado pelo Decreto nº 47.497/2022, do governador do Estado do Rio de Janeiro, e reconhecido pela Portaria nº 395/2022, do Secretário Nacional de Proteção e Defesa Civil, Ministério de Desenvolvimento Regional, resolve:

Art. 1º - Fica prorrogado até 30 de abril de 2022 o prazo de vencimento das anuidades devidas ao Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRCRJ), referentes ao exercício de 2022, previsto no [art. 1º da Resolução CFC nº 1.636, de 7 de outubro de 2021](#), por profissionais domiciliados e organizações contábeis sediadas no Município de Petrópolis (RJ).

Art. 2º - As anuidades terão desconto conforme tabela a seguir:



Em reais

Prazos Profissionais Organizações Contábeis

Contador Técnico em Contabilidade SLU Sociedades

2 sócios 3 sócios 4 sócios Acima de 4 sócios

Até 30/4/2022 534,00 478,00 265,00 534,00 802,00 1.072,00 1.339,00

Art. 3º - A parcela decorrente de parcelamentos já realizados, referentes à anuidade de 2022 com vencimento a partir de 15 de fevereiro de 2022 a 31 de março de 2022, será prorrogada para 30 de abril de 2022.

Parágrafo único - As parcelas seguintes, referentes aos parcelamentos mencionados no *caput*, terão seus vencimentos postergados para a mesma data dos meses seguintes ao da prorrogação.

Art. 4º - Ficam mantidos os critérios de aplicação de atualização monetária, multa e juros estabelecidos na Resolução CFC nº 1.636, de 7 de outubro de 2021, para pagamentos realizados a partir de 1º de maio de 2022.

Art. 5º - Esta Resolução entra em vigor em 24 de março de 2022.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR - Presidente do Conselho

1.03 LEGISLAÇÃO COMERCIAL

RESOLUÇÃO CGSIM/ME Nº 068, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)

Altera as Resoluções CGSIM nº 51, de 11 de junho de 2019; e nº 55, de 23 de março de 2020.

O COMITÊ PARA GESTÃO DA REDE NACIONAL PARA A SIMPLIFICAÇÃO DO REGISTRO E DA LEGALIZAÇÃO DE EMPRESAS E NEGÓCIOS - CGSIM, consoante deliberação ocorrida em reunião ordinária no dia 09 de março de 2022, no uso das competências que lhe conferem o § 7º do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o parágrafo único do art. 2º da Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007, e o inciso I do art. 2º do Decreto nº 9.927, de 22 de julho de 2019,

RESOLVE:

Art. 1º A Resolução CGSIM nº 51, de 11 de junho de 2019, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

.....

II - nível de risco II - médio risco, "baixo risco B" ou risco moderado: a classificação de atividades cujo grau de risco não seja considerado alto e que não se enquadrem no conceito de nível de risco I, baixo risco, "baixo risco A", risco leve, irrelevante ou inexistente, disposto no inciso I deste artigo, cujo efeito é permitir, automaticamente após o ato do registro, a emissão de licenças, alvarás e similares para início



da operação do estabelecimento, conforme previsto no art. 6º-A, caput e § 6º, da Lei nº 11.598, de 3 dezembro de 2007; e" (NR)

Art. 2º A Resolução CGSIM nº 55, de 23 de março de 2022, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º Farão jus ao rito sumário de abertura, alteração e fechamento de empresas sob o regime Inova Simples, aquelas que se autodeclarem no Portal Nacional da Redesim como empresas de inovação, nos termos do art. 65-A da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006." (NR)

"Art. 3º

.....

II - o escopo da intenção empresarial inovadora, que utilize modelos de negócios inovadores para a geração de produtos ou serviços;

.....

§ 3º

I - utilizar o número do CNPJ seguido do termo "Inova Simples (I.S.)", hipótese na qual o nome será gerado automaticamente; ou

II - incluir um nome empresarial que será verificado para fins de colidência por identidade no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). " (NR)

"Art. 4º

.....

§ 3º É permitida a solicitação de transformação da Empresa Simples de Inovação em empresário individual ou sociedade empresária." (NR)

Art. 3º Ficam revogadas:

I - a Resolução CGSIM nº 9, de 7 de outubro de 2009;

II - a Resolução CGSIM nº 14, de 17 de dezembro de 2009; e

III - a Resolução CGSIM nº 23, de 21 de setembro de 2010.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor em 1º de abril de 2022.

FERNANDO ANDRÉ COELHO MITKIEWICZ
Presidente do Comitê



2.00 ASSUNTOS FEDERAIS

2.01 IMPOSTO DE RENDA – PJ

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.074, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 24.03.2022)

Dispõe sobre a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed).

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019,

RESOLVE:

CAPÍTULO I DISPOSIÇÃO PRELIMINAR

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed), por meio da qual serão apresentadas as informações relativas aos pagamentos recebidos pela prestação de serviços de saúde.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, são considerados serviços de saúde aqueles prestados por psicólogos, fisioterapeutas, terapeutas ocupacionais, fonoaudiólogos, dentistas, hospitais, laboratórios, clínicas médicas de qualquer especialidade, estabelecimento geriátrico classificado como hospital pelo Ministério da Saúde e por entidades de ensino destinadas à instrução de deficiente físico ou mental, bem como os serviços radiológicos e de próteses ortopédicas ou dentárias.

CAPÍTULO II DA OBRIGATORIEDADE DA APRESENTAÇÃO

Art. 2º São obrigadas a apresentar a Dmed:

I - as pessoas jurídicas ou equiparadas nos termos da legislação do imposto sobre a renda, prestadoras dos serviços de saúde previstos no parágrafo único do art. 1º;

II - as operadoras de planos privados de assistência à saúde autorizadas pela Agência Nacional de Saúde Suplementar (ANS); e

III - as demais entidades que mantêm programas de assistência à saúde ou operam contrato de prestação continuada de serviços ou cobertura de custos assistenciais, com a finalidade de garantir a assistência à saúde, por meio de assistência médica, hospitalar ou odontológica, ainda que não subordinadas às normas e à fiscalização da ANS.

§ 1º Para fins do disposto no inciso II do caput, são consideradas operadoras de planos privados as pessoas jurídicas de direito privado constituídas sob a modalidade de sociedade civil ou comercial, cooperativa, administradora de benefícios ou entidade de autogestão.

§ 2º As entidades a que se refere o inciso III do caput deverão apresentar a Dmed em relação aos fatos geradores que ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 2021.

Art. 3º Estão dispensadas de apresentar a Dmed as pessoas jurídicas ou equiparadas, prestadoras de serviços de saúde:



I - inativas; e

II - ativas:

a) que não tenham prestado os serviços de saúde previstos no parágrafo único do art. 1º; ou

b) que tenham prestado os serviços de saúde previstos no parágrafo único do art. 1º exclusivamente mediante pagamento de pessoa jurídica.

CAPÍTULO III DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS

Art. 4º Na Dmed, deverão ser prestadas as seguintes informações:

I - no caso das pessoas jurídicas ou equiparadas a que se refere o inciso I do caput do art. 2º:

a) o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF), e o nome completo do responsável pelo pagamento e do beneficiário do serviço de saúde; e

b) os valores recebidos de pessoas físicas, individualizados por responsável pelo pagamento; e

II - no caso das operadoras e entidades a que se referem, respectivamente, os incisos II e III do caput do art. 2º:

a) o número de inscrição no CPF, e o nome completo do titular e dos dependentes do plano, programa ou contrato de assistência à saúde;

b) os valores recebidos de pessoa física, individualizados por beneficiário titular e dependentes; e

c) os valores reembolsados à pessoa física beneficiária do plano, individualizados por beneficiário titular ou dependente e por prestador de serviço.

§ 1º São responsáveis pela apresentação das informações previstas no inciso II do caput:

a) a administradora de benefícios, no caso de plano coletivo por adesão contratado com participação ou intermediação de administradora de benefícios; e

b) a operadora, no caso de plano coletivo por adesão contratado diretamente com a operadora de planos de saúde.

§ 2º Caso o beneficiário do serviço de saúde ou o dependente do plano, programa ou contrato de assistência à saúde não esteja inscrito no CPF, deverá ser informada a respectiva data de nascimento.

§ 3º As operadoras de plano, programa ou contrato de assistência à saúde estão dispensadas da prestação das informações previstas no inciso II do caput, relativamente às pessoas físicas beneficiárias de planos coletivos empresariais, durante a vigência do vínculo empregatício.

§ 4º No caso de plano coletivo por adesão, se houver participação financeira da pessoa jurídica contratante no pagamento, devem ser informados apenas os valores cujo ônus financeiro seja suportado pela pessoa física.

§ 5º Caso a pessoa jurídica contratante não informe discriminadamente os valores a que se refere o § 4º às operadoras de plano, programa ou contrato de assistência à saúde, estas deverão informar, na Dmed,



os valores integrais das contraprestações pecuniárias recebidas de cada segurado, independentemente de eventual participação financeira da pessoa jurídica contratante no pagamento.

§ 6º Os valores previstos neste artigo devem ser totalizados para o ano-calendário.

Art. 5º A Dmed deverá ser apresentada pela matriz da pessoa jurídica e dela deverão constar as informações de todos os seus estabelecimentos, em meio digital, mediante a utilização do programa gerador da declaração, disponibilizado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 1º A apresentação a que se refere o caput deverá ser efetuada até as 23h59min59s (vinte e três horas, cinquenta e nove minutos e cinquenta e nove segundos), horário de Brasília, do último dia útil do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente àquele a que se referirem as informações.

§ 2º É obrigatória a assinatura digital da Dmed mediante utilização de certificado digital válido, exceto no caso de pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

CAPÍTULO IV DAS PENALIDADES

Art. 6º Fica sujeita às multas previstas no art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a pessoa jurídica que apresentar a Dmed fora do prazo estabelecido no § 1º do art. 5º ou com incorreções ou omissões.

Parágrafo único. A prestação de informações falsas na Dmed configura hipótese de crime contra a ordem tributária, prevista no art. 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sem prejuízo da aplicação das demais sanções cabíveis.

CAPÍTULO V DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 7º Ficam revogadas as seguintes Instruções Normativas:

I - Instrução Normativa RFB nº 985, de 22 de dezembro de 2009, que institui a Declaração de Serviços Médicos e de Saúde (Dmed);

II - Instrução Normativa RFB nº 1.055, de 13 de julho de 2010, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

III - Instrução Normativa RFB nº 1.100, de 16 de dezembro de 2010, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

IV - Instrução Normativa RFB nº 1.125, de 31 de janeiro de 2011, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

V - Instrução Normativa RFB nº 1.136, de 18 de março de 2011, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

VI - Instrução Normativa RFB nº 1.535, de 22 de dezembro de 2014, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

VII - Instrução Normativa RFB nº 1.758, de 10 de novembro de 2017, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;



VIII - Instrução Normativa RFB nº 1.843, de 16 de novembro de 2018, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I; e

IX - Instrução Normativa RFB nº 1.987, de 29 de outubro de 2020, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I.

Art. 8º Esta Instrução Normativa será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor em 1º de abril de 2022.

JULIO CESAR VIEIRA GOMES

2.02 LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E PREVIDENCIÁRIA

PORTARIA DIRBEN/INSS Nº 988, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)

Estabelece orientações e medidas a serem adotadas para tratamento das demandas relacionadas a Benefícios de Prestação Continuada - BPC bloqueados ou suspensos por não inscrição no CadÚnico.

O DIRETOR DE BENEFÍCIOS DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, no uso da competência que lhe confere o Decreto nº 9.746, de 8 de abril de 2019, e tendo em vista o que consta no Processo Administrativo nº 35014.038436/2022-11,

RESOLVE:

Art. 1º Estabelecer orientações e medidas a serem adotadas para tratamento das demandas relacionadas a Benefícios de Prestação Continuada - BPC bloqueados ou suspensos por não inscrição no Cadastro Único - CadÚnico, nos termos do fluxograma constante do Anexo I.

Parágrafo único. O procedimento a que se refere o caput foi retomado a partir da competência janeiro/2022.

Art. 2º Os titulares do Benefício de Prestação Continuada ao Idoso e à Pessoa com Deficiência, não incluídos no CadÚnico, terão o pagamento bloqueado.

Art. 3º Para desbloqueio do crédito, o interessado deverá entrar em contato com a Central 135, para realização da qualificação e da seleção do benefício para desbloqueio automático.

Art. 4º Os beneficiários, cujos benefícios tenham sido bloqueados, que não realizarem a inclusão no CadÚnico, após o final do prazo de seus respectivos lotes, terão o benefício suspenso.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, a reativação deverá ser requerida à Central 135 ou nas Agências da Previdência Social, seguindo as disposições desta portaria.

Art. 5º Os benefícios com ausência de inscrição no CadÚnico serão suspensos no SUB, com motivo "048 NÃO ATENDIMENTO À CONVOCAÇÃO AO PSS".

Art. 6º Comparecendo o titular do benefício, representante legal ou procurador, o servidor deverá:

I - orientar quanto a necessidade de inscrição no Cadastro Único - CadÚnico;e



II - adotar os procedimentos de identificação do titular, para digitalização e anexação na tarefa que será criada no GET com a descrição "Reativação de BPC após atualização do CADÚnico", Código 5012, Sigla REATCAD.

Art. 7º A validação e a reativação dos benefícios deverá ocorrer de forma descentralizada, na Agência da Previdência Social - APS ou Equipe Local de Análise de Benefícios - ELAB/MAN, conforme diretriz estabelecida pela Gerência Executiva - GEX.

Art. 8º Caberá à APS ou ELAB/MAN realizar a análise do requerimento de reativação, mediante consulta do CadÚnico disponível no CNIS, com a finalidade de confirmar que a informação já se encontra atualizada.

Art. 9º Os benefícios serão cessados pelo sistema, com motivo 06 - "Não Atendimento à Convocação do Posto", após o prazo de 60 dias da suspensão se:

I - na análise do requerimento de reativação não for constatada a atualização; ou

II - se não for apresentado pedido de reativação em tempo hábil.

Art. 10. Os recursos administrativos em face da cessação dos benefícios seguirão o fluxo ordinário das Unidades, podendo o benefício ser reativado nos casos de decisão recursal favorável.

Art. 11. Ficam revogados os itens 4, 4.1, 4.2, 4.3, 5, 5.1, 5.2, 5.3 e 5.4 e o Anexo I do Ofício-Circular Conjunto nº 34/DIRBEN/DIRAT/INSS, de 19 de agosto de 2019.

Art. 12. O anexo desta portaria será publicado no Portal da Intraprev.

Art. 13. Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

SEBASTIÃO FAUSTINO DE PAULA

PORTARIA DIRBEN/INSS Nº 1.002, DE 22 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)

Dispõe sobre o pagamento do abono anual aos segurados e dependentes da Previdência Social que tenham recebido auxílio por incapacidade temporária, auxílio-acidente, aposentadoria, pensão por morte ou auxílio-reclusão durante o ano de 2022.

O DIRETOR DE BENEFÍCIOS DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, no uso da competência que lhe confere o Decreto nº 9.746, de 8 de abril de 2019, e tendo em vista o que consta no Processo Administrativo nº 35014.109608/2022-48,

RESOLVE:

Art. 1º O pagamento do abono anual, de que trata o Decreto nº 10.999, de 17 de março de 2022, devido aos segurados e aos dependentes da Previdência Social que, durante o ano de 2022, recebiam auxílio por incapacidade temporária, auxílio-acidente, aposentadoria, pensão por morte ou auxílio-reclusão será efetuado neste ano, excepcionalmente, em duas parcelas, da seguinte forma:

I - a primeira parcela, correspondendo a cinquenta por cento sobre o valor do benefício devido no mês de abril, será paga juntamente com os benefícios dessa competência; e



II - a segunda parcela, correspondente à diferença entre o valor total do abono anual e o valor da parcela antecipada, será paga juntamente com os benefícios da competência do mês de maio de 2022.

Art. 2º Na hipótese de cessação programada do benefício antes de 31 de dezembro de 2022, será pago o valor proporcional do abono anual ao beneficiário.

Art. 3º Será realizado o encontro de contas entre o valor pago ao beneficiário e o valor efetivamente devido nas seguintes hipóteses:

I - a cessação do benefício ocorrer antes da data programada, quando se tratar de benefícios temporários; ou

II - a cessação do benefício ocorrer antes de 31 de dezembro de 2022, quando se tratar de benefícios permanentes.

Art. 4º Para os benefícios concedidos após o mês de maio de 2022, o pagamento do abono anual será efetuado em parcela única, juntamente com a mensalidade da competência novembro/2022.

Parágrafo único. Na situação a que se refere o caput, não caberá pagamento de qualquer valor referente ao abono anual em competências anteriores à prevista.

Art. 5º O valor do abono anual pago antecipadamente no exercício de 2022 será calculado com base na renda mensal do benefício prevista para o mês de dezembro/2022 ou no mês da alta ou da cessação programada, conforme o caso, nos termos do artigo 396 da Instrução Normativa PRES/INSS nº 77, de 21 de janeiro de 2015.

Parágrafo único. Em caso de evento posterior ao pagamento da antecipação que implique alteração na renda mensal da competência de referência para o cálculo do abono anual, deverão ser realizados os acertos financeiros correspondentes.

Art. 6º Esta portaria entra em vigor no dia 29 de março de 2022.

SEBASTIÃO FAUSTINO DE PAULA

2.03 SIMPLES NACIONAL

RESOLUÇÃO CGSN Nº 166, DE 18 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 22.03.2022)

Dispõe sobre o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional.

O COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL, no uso das atribuições que lhe conferem a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, o Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007, e o Regimento Interno aprovado pela Resolução CGSN nº 163, de 21 de janeiro de 2022, e tendo em vista o disposto no art. 9º da Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022,

RESOLVE:

Art. 1º Esta Resolução dispõe sobre o Programa de Reescalonamento do Pagamento de Débitos no Âmbito do Simples Nacional (Relp), nos termos da Lei Complementar nº 193, de 17 de março de 2022.

Art. 2º Poderão aderir ao Relp as microempresas, incluídos os microempreendedores individuais, e as empresas de pequeno porte, inclusive as que se encontrarem em recuperação judicial, optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e



Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pelo art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 3º A adesão ao Relp deverá ser requerida:

I - na Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB);

II - na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na hipótese prevista no inciso II do caput do art. 48 da Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018; e

III - nos Estados, no Distrito Federal ou nos Municípios, na hipótese prevista no inciso III do caput do art. 48 da Resolução CGSN nº 140, de 2018.

Art. 4º A adesão ao Relp será efetuada até o último dia útil do mês de abril de 2022.

Art. 5º O deferimento do pedido de adesão fica condicionado ao pagamento da primeira parcela, que deverá ocorrer até a data prevista no art. 4º.

Art. 6º A adesão ao Relp implica:

I - a confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, e por ele indicados, nos termos dos arts. 389 e 395 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil (CPC);

II - a aceitação plena e irretratável pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, das condições estabelecidas nesta Resolução;

III - o dever de pagar regularmente as parcelas dos débitos consolidados no Relp e os débitos que venham a vencer a partir da data de adesão ao referido Programa, inscritos ou não em dívida ativa;

IV - o cumprimento regular das obrigações para com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS); e

V - durante o prazo de 188 (cento e oitenta e oito) meses, contado do mês de adesão ao Relp, a vedação da inclusão dos débitos vencidos ou que vierem a vencer nesse prazo em quaisquer outras modalidades de parcelamento, incluindo redução dos valores do principal, das multas, dos juros e dos encargos legais, com exceção daquele de que trata o inciso II do caput do art. 71 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Art. 7º Poderão ser pagos ou parcelados no âmbito do Relp os débitos apurados na forma prevista no Simples Nacional, desde que vencidos até a competência do mês de fevereiro de 2022.

Art. 8º Também poderão ser liquidados no âmbito do Relp os débitos parcelados de acordo com o disposto:

I - nos arts. 46 a 57 da Resolução CGSN nº 140, de 2018;

II - na Resolução CGSN nº 134, de 13 de junho de 2017;

III - na Resolução CGSN nº 138, de 19 de abril de 2018; e

IV - na Resolução CGSN nº 139, de 19 de abril de 2018.



Parágrafo único. O pedido de parcelamento dos débitos a que se refere o caput implicará a desistência compulsória e definitiva de parcelamento anterior, sem restabelecimento dos parcelamentos rescindidos caso não seja efetuado o pagamento da primeira prestação.

Art. 9º O disposto nos arts. 7º e 8º aplica-se aos créditos da Fazenda Pública constituídos ou não, com exigibilidade suspensa ou não, parcelados ou não e inscritos ou não em dívida ativa do respectivo ente federativo, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada.

Art. 10. O sujeito passivo que aderir ao Relp observará as seguintes modalidades de pagamento, conforme apresente inatividade ou redução de receita bruta, apurada conforme disciplinado no § 1º do art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006, no período de março a dezembro de 2020 em comparação com o período de março a dezembro de 2019, igual ou superior a:

I - 0% (zero por cento): pagamento em espécie de, no mínimo, 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do mês de novembro de 2022;

II - 15% (quinze por cento): pagamento em espécie de, no mínimo, 10% (dez por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do mês de novembro de 2022;

III - 30% (trinta por cento): pagamento em espécie de, no mínimo, 7,5% (sete inteiros e cinco décimos por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do mês de novembro de 2022;

IV - 45% (quarenta e cinco por cento): pagamento em espécie de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do oitavo mês de novembro de 2022;

V - 60% (sessenta por cento): pagamento em espécie de, no mínimo, 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do mês de novembro de 2022; ou

VI - 80% (oitenta por cento) ou inatividade: pagamento em espécie de, no mínimo, 1% (um por cento) do valor da dívida consolidada, sem reduções, em até 8 (oito) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis do último dia útil do mês de abril de 2022 até o último dia útil do mês de novembro de 2022.

Parágrafo único. O sujeito passivo que obteve aumento de receita bruta no período referido no caput, ou que não tenha entregado qualquer declaração do período que impossibilite o cálculo da receita bruta, observará a modalidade prevista no inciso I do caput.

Art. 11. O saldo remanescente após a aplicação do disposto nos incisos I a VI do caput do art. 10 poderá ser parcelado em até 180 (cento e oitenta) parcelas mensais e sucessivas, vencíveis a partir do mês seguinte ao mês de vencimento da última parcela de que trata o art. 10, calculadas com observância dos seguintes percentuais mínimos, aplicados sobre o saldo da dívida consolidada:

I - da 1ª (primeira) à 12ª (décima segunda) prestação: 0,4% (quatro décimos por cento);

II - da 13ª (décima terceira) à 24ª (vigésima quarta) prestação: 0,5% (cinco décimos por cento);

III - da 25ª (vigésima quinta) à 36ª (trigésima sexta) prestação: 0,6% (seis décimos por cento); e

IV - da 37ª (trigésima sétima) prestação em diante: o percentual correspondente ao saldo remanescente da dívida consolidada com reduções, em até 144 (cento e quarenta e quatro) prestações mensais e sucessivas.



Art. 12. No cálculo do montante que será liquidado na forma prevista no art. 11, será observado o seguinte:

I - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso I do caput do art. 10, redução de:

- a) 65% (sessenta e cinco por cento) dos juros de mora;
- b) 65% (sessenta e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e
- c) 75% (setenta e cinco por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

II - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso II do caput do art. 10, redução de:

- a) 70% (setenta por cento) dos juros de mora;
- b) 70% (setenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e
- c) 80% (oitenta por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

III - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso III do caput do art. 10, redução de

- a) 75% (setenta e cinco por cento) dos juros de mora;
- b) 75% (setenta e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e
- c) 85% (oitenta e cinco por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

IV - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso IV do caput do art. 10, redução de:

- a) 80% (oitenta por cento) dos juros de mora;
- b) 80% (oitenta por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e
- c) 90% (noventa por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios;

V - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso V do caput do art. 10, redução de:

- a) 85% (oitenta e cinco por cento) dos juros de mora;
- b) 85% (oitenta e cinco por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e
- c) 95% (noventa e cinco por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios; e

VI - em relação ao saldo remanescente decorrente da modalidade prevista no inciso VI do caput do art. 10, redução de:

- a) 90% (noventa por cento) dos juros de mora;



b) 90% (noventa por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas; e

c) 100% (cem por cento) dos encargos legais, inclusive honorários advocatícios.

Art. 13. O valor mínimo de cada parcela mensal dos parcelamentos previstos nos arts. 10 e 11 será de R\$ 300,00 (trezentos reais), exceto no caso dos microempreendedores individuais, cujo valor será de R\$ 50,00 (cinquenta reais).

Art. 14. O valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento for efetuado.

Art. 15. No que se refere às contribuições sociais previstas na alínea "a" do inciso I e no inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal, o prazo máximo das modalidades a que se referem os arts. 10 e 11 será de 60 (sessenta) parcelas mensais e sucessivas.

Art. 16. Para incluir débitos que se encontrem em discussão administrativa ou judicial, o sujeito passivo deverá desistir previamente das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados, bem como renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações, recursos ou ações judiciais, e protocolar, no caso de ações judiciais, requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 do CPC.

§ 1º Será admitida desistência parcial de impugnação e de recurso administrativo interposto ou de ação judicial proposta, desde que o débito objeto de desistência seja passível de distinção dos demais em discussão no processo administrativo ou na ação judicial.

§ 2º A comprovação do pedido de desistência e da renúncia de ações judiciais deverá ser apresentada no órgão que administra o débito até o último dia útil de abril de 2022.

§ 3º A desistência e a renúncia a que se refere o caput eximem o autor da ação do pagamento de honorários, não sendo devidos os honorários referidos no art. 90 do CPC.

Art. 17. Observado o devido processo administrativo, implicará a exclusão do aderente ao Relp e a exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago:

I - a falta de pagamento de 3 (três) parcelas consecutivas ou de 6 (seis) alternadas;

II - o atraso em mais de 60 (sessenta) dias no pagamento de 1 (uma) parcela, se todas as demais estiverem pagas;

III - a constatação, pelo órgão que administra o débito, de qualquer ato tendente ao esvaziamento patrimonial do sujeito passivo como forma de fraudar o cumprimento do parcelamento;

IV - a decretação de falência ou a extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica aderente;

V - a concessão de medida cautelar fiscal em desfavor do aderente, nos termos da Lei nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992;

VI - a suspensão ou a declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), nos termos dos arts. 80 e 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, respectivamente; ou



VII - a inobservância do disposto nos incisos III e IV do caput do art. 6º desta Resolução por 3 (três) meses consecutivos ou por 6 (seis) meses alternados.

Art. 18. A adesão ao Relp implica a manutenção automática dos gravames decorrentes de arrolamento de bens e de medida cautelar fiscal, além das garantias prestadas administrativamente ou em ação de execução fiscal ou em qualquer outra ação judicial, salvo no caso de imóvel penhorado ou oferecido em garantia de execução, em que o sujeito passivo poderá requerer a alienação por iniciativa particular, nos termos do art. 880 do CPC.

Art. 19. A RFB, a PGFN, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar normas complementares relativas ao parcelamento, observadas as disposições desta Resolução.

Art. 20. Ficam excepcionalmente reconhecidas as regularizações de pendências relativas a débitos impositivos à opção pelo Simples Nacional realizadas no último dia útil de abril de 2022 pelas empresas já constituídas, que formalizaram a opção até 31 de janeiro de 2022, conforme o disposto na Lei Complementar nº 123, de 2006.

Art. 21. Fica revogado o art. 2º da Resolução CGSN nº 164, de 21 de janeiro de 2022.

Art. 22. Esta Resolução será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor na data de sua publicação.

FREDERICO IGOR LEITE FABER

Presidente do Comitê

Substituto

2.04 OUTROS ASSUNTOS FEDERAIS

LEI Nº 14.314, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)

Altera a Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, para ajustar o período de suspensão da contagem dos prazos de validade dos concursos públicos em razão dos impactos econômicos decorrentes da emergência de saúde pública de importância internacional decorrente da covid-19.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu promulgo, nos termos do parágrafo 5º do art. 66 da Constituição Federal, a seguinte

LEI:

Art. 1º O art. 10 da Lei Complementar nº 173, de 27 de maio de 2020, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 10. Fica suspensa a contagem dos prazos de validade dos concursos públicos já homologados na data da publicação do Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, até o término da vedação do aumento de despesa com pessoal por força desta Lei Complementar.

.....

§ 2º A contagem de prazos suspensa volta a correr a partir do dia seguinte ao término do período indicado no caput do art. 8º desta Lei Complementar.



§ 3º A suspensão da contagem de prazos deverá ser publicada pelos respectivos órgãos públicos, com a declaração expressa de todos os efeitos dela decorrentes." (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de março de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

RESOLUÇÃO CVM Nº 69, DE 22 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 23/03/2022)

Revoga a Resolução CVM nº 4, de 20 de agosto de 2020 e as Deliberações CVM nº 5, de 22 de maio de 1979, nº 841, de 28 de janeiro de 2020, nº 843, de 5 de fevereiro de 2020, nº 848, de 25 de março de 2020, nº 849, de 31 de março de 2020, nº 852, de 15 de abril de 2020, nº 853, de 22 de abril de 2020, nº 862, de 23 de julho de 2020, e nº 864, de 28 de julho de 2020.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 15 de março de 2022, com fundamento no disposto nos arts. 8º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, APROVOU a seguinte Resolução:

Art. 1º - Ficam revogadas:

I - a Resolução CVM nº 4, de 20 de agosto de 2020;

II - a Deliberação CVM nº 5, de 22 de maio de 1979;

III - a Deliberação CVM nº 841, de 28 de janeiro de 2020;

IV - a Deliberação CVM nº 843, de 5 de fevereiro de 2020;

V - a Deliberação CVM nº 848, de 25 de março de 2020;

VI - a Deliberação CVM nº 849, de 31 de março de 2020;

VII - a Deliberação CVM nº 852, de 15 de abril de 2020;

VIII - a Deliberação CVM nº 853, de 22 de abril de 2020;

IX - a Deliberação CVM nº 862, de 23 de julho de 2020; e

X - a Deliberação CVM nº 864, de 28 de julho de 2020.

Art. 2º - Esta Resolução entra em vigor em 1º de abril de 2022.

MARCELO BARBOSA

**INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 2.073, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 24.03.2022)**

Altera a Instrução Normativa SRF n° 341, de 15 de julho de 2003, que institui a Declaração de Operações com Cartões de Crédito (Decred), a Instrução Normativa RFB n° 1.817, de 20 de julho de 2018, que dispõe sobre o Registro Especial de Controle de Papel Imune de que tratam os arts. 1° e 2° da Lei n° 11.945, de 4 de junho de 2009, e a Instrução Normativa RFB n° 1.990, de 18 de novembro de 2020, que dispõe sobre a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME n° 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei Complementar n° 95, de 26 de fevereiro de 1998, e no Decreto n° 10.139, de 28 de novembro de 2019,

RESOLVE:

Art. 1° A Instrução Normativa SRF n° 341, de 15 de julho de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 4° A Decred deverá ser apresentada em meio digital, por meio de aplicativo disponibilizado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), assinada digitalmente com utilização de certificado digital válido:

.....

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a exigência de assinatura digital prevista no caput não se aplica à pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006." (NR)

Art. 2° A Instrução Normativa RFB n° 1.817, de 20 de julho de 2018, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 16. A DIF-Papel Imune deverá ser apresentada em meio digital, por meio de aplicativo a ser disponibilizado pela RFB, assinada digitalmente com utilização de certificado digital válido, com a seguinte periodicidade:

.....

§ 1° O disposto no caput aplica-se às declarações relativas a operações com papel imune realizadas a partir do ano-calendário de 2010.

§ 2° Salvo disposição expressa em contrário, a exigência de assinatura digital prevista no caput não se aplica à pessoa jurídica optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006." (NR)

Art. 3° A Instrução Normativa RFB n° 1.990, de 18 de novembro de 2020, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 5°



.....

§ 2º No caso da transmissão da Dirf pelas pessoas jurídicas, exceto as optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), é obrigatória a assinatura digital da declaração com utilização de certificado digital válido, inclusive no caso de pessoa jurídica de direito público.

....." (NR)

Art. 4º Ficam revogadas as seguintes Instruções Normativas:

I - Instrução Normativa RFB nº 969, de 21 de outubro de 2009, Dispõe sobre a obrigatoriedade de apresentação de declarações com assinatura digital, efetivada mediante utilização de certificado digital válido, nos casos em que especifica;

II - Instrução Normativa RFB nº 995, de 22 de janeiro de 2010, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

III - Instrução Normativa RFB nº 1.036, de 1º de junho de 2010, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I;

IV - Instrução Normativa RFB nº 1.075, de 18 de outubro de 2010, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I; e

V - Instrução Normativa RFB nº 1.534, de 22 de dezembro de 2014, que altera a Instrução Normativa a que se refere o inciso I.

Art. 5º Esta Instrução Normativa será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor no dia 1º de abril de 2022.

JULIO CESAR VIEIRA GOMES

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.075, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 24.03.2022)

Dispõe sobre o regime aduaneiro especial de loja franca.

O SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 350 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto nos art. 15 e 15-A do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, no art. 61 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, nos arts. 169 e 476 a 479 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro, no Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, nos arts. 4º e 7º, no § 2º do art. 10, no § 1º do art. 14 e no art. 18 da Portaria MF nº 112, de 10 de junho de 2008, e nos arts. 4º e 5º, no inciso VII do § 2º do art. 6º, nos arts. 7º e 9º, no parágrafo único do art. 10, no § 3º do art. 13, no parágrafo único do art. 16 e no art. 23 da Portaria MF nº 307, de 17 de julho de 2014,

RESOLVE:



CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre o regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto e em fronteira terrestre.

Art. 2º O regime aduaneiro especial de loja franca é o que permite a estabelecimento instalado em zona primária de porto ou aeroporto ou em fronteira terrestre vender mercadoria nacional ou estrangeira a pessoa em viagem internacional, contra pagamento em moeda nacional ou estrangeira.

§ 1º A loja franca em fronteira terrestre deverá ser instalada em cidade gêmea de cidade estrangeira na linha de fronteira do Brasil, relacionada em ato do Ministro de Estado do Desenvolvimento Regional.

§ 2º A loja franca em porto ou aeroporto, para venda de mercadoria a:

I - pessoa que chega do exterior, deverá estar instalada em recinto confinado, de acesso restrito a passageiros procedentes do exterior, contígua à área destinada à fiscalização de bagagem e seguinte a esta, considerando-se a trajetória de saída dos passageiros;

II - pessoa que sai do País, deverá estar instalada em recinto confinado, de acesso restrito a passageiros que saem do País, liberados para embarque ou trânsito, ou a tripulantes de aeronave ou embarcação em viagem internacional; e

III - missão diplomática, repartição consular e representação de organismo internacional de caráter permanente, e a seus integrantes e assemelhados, conforme previsto no inciso IV do art. 15 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, deverá manter um Depósito Especial de Loja Franca (Delof), a ser instalado em Brasília, mediante prévia autorização da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

§ 3º A loja franca em porto ou aeroporto que, até o momento da publicação desta Instrução Normativa, estiver situada em área anterior à ocupada pela fiscalização aduaneira de bagagem poderá permanecer nessa localidade até o termo do contrato de cessão de uso da área.

Art. 3º Observados os requisitos e as condições para a concessão, poderá ser instalada mais de uma unidade de venda vinculada a um único regime aduaneiro especial de loja franca, desde que todas estejam localizadas:

I - no mesmo porto ou aeroporto, no caso de loja franca em porto ou aeroporto; ou

II - no mesmo município, no caso de loja franca em fronteira terrestre.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput se aplica, inclusive, para as unidades complementares de venda em outras áreas ou em outros terminais do mesmo porto ou aeroporto.

Art. 4º A pessoa jurídica beneficiária do regime poderá manter, no mesmo município em que esteja localizada a loja franca, depósito para guarda de mercadorias que compõem seu estoque.

Parágrafo único. No caso de loja franca em porto ou aeroporto, a área do depósito deverá ser alfandegada e poderá localizar-se em município adjacente àquele em que esteja localizado a loja franca.

CAPÍTULO II

DA CONCESSÃO DO REGIME



Seção I

Dos Requisitos e das Condições

Subseção I

Dos Requisitos e das Condições Comuns para Loja Franca em Porto ou Aeroporto e em Fronteira Terrestre

Art. 5º O regime aduaneiro especial de loja franca poderá ser concedido a pessoa jurídica estabelecida no País que:

I - preencha as condições para emissão da Certidão Negativa de Débitos Relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CND) ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa de Débitos Relativos a Créditos Tributários Federais e à Dívida Ativa da União (CPEND);

II - comprove a regularidade quanto ao recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

III - não tenha qualquer pendência perante a RFB, especialmente quanto à aplicação de regime aduaneiro especial ou aplicado em área especial do qual tenha sido ou seja beneficiária;

IV - não tenha sido submetida ao regime especial de fiscalização de que trata o art. 33 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nos últimos 3 (três) anos;

V - disponha de sistema informatizado de controle de entrada, estoque e saída de mercadorias e de registro e apuração de créditos tributários próprios e de terceiros, devidos, extintos ou com pagamento suspenso, integrado aos sistemas corporativos da beneficiária;

VI - possua sistema de monitoramento e vigilância de suas dependências, inclusive depósitos, dotado de câmeras que permitam captar imagens com nitidez, inclusive à noite, nas áreas de venda e de armazenagem de mercadorias, conforme definido em norma específica;

VII - assuma o compromisso de, no estabelecimento autorizado, efetuar exclusivamente vendas de mercadorias sob o regime aduaneiro especial de loja franca;

VIII - possua patrimônio líquido igual ou superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais);

IX - esteja adimplente com as obrigações de entrega da Escrituração Contábil Digital (ECD), que deverá estar de acordo com as normas contábeis brasileiras em vigor;

X - tenha optado pelo Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), na forma prevista na Instrução Normativa SRF nº 664, de 21 de julho de 2006; e

XI - relacione cada unidade de venda ou depósito por seu número de inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

§ 1º O valor correspondente ao patrimônio líquido referido no inciso VIII do caput será aferido com base na última ECD que a pessoa jurídica esteja obrigada a apresentar, considerados os prazos definidos na legislação específica.

§ 2º Caso a pessoa jurídica ainda não tenha apresentado qualquer ECD, por não estar obrigada, a aferição de que trata o § 1º poderá ser feita com base em balanço patrimonial assinado pelo responsável legal pela pessoa jurídica e por profissional de contabilidade legalmente habilitado.



§ 3º A pessoa jurídica que não atender ao requisito previsto no inciso VIII do caput poderá obter a concessão desde que mantenha garantia em favor da União em valor igual ou superior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), ou no valor correspondente à diferença entre o seu patrimônio líquido e esse limite, sob a forma de depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro aduaneiro.

§ 4º Para fins de cumprimento da obrigação prevista no inciso IX do caput, a pessoa jurídica beneficiária do regime aduaneiro especial de loja franca fica obrigada à entrega da ECD, ainda que dispensada pela legislação específica.

Subseção II

Dos Requisitos e das Condições Específicos para Loja Franca em Porto ou Aeroporto

Art. 6º O regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto poderá ser concedido a pessoa jurídica previamente habilitada pela RFB e que:

I - tenha como principal objeto social, cumulativamente ou não, a importação ou a exportação de mercadorias;

II - tenha sido selecionada pela entidade administradora do porto ou do aeroporto em que se pretende instalar a loja franca; e

III - atenda aos requisitos de alfandegamento do recinto, nos termos da legislação específica.

Subseção III

Dos Requisitos e das Condições Específicos para Loja Franca em Fronteira Terrestre

Art. 7º O regime aduaneiro especial de loja franca em fronteira terrestre poderá ser concedido a pessoa jurídica estabelecida no País que esteja localizada em município:

I - que autorize, por meio de lei municipal e em caráter geral, a instalação de lojas francas em seu território; e

II - onde exista unidade, serviço, seção, setor ou equipe da RFB com competência para proceder ao controle aduaneiro.

Parágrafo único. O regime aduaneiro especial de loja franca em fronteira terrestre poderá ainda ser concedido a estabelecimento instalado em município caracterizado como cidade gêmea de cidade estrangeira em linha de fronteira, limítrofe ao município referido no caput, desde que atendidas as demais condições e requisitos previstos nesta Instrução Normativa.

Seção II

Do Requerimento para Concessão do Regime

Art. 8º O requerimento para concessão do regime aduaneiro especial de loja franca deverá ser apresentado pela pessoa jurídica interessada à unidade da RFB com jurisdição dos serviços aduaneiros sobre o local onde pretende instalar a loja franca, acompanhado de:

I - cópia da matrícula do imóvel destinado à instalação da loja franca, se próprio, ou do seu contrato de uso, se pertencente a terceiro;

II - ato constitutivo, estatuto ou contrato social registrado na repartição competente, se sociedade comercial, ou dos documentos que atestem o mandato de seus administradores, se sociedade por ações;



III - balanço ou balancete apurado no último dia do mês anterior ao do requerimento do regime;

IV - documentação técnica do sistema informatizado previsto no inciso V do caput do art. 5º;

V - planta baixa das edificações; e

VI - projeto de monitoramento e vigilância dos locais a serem autorizados.

§ 1º Caso a pessoa jurídica pretenda manter depósito de loja franca em área não contígua, o requerimento para sua instalação deverá ser acompanhado de justificativa dessa pretensão e de cópia dos documentos referidos nos incisos I, V e VI do caput relativos ao depósito.

§ 2º As informações prestadas no requerimento do regime vinculam a pessoa jurídica requerente e os signatários dos documentos apresentados.

§ 3º A prestação de informação ou declaração falsa ou a apresentação de documento adulterado ou que contenha declaração ou informação falsa ou diversa da que devia constar, para fins de instrução do requerimento, sujeitará o responsável às sanções penais cabíveis.

Seção III

Da Análise do Pedido e da Decisão

Art. 9º Compete à unidade da RFB referida no art. 8º:

I - verificar o cumprimento dos requisitos e das condições estabelecidos na Seção I deste Capítulo;

II - verificar a correta instrução do requerimento, relativamente aos documentos e às informações a que se refere o art. 8º;

III - preparar o processo e sanear as irregularidades verificadas na sua instrução;

IV - encaminhar os autos à respectiva Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF), juntamente com o relatório sobre o resultado das verificações referidas nos incisos I e II; e

V - dar ciência ao interessado das decisões processuais.

Parágrafo único. No caso de requerimento de concessão de loja franca em porto ou aeroporto, compete ainda à unidade da RFB referida no art. 8º proceder à avaliação do sistema informatizado a que se refere o inciso V do caput do art. 5º.

Art. 10. Compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da unidade referida no art. 8º:

I - proceder ao exame do pedido;

II - determinar a realização das diligências julgadas necessárias para verificar a veracidade ou exatidão das informações prestadas; e

III - emitir parecer a fim de subsidiar decisão do Superintendente da Receita Federal do Brasil.

Art. 11. Na hipótese de deferimento do pedido, o regime será concedido pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil da região fiscal da unidade referida no art. 8º, mediante Ato Declaratório Executivo (ADE).

§ 1º O ADE referido no caput:



I - terá como beneficiário o estabelecimento autorizado a operar o regime, identificado pelo número do CNPJ;

II - indicará as unidades de venda e os depósitos para guarda de mercadorias autorizados a operar o regime, identificados pelo número do CNPJ; e

III - indicará o caráter precário do regime.

§ 2º No caso de loja franca em porto ou aeroporto, o ADE referido no caput disporá ainda sobre:

I - o alandegamento do respectivo recinto;

II - o prazo de vigência do alandegamento, que corresponderá ao do respectivo contrato de uso de área, firmado com a entidade administradora do porto ou aeroporto; e

III - as operações autorizadas no recinto e os requisitos para a manutenção do alandegamento, nos termos da legislação específica.

§ 3º A inclusão ou exclusão de unidade de venda ou depósito da pessoa jurídica requerente para operar o regime também será formalizada mediante ADE.

§ 4º O regime aduaneiro especial de loja franca concedido na forma prevista no caput subsistirá enquanto forem cumpridos os requisitos e as condições para a sua concessão e para a sua aplicação.

Art. 12. Na hipótese de indeferimento do pedido, caberá recurso, nos termos do art. 56 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

§ 1º O recurso deve ser apresentado no prazo de 10 (dez) dias, contado da data da ciência da decisão recorrida.

§ 2º O recurso será dirigido ao Superintendente da Receita Federal do Brasil que, se não reconsiderar a decisão, o encaminhará ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, para julgamento em última instância.

CAPÍTULO III DA APLICAÇÃO DO REGIME

Seção I Da Admissão da Mercadoria no Regime

Art. 13. Somente será admitida no regime aduaneiro especial de loja franca mercadoria que possa ser enquadrada no conceito de bagagem, estabelecido na legislação específica.

§ 1º É vedada a admissão no regime de mercadorias sujeitas à aplicação de direitos antidumping ou compensatórios, definidos em Resolução da Câmara de Comércio Exterior (Camex), publicada no Diário Oficial da União.

§ 2º No caso de loja franca em porto ou aeroporto, é vedada a importação ao amparo do regime de pérolas, pedras preciosas, metais preciosos e outras mercadorias classificadas no Capítulo 71 da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM).

Art. 14. A admissão de mercadoria no regime aduaneiro especial de loja franca, no caso de mercadoria:



I - importada, será efetuada mediante despacho aduaneiro de admissão, processado com base em declaração de importação, observadas as normas que regem o despacho aduaneiro de importação; e

II - produzida no País, obtida diretamente do estabelecimento industrial ou equiparado, será efetuada mediante Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), emitida em conformidade com a legislação pertinente.

Parágrafo único. A mercadoria importada admitida em outro regime aduaneiro especial ou em regime aduaneiro aplicado em área especial poderá ser transferida para o regime aduaneiro especial de loja franca, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.978, de 29 de setembro de 2020.

Art. 15. A importação de mercadoria para o regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto será realizada em consignação, permitido o pagamento ao consignante no exterior somente após a efetiva comercialização da mercadoria no País.

§ 1º Para controle do pagamento a que se refere o caput, relativamente às operações de venda de mercadoria importada, em quaisquer de suas modalidades, a pessoa jurídica autorizada a operar o regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto deverá registrar declaração de importação para efeitos cambiais, na forma estabelecida pela Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana).

§ 2º A declaração de importação a que se refere o § 1º será instruída com relatório relativo às operações das vendas realizadas, discriminadas segundo as formas previstas na legislação aplicável, no intervalo de tempo abrangido pela declaração, e deverá ser registrada pela beneficiária no prazo máximo de 10 (dez) dias, a contar da data do pagamento ao consignante, efetuado ao amparo desse relatório.

§ 3º Na hipótese de a beneficiária operar em mais de um porto ou aeroporto, a declaração de importação poderá ser registrada em uma única unidade da RFB, abrangendo as operações do período.

§ 4º A mercadoria a que se refere o § 1º não está sujeita a despacho para consumo.

Art. 16. A mercadoria importada ao amparo do regime aduaneiro especial de loja franca será desembaraçada com suspensão do pagamento de tributos federais.

§ 1º O previsto no caput aplica-se, inclusive, no caso de mercadoria transferida de outro regime aduaneiro especial ou de regime aduaneiro aplicado em área especial, e de mercadoria exportada sem saída do território nacional, cuja entrega se dê a pessoa jurídica beneficiária do regime.

§ 2º A suspensão do pagamento a que se refere o caput será automaticamente convertida em isenção depois de efetuada a venda da mercadoria importada.

Art. 17. A mercadoria nacional adquirida ao amparo do regime sairá do estabelecimento industrial ou equiparado com isenção de tributos federais.

Art. 18. A mercadoria admitida no regime permanecerá, sob controle aduaneiro, em uma das unidades de venda referidas no art. 3º ou no depósito de que trata o art. 4º, e não poderá ser utilizada ou submetida a qualquer processo de industrialização enquanto permanecer no regime.

Parágrafo único. Mediante requerimento da beneficiária, poderá ser autorizada pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil da unidade da RFB referida no art. 8º a saída temporária de mercadorias admitidas no regime para servirem de modelo no preparo de material promocional, pelo período máximo de 7 (sete) dias úteis.

Art. 19. Não é exigível a aposição de selo de controle em mercadoria destinada a comercialização em loja franca.



Parágrafo único. Na destinação de mercadoria a loja franca, devem ser observadas todas as normas relativas à sua comercialização em território nacional.

Seção II

Do Prazo de Permanência de Mercadoria no Regime

Art. 20. O prazo de permanência de mercadoria no regime será de 1 (um) ano, contado da data de sua entrada na unidade de venda ou depósito da beneficiária, se nacional e obtida diretamente do estabelecimento industrial ou equiparado, ou de seu desembarço aduaneiro, se importada, prorrogado automaticamente por mais 1 (um) ano.

Seção III

Da Aquisição de Mercadoria em Loja Franca

Art. 21. Poderá adquirir mercadoria admitida no regime aduaneiro especial de loja franca:

I - em porto ou aeroporto:

- a) o tripulante de aeronave ou embarcação em viagem internacional de partida;
- b) o passageiro que sai do País, portador de cartão de embarque ou de trânsito internacional;
- c) o passageiro que chega do exterior, identificado por documento hábil, no 1º (primeiro) porto ou aeroporto de desembarque no País;
- d) o passageiro a bordo de aeronave ou embarcação em viagem internacional;
- e) a missão diplomática, repartição consular e representação de organismo internacional de caráter permanente, e os seus integrantes e assemelhados, conforme previsto no inciso IV do art. 15 do Decreto-Lei nº 37, de 1966; e
- f) a empresa de navegação aérea ou marítima para consumo a bordo ou venda a passageiros, isenta de tributos, quando em águas ou espaço aéreo internacional; e

II - em fronteira terrestre, o viajante que ingressar no País e estiver identificado por documento hábil para esse ingresso.

§ 1º Para efeitos do disposto no inciso II do caput, são documentos hábeis para ingresso no País o passaporte e, no caso de nacionais ou de residentes regulares dos Estados Partes e Associados do Mercado Comum do Sul (Mercosul), aqueles listados no anexo da Decisão do Conselho do Mercado Comum (CMC) nº 18, de 30 de junho de 2008.

§ 2º Nos casos em que o documento de identificação utilizado para aquisição de mercadoria em loja franca em fronteira terrestre tiver sido emitido no País, deverá ser comprovada também a inscrição do viajante no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF).

Art. 22. O pagamento pela aquisição de mercadoria em loja franca será efetuado por meio de moeda nacional ou estrangeira, em espécie, cheque de viagem, cartão de débito ou cartão de crédito.

§ 1º Na hipótese da alínea "f" do inciso I do caput do art. 21, o pagamento das mercadorias adquiridas poderá ser efetuado por outras formas admitidas pelo Banco Central do Brasil, além das previstas neste artigo.



§ 2º As divisas estrangeiras obtidas pela beneficiária em suas operações de venda de mercadoria serão recolhidas a estabelecimento autorizado a operar com câmbio, no prazo máximo de 5 (cinco) dias úteis, contado da data da operação, observadas as normas pertinentes do Banco Central do Brasil.

Art. 23. A aquisição de mercadoria em loja franca, efetuada nos termos da alínea "c" do inciso I ou do inciso II do caput do art. 21, fica sujeita aos seguintes limites quantitativos:

I - 12 litros de bebidas alcoólicas;

II - 20 (vinte) maços de cigarros;

III - 25 (vinte e cinco) unidades de charutos ou cigarrilhas; e

IV - 250 g (duzentos e cinquenta gramas) de fumo preparado para cachimbo.

§ 1º Para a loja franca em fronteira terrestre, os limites a que se refere o caput serão aplicados a cada intervalo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando a aquisição ocorrer em loja franca de porto ou aeroporto, o limite quantitativo será de 24 (vinte e quatro) unidades de bebidas alcoólicas, observado quantitativo máximo de 12 (doze) unidades por tipo de bebida, não se aplicando disposto no inciso I do caput.

Art. 24. É vedada a aquisição de mercadoria em loja franca com finalidade comercial, exceto na hipótese prevista na alínea "f" do inciso I do caput do art. 21.

Art. 25. É vedada a venda de bebidas alcoólicas e artigos de tabacaria a menores de 18 (dezoito) anos, mesmo acompanhados.

Art. 26. A aquisição de mercadoria em loja franca está isenta de tributos até o limite de valor de:

I - US\$ 500,00 (quinhentos dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, por viajante, a cada intervalo de 30 (trinta) dias, quando efetuada nos termos do inciso II do caput do art. 21; e

II - US\$ 1.000,00 (mil dólares dos Estados Unidos da América) ou o equivalente em outra moeda, por passageiro, quando efetuada nos termos da alínea "c" do inciso I do caput do art. 21.

§ 1º É vedada a venda ao viajante procedente do exterior de mercadoria nacional admitida no regime em valor superior ao limite de isenção de que ainda disponha o viajante.

§ 2º Para apuração do limite previsto no caput, o valor da mercadoria nacional admitida no regime adquirida pelo viajante procedente do exterior será contabilizado juntamente com o valor da mercadoria estrangeira admitida no regime por ele adquirida.

Art. 27. Na hipótese de aquisição de mercadoria em mais de uma loja franca em fronteira terrestre, deverão ser observados os limites quantitativos previstos no art. 23 e o limite de isenção estabelecido no art. 26, para o total das compras realizadas em todas as lojas.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também para a aquisição de mercadoria em mais de uma unidade de venda de loja franca em porto ou aeroporto.

Art. 28. Não será autorizada a aquisição de mercadoria em loja franca se o valor do imposto a recolher em razão da extrapolação dos limites estabelecidos no art. 26 for inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

**Seção IV****Do Regime de Tributação e do Pagamento do Imposto**

Art. 29. A mercadoria importada adquirida em loja franca nos termos da alínea "c" do inciso I ou do inciso II do caput do art. 21 cujo valor global exceder os limites estabelecidos no art. 26 será submetida ao regime de tributação especial de que tratam os arts. 101 e 102 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 Regulamento Aduaneiro.

Parágrafo único. A aplicação do regime de tributação especial a que se refere o caput implica a exigência do Imposto de Importação à alíquota de 50% (cinquenta por cento) sobre o montante que exceder os limites estabelecidos no art. 26.

Art. 30. O Imposto de Importação a que se refere o parágrafo único do art. 29 deverá ser pago por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) emitido pela loja franca.

§ 1º Não será admitida a quitação do imposto devido mediante compensação com eventuais créditos a que o viajante tenha direito.

§ 2º O Darf a que se refere o caput deverá ser pago até o dia útil seguinte à data de aquisição da mercadoria na loja franca.

Art. 31. A mercadoria adquirida nos termos da alínea "d" do inciso I do caput do art. 21 receberá o tratamento de bagagem acompanhada procedente do exterior no momento do desembarque do viajante no País.

Art. 32. A venda de mercadoria nas hipóteses das alíneas "a", "b" e "f" do inciso I do caput do art. 21 é considerada exportação para o exterior.

Seção V**Da Entrega da Mercadoria**

Art. 33. A mercadoria adquirida deverá ser entregue ao próprio adquirente na loja franca de aquisição.

§ 1º Nos casos em que o adquirente for uma das pessoas jurídicas relacionadas nas alíneas "e" e "f" do inciso I do caput do art. 21, a mercadoria será entregue ao seu representante autorizado.

§ 2º No caso de aquisição por tripulante, nos termos da alínea "a" do inciso I do caput do art. 21, a mercadoria deverá ser entregue dentro da aeronave ou embarcação.

§ 3º No caso de loja franca em porto ou aeroporto, após a entrega prevista no caput, o adquirente a que se refere a alínea "c" do inciso I do caput do art. 21 poderá contratar serviço de entrega em domicílio fornecido pela beneficiária do regime.

§ 4º No caso de aquisição em loja franca em porto ou aeroporto, a mercadoria deverá ser entregue em embalagem lacrada.

Art. 34. Na hipótese de aquisição nos termos do disposto no art. 29, a loja franca somente poderá realizar a entrega da mercadoria ao viajante após a comprovação do pagamento do Imposto de Importação devido.

Art. 35. No caso de aquisição por passageiro que sai do País, nos termos da alínea "b" do inciso I do caput do art. 21, se houver a impossibilidade momentânea de partida da aeronave ou embarcação e se ocorrer a saída do passageiro do recinto de acesso restrito, a mercadoria será devolvida à loja franca ou ficará sob guarda fiscal, para posterior entrega ao adquirente.



Seção VI

Da Troca de Mercadoria

Art. 36. A substituição de mercadoria adquirida em loja franca por outra de mesma espécie, marca e modelo far-se-á nos prazos e nas condições estabelecidos pela Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990.

§ 1º Se não for possível a substituição por mercadoria idêntica, a loja franca poderá:

I - cancelar a venda, hipótese em que o seu registro será desconsiderado para efeitos de controle de limites de valor e quantitativos; ou

II - efetuar a troca por mercadoria de espécie, marca ou modelo diverso, desde que de preço igual ou inferior.

§ 2º Na hipótese prevista no § 1º, a loja franca restituirá o valor pago pela mercadoria, ou eventual diferença, em moeda nacional pelo câmbio do dia da restituição.

Seção VII

Do Consumo de Bordo e Venda a Passageiros em Viagem Internacional

Art. 37. O fornecimento para consumo de bordo ou a venda destinada a passageiros, nos termos da alínea "f" do inciso I do caput do art. 21, poderá realizar-se nas seguintes modalidades:

I - venda a empresa de navegação marítima ou aérea, de bandeira estrangeira, para consumo de bordo ou venda a passageiros em viagem internacional; e

II - venda a bordo a passageiros em viagem internacional, pela pessoa jurídica autorizada a operar no regime aduaneiro especial de loja franca.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a venda será acobertada por nota fiscal e, na hipótese de retorno ao País, a mercadoria estará sujeita às normas gerais que regem o regime comum de importação.

§ 2º A venda realizada nos termos do inciso II do caput, sob a responsabilidade da pessoa jurídica autorizada a operar no regime aduaneiro especial de loja franca, será acobertada por nota de venda, com destaque "a bordo", e as saídas e os retornos de mercadorias do depósito de loja franca fornecedor constarão do Boletim de Movimentação de Mercadoria (BMM), observando-se, para tais documentos, as especificações contidas em ato específico emitido pela RFB.

§ 3º Enquanto a aeronave ou embarcação permanecer em território aduaneiro, a mercadoria adquirida nos termos da alínea "f" do inciso I do caput do art. 21 não poderá ser vendida ou transferida a qualquer título e deverá ser mantida em compartimento próprio e lacrado.

§ 4º Se, para o fornecimento para consumo de bordo, a mercadoria tiver que sair da zona primária, o transporte será efetuado sob o regime de trânsito aduaneiro e o despacho será processado com base em Declaração de Trânsito de Transferência (DTT), instruído com via da nota fiscal referida no § 1º.

Seção VIII

Do Depósito Especial de Loja Franca

Art. 38. A loja franca em porto ou aeroporto poderá estabelecer Delof em Brasília para venda a:

I - missões diplomáticas e repartições consulares de caráter permanente;



II - representações de organismos internacionais de caráter permanente de que o Brasil seja membro;

III - integrantes de missões diplomáticas e de representações consulares de caráter permanente; e

IV - funcionários, peritos, técnicos e consultores, estrangeiros, de representações permanentes de organismos internacionais de que o Brasil seja membro, que, no exercício de suas funções, gozem do tratamento aduaneiro outorgado ao corpo diplomático.

Art. 39. A loja franca referida no art. 38 interessada na instalação de Delof em Brasília apresentará requerimento ao Superintendente da Receita Federal do Brasil da 1ª Região Fiscal, instruído com planta baixa e de situação do depósito e com a documentação do sistema de controle operacional.

Art. 40. As vendas realizadas em Delof poderão ser programadas ou ocasionais.

§ 1º Entende-se por vendas:

I - programadas, as efetivadas com base em documento aprovado pelo Ministério das Relações Exteriores (MRE); e

II - ocasionais, as realizadas diretamente às pessoas relacionadas nos incisos III e IV do caput do art. 38, nos limites e nas condições estabelecidos no § 3º, sem prévia autorização.

§ 2º As vendas programadas ou ocasionais serão procedidas com observância dos critérios estabelecidos pelo MRE.

§ 3º As vendas ocasionais estarão sujeitas aos seguintes limites e condições:

I - valor mensal de até US\$ 1.000,00 (mil dólares dos Estados Unidos da América), não cumulativo;

II - quantidades que não evidenciem destinação comercial; e

III - limitação quantitativa mensal para os seguintes produtos:

a) 20 (vinte) litros de bebidas alcoólicas;

b) 10 (dez) pacotes de cigarros; e

c) 10 (dez) unidades de perfumes.

§ 4º A mercadoria adquirida em Delof poderá ser objeto de substituição, conserto ou devolução com restituição da quantia paga, por intermédio de outro depósito sob a responsabilidade da mesma loja franca, inclusive quando estiver localizado em outra unidade da Federação.

§ 5º As vendas ocasionais serão efetuadas a clientes autorizados que se identifiquem mediante apresentação de documento expedido pelo MRE.

§ 6º O cônjuge de cliente autorizado poderá efetuar compras ocasionais em nome deste, desde que devidamente identificado, mediante apresentação de documento expedido pelo MRE.

Art. 41. Até o 5º (quinto) dia útil de cada mês, a loja franca que mantém o Delof apresentará ao MRE relatório das vendas efetuadas no mês imediatamente anterior.

Parágrafo único. O relatório a que se refere o caput deverá discriminar:



I - o mês de referência;

II - as vendas ocasionais, por órgão de vinculação e por cliente;

III - o número do documento de identificação do cliente;

IV - a quantidade, a especificação e o valor, em dólares dos Estados Unidos da América, das mercadorias vendidas; e

V - o número e a data das notas de venda.

Art. 42. As vendas programadas serão realizadas ao amparo de Nota de Venda Programada (NVP), instituída por ato específico da RFB, emitida em 5 (cinco) vias, com a seguinte destinação:

I - 1ª (primeira) via, emitente;

II - 2ª (segunda) via, MRE;

III - 3ª (terceira) via, adquirente;

IV - 4ª (quarta) via, RFB; e

V - 5ª (quinta) via, Banco Central do Brasil.

Art. 43. A loja franca que opere mais de um Delof deverá informar ao MRE o depósito que ficará incumbido de consolidar as NVP, para fins de apresentação do relatório de vendas de que trata o art. 41.

Seção IX **Da Extinção da Aplicação do Regime**

Art. 44. A extinção da aplicação do regime aduaneiro especial de loja franca dar-se-á mediante uma das seguintes destinações da mercadoria:

I - venda, nas hipóteses previstas no art. 21;

II - exportação ou reexportação para qualquer país de destino;

III - devolução ao estabelecimento industrial ou equiparado, no caso de mercadoria nacional admitida no regime mediante NF-e;

IV - despacho para consumo, mediante o cumprimento das exigências legais e administrativas pertinentes, no caso de mercadoria importada;

V - transferência para outro regime aduaneiro especial ou para regime aduaneiro aplicado em área especial, no caso de mercadoria importada;

VI - transferência para outra beneficiária do regime aduaneiro especial de loja franca, no caso de mercadoria importada;

VII - entrega à Fazenda Nacional, livre de quaisquer despesas, desde que Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável concorde em recebê-la; ou

VIII - destruição sob controle aduaneiro, às expensas da beneficiária.



§ 1º As destinações referidas nos incisos II, IV, V e VI do caput serão realizadas com observância aos procedimentos estabelecidos nas normas específicas.

§ 2º Na hipótese de extinção da aplicação do regime em razão da destinação prevista no inciso IV do caput, também deverão ser observados os seguintes procedimentos:

I - o despacho para consumo dar-se-á mediante registro de declaração de importação:

a) na unidade da RFB que jurisdiciona o estabelecimento, no caso de loja franca em fronteira terrestre; ou

b) no próprio recinto, no caso de loja franca em porto ou aeroporto;

II - a mercadoria a ser submetida a despacho para consumo deverá ser separada das demais mercadorias, e:

a) não será necessária sua transferência para recinto aduaneiro, no caso de loja franca em fronteira terrestre;

b) será relacionada em BMM, no caso de loja franca em porto ou aeroporto;

III - o número da declaração de admissão da mercadoria no regime deverá ser informado na adição a ela referente;

IV - o valor do frete relativo à mercadoria despachada para consumo será obtido mediante a divisão do valor total do transporte informado na declaração de admissão no regime, proporcionalmente aos pesos líquidos das mercadorias;

V - o valor do seguro relativo à mercadoria despachada para consumo será obtido mediante a divisão do valor total do seguro informado na declaração de admissão no regime, proporcionalmente aos valores das mercadorias; e

VI - a declaração de importação será instruída com a via original da fatura comercial e com outros documentos exigidos em decorrência da legislação específica, dispensada a apresentação do conhecimento de carga.

§ 3º A Coana estabelecerá o tipo de declaração que será utilizado no despacho aduaneiro para consumo de mercadoria admitida no regime aduaneiro especial de loja franca.

§ 4º A mercadoria transferida nos termos do inciso V do caput não poderá retornar ao regime aduaneiro especial de loja franca.

§ 5º A destinação a que se refere o inciso VI do caput equipara-se à transferência para outro regime aduaneiro especial, sem que haja reinício de contagem do prazo de permanência da mercadoria no regime, observadas as normas relativas a essa transferência.

Art. 45. A transferência de mercadoria entre depósitos de loja franca será processada com base em:

I - DTT, instruída com termo de liberação, no caso de mercadoria sujeita a controle de outros órgãos, e com Nota de Transferência de Mercadoria (NTM), conforme especificações contidas em ato específico emitido pela RFB, no caso de loja franca em porto ou aeroporto; ou

II - Nota Fiscal que acoberte a operação, no caso de loja franca em fronteira terrestre.



§ 1º No caso do inciso I do caput, a transferência de mercadoria entre filiais da mesma beneficiária demandará ainda a emissão de BMM.

§ 2º Na hipótese de transferência de mercadoria entre depósitos de loja franca com mudança de beneficiária, será observado o disposto no § 1º do art. 44.

Art. 46. No caso de mercadoria importada, sob controle aduaneiro, adquirida por loja franca em porto ou aeroporto, sua destruição poderá ser autorizada:

I - sem a realização de pagamento ao consignante; ou

II - com a realização de pagamento ao consignante, após o pagamento dos tributos com a exigibilidade suspensa, por meio de Darf, tendo por base a declaração de importação a que se refere o § 1º do art. 15.

Seção X

Do Sistema Informatizado de Controle

Subseção I

Do Sistema Informatizado de Loja Franca em Porto ou Aeroporto

Art. 47. Para a loja franca em porto ou aeroporto, o sistema informatizado de controle aduaneiro de entrada, estoque e saída de mercadorias e de registro e apuração de créditos tributários, a que se refere o inciso V do caput do art. 5º, deverá compreender, basicamente, os seguintes documentos:

I - registro quantitativo de entrada de mercadorias no depósito, a partir da declaração de admissão ou nota fiscal;

II - registro quantitativo de saída de mercadorias do depósito, consoante as seguintes destinações:

a) transferência para a unidade de venda ou outro depósito de loja franca da beneficiária ou para depósito de loja franca de outra beneficiária;

b) reexportação para qualquer país de destino, no caso de mercadorias importadas;

c) exportação, no caso de mercadorias nacionais;

d) venda nas hipóteses previstas no art. 21;

e) destruição sob controle aduaneiro;

f) transferência para outro regime aduaneiro especial ou aplicado em área especial;

g) despacho para consumo; e

h) entrega à Fazenda Nacional;

III - registro quantitativo e financeiro das vendas, por item de estoque;

IV - demonstrativo quantitativo e financeiro da posição consolidada das vendas;

V - demonstrativo do saldo de mercadorias em estoque no depósito;



VI - demonstrativo que contenha o número das declarações de:

- a) importação, relativas à admissão no regime, ao despacho para consumo e para efeitos cambiais;
- b) exportação; e
- c) trânsito aduaneiro;

VII - demonstrativo dos tributos pagos decorrentes da destinação a que se refere a alínea "g" do inciso II; e

VIII - demonstrativo do montante que exceder o limite de valor global a que se refere o inciso II do caput do art. 26 e do correspondente pagamento de tributos, discriminado por operação de venda de mercadoria em lojas francas de chegada.

§ 1º O sistema informatizado de que trata este artigo deverá diferenciar as mercadorias de origem estrangeira, as de origem nacional e as de origem nacional exportadas e entregues, em consignação, para admissão e venda no regime aduaneiro especial de loja franca.

§ 2º Para fins de controle e registro dos estoques consignados, as lojas francas poderão adotar o sistema de custo médio.

§ 3º Ao final de cada mês, a loja franca deverá encaminhar à unidade da RFB com jurisdição dos serviços aduaneiros sobre o estabelecimento, os registros e controles mencionados nos incisos do caput.

Art. 48. O sistema informatizado de controle aduaneiro de entrada, estoque e saída de mercadorias e de registro e apuração de créditos tributários, a que se refere o inciso V do caput do art. 5º, desenvolvido pela beneficiária, deverá atender aos requisitos e às especificações estabelecidos em ato da Coana, inclusive no que se refere a procedimentos para a realização de testes e avaliações do seu funcionamento.

§ 1º A Coana estabelecerá ainda:

I - os requisitos para a apresentação da documentação técnica;

II - os requisitos formais e técnicos para os controles contábeis; e

III - o prazo para a implementação, por parte das pessoas jurídicas autorizadas a operar no regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto, dos ajustes aos requisitos e às especificações a que se refere o caput.

§ 2º O sistema informatizado deverá individualizar as operações do estabelecimento autorizado e permitir identificar, no mínimo, os controles previstos no art. 47, e estar integrado ao sistema corporativo da pessoa jurídica no País, com livre e permanente acesso da RFB, relativamente à emissão e escrituração do documentário fiscal e aduaneiro e almoxarifados.

§ 3º O sistema informatizado de que trata este artigo estará sujeito a auditoria, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 682, de 4 de outubro de 2006.

Subseção II

Do Sistema Informatizado de Loja Franca em Fronteira Terrestre



Art. 49. Para a loja franca em fronteira terrestre, o sistema informatizado de controle aduaneiro de entrada, estoque e saída de mercadorias e de registro e apuração de créditos tributários, a que se refere o inciso V do caput do art. 5º, deverá apresentar, dentre outras, as seguintes funcionalidades:

I - registro de entrada de mercadorias no regime, a partir da declaração de admissão ou da nota fiscal;

II - registro de saída de mercadorias do regime, consoante as destinações previstas no art. 44; e

III - intercâmbio de dados com o sistema de controle de lojas francas da RFB, conforme definido em ato específico da Coana.

§ 1º O sistema informatizado de que trata este artigo deverá identificar separadamente as mercadorias de origem estrangeira, as de origem nacional e as exportadas sem saída do território nacional, cuja entrega se dê a pessoa jurídica beneficiária do regime.

§ 2º O registro a que se refere o inciso II do caput deverá vincular a saída de mercadorias aos respectivos documentos de entrada no regime.

§ 3º O sistema informatizado de que trata este artigo não está sujeito à homologação da RFB e a ele não se aplicam as disposições da Instrução Normativa SRF nº 682, de 2006.

§ 4º O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento pela beneficiária de outras obrigações acessórias previstas na legislação tributária, aduaneira ou correlata.

Seção XI

Das Demais Obrigações da Beneficiária do Regime

Art. 50. A loja franca deverá cancelar, no prazo de até 10 (dez) dias contado da data da aquisição pelo viajante, as vendas sobre as quais o imposto devido não tenha sido pago até a data referida no § 2º do art. 30.

Art. 51. Compete à beneficiária do regime comprovar, quando solicitado, o cumprimento dos prazos, dos requisitos e das condições para a aplicação do regime, inclusive quanto à extinção de sua aplicação.

Parágrafo único. No caso de extinção da aplicação do regime em razão da destinação de mercadoria prevista no inciso I do caput do art. 44, compete à beneficiária comprovar a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente, observado o disposto no art. 34.

Art. 52. A beneficiária do regime deverá, sempre que solicitado pela fiscalização, apresentar todos os documentos e dados, mantidos em computador ou em qualquer outro meio, relativos às operações realizadas.

Art. 53. A beneficiária do regime aduaneiro especial de loja franca fica obrigada a ressarcir o Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf), instituído pelo Decreto-Lei nº 1.437, de 17 de dezembro de 1975, em decorrência das despesas administrativas relativas às atividades extraordinárias de fiscalização, no montante resultante da aplicação dos seguintes percentuais sobre a receita bruta com vendas:

I - de mercadorias de origem estrangeira: 6% (seis por cento); e

II - de mercadorias de origem nacional, inclusive as exportadas sem saída do território nacional, cuja entrega se dê a pessoa jurídica beneficiária do regime: 3% (três por cento).



§ 1º Permanecem inalterados os percentuais de recolhimento do Fundaf fixados antes da data da publicação da Portaria MF nº 204, de 22 de agosto de 1996, para as lojas francas que se encontravam em funcionamento naquela data.

§ 2º O recolhimento da contribuição ao Fundaf far-se-á até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos que geraram o débito, em função da receita auferida com a venda de mercadorias efetuada no mês anterior.

§ 3º No caso de loja franca em porto ou aeroporto, o disposto neste artigo aplica-se apenas às vendas realizadas em suas unidades de venda localizadas em porto ou aeroporto.

Art. 54. A loja franca em fronteira terrestre:

I - fica obrigada a emitir uma NF-e, modelo 55, a cada venda realizada nos termos do inciso II do caput do art. 21;

II - deverá informar à RFB, no prazo de 10 (dez) dias contado da data da entrega da mercadoria, as ocorrências de apresentação de Darf com pagamento não confirmado eletronicamente por meio do sistema de controle de lojas francas de que trata o art. 55; e

III - deverá apresentar à unidade da RFB com jurisdição dos serviços aduaneiros sobre o estabelecimento, até o 10º (décimo) dia do mês subsequente ao encerramento do trimestre civil:

a) inventário das mercadorias admitidas no regime, do qual conste a posição do último dia do trimestre civil; e

b) relatório de quebra de estoque no período, acompanhado de comprovante de pagamento dos tributos que haviam sido suspensos por ocasião da admissão no regime, acrescidos de juros e multa de mora.

Art. 55. A adesão ao regime por loja franca em fronteira terrestre implica a utilização do sistema de controle de lojas francas, hospedado no Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro), e a observância rigorosa das normas pertinentes à segurança da informação editadas pela RFB.

§ 1º A beneficiária do regime arcará com todos os custos necessários à operacionalização do sistema informatizado de que trata este artigo, independentemente dos meios ou das soluções tecnológicas utilizados, sem qualquer ônus para a RFB.

§ 2º A beneficiária do regime deverá firmar contrato com o Serpro para fins de ressarcimento dos custos a ele devidos pela utilização do sistema informatizado de que trata este artigo.

Seção XII

Do Descumprimento do Regime

Art. 56. O descumprimento de prazo, de requisito ou de condição para a concessão ou para a aplicação do regime implica a exigência dos tributos com pagamento suspenso, relativos às mercadorias para as quais o regime foi descumprido, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício.

Parágrafo único. O descumprimento de requisito ou condição para a concessão ou para a aplicação do regime enseja ainda a imposição das sanções administrativas previstas no art. 76 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Seção XIII

Dos Efeitos da Suspensão e do Cancelamento do Regime



Art. 57. Na hipótese de suspensão da aplicação do regime pela imposição de sanção administrativa prevista no art. 76 da Lei nº 10.833, de 2003, enquanto perdurarem seus efeitos, a beneficiária não poderá admitir novas mercadorias no regime e nem adotar as providências de que tratam os incisos I, V e VI do caput do art. 44 para as mercadorias anteriormente admitidas.

Art. 58. A concessão do regime de que trata esta Instrução Normativa poderá ser cancelada:

I - a pedido da beneficiária; ou

II - de ofício, nos casos previstos no art. 76 da Lei nº 10.833, de 2003.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, a beneficiária deverá, no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do deferimento do pedido de cancelamento, adotar, com relação às mercadorias, uma das providências previstas nos incisos II a VIII do caput do art. 44, para extinção da aplicação do regime.

§ 2º O cancelamento de ofício previsto no inciso II do caput implica a exigência dos tributos federais com pagamento suspenso relativos às mercadorias para as quais a aplicação do regime ainda não tenha sido extinta, acrescidos de juros de mora e de multa de ofício, sem prejuízo das demais penalidades aplicáveis.

CAPÍTULO IV DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 59. A beneficiária do regime aduaneiro especial de loja franca poderá receber, expor, usar e distribuir amostras, brindes e provadores, desde que cedidos gratuitamente pelos fabricantes e acondicionados em embalagens apropriadas.

Parágrafo único. A distribuição, a título gratuito, ao viajante que ingressar no País ou o consumo no interior da loja franca, das mercadorias a que se refere o caput, equipara-se a venda para fins de extinção da aplicação do regime.

Art. 60. Somente poderão ingressar em loja franca em porto ou aeroporto, e em seus depósitos, pessoas relacionadas com as suas atividades e aquelas qualificadas como adquirentes de mercadoria.

Art. 61. A beneficiária do regime aduaneiro especial de loja franca em porto ou aeroporto, cujo regime tenha sido concedido até a data de entrada em vigor desta Instrução Normativa, fica dispensada do cumprimento dos requisitos previstos nos incisos VII a IX do art. 5º até 31 de dezembro de 2024.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o prazo de permanência da mercadoria já admitida no regime, previsto no art. 20, será contado a partir da data de entrada em vigor desta Instrução Normativa.

Art. 62. Ficam revogados:

I - a Instrução Normativa SRF nº 5, de 2 de janeiro de 1986;

II - a Portaria SRF nº 220, de 17 de fevereiro de 1998;

III - a Portaria SRF nº 221, de 17 de fevereiro de 1998;

IV - a Instrução Normativa RFB nº 863, de 17 de julho de 2008;

V - a Instrução Normativa RFB nº 1.309, de 27 de dezembro de 2012;



- VI - a Instrução Normativa RFB nº 1.799, de 16 de março de 2018;
- VII - os arts. 3º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.849, de 28 de novembro de 2018;
- VIII - o art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.857, de 17 de dezembro de 2018;
- IX - a Instrução Normativa RFB nº 1.866, de 27 de dezembro de 2018;
- X - a Instrução Normativa RFB nº 1.908, de 19 de agosto de 2019;
- XI - o art. 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.920, de 31 de dezembro de 2019; e
- XII - o art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.964, de 7 de julho de 2020.

Art. 63. Esta Instrução Normativa será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor em 1º de abril de 2022.

JULIO CESAR VIEIRA GOMES

INSTRUÇÃO NORMATIVA ITI Nº 23, DE 23 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 24/03/2022)

Aprova a versão revisada e consolidada dos requisitos necessários à emissão de certificados digitais de pessoas jurídicas para os condomínios.

O DIRETOR-PRESIDENTE DO INSTITUTO NACIONAL DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO, no uso das atribuições que lhe foram conferidas pelo inciso VI do art. 9º do anexo I do Decreto nº 8.985, de 8 de fevereiro de 2017, pelo art. 1º da Resolução nº 33 do Comitê Gestor da ICP-Brasil, de 21 de outubro de 2004, e pelo art.

2º da Resolução nº 163 do Comitê Gestor da ICP-Brasil, de 17 de abril de 2020, CONSIDERANDO a determinação estabelecida pelo Decreto nº 10.139, de 28 de novembro de 2019, para revisão e consolidação dos atos normativos inferiores a decreto, editados por órgãos e entidades da administração pública federal direta, autárquica e fundacional,

considerando os procedimentos estabelecidos pela Portaria nº 16, de 02 de abril de 2020, para a revisão e consolidação dos atos normativos no âmbito do Instituto Nacional de Tecnologia da Informação - ITI,

considerando a lista dos atos normativos contemplados no processo de revisão e consolidação dos atos normativos do ITI e da ICP-Brasil, publicada pela Portaria nº 42, de 28 de setembro de 2020, pelo Instituto Nacional de Tecnologia da Informação, e

considerando a necessidade de uniformização da documentação mínima necessária para emissão de certificados de pessoa jurídica a condomínios, resolve:

Art. 1º - Esta Instrução Normativa dispõe acerca da documentação mínima necessária à emissão de certificados digitais de pessoas jurídicas para os condomínios.



Parágrafo único - Além dos documentos previstos nesta Instrução Normativa, as Autoridades de Registro e Autoridades Certificadora poderão exigir outros documentos que considerem necessários para fins de comprovação da existência e/ou da representatividade do condomínio.

Art. 2º - Para fins de emissão do certificado digital de pessoa jurídica a condomínios deverão ser apresentados, no mínimo, os seguintes documentos:

- I - inscrição junto ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ;
- II - ato de constituição do condomínio; e
- III - ata da Assembleia Condominial de eleição do síndico ou administrador.

§ 1º - Entende-se como ato constitutivo do condomínio o testamento, a escritura pública ou particular de instituição, ou a convenção condominial devidamente registrada no Cartório de Registro de Imóveis, não bastando, para tal fim, quaisquer outros documentos, tais como o regimento interno ou declarações emitidas pelos respectivos síndicos ou administradores.

§ 2º - Para os condomínios devidamente inscritos perante o CNPJ, mas que não se encontrem regularmente constituídos nos termos da legislação vigente, fica dispensado o registro de seus atos constitutivos junto ao Cartório de Registro de Imóveis, a que se refere o § 1º.

Art. 3º - Deverão ser observados os demais requisitos e procedimentos relacionados à identificação do requerente do certificado, inclusive quanto à identificação do representante legal do condomínio, previstos no DOC-ICP-05.

Art. 4º - Ficam revogadas:

- I - a Instrução Normativa nº 02, de 09 de agosto de 2011; e
- II - a Instrução Normativa nº 09, de 29 de agosto de 2018.

Art. 5º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2022.

CARLOS ROBERTO FORTNER

ATO COTEPE/ICMS Nº 018, DE 18 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 21.03.2022)

Altera o Ato COTEPE/ICMS nº 67/19, que divulga relação das empresas nacionais que produzem, comercializam e importam materiais aeronáuticos, beneficiárias de redução de base de cálculo do ICMS.

O DIRETOR DA SECRETARIA-EXECUTIVA DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, no uso de suas atribuições que lhe confere o inciso XIII do art. 12 e o art. 35 do Regimento da Comissão Técnica Permanente do ICMS - COTEPE/ICMS, de 12 de dezembro de



1997, por este ato, com base no § 1º da cláusula primeira-B do Convênio ICMS nº 75, de 5 de dezembro de 1991,

CONSIDERANDO a relação encaminhada pelo Comando da Aeronáutica do Ministério da Defesa por meio do Ofício nº 12/CDI-SE/309, de 11 de fevereiro de 2022;

CONSIDERANDO as manifestações das unidades federadas registradas no processo SEI nº 12004.100942/2019-54, torna público:

Art. 1º Os itens a seguir indicados do Anexo Único do Ato COTEPE/ICMS nº 67, de 3 de dezembro de 2019, passam a vigorar com as seguintes redações:

I - o item 53 do campo referente ao Estado do Paraná:

PORTARIA CORAT Nº 060, DE 18 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 21.03.2022)

Autoriza solicitação de serviço por meio de processo digital aberto no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC).

O COORDENADOR-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUBSTITUTO, no uso da atribuição que lhe confere o art. 66 do Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020, e tendo em vista o disposto no § 3º do art. 3º e no art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 27 de janeiro de 2022,

RESOLVE:

Art. 1º Fica autorizada a solicitação, mediante processo digital formalizado de acordo com a Instrução Normativa RFB nº 2.022, de 16 de abril de 2021, por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC), disponível no endereço eletrônico <<https://gov.br/receitafederal/pt-br>>, dos seguintes serviços:

I - cadastramento de débitos, para fins de parcelamento, relativos:

a) à contribuição devida pelo contribuinte individual ou segurado especial a que se referem, respectivamente, os incisos V e VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

b) à contribuição devida pelo empregador doméstico a que se refere o inciso II do art. 15 da referida Lei, até a competência 09/2015;

c) a contribuições apuradas por meio de Aviso de Regularização de Obra (ARO);

d) a contribuições retidas sobre nota fiscal de fornecimento de bens ou serviços; e

e) a contribuições incidentes sobre valores pagos em decorrência de sentenças proferidas pela Justiça do Trabalho;

II - resposta a cartas de convocação para acompanhamento ou regularização de obra de construção civil ou para prestar esclarecimentos;

III - reparcelamento, exclusivamente nas situações em que o débito a ser reparcelado não estiver disponível para negociação nas aplicações de autoatendimento do Portal e-CAC e cujo pagamento seja realizado exclusivamente por meio de Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf);



IV - parcelamento de débito sob responsabilidade de empresário ou sociedade empresária em recuperação judicial, observado o disposto nos arts. 10-A e 10-B da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

V - parcelamento de débitos sob responsabilidade de município, relativos às contribuições previdenciárias a que se referem as alíneas "a" e "c" do parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.212, de 1991, autorizado em caráter excepcional pelo art. 116 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

VI - transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

Parágrafo único. O contribuinte deve anexar ao processo digital apenas documentos que tenham pertinência com o serviço solicitado, sob pena de arquivamento do processo.

Art. 2º Para solicitar o cadastramento de débitos a que se refere o inciso I do art. 1º o contribuinte deverá anexar ao processo o requerimento de Lançamento de Débito Confessado (LDC) a que se refere o § 1º do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 27 de janeiro de 2022.

Parágrafo único. Depois de efetivado o cadastramento do débito pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) o interessado deverá formalizar o requerimento de parcelamento diretamente no Portal e-CAC, conforme estabelecido pelo art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 2022.

Art. 3º A concessão de parcelamento de débitos sob responsabilidade de empresário ou de sociedade empresária em recuperação judicial dependerá do cumprimento das seguintes etapas:

I - apresentação de parâmetros para parcelamento do débito de acordo com os dados informados pelo requerente no Anexo Único desta Portaria;

II - disponibilização, pela RFB, mediante solicitação:

a) da simulação de parcelamento, com os valores do débito total e das parcelas, válida pelo prazo indicado no § 1º; e

b) da guia para pagamento do valor correspondente à entrada;

III - finalização da simulação, mediante:

a) concordância expressa do empresário ou da sociedade empresária com a simulação disponibilizada pela RFB, hipótese em que deverá anexar ao processo os documentos enumerados pelo Termo de Acordo e Ciência constante do Anexo Único desta Portaria; ou

b) discordância expressa ou tácita, pelo decurso do prazo estipulado no § 1º, hipótese em que a simulação disponibilizada será arquivada; e

IV - abertura, pela RFB, de processo próprio para acompanhamento do parcelamento, tendo por base os documentos a que se refere a alínea "a" do inciso III.

§ 1º A simulação de parcelamento a que se refere a alínea "a" do inciso II do caput terá validade até a data limite para aplicação das reduções de multas de ofício a que se refere o art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 2022, ou até o último dia útil do mês em que foi formulada, o que ocorrer primeiro.

§ 2º Poderão ser solicitadas até 2 (duas) simulações a cada 60 (sessenta) dias.



Art. 4º A anexação de documentos ao processo digital deverá ser feita mediante solicitação de juntada de documentos digitais na forma estabelecida pelo art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 2.022, de 2021.

Art. 5º O acompanhamento da solicitação de serviço deverá ser feito por meio do processo digital aberto para a formalização da demanda, na forma estabelecida pelo art. 1º.

Parágrafo único. A solicitação do serviço a que se refere o inciso III do art. 1º implica consentimento expresso do empresário ou da sociedade empresária para implementação, pela RFB, de endereço eletrônico para o envio de comunicações ao seu domicílio tributário, com prova de recebimento, nos termos do § 5º do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Art. 6º Fica revogada a Portaria Corat nº 42, de 4 de novembro de 2021.

Art. 7º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação no Diário Oficial da União.

GUSTAVO ANDRADE MANRIQUE**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**

ANEXO ÚNICO
FORMULÁRIO DE REQUERIMENTO DE SERVIÇO
PARCELAMENTO DE EMPRESAS EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
Nos termos dos arts. 10-A e 10-B da Lei nº 10.522/2022

REQUERENTE:

Nome/Razão

Social: _____

CNPJ: _____

REPRESENTANTE LEGAL/PROCURADOR (preencher se necessário)

Nome: _____ Nº CPF: _____

Contato:

Telefone: () _____ Nome: _____

Nº da Ação Judicial do processo de Recuperação Judicial:

Ação Judicial

nº: _____

ETAPAS DO SERVIÇO

a) **Contribuinte:** Requerimento de simulação da negociação do parcelamento de empresas em recuperação judicial, conforme dados informados pelo requerente nos parâmetros de 1 a 5 (abaixo);

b) RFB: Disponibilização (i) da simulação de parcelamento, válida pelo prazo indicado no item "c", contendo o montante parcelado e o valor das parcelas; e (ii) das guias para pagamento da entrada;

c) Apresentada a simulação, sua validade será regida pelo fato que ocorrer primeiro;

a. até a data limite para usufruir da redução de que trata o art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 2.063, de 27 de janeiro de 2022;

b. o último dia útil do mês.

d) **Contribuinte:** Em caso de **CONCORDÂNCIA**, com a simulação apresentada, juntar os documentos exigidos para parcelamento. Em caso de discordância, deverá ser formalizado um novo serviço, com os



novos parâmetros de negociação. Ultrapassado o prazo citado no item "c", sem manifestação, o processo será ARQUIVADO.

Assinatura: _____

Quem pode assinar: responsável legal pela empresa ou por representante legal com poderes especiais, nos termos da lei. Caso o juiz tenha afastado o responsável legal ou o(s) administrador(es) da pessoa jurídica por ocasião do deferimento da recuperação judicial, os documentos serão assinados pelo gestor judicial que assumirá a administração das atividades do devedor ou pelo administrador judicial, quando a assembléia geral de credores ainda não tenha deliberado pela escolha do gestor (arts. 64 e 65 da Lei nº 11.101/2005)

PARÂMETROS GERAIS DA SIMULAÇÃO

1) DÉBITOS EXIGÍVEIS

Deseja parcelar TODOS os débitos exigíveis listados no Relatório de Situação Fiscal?

() SIM.

() NÃO. Os débitos listados na **Tabela 1 NÃO são incluídos**.

Atenção: A modalidade de parcelamento para empresas em recuperação judicial requer a inclusão da totalidade dos débitos elegíveis. Dessa forma, eventual débito não incluindo no parcelamento deve ser regularizado antes do deferimento do pedido.

2) PARCELAMENTOS ATIVOS

Deseja desistir de TODOS os parcelamentos ativos para incluir o saldo devedor no parcelamento de empresas em recuperação judicial?

() SIM

() NÃO. Os parcelamentos listados na **Tabela 2 NÃO serão incluídos**.

3) DÉBITOS EM DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA OU JUDICIAL

Deseja incluir débitos que se encontram sob discussão administrativa ou judicial no parcelamento de empresas em recuperação judicial?

() SIM. **Indicar na Tabela 3** os processos que **pretende incluir**.

() NÃO.

4) UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS PRÓPRIOS

Deseja utilizar créditos próprios de Prejuízo Fiscal, Base de Cálculo Negativa da CSLL, ou PER/DCOMP para amortizar o parcelamento de empresas em recuperação judicial?

() SIM. **Indicar na Tabela 4** os valores que pretende utilizar.

() NÃO.

**5) QUANTIDADE DE PARCELAS**

Deseja simular a negociação com a número máximo de parcelas permitidas na legislação?

() SIM.

() NÃO. **Indicar na Tabela 5** a quantidade para cada modalidade.

Assinatura: _____

PARÂMETROS ESPECÍFICOS DA SIMULAÇÃO**TABELA 1- Débitos exigíveis, listados no Relatório de Situação Fiscal que o requerente****NÃO PRETENDE INCLUIR NA NEGOCIAÇÃO**

Declaro que não há interesse de que os débitos abaixo sejam incluídos no processo de parcelamento das empresas em recuperação judicial, assumindo o compromisso de regularizar tais débitos antes do deferimento do período de parcelamento.

A) Débitos controlados em processos (um processo agrupa a dívida de vários tributos e período de apuração/competência)

* É possível verificar a lista de processos que podem ser parcelados no Relatório Fiscal.

Relacionar abaixo n° Processo ou DEBCAB (ex: 12345.400123/2021-00; 12345.400124/2021-99; 15.123.456-7; 17.345.678-9)

B) Débitos NÃO controlados em processos (a dívida ainda está individualizada por tributo e período de apuração/competência)

Código de receita do tributo	Período de Apuração ou Competência	Data de Vencimento	Valor Originário (sem juros ou multa)



* Caso necessite de mais linhas, utilizar mais cópias desse demonstrativo.

Assinatura: _____

PARÂMETROS ESPECÍFICOS DA SIMULAÇÃO

TABELA 1- Débitos exigíveis, listados no Relatório de Situação Fiscal que o requerente

NÃO PRETENDE INCLUIR NA NEGOCIAÇÃO

Declaro que não há interesse de que os débitos abaixo sejam incluídos no processo de parcelamento das empresas em recuperação judicial, assumindo o compromisso de regularizar tais débitos antes do deferimento do período de parcelamento.

A) Débitos controlados em processos (um processo agrupa a dívida de vários tributos e período de apuração/competência)

* É possível verificar a lista de processos que podem ser parcelados no Relatório Fiscal.

Relacionar abaixo n° Processo ou DEBCAB (ex: 12345.400123/2021-00; 12345.400124/2021-99; 15.123.456-7; 17.345.678-9)

B) Débitos NÃO controlados em processos (a dívida ainda está individualizada por tributo e período de apuração/competência)

Código de receita do tributo	Período de Apuração ou Competência	Data de Vencimento	Valor Originário (sem juros ou multa)

* Caso necessite de mais linhas, utilizar mais cópias desse demonstrativo.



Assinatura: _____

TABELA 2 - Parcelamentos ativos que o requerente**NÃO PRETENDE DESISTIR PARA INCLUIR NA NEGOCIAÇÃO**

Declaro que não há interesse de incluir os parcelamentos abaixo listados no pedido de parcelamento das empresas em recuperação judicial:

Nº do processo / Nº do parcelamento / Nº de parcelamento*

* Modalidade de parcelamento: Lei nº 11.941/2009, Lei nº 12.996/2004, PRT, Pert, etc.

TABELA 3 - Processos sob discussão administrativa ou judicial que o requerente**PRETENDE INCLUIR NA NEGOCIAÇÃO**

Tendo em vista a intenção de aderir ao parcelamento de débitos nos moldes da Lei nº 10.522/2002, arts. 10-A e 10-B, declaro o interesse em DESISTIR da discussão administrativa/judicial dos processos abaixo listados:

Nº do processo / Nº do Debcad / Ação Judicial

Assinatura: _____

TABELA 4 - Créditos próprios que o requerente**PRETENDE UTILIZAR NA NEGOCIAÇÃO**

Tipo de débito próprio		Prejuízo Fiscal (PF) e/ou Base de Cálculo Negativa da CSLL (BCN)		
		(A) Valor do Montante solicitado	(B) Percentual	Valor do Crédito Correspondente (C = A x B)
Débitos previdenciários (recolhidos em GPS)	PF			
	BCN			



Débitos previdenciários (recolhidos em Darf)	PF			
	BCN			
Demais débitos (recolhidos em Darf)	PF			
	BCN			

Tipo de débito	Demais Créditos (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso - PER/DCOMP)	
	Nº do PER/DCOMP utilizado	Crédito solicitado - R\$ (atualizado para a data do pedido de parcelamento)
Débitos previdenciários (recolhidos em GPS)		
Débitos previdenciários (recolhidos em Darf)		
Demais débitos (recolhidos em Darf)		

TABELA 5 - Número de prestações desejadas para cada modalidade

* discriminar somente caso não seja a quantidade máxima

Tipo de débito		Quantidade parcelas
Débitos previdenciários	recolhidos em Darf	
	recolhidos em GPS	
Demais débitos recolhidos em Darf		
Débitos retidos	recolhidos em Darf	
	recolhidos em GPS	

Assinatura: _____

TERMO DE ACORDO E CIÊNCIA

Declara, ainda estar ciente das seguintes condições, com as quais concorda expressamente:

☒ **todas as comunicações e notificações** relacionadas ao serviço serão enviadas por meio do Portal e-CAC acessível no endereço eletrônico <<https://www.gov.br/receitafederal>>, em:

>> *Caixa Postal*; ou

>> *Processos Digitais (e-Processo)* >> *Comunicados e Intimações*

☒ a simulação requerida por este documento não gera direito ao parcelamento.

☒ **CONCORDANDO** com a simulação apresentada, deverá **apresentar os documentos exigidos pela Instrução Normativa RFB 2.063, de 27 de janeiro de 2022;**

° Requerimento de Parcelamento (Anexo III da IN RFB nº 2.063, de 2022);

° Comprovante de pagamento das guias disponibilizados no item 4;

° Autorização para débito em Conta (Anexo IV da IN RFB nº 2.063, de 2022);



- ° Documento de constituição da pessoa jurídica ou equiparada, com as respectivas alterações que permitam identificar os responsáveis por sua gestão;
 - ° Documento de identificação do responsável pela empresa;
 - ° Procuração específica (se for o caso);
 - ° Documento de identificação do procurador (se for o caso);
 - ° Comprovante do pedido de desistência de ação judicial, para inclusão do processo/débito no parcelamento (se for o caso);
 - ° Se deferido o processamento da recuperação judicial;
 - * com o documento de identificação do administrador judicial, se pessoa física, ou do representante legal do administrador judicial, se pessoa jurídica, ou ainda procurador legalmente habilitado, se for o caso;
 - * com o termo de compromisso a que se refere o art. 33 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, se administrador judicial pessoa jurídica; e
 - * com cópia de decisão que deferiu o processamento da recuperação judicial;
 - ° Se ainda não deferido o processamento da recuperação judicial, cópia da petição de recuperação judicial devidamente protocolada.
- ☒ Após o prazo de validade indicado na simulação de parcelamento, sem manifestação de concordância, o processo deste serviço será ARQUIVADO.

Local e Data: _____

Assinatura: _____

Nome de quem assina: _____

2.05 SOLUÇÃO DE CONSULTA

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 005, DE 14 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 21.03.2022)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIÇOS DE DEDETIZAÇÃO, DESINSETIZAÇÃO, DESRATIZAÇÃO, IMUNIZAÇÃO E OUTROS SERVIÇOS DE CONTROLE DE PRAGAS URBANAS. SERVIÇOS DE LIMPEZA E CONSERVAÇÃO. RETENÇÃO. CABIMENTO.

Os serviços de dedetização, desinsetização, desratização, imunização e outros serviços de controle de pragas urbanas quando realizados mediante cessão de mão de obra ou empreitada, estão sujeitos à retenção de 11% de que trata o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998, já que se encontram inseridos no conceito de limpeza e conservação.

Dispositivos Legais: art. 31, da Lei nº 8.212, de 1991; art. 219 do Regulamento da Previdência Social; e arts. 117 e 119, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

**Assunto: Normas de Administração Tributária
CONSULTA. INEFICÁCIA.**

O objetivo único da consulta é fornecer à consulente a interpretação da legislação tributária. É ineficaz a consulta quando a consulente não descreve, completa e exatamente, a hipótese a que se refere e quando não expõe a razão pela qual os dispositivos que disciplinam a matéria causam dúvidas de interpretação, tendo por objetivo apenas a prestação de uma assessoria jurídica ou contábil-fiscal pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: arts. 46 e 52 do Decreto nº 70.235, de 1972, e art. 27, II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA
Coordenadora-Geral

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 007, DE 14 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 22.03.2022)

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Ementa: CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. CONTRIBUIÇÃO DESTINADA AO SERVIÇO NACIONAL DE APRENDIZAGEM RURAL (SENAR). CRITÉRIO TEMPORAL DAS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA. PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA. CONTRATO DE PARCERIA PARA ENGORDA DE ANIMAIS. OPERAÇÃO DE REMESSA DE ANIMAIS DESTINADOS A ENGORDA, PROMOVIDA POR PRODUTOR RURAL PESSOA FÍSICA PARA PARCEIRO CONGÊNERE.

A operação de simples remessa de animais para engorda, devidamente acobertada por nota fiscal nos termos da legislação de regência, promovida, na espécie, por produtor rural pessoa física para congêneres, em regime de parceria rural, por não representar, nessa fase da cadeia produtiva da pecuária, uma comercialização propriamente dita, não configura o critério temporal, eleito pelo legislador, das hipóteses de incidência da contribuição previdenciária substitutiva e daquela destinada ao Senar devidas por produtor rural pessoa física. Portanto, as referidas contribuições não são devidas no caso desse tipo de operação.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.504, de 1964 (Estatuto da Terra), art. 96; Lei nº 8.212, de 1991, arts. 12, inciso V, alínea "a", 22, 25 e 30; Lei nº 9.528, de 1997, art. 6º; Decreto nº 59.566, de 1966; Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, arts. 52, 165, 166, 168, 171, 172 e 184.

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Coordenadora-Geral

**SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 008, DE 14 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 23.03.2022)****Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias****CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. TERCEIRIZAÇÃO. CESSÃO DE MÃO DE OBRA. EMPREITADA. RETENÇÃO.**

A transferência de serviços a terceiros (terceirização) não se confunde com a empreitada, haja vista que esta pressupõe uma previsibilidade de cumprimento de uma determinada tarefa, que se pode relacionar a uma obra ou a qualquer outro tipo de serviço, tanto no aspecto temporal quanto da finalização da materialidade do objeto contratual, ou seja, uma vez terminada a tarefa contratada, extingue-se o objeto contratual; já, na transferência de serviços a terceiros (terceirização), não se vislumbra uma finalização objetiva do contrato mediante cumprimento estanque de uma tarefa, qual seja, de um resultado final específico, pronto e acabado, alcançado em lapso temporal previsível e em relação ao qual nada mais do que se contratou reste a fazer. Pelo contrário, a prestação do serviço terceirizado pressupõe uma continuidade prestacional, na medida em que o seu objeto é uma atividade, que pode ser fim ou meio, da contratante, e não uma tarefa que tenha origem em uma necessidade temporária da contratante ou que represente a consecução de um objeto material ou serviço que se extinga em determinado lapso temporal, tal qual se dá na empreitada.

Presentes os requisitos fundamentais, quais sejam, colocação de trabalhadores à disposição da empresa contratante para prestação de serviços contínuos nas dependências da contratante ou nas de terceiros, pode-se caracterizar a cessão de mão de obra. Para a configuração da cessão de mão de obra é desnecessária a transferência de qualquer poder de comando/coordenação/supervisão, parcial ou total, sobre a mão de obra cedida. O elemento "colocação de mão de obra à disposição" se dá pelo estado da mão de obra de permanecer disponível para o contratante, nos termos pactuados.

Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit n° 75, de 14 de junho de 2021.

Dispositivos Legais: art. 4º-A da Lei n° 6.019, de 1974, com redação dada pela Lei n° 13.467, de 2017, e arts. 115 e 116 da IN RFB n° 971, de 2009.

CLAUDIA LUCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA

Coordenadora-Geral

3.00 ASSUNTOS ESTADUAIS**3.01 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS****COMUNICADO SRE N° 003, DE 23 DE MARÇO DE 2022 - (DOE de 24.03.2022)**

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL declara que as datas fixadas para cumprimento das OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS E ACESSÓRIAS, do mês de ABRIL de 2022, são as constantes da Agenda Tributária Paulista anexa.

AGENDA TRIBUTÁRIA PAULISTA N° 392		
MÊS DE ABRIL DE 2022		
DATAS PARA RECOLHIMENTO DO ICMS PARA ESTABELECIMENTOS SUJEITOS AO REGIME PERIÓDICO DE APURAÇÃO		
CLASSIFICAÇÃO DE ATIVIDADE ECONÔMICA	CÓDIGO DE PRAZO DE RECOLHIMENTO	RECOLHIMENTO DO ICMS
- CNAE -	- CPR -	REFERÊNCIA
		MARÇO/2022
		DIA DO VENCIMENTO



19217, 19225, 19322; 35115, 35123, 35131, 35140, 35204; 46818, 46826; 53105, 53202.	1031	05
63119, 63194; 73122.	1100	11
60101, 61108, 61205, 61302, 61418, 61426, 61434, 61906.	1150	18
01113, 01121, 01130, 01148, 01156, 01164, 01199, 01211, 01229, 01318, 01326, 01334, 01342, 01351, 01393, 01415, 01423, 01512, 01521, 01539, 01547, 01555, 01598, 01610, 01628, 01636, 01709, 02101, 02209, 02306, 03116, 03124, 03213, 03221, 05003, 06000, 07103, 07219, 07227, 07235, 07243, 07251, 07294, 08100, 08916, 08924, 08932, 08991, 09106, 09904; 10333, 10538, 11119, 11127, 11135, 11216, 11224, 12107, 12204, 17109, 17214, 17222, 17311, 17320, 17338, 17419, 17427, 17494, 19101; 20118, 20126, 20134, 20142, 20193, 20215, 20223, 20291, 20312, 20321, 20339, 20401, 20517, 20525, 20614, 20622, 20631, 20711, 20720, 20738, 20916, 20924, 20932, 20941, 20991, 21106, 21211, 21220, 21238, 22218, 22226, 22234, 22293, 23206, 23915, 23923, 24113, 24121, 24211, 24229, 24237, 24245, 24318, 24393, 24415, 24431, 24491, 24512, 24521, 25110, 25128, 25136, 25217, 25314, 25322, 25390, 25411, 25420, 25438, 25501, 25918, 25926, 25934, 25993, 26108, 26213, 26221, 26311, 26329, 26400, 26515, 26523, 26604, 26701, 26809, 27104, 27210, 27317, 27325, 27333, 27511, 27597, 27902, 28135, 28151, 28232, 28241, 28518, 28526, 28534, 28542, 29107, 29204, 29506; 30113, 30121, 30318, 30504, 30911, 32124, 32205, 32302, 32400, 32507, 32914, 33112, 33121, 33139, 33147, 33155, 33163, 33171, 33198, 33210, 35301, 36006, 37011, 37029, 38114, 38122, 38211, 38220, 39005;	1200	20

- CNAE -	- CPR -	MARÇO/2022
		DIA
41107, 41204, 42111, 42120, 42138, 42219, 42227, 42235, 42910, 42928, 42995, 43118, 43126, 43134, 43193, 43215, 43223, 43291, 43304, 43916, 43991, 45111, 45129, 45200, 45307, 45412, 45421, 45439, 46117, 46125, 46133, 46141, 46150, 46168, 46176, 46184, 46192, 46214, 46222, 46231, 46311, 46320, 46338, 46346, 46354, 46362, 46371, 46397, 46419, 46427, 46435, 46443, 46451, 46460, 46478, 46494, 46516, 46524, 46613, 46621, 46630, 46648, 46656, 46699, 46711, 46729, 46737, 46745, 46796, 46834, 46842, 46851, 46869, 46877, 46893, 46915, 46923, 46931, 47113, 47121, 47130, 47229, 47237, 47245, 47296, 47318, 47326, 47415, 47423, 47431, 47440, 47512, 47521, 47539, 47547, 47555, 47563, 47571, 47598, 47610, 47628, 47636, 47717, 47725, 47733, 47741, 47814, 47822, 47831, 47849, 47857, 47890, 49116, 49124, 49400, 49507. 50114, 50122, 50211, 50220, 50301, 50912, 50998, 51111, 51129, 51200, 51307, 52117, 52125, 52214, 52222, 52231, 52290, 52311, 52320, 52397, 52401, 52508, 55108, 55906, 56112, 56121, 56201, 59111, 59120, 59138, 59146; 60217, 60225, 62015, 62023, 62031, 62040, 62091, 63917, 63992, 64107, 64212, 64221, 64239, 64247, 64310, 64328, 64336, 64344, 64352, 64361, 64379, 64409, 64506, 64611, 64620, 64638, 64701, 64913, 64921, 64930, 64999, 65111, 65120, 65201, 65308, 65413, 65421, 65502, 66118, 66126, 66134, 66193, 66215, 66223, 66291, 66304, 68102, 68218, 68226, 69117, 69125, 69206; 70204, 71111, 71120, 71197, 71201, 72100, 72207, 73114, 73190, 73203, 74102, 74200, 74901, 75001, 77110, 77195, 77217, 77225, 77233, 77292, 77314, 77322, 77331, 77390, 77403, 78108, 78205, 78302, 79112, 79121, 79902; 80111, 80129, 80200, 80307, 81117, 81125, 81214, 81222, 81290, 81303, 82113, 82199, 82202, 82300, 82911, 82920, 82997, 84116, 84124, 84132, 84213, 84221, 84230, 84248, 84256, 84302, 85112, 85121, 85139, 85201, 85317, 85325, 85333, 85414, 85422, 85503, 85911, 85929, 85937, 85996, 86101, 86216, 86224, 86305, 86402, 86500, 86607, 86909, 87115, 87123, 87204, 87301, 88006; 90019, 90027, 90035, 91015, 91023, 91031, 92003, 93115, 93123, 93131, 93191, 93212, 93298, 94111, 94120, 94201, 94308, 94910, 94928, 94936, 94995, 95118, 95126, 95215, 95291, 96017, 96025, 96033, 96092, 97005, 99008.	1200	20



- CNAE -	- CPR -	MARÇO/2022
		DIA
10112, 10121, 10139, 10201, 10317, 10325, 10414, 10422, 10431, 10511, 10520, 10619, 10627, 10635, 10643, 10651, 10660, 10694, 10716, 10724, 10813, 10821, 10911, 10929, 10937, 10945, 10953, 10961, 10996, 15106, 15211, 15297, 16102, 16218, 16226, 16234, 16293, 18113, 18121, 18130, 18211, 18229, 18300, 19314; 22111, 22129, 22196, 23117, 23125, 23192, 23303, 23494, 23991, 24423, 25225, 27228, 27406, 28119, 28127, 28143, 28216, 28224, 28259, 28291, 28313, 28321, 28330, 28402, 28615, 28623, 28631, 28640, 28658, 28666, 28691, 29301, 29417, 29425, 29433, 29441, 29450, 29492; 30326, 30920, 30997, 31012, 31021, 31039, 31047, 32116, 33295, 38319, 38327, 38394; 47211, 49213, 49221, 49230, 49248, 49299, 49302; 58115, 58123, 58131, 58191, 58212, 58221, 58239, 58298, 59201.	1250	25

- CNAE -	- CPR -	FEVEREIRO/2022
		DIA
13111, 13120, 13138, 13146, 13219, 13227, 13235, 13308, 13405, 13511, 13529, 13537, 13545, 13596, 14118, 14126, 14134, 14142, 14215, 14223, 15319, 15327, 15335, 15394, 15408; 23419, 23427; 30415, 30423, 32922, 32990. + atividade preponderante de fabricação de telefone celular, de latas de chapa de alumínio ou de painéis de madeira MDF, independente do código CNAE em que estiver enquadrado	2100	11

OBSERVAÇÕES:

1) O Decreto 45.490/2000, que aprovou o RICMS, estabeleceu em seu Anexo IV os prazos do recolhimento do imposto em relação às Classificações de Atividades Econômicas ali indicadas.

O não recolhimento do imposto até o dia indicado sujeitará o contribuinte ao seu pagamento com juros estabelecidos pela Lei nº 10.175/1998, e demais acréscimos legais.

2) O Comunicado CAT 02, de 27-01-2022, DOE de 28-01-2022, esclarece que no Diário Oficial da União do dia 5 de janeiro de 2022, foi publicada a Lei Complementar nº 190, a qual altera a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (Lei Kandir), para regulamentar a cobrança do ICMS nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte do imposto.

Dentre as disposições da referida Lei Complementar nº 190/22 consta a previsão de divulgação pelos Estados e pelo Distrito Federal, em portal próprio, das informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, nas operações e prestações interestaduais sujeitas à DIFAL, bem como o comando da produção de seus efeitos a partir do primeiro dia útil do terceiro mês subsequente ao da disponibilização do aludido portal, que por sua vez, já se encontra disponibilizado no endereço eletrônico "difal.svrs.rs.gov.br".

Por fim, o Comunicado também esclarece que a diferença entre as alíquotas interna do Estado de São Paulo e interestadual - DIFAL, nas operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS localizado neste Estado, será exigida a partir de 1º de abril de 2022.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA		
MERCADORIA	CPR	REFERÊNCIA MARÇO/2022



		DIA VENC.
• energia elétrica (Convênio ICMS-83/00, cláusula terceira)	1090	11
• álcool anidro, demais combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo (Convênio ICMS-110/07)	1100	
• demais mercadorias, exceto as abrangidas pelos §§ 3º e 5º do artigo 3º do Anexo IV do RICMS/00 (vide abaixo: alínea “b” do item observações em relação ao ICMS devido por ST)	1200	20

OBSERVAÇÕES EM RELAÇÃO AO ICMS DEVIDO POR ST:

a) O estabelecimento enquadrado em código de CNAE que não identifique a mercadoria a que se refere a sujeição passiva por substituição, deverá recolher o imposto retido antecipadamente por sujeição passiva por substituição até o dia 20 do mês subsequente ao da retenção, correspondente ao CPR 1200. (Anexo IV, art. 3º, § 2º do RICMS/2000).

b) Em relação ao estabelecimento refinador de petróleo e suas bases, observar-se-á o que segue (§§ 3º e 5º do artigo 3º do Anexo IV do RICMS/2000):

1) no que se refere ao imposto retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, 80% (oitenta por cento) do seu montante será recolhido até o 3º dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador - CPR 1031 e o restante, até o dia 10 (dez) do correspondente mês - CPR 1100;

2) no que se refere ao imposto decorrente das operações próprias, 95% (noventa e cinco por cento) será recolhido até o 3º dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador - CPR 1031 e o restante, até o dia 10 (dez) do correspondente mês - CPR 1100.

3) no que se refere ao imposto repassado a este Estado por estabelecimento localizado em outra unidade federada, o recolhimento deverá ser efetuado até o dia 10 de cada mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador - CPR 1100.

SIMPLES NACIONAL:

DATA PARA RECOLHIMENTO DO ICMS PARA ESTABELECIMENTOS SUJEITOS AO REGIME DO “SIMPLES NACIONAL”	
DESCRIÇÃO	REFERÊNCIA
	FEVEREIRO/2022
	DIA DO VENCIMENTO
Diferencial de Alíquota nos termos do Artigo 115, inciso XV-A, do RICMS/2000 (Portaria CAT-75/2008) *	02/05
Substituição Tributária, nos termos do § 2º do Artigo 268 do RICMS/2000*	

* NOTA: Para fatos geradores a partir de 01/01/2014, o imposto devido pela entrada, em estabelecimento de contribuinte sujeito às normas do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - “Simples Nacional”, de mercadorias, oriundas de outro Estado ou do Distrito Federal, deve ser recolhido até o último dia do segundo mês subsequente ao da entrada.

O prazo para o pagamento do DAS referente ao período de apuração de março de 2022 encontra-se disponível no portal do Simples Nacional (<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>) por meio do link Agenda do Simples Nacional.

OUTRAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS:

OUTRAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS



GIA	A GIA deverá ser apresentada até os dias a seguir indicados de acordo com o último dígito do número de inscrição estadual do estabelecimento (art. 254 do RICMS/2000 - Portaria CAT-92/1998, Anexo IV, artigo 20) através do endereço http://www.portal.fazenda.sp.gov.br ou https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/pfe/	<table><tr><th>Final</th><th>Dia</th></tr><tr><td>0 e 1</td><td>16</td></tr><tr><td>2, 3 e 4</td><td>17</td></tr><tr><td>5, 6 e 7</td><td>18</td></tr><tr><td>8 e 9</td><td>19</td></tr></table>	Final	Dia	0 e 1	16	2, 3 e 4	17	5, 6 e 7	18	8 e 9	19												
Final	Dia																							
0 e 1	16																							
2, 3 e 4	17																							
5, 6 e 7	18																							
8 e 9	19																							
GIA-ST	O contribuinte de outra unidade federada obrigado à entrega das informações na GIA-ST, em relação ao imposto apurado no mês de março de 2022, deverá apresentá-la até essa data, na forma prevista no Anexo V da Portaria CAT 92/1998 (art. 254, parágrafo único do RICMS/2000).	Dia 10																						
REDF	Os contribuintes sujeitos ao registro eletrônico de documentos fiscais devem efetuá-lo nos prazos a seguir indicados, conforme o 8º dígito de seu número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ (12.345.678/xxxx-yy).(Portaria CAT 85/2007) <table><tr><th>8º dígito</th><td>0</td><td>1</td><td>2</td><td>3</td><td>4</td><td>5</td><td>6</td><td>7</td><td>8</td><td>9</td></tr><tr><th>Dia do mês subsequente a emissão</th><td>10</td><td>11</td><td>12</td><td>13</td><td>14</td><td>15</td><td>16</td><td>17</td><td>18</td><td>19</td></tr></table> OBS.: Na hipótese de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, emitida por contribuinte sujeito ao Regime Periódico de Apuração - RPA, de que trata o artigo 87 do Regulamento do ICMS, cujo campo "destinatário" indique pessoa jurídica, ou entidade equiparada, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas - CNPJ, e cujo campo "valor total da nota" indique valor igual ou superior a R\$ 1.000,00 (mil reais), o registro eletrônico deverá ser efetuado em até 4 (quatro) dias contados da emissão do documento fiscal. (Portaria CAT 85/2007).	8º dígito	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	Dia do mês subsequente a emissão	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	
8º dígito	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9														
Dia do mês subsequente a emissão	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19														
EFD	O contribuinte obrigado à EFD deverá transmitir o arquivo digital nos termos da Portaria CAT 147/2009.	Dia 20																						

NOTAS GERAIS:**1) Unidade Fiscal do Estado de São Paulo - UFESP:**

O valor da UFESP para o período de 01-01-2022 a 31-12-2022 será de R\$ 31,97 (Comunicado Dicar-89, de 17-12-2021, D.O. 18-12-21).

2) Nota Fiscal de Venda a Consumidor:

No período de 01-01-2022 a 31-12-2022, na operação de saída a título de venda a consumidor final com valor inferior a R\$ 16,00 e em não sendo obrigatória a emissão do Cupom Fiscal, a emissão da Nota Fiscal de Venda a Consumidor (NFVC) é facultativa, cabendo a opção ao consumidor (RICMS/SP art. 132-A e 134 e Comunicado Dicar-90, de 17-12-2021, D.O. 18-12-2021).

O Limite máximo de valor para emissão de Cupom Fiscal e Nota Fiscal de Venda a Consumidor (NFVC) é de R\$ 10.000,00, a partir do qual deve ser emitida Nota Fiscal Eletrônica (modelo 55) ou Nota Fiscal (modelo 1) para contribuinte não obrigado à emissão de Nota Fiscal Eletrônica ou, quando não se tratar de operações com veículos sujeitos a licenciamento por órgão oficial, Nota Fiscal de Consumidor Eletrônica (modelo 65) (RICMS/SP art. 132-A, Parágrafo único e 135, § 7º).

3) Esta Agenda Tributária foi elaborada com base na legislação vigente em 23/03/2022.**4) A Agenda Tributária encontra-se disponível no site da Secretaria da Fazenda e Planejamento (<https://portal.fazenda.sp.gov.br>) no módulo Legislação Tributária.**



3.02 PROTOCOLOS E CONVENIOS ICMS

CONVÊNIO ICMS Nº 015, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)

Altera o Convênio ICMS nº 110/07, que dispõe sobre o regime de substituição tributária relativo ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) devido pelas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, relacionados no Anexo VII do Convênio ICMS 142/18, e estabelece os procedimentos para o controle, apuração, repasse, dedução, ressarcimento e complemento do imposto.

O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, na sua 347ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, no dia 24 de março de 2022, tendo em vista o disposto nos arts. 6º ao 10 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, e nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), resolve celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira O § 3º da cláusula décima do Convênio ICMS nº 110, de 28 de setembro de 2007, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 3º Excepcionalmente, no período de 1º de novembro de 2021 a 30 de junho de 2022, as informações de margem de valor agregado ou PMPF serão aquelas constantes no Ato COTEPE vigente em 1º de novembro de 2021."

Cláusula segunda Este convênio entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

Presidente do CONFAZ - Esteves Pedro Colnago Junior, em exercício, Acre - José Amarísio Freitas de Souza, Alagoas - George André Palermo Santoro, Amapá - Robledo Gregório Trindade, Amazonas - Dario José Braga Paim, Bahia - João Batista Aslan Ribeiro, Ceará - Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba, Distrito Federal - Marcelo Ribeiro Alvim, Espírito Santo - Marcelo Martins Altoé, Goiás - Aubirlan Borges Vitoi, Maranhão - Magno Vasconcelos Pereira, Mato Grosso - Rogério Luiz Gallo, Mato Grosso do Sul - Lauri Luiz Kener, Minas Gerais - Luiz Claudio Fernandes Lourenço Gomes, Pará - René de Oliveira e Sousa Júnior, Paraíba - Marialvo Laureano dos Santos Filho, Paraná - René de Oliveira Garcia Junior, Pernambuco - Décio Padilha da Cruz, Piauí - Maria das Graças Moreira Ramos, Rio de Janeiro - Nelson Monteiro da Rocha, Rio Grande do Norte - Álvaro Luiz Bezerra, Rio Grande do Sul - Marco Aurelio Santos Cardoso, Rondônia - Luis Fernando Pereira da Silva, Roraima - Marcos Jorge de Lima, Santa Catarina - Paulo Eli, São Paulo - Tomás Bruginski de Paula, Sergipe - Marco Antônio Queiroz, Tocantins - Jorge Antônio da Silva Couto.

CONVÊNIO ICMS Nº 016, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOU de 25.03.2022)

Disciplina a incidência única do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) sobre óleo diesel e define as alíquotas aplicáveis, nos termos da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, e autoriza as unidades federadas a utilizar instrumentos de equalização tributária e dá outras providências.

O CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, na sua 347ª Reunião Extraordinária, realizada em Brasília, DF, no dia 24 de março de 2022, tendo em vista o disposto nos arts. 102 e 199 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e na Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022,



CONSIDERANDO que a Constituição Federal de 1988 atribui à unidade federada onde ocorrer o consumo a integralidade da arrecadação do ICMS relativa aos combustíveis derivados de petróleo, o que se consagra como verdadeira cláusula que atende ao princípio federativo;

CONSIDERANDO que a Lei Complementar nº 192/22 define os combustíveis sobre os quais o ICMS incidirá uma única vez, elencando entre seus objetivos, dentre outros, a uniformização das alíquotas no país e o estabelecimento de alíquotas específicas ("ad rem"), por unidade de medida, que mantenham, de acordo com o disposto em seu art. 6º, § 5º, o peso proporcional do tributo na formação do preço final ao consumidor;

CONSIDERANDO que a mudança pretendida pela Lei Complementar nº 192/22 exigirá uma significativa adaptação nos sistemas de apuração do ICMS, tanto por parte dos contribuintes, quanto por parte dos fiscos, e o que precisa ser observado a partir de regra especial de início dos efeitos deste convênio, resolve: Celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira As alíquotas do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, nas operações realizadas com os combustíveis relacionados no Anexo I deste convênio, no território nacional, pelos contribuintes de que trata o art. 4º da Lei Complementar nº 192, de 11 de março de 2022, ficam estipuladas conforme o disposto no mencionado anexo.

§ 1º O imposto destinado a cada Estado e ao Distrito Federal será resultado da alíquota de que trata o "caput", multiplicada pelo volume de combustível derivado de petróleo consumido em cada unidade federada.

§ 2º A alíquota fixada no "caput" vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação deste convênio, nos termos do § 4º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/22.

Cláusula segunda São contribuintes do imposto de que trata a cláusula primeira o produtor e aqueles que lhe sejam equiparados e o importador dos combustíveis.

Parágrafo único. O disposto no "caput" desta cláusula alcança inclusive as pessoas que produzem combustíveis de forma residual, os formuladores de combustíveis por meio de mistura mecânica, as centrais petroquímicas e as bases das refinarias de petróleo.

Cláusula terceira Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto incidente nos termos deste Convênio no momento:

I - da saída dos combustíveis de que trata a cláusula primeira do estabelecimento do contribuinte de que trata a cláusula segunda, nas operações ocorridas no território nacional;

II - do desembaraço aduaneiro dos combustíveis de que trata a cláusula primeira, nas operações de importação.

Cláusula quarta Os Estados e o Distrito Federal poderão estabelecer fator de equalização de carga tributária máximo, por litro de combustível, aplicável às saídas com óleo diesel A, ainda que misturado, destinadas a seus respectivos territórios, conforme estabelecido no Anexo II.

Parágrafo único. O fator de equalização de carga tributária previsto no "caput" vigorará pelo período mínimo de 12 (doze) meses contados da publicação deste convênio e não poderá ser superior ao valor da diferença apurada entre a alíquota "ad rem" fixada neste Convênio e a carga tributária efetiva vigente em cada Estado e no Distrito Federal na data da publicação deste convênio.



Cláusula quinta Para aplicação do disposto na cláusula quarta, será considerado o fator de equalização de carga tributária da unidade federada em que se localizar o destinatário do combustível.

Parágrafo único. Nas operações interestaduais subsequentes, com fundamento no inciso II do § 1º do art. 6º da Lei Complementar nº 192/22, deverá o estabelecimento remetente do combustível, caso o fator de equalização de carga tributária da unidade federada de destino referida no "caput" seja:

I - inferior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, efetuar o recolhimento da diferença, na forma e no prazo que dispuser a legislação da unidade federada de destino;

II - superior ao fator de equalização de carga tributária da unidade federada de origem, ser ressarcido pelo seu fornecedor, nos termos previstos na legislação da unidade federada de origem.

Cláusula sexta Os deveres instrumentais a serem observados pelos contribuintes do imposto de que trata a cláusula segunda serão disciplinados por Ajuste SINIEF.

Cláusula sétima Este convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2022.

Presidente do CONFAZ - Esteves Pedro Colnago Junior, em exercício, Acre - José Amarísio Freitas de Souza, Alagoas - George André Palermo Santoro, Amapá - Robledo Gregório Trindade, Amazonas - Dario José Braga Paim, Bahia - João Batista Aslan Ribeiro, Ceará - Fernanda Mara de Oliveira Macedo Carneiro Pacobahyba, Distrito Federal - Marcelo Ribeiro Alvim, Espírito Santo - Marcelo Martins Altoé, Goiás - Aubirlan Borges Vitoi, Maranhão - Magno Vasconcelos Pereira, Mato Grosso - Rogério Luiz Gallo, Mato Grosso do Sul - Lauri Luiz Kener, Minas Gerais - Luiz Claudio Fernandes Lourenço Gomes, Pará - René de Oliveira e Sousa Júnior, Paraíba - Marialvo Laureano dos Santos Filho, Paraná - Renê de Oliveira Garcia Junior, Pernambuco - Décio Padilha da Cruz, Piauí - Maria das Graças Moreira Ramos, Rio de Janeiro - Nelson Monteiro da Rocha, Rio Grande do Norte - Álvaro Luiz Bezerra, Rio Grande do Sul - Marco Aurelio Santos Cardoso, Rondônia - Luis Fernando Pereira da Silva, Roraima - Marcos Jorge de Lima, Santa Catarina - Paulo Eli, São Paulo - Tomás Bruginski de Paula, Sergipe - Marco Antônio Queiroz, Tocantins - Jorge Antônio da Silva Couto.

ANEXO I ALÍQUOTA "AD REM" NACIONAL

ALÍQUOTA COMBUSTÍVEL	ALÍQUOTA "AD REM" (R\$/POR LITRO)
Óleo Diesel A Outros	0,9986
Óleo Diesel A S10	1,0060

(*) NOTA: Alíquotas "AD REM" referentes ao percentual de óleo diesel A na mistura comercializada a consumidor final.

ANEXO II FATOR DE EQUALIZAÇÃO DE CARGA TRIBUTÁRIA (*)



UNIDADE FEDERADA	COMBUSTÍVEL	FATOR DE CARGA (LITRO)	DE EQUALIZAÇÃO DE TRIBUTÁRIA (R\$/POR)
AC	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,0000	
AC	ÓLEO DIESEL A S10	0,0000	
AL	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1305	
AL	ÓLEO DIESEL A S10	0,1192	
AM	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1007	
AM	ÓLEO DIESEL A S10	0,0903	
AP	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1493	
AP	ÓLEO DIESEL A S10	0,1381	
BA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,0466	
BA	ÓLEO DIESEL A S10	0,0230	
CE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1763	
CE	ÓLEO DIESEL A S10	0,0793	
DF	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2829	
DF	ÓLEO DIESEL A S10	0,2763	
ES	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4579	
ES	ÓLEO DIESEL A S10	0,4497	
GO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2006	
GO	ÓLEO DIESEL A S10	0,1974	
MA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1507	
MA	ÓLEO DIESEL A S10	0,1479	
MG	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2902	
MG	ÓLEO DIESEL A S10	0,2902	
MS	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4984	
MS	ÓLEO DIESEL A S10	0,4969	
MT	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1525	
MT	ÓLEO DIESEL A S10	0,1435	
PA	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1332	
PA	ÓLEO DIESEL A S10	0,1458	
PB	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1107	
PB	ÓLEO DIESEL A S10	0,1026	
PE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,2989	
PE	ÓLEO DIESEL A S10	0,2530	
PI	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1292	
PI	ÓLEO DIESEL A S10	0,1276	
PR	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4718	
PR	ÓLEO DIESEL A S10	0,4756	
RJ	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4129	
RJ	ÓLEO DIESEL A S10	0,4109	
RN	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1025	
RN	ÓLEO DIESEL A S10	0,0822	
RO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1120	
RO	ÓLEO DIESEL A S10	0,1196	
RR	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,1323	
RR	ÓLEO DIESEL A S10	0,1196	
RS	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4213	
RS	ÓLEO DIESEL A S10	0,4245	
SC	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,4526	
SC	ÓLEO DIESEL A S10	0,4516	
SE	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,0919	
SE	ÓLEO DIESEL A S10	0,0945	
SP	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,3463	
SP	ÓLEO DIESEL A S10	0,3442	
TO	ÓLEO DIESEL A OUTROS	0,3560	
TO	ÓLEO DIESEL A S10	0,3580	

(*) NOTA: Fatores de equalização referentes ao percentual de óleo diesel A na mistura comercializada a consumidor final.

CARLOS HENRIQUE DE AZEVEDO OLIVEIRA

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caiiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeverica da Serra, Jiquitiba, Mairiporã, Mauá, Osasco, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Paulo e Taboão da Serra.

Praça Ramos de Azevedo, 202 - Centro
CEP 01037-010 - São Paulo/SP
tel.: (11) 3224-5100 - fax.: (11) 3223-2390
sindcontsp@sindcontsp.org.br
www.SINDCONTSP.org.br

**DESPACHO Nº 14, DE 24 DE MARÇO DE 2022 – (DOU de 25/03/2022)**

Publica Convênios ICMS aprovados na 347ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 24.03.2022.

O Diretor da Secretaria-Executiva do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso IX, do art. 5º do Regimento desse Conselho, e em cumprimento ao disposto nos artigos 35, 39 e 40 desse mesmo diploma, torna público que na 347ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 24 de março de 2022, foram celebrados os seguintes atos normativos:

Nota Editorial

CONVÊNIO ICMS Nº 15, DE 24 DE MARÇO DE 2022

CONVÊNIO ICMS Nº 16, DE 24 DE MARÇO DE 2022

CARLOS HENRIQUE DE AZEVEDO OLIVEIRA

3.03 OUTROS ASSUNTOS ESTADUAIS**DECRETO Nº 66.585, DE 21 DE MARÇO DE 2022 - (DOE de 22.03.2022)**

Altera o Decreto nº 63.722, de 21 de setembro de 2018, que regulamenta, nos termos da competência suplementar atribuída ao Estado de São Paulo, o Sistema de Registro de Preços

JOÃO DORIA, GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO, no uso de suas atribuições legais,

DECRETA:

Artigo 1º O § 10 do artigo 22 do Decreto nº 63.722, de 21 de setembro de 2018, passa a vigorar com a seguinte redação:

"§ 10 - É vedada aos órgãos e entidades da Administração Pública estadual a adesão a Ata de Registro de Preços gerenciada por órgão ou entidade municipal ou que não esteja sujeito à jurisdição do Tribunal de Contas do Estado de São Paulo, excetuadas as hipóteses admitidas em lei federal.". (NR)

Artigo 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 21 de março de 2022

JOÃO DORIA

RODRIGO GARCIA
Secretário de Governo

HENRIQUE DE CAMPOS MEIRELLES
Secretário da Fazenda e Planejamento



CAUÊ MACRIS
Secretário-Chefe da Casa Civil

Publicado na Secretaria de Governo, aos 21 de março de 2022.

4.00 ASSUNTOS MUNICIPAIS

4.01 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SF/SUREM N° 004, DE 21 DE MARÇO DE 2022 - (DOM de 22.03.2022)

Altera a Instrução Normativa SF/SUREM n° 8, de 17 de maio de 2018

O SECRETÁRIO MUNICIPAL DA FAZENDA, no uso das atribuições que lhe são conferidas por lei,

RESOLVE:

Art. 1° O § 1° do artigo 3° da Instrução Normativa SF/SUREM n° 8, de 17 de maio de 2018, passa a vigorar acrescido de inciso IV, com a seguinte redação:

“Art. 3°

§ 1°

.....

IV - 17.12.

.....” NR)

Art. 2° Esta instrução normativa entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos para fatos geradores ocorridos a partir de 25 de fevereiro de 2022.

4.02 OUTROS ASSUNTOS MUNICIPAIS

PORTARIA SMUL.G N° 022, DE 2022 - (DOM de 22.03.2022)

Inclui e regulamenta a implantação do Projeto Ruas SP em caráter diferenciado na Rua Amauri, destinado a viabilizar o atendimento, por bares e restaurantes em espaços públicos, nos termos do Decreto n° 60.197, de 23 de abril de 2021.

MARCOS DUQUE GADELHO, SECRETÁRIO MUNICIPAL DE URBANISMO E LICENCIAMENTO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo Decreto 60.038, de 31 de dezembro de 2020, bem como pelo Decreto n° 60.061, de 03 de fevereiro de 2021;

CONSIDERANDO a Portaria n° 24/2021/SMUL.G que regulamenta o Projeto Ruas SP, destinado a viabilizar o atendimento, por bares e restaurantes em espaços públicos, nos termos do Decreto n° 60.197, de 23 de abril de 2021.

CONSIDERANDO as alterações na geometria de via propostas pelo comércio local e aprovadas pela CET, de modo a permitir a implantação integral do projeto Ruas SP no referido logradouro.



CONSIDERANDO a necessidade de padronizar a implantação do referido projeto, visando criar um aspecto urbanístico adequado, viabilizando o atendimento de bares e restaurantes em espaços públicos, e favorecendo o distanciamento social.

RESOLVE:

Art. 1º Fica autorizada para implementação do Projeto Ruas SP, o seguinte logradouro público, conforme previsão do §1º, do art. 1º e art. 5º, ambos do Decreto 60.197, de 23 de abril de 2021:

Rua Amauri - trecho entre a Av. Brigadeiro Faria Lima e Av. 9 de Julho.

Parágrafo único. A seleção da via proposta no caput deste artigo foi realizada de acordo com os parâmetros e critérios técnicos estabelecido por meio do Decreto 60.197, de 23 de abril de 2021, bem como Portaria nº 24/2021/SMUL.G.

Art. 2º Os proponentes interessados na adesão ao Projeto Ruas SP no logradouro supracitado deverão respeitar os critérios técnicos estabelecidos pela Secretaria Municipal de Urbanismo e Licenciamento em parceria com a Companhia de Engenharia de Tráfego, conforme Anexo Único desta Portaria.

Art. 3º Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

PORTARIA SF Nº 062, DE 24 DE MARÇO DE 2022 - (DOM de 25.03.2022)

Altera a Portaria SF nº 263, de 08 de dezembro de 2020, que dispõe sobre o procedimento de juntada de documentos e outros materiais em processos administrativos no âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda.

O SECRETÁRIO MUNICIPAL DA FAZENDA, no uso de suas atribuições legais,

RESOLVE:

Art. 1º Os artigos 3º e 4º da Portaria SF nº 263, de 8 de dezembro de 2020, passam vigorar com a seguinte redação:

“Art. 3º.....

.....

§ 2º O pedido de juntada será formalizado por meio eletrônico, mediante o uso de Senha Web, na seguinte conformidade:

I - em se tratando de juntada em processo gerado pelo SIMPROC ou processo originado em outra Secretaria ou nas Subprefeituras, utilizando-se o serviço disponível no Portal 156, no endereço <https://sp156.prefeitura.sp.gov.br/portal/servicos>. Após clicar no link, deve-se acessar seguidamente as opções “Finanças”, “Processo administrativo” e “Complementar documento”;

II - em se tratando de juntada de documentos decorrente de intimação emitida pelo Sistema de Gerenciamento de Fiscalizações - SGF, no curso de ação fiscal, na forma estabelecida na Intimação;

III - nos demais casos, utilizando-se o serviço “juntada de documentos” da Solução de Atendimento Virtual - SAV, aprovada pela Instrução Normativa SF nº 10/2019 e alterações posteriores.



.....

§ 5º Os documentos constantes do § 3º deste artigo poderão ser dispensados quando a juntada se der pela Solução de Atendimento Virtual - SAV, conforme inciso III do § 2º, e houver a comprovação do vínculo do requerente com o processo objeto da juntada.

Art. 4º

I - os arquivos digitais deverão ter os formatos txt, pdf, xls, xlsx, jpeg, png, mp4, mpeg4, ou mpeg;

....." (NR)

Art. 2º Esta portaria entrará em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2022, não se aplicando aos atos anteriormente praticados.

5.00 ASSUNTOS DIVERSOS

5.01 CEDFC--ARTIGOS / COMENTÁRIOS

Obrigações acessórias de empresas inativas ou sem movimento.

As Obrigações Acessórias são Declarações. Elas são enviadas pelas empresas para o Governo para transmitir diversas informações. Cada Declaração tem uma finalidade e o não envio delas pode gerar multas e outras penalidades. Empresas inativas ou sem movimento também devem enviar Declarações

Se uma empresa estiver inativa ou sem movimento, ela ainda terá que cumprir algumas obrigações acessórias, caso as declarações não sejam enviadas a empresa poderá ser multada.

No artigo de hoje vamos te informar quais são as obrigações acessórias de empresas inativas ou sem movimento para o mês de março de 2022.

Obrigações Acessórias de empresas inativas ou sem movimento

Abaixo mostraremos as obrigações acessórias para as empresas sem movimento ou inativas para o mês de março de 2022:

Obrigações Acessórias para empresas Inativas:

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

A DCTF é uma Obrigação Acessória que deve ser enviada ao Fisco mensalmente. Ela deve ser transmitida até o 15º dia útil do segundo mês subsequente ao mês de referência.

Uma empresa em inatividade irá informar sua condição na DCTF referente ao mês de janeiro.

A entrega desta Declaração deverá ser realizada por todas as pessoas jurídicas, incluindo as entidades imunes e isentas.

A DCTF de janeiro refere-se ao próprio mês de janeiro do ano corrente. Se a sua empresa continuar inativa o resto do ano, ela estará dispensada da entrega da DCTF nos outros meses.

Ou seja, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais é uma das Obrigações Acessórias que é enviada apenas uma vez por ano para as que continuarem inativas.

Obrigações acessórias para empresas sem movimento:

Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)

Mesmo a empresa estando sem movimentação, e, portanto, sem débitos tributários federais para declarar, o empreendimento terá que transmitir a DCTF referente a janeiro, somente com as informações cadastrais, referente à competência de janeiro de 2022.

As empresas sem movimento ainda devem enviar outras Obrigações Acessórias.

Escrituração Contábil Digital (ECD)

Uma empresa estar sem faturamento em 2021 não significa que não existam fatos contábeis a serem informados nessa Obrigação. O envio desta Obrigação deve ser feito até o dia 31 de maio de 2022.

Portanto, organize seus documentos e procure seu contador para te ajudar a enviar suas obrigações.

Escrituração Contábil Fiscal (ECF)

A ECD deve ser enviada pelas empresas sem movimento. Essa é uma das Obrigações Acessórias com informações referentes ao ano de 2021. O prazo para entrega da ECF vai até o dia 29 de julho deste ano.

Empresas do Simples Nacional

Estão dispensadas de transmitir a DCTF, exceto as empresas tributadas pelo Anexo IV e que recolhem CPRB.

As empresas do Simples Nacional que estiveram inativas em 2021, devem enviar mensalmente, do PGDAS-D com o preenchimento dos campos zerados.

Os integrantes do Simples devem enviar como uma das Obrigações Acessórias a DEFIS anual, indicando no campo específico a condição de inatividade. O prazo de envio da DEFIS vai até o último dia deste mês (31), referente a 2021.

<https://netspeed.com.br/mais/noticias/noticias/obrigacoes-acessorias-de-empresas-inativas-ou-sem-movimento/>

Ganhos decorrentes de incentivo fiscal não compõem base de IRPJ e CSLL, diz STJ.

Os ganhos obtidos por uma empresa mediante incentivo fiscal concedido por programa estadual de desenvolvimento econômico não devem compor a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

<https://www.conjur.com.br/imag/b/fabrica-ambev.jpeg>

Para incentivar expansão de fábricas, governo de SC adiou recolhimento de ICMS

Esse entendimento foi adotado pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça para dar provimento ao recurso especial ajuizado por uma empresa de refrigerantes com o objetivo de afastar da incidência desses tributos valores não recolhidos aos cofres públicos por causa de incentivo fiscal do governo de Santa Catarina.



A empresa integrou o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense (Prodec), que incentiva a expansão de empreendimentos industriais com o objetivo de gerar emprego e renda no estado.

Para ampliar sua fábrica, a empresa recebeu do governo o direito de adiar o pagamento de um percentual mensal do que seria recolhido a título de ICMS. Esse montante seria pago posteriormente, sem correção monetária e com juros anuais de 4%.

Para a Receita Federal, porém, não há renúncia a esses valores. Com base na orientação firmada pelo Ato Declaratório Interpretativo SRF 22/2003, o órgão defendeu que devem compor a base de cálculo para IRPJ e CSLL. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região concordou com a tese.

No STJ, o entendimento foi reformado. Relatora, a ministra Regina Helena Costa aplicou precedentes em temas equivalentes para concluir que é ilegal a inclusão do montante decorrente da contabilização do ganho obtido com o incentivo fiscal concedido na base de cálculo do IRPJ e CSLL.

A votação foi unânime, em julgamento encerrado nesta terça-feira (8/3). Acompanharam a relatora os ministros Gurgel de Faria, Benedito Gonçalves e Sergio Kukina e o desembargador convocado Manoel Erhardt.

<https://www.conjur.com.br/img/b/regina-helena-costa-2020.jpeg>

Ministra Regina Helena Costa criticou a postura da União no caso em julgamento STJ

Dá com uma mão, tira com a outra

Segundo a ministra Regina Helena Costa, a postura da Fazenda Nacional é contraditória e fere o pacto federativo estabelecido pela Constituição Federal.

Isso porque a União, na prática, está cobrando imposto sobre valores que o contribuinte deixou de gastar por causa do benefício fiscal oferecido pelo estado. Inclusive porque o benefício em questão não tem finalidade arrecadatória, mas incentivadora. Ao recolher menos ICMS, as indústrias ganham margem financeira para aumentar suas plantas industriais, gerando emprego e renda. Os efeitos se espalham.

“Se o propósito da norma consiste em descomprimir um segmento empresarial de determinada imposição fiscal, é inegável que o ressurgimento do encargo, ainda que sob outro figurino, resultará em custos adicionais às mercadorias”, explicou a ministra.

A relatora ainda destacou que, em outras oportunidades, a União reconheceu a importância de incentivos fiscais implementados pelos estados e municípios. “Fica realmente algo contraditório a União vir agora defender outra posição”, criticou ela.

Assim, considerar esse valor que o contribuinte deixou de recolher como lucro leva a União “a retirar, por via oblíqua, um incentivo fiscal que um estado-membro, no exercício da sua competência tributária, outorgou”, concluiu a ministra Regina Helena Costa.

REsp 1.222.547

Consultor Jurídico



Criptoativos: tributação das moedas virtuais para pessoas físicas no Brasil

O mercado de criptoativos (moedas virtuais) no Brasil e no mundo apresenta crescimento significativo nos últimos anos. Não seria de se esperar algo diferente em um mundo, cada vez mais, tomado por ferramentas eletrônicas que transformam o ambiente virtual em algo tangível.

Segundo dados da Receita Federal, em 2017, os clientes de exchanges superaram o número de correntistas inscritos na Bovespa.

Diante desse cenário, tem se observado um aumento no volume de adeptos das moedas virtuais que buscam orientações sobre o tratamento tributário no Brasil no que diz respeito a esse sistema de transações financeiras.

Em maio de 2019, a Receita Federal publicou a Instrução Normativa nº 1.888, que instituiu e disciplinou a obrigatoriedade, a partir de agosto deste ano, de prestação de informações relativas às operações realizadas com criptoativos. A medida vale para empresas, pessoas físicas e corretoras.

Veja também: Envio de informações sobre operações com criptoativos começa a valer em agosto/2019

A norma obriga a prestação de informações sobre as transações, mas não trata da forma de tributação dos ganhos. “O ambiente ainda é nebuloso para os contribuintes, pois não há deliberação sobre os limites para tributação das operações, ou sobre a possibilidade de compensação de prejuízos, por exemplo”, avalia Augusto Andrade, gerente de pessoa física da Domingues e Pinho Contadores.

Conceitos

A Instrução Normativa 1.888/2019 define os seguintes conceitos:

Criptoativo: a representação digital de valor denominada em sua própria unidade de conta, cujo preço pode ser expresso em moeda soberana local ou estrangeira, transacionado eletronicamente com a utilização de criptografia e de tecnologias de registros distribuídos, que pode ser utilizado como forma de investimento, instrumento de transferência de valores ou acesso a serviços, e que não constitui moeda de curso legal.

Exchange de criptoativo: a pessoa jurídica, ainda que não financeira, que oferece serviços referentes a operações realizadas com criptoativos, inclusive intermediação, negociação ou custódia, e que pode aceitar quaisquer meios de pagamento, inclusive outros criptoativos.

Como a pessoa física deve prestar as informações

Pessoas físicas deverão ter Certificação Digital (e-CPF) para estarem aptas a fornecer as informações por meio do Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) da Receita Federal.

Obrigatoriedade para pessoa física

Fica obrigada à prestação das informações a pessoa física residente ou domiciliada no Brasil quando realizar operações com exchange domiciliada no exterior ou nos casos em que efetuar operações diretamente (sem a intermediação de uma exchange).



As informações deverão ser prestadas sempre que o valor mensal das operações, isolado ou conjuntamente, ultrapassar R\$ 30 mil reais.

O que deve ser declarado

Data e tipo da transação, titulares da operação, criptoativos usados, quantidade negociada, valor da transação em reais, valor das taxas de serviços cobradas, em reais, quando houver.

Prazos

As informações deverão ser transmitidas à Receita Federal mensalmente até o último dia útil do mês seguinte àquele em que as operações foram realizadas.

Multas

A pessoa física que deixar de prestar as informações a que estiver obrigada, ou que omitir informações ou prestar informações inexatas, incompletas ou incorretas, ficará sujeita ao pagamento de multas definidas pela instrução normativa.

Pela prestação fora do prazo:

R\$ 100,00 por mês ou fração.

Pela prestação com informações inexatas, incompletas ou incorretas ou com omissão de informação:

1,5% do valor da operação a que se refere a informação omitida, inexata, incorreta ou incompleta.

Tributação

“Enquanto não houver disposições em contrário, as operações com criptoativos ficam sujeitas à tributação no Brasil na forma do ganho de capital, com alíquotas progressivas de 15% a 22,5% de imposto”, salienta Augusto Andrade.

Em linha com tal entendimento, quando o conjunto de operações de venda de criptoativos realizadas no mês for inferior a R\$ 35 mil, os eventuais ganhos estarão isentos de tributação.

O especialista lembra que o limite de isenção de tributação não deve ser confundido com o limite para obrigatoriedade em apresentar informações por meio do e-CAC.

“Nossa orientação aos clientes é para que mantenham um controle rígido de suas operações com criptoativos, pois isso auxilia na prestação das informações mensais às autoridades fiscais”, alerta Andrade.

DPC

O que o investidor precisa saber sobre tributação de renda variável

Compreender como funciona a tributação de investimentos em renda variável é essencial para quem quer manter uma carteira rentável e a regularidade fiscal



O investidor que opera no mercado de renda variável tem compromissos com a Receita Federal que vão além da entrega da declaração anual de Imposto de Renda. Esse contribuinte deve controlar os registros das movimentações e realizar as apurações dos resultados, sejam positivos ou negativos, mensalmente.

Assim, informação e organização são aliadas de quem quer gerir investimentos rentáveis e manter a regularidade fiscal. Segundo Augusto Andrade, sócio da DPC e especialista em tributação de pessoa física, o investidor deve buscar formas de organizar as informações sobre seus investimentos, resultados, impostos a pagar ou restituir.

“Auxiliamos nossos clientes com uma solução que controla o estoque de ações (quantidade e custo), os resultados e a tributação incidente, facilitando o acompanhamento da rentabilidade, dos impostos devidos e, conseqüentemente, apoiando a sua conformidade tributária”, explica.

Tributação em renda variável

Imposto de Renda Retido na Fonte

Quando se trata de renda variável, a instituição financeira faz recolhimentos diretamente na fonte, sendo que cabe também ao próprio investidor, necessariamente, a apuração de seus lucros e/ou perdas.

Instituição financeira -> Recolhimento direto na fonte

Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF)

0,005% para operações à vista

1% para day trade

“Esse imposto automaticamente retido na fonte é o chamado ‘dedo-duro’, um percentual que permite à Receita Federal identificar que houve operação de venda”, alerta Andrade.

As corretoras são obrigadas a reter o “dedo-duro” a cada venda de ações. Na nota de corretagem, ele é identificado como “IRRF sobre operações, base R\$”.

Além de auxiliar a Receita Federal sobre a identificação do contribuinte que realiza operações em renda variável, o imposto “dedo-duro” também funciona como um gatilho de obrigatoriedade de apresentação de Declaração Anual de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF), uma vez que realizar operações no mercado de ações está listada como umas das condições de obrigatoriedade para apresentação de DIRPF.

Tributação das principais modalidades de renda variável:

Investimento	Alíquota	Isenção
Ações	15%	
Quando o preço total de venda de todo o conjunto de ações no mês fica abaixo de R\$ 20 mil, os resultados positivos ficam isentos de tributação.		
Day trade	20%	Não há faixa de isenção.
Fundos de investimento imobiliário (FII)	20%	Não há faixa de isenção para apuração de impostos sobre vendas de cotas dos fundos.



Em todos os casos, o Documento de Arrecadação das Receitas Federais (Darf) deve ser quitado até o último dia útil do mês seguinte ao ganho de capital. O código a ser utilizado no Darf para pagamento é o 6015.

Andrade destaca que os principais erros relacionados ao pagamento de impostos ocorrem por falha no entendimento da própria dinâmica da tributação das operações no mercado de renda variável.

“Analisar adequadamente as notas de corretagem é fundamental para acertar na apuração. É muito comum que investidores, especialmente aqueles que não realizam a apuração habitualmente, cometam falhas por não compreender os campos desse extrato”, comenta.

Outro erro comum e que afeta a rentabilidade é deixar de compensar perdas com lucros futuros em meses subsequentes. “Caso o investidor sofra prejuízo em um mês, é permitido que mais adiante ele faça o abatimento desse prejuízo dos resultados positivos que obtiver com a apuração dos impostos”, orienta o especialista.

Na declaração anual de IR

Na prestação anual de contas à Receita Federal, os resultados financeiros em renda variável devem ser detalhados em um quadro específico da declaração, divididos por mês e classificados conforme o caso: mercados à vista, de opções, futuro e a termo, além da segregação das operações day trade e dos fundos imobiliários.

Veja também: Tributação de investimentos: pessoa física deve avaliar impacto dos impostos na rentabilidade

Erros e omissões podem custar caro

Se o investidor não declarou e não fez o pagamento do imposto, há acréscimos legais sobre o atraso. A multa é de 0,33% ao dia, limitada a 20% do valor do tributo. Também devem ser pagos juros Selic acumulados no período.

No Sistema de Cálculo de Acréscimos Legais (Sicalc) da Receita Federal, o contribuinte pode fazer o cálculo da multa e juros, bem como gerar um Darf (separadamente para cada mês em atraso) com o valor a ser pago.

DPC

IRPF: como declarar ativos e rendimentos de empresas offshore.

Cada vez mais residentes fiscais no Brasil enxergam a constituição de uma offshore como uma opção viável de investimento ou planejamento sucessório, mas é preciso saber que a prática requer alguns cuidados em relação à prestação de contas para as autoridades brasileiras. Estar em dia com os termos legais dessas operações passa pela entrega da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física (DIRPF) à Receita Federal.

Entenda: Empresas offshore: legalidade, obrigações e tributação

“Quem investe em offshores deve informar, anualmente, o seu investimento na DIRPF, independentemente do valor”, orienta Augusto Andrade, sócio responsável pelo departamento de Pessoa Física da Domingues e Pinho Contadores.

Ainda segundo o especialista, alguns cuidados importantes são:

- assegurar que a contabilidade da offshore esteja sendo feita com base nas regras internacionais (IFRS);
- elaborar o balanço patrimonial da offshore.

“O balanço patrimonial é uma boa prática que auxilia o acionista residente no Brasil a comprovar a sua posição no capital da empresa no preenchimento da declaração de imposto de renda”, esclarece.

O valor total do patrimônio líquido, o total de ativos e passivos, o capital social, a reserva e distribuição de lucros, o resultado do exercício, dentre outras informações da offshore são demonstradas pelo balanço.

O que deve ser informado na DIRPF?

O investimento deve ser detalhado na declaração com a informação de itens, como: razão social, participação societária na empresa, país sede da offshore, valor total em moeda nacional, total de capitalizações em moeda estrangeira, data de transferência do capital, valor da transferência em moeda estrangeira e câmbio de cotação na referida data.

Como a propriedade dos bens e direitos é da empresa, o investidor deve declarar somente a sua participação na mesma. Apenas se pertencerem diretamente à pessoa física do investidor, imóveis, contas bancárias e outros ativos deverão ser declarados diretamente.

Distribuição de lucros deve ser informada pelo Carnê-Leão

Sempre que ficar caracterizada a distribuição de dividendos pela offshore, o investidor receptor do crédito deve declarar e recolher o imposto no Carnê-Leão, com base na tabela progressiva até o percentual de 27,5%.

“Não há necessidade de apurar os resultados mensalmente para pagamento de impostos no Brasil, mas apenas nos momentos em que o acionista utiliza os recursos da empresa para fins pessoais, caracterizando uma distribuição de lucros. Essa é uma das principais vantagens de utilização de uma offshore como veículo de investimento no exterior, qual seja o diferimento do imposto sobre os resultados dos investimentos. Enquanto investimentos detidos diretamente pelo investidor precisam ser controlados mensalmente para fins de recolhimento de IR no Brasil a cada lucro realizado, crédito de juros, ou dividendos, o investidor detentor de uma offshore não precisa apurar tais impostos – por se tratarem de rendimentos das offshore e não do investidor”, esclarece Augusto Andrade. Depois, na declaração anual de IRPF, o investidor deve informar tal rendimento.

A distribuição de lucros, mesmo que indireta (por exemplo: pagamento de cartão de crédito de propriedade do acionista pela empresa offshore), constitui fato gerador do imposto de renda no Brasil.

O Carnê-Leão é uma antecipação do imposto anual devido pelo contribuinte e deve ser apurado em bases mensais com base na tabela progressiva de IRPF em cada ano-calendário. O imposto é obrigatório e deve ser pago até o último dia útil do mês posterior ao da efetivação do rendimento.

Outras declarações

Quando o total de ativos no exterior detidos pelo investidor, em 31 de dezembro de cada ano, for igual ou superior ao equivalente a US\$ 100 mil, a pessoa física residente fiscal no Brasil fica obrigada a enviar



também a CBE (Declaração de Capitais Brasileiros no Exterior) para o Banco Central. Essa apresentação deve ser anual ou trimestral, a depender do volume de ativos (bens e direitos).

Na CBE, será necessário informar a atividade da offshore, se possui empregados, percentual do capital votante e de participação detido pelo investidor, total dos ativos, passivos, patrimônio líquido, lucros distribuídos e acumulados, dentre outras informações. Portanto, a ajuda de um contador habilitado para elaboração do balanço e para elaboração da CBE é extremamente importante para garantir o cumprimento das obrigações, minimizando riscos de penalidades em virtude de eventuais questionamentos pelas autoridades brasileiras.

DPC

Ganho de capital em moeda estrangeira: o que a pessoa física deve considerar.

Não é novidade que a incidência de tributos pode comprometer a viabilidade de investimentos e operações da pessoa física residente no Brasil. Por isso, a atenção a uma série de itens acaba sendo necessária quando tratamos de ganho de capital em moeda estrangeira.

Veja pontos importantes a considerar:

Ganho de capital em moeda estrangeira

O ganho de capital resulta da diferença entre o valor de alienação de bens ou direitos e o custo de aquisição dos mesmos.

Incidência de IR

Diversas operações ficam sujeitas à incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital em moeda estrangeira, como operações de alienação de bens ou direitos e liquidação ou resgate de aplicações financeiras.

Na alienação de bens e direitos, é preciso apurar o imposto de renda sobre o ganho de capital em cada operação. O recolhimento do imposto deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento dos valores a seguir:

Valores	Alíquotas
Até R\$ 5 milhões	15%
De R\$ 5 milhões até R\$ 10 milhões	17,5%
De R\$ 10 milhões até R\$ 30 milhões	20%
Acima de R\$ 30 milhões	22,5%

O crédito de juros sobre aplicações financeiras no exterior também está sujeito ao imposto sobre ganho de capital em moeda estrangeira.



No caso de alienação de moeda estrangeira em espécie, a apuração é realizada anualmente. O contribuinte deve fazer o recolhimento em cota única até a data prevista para a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), informando tal operação.

O imposto apurado sobre o ganho de capital não é compensável na DAA, pois se configura um rendimento sujeito à tributação exclusiva.

Cabe observar ainda que o imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordos para evitar a dupla tributação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, poderá ser considerado como redução do imposto devido no País, desde que não seja compensado ou restituído no exterior.

Não incidência e isenção

Há casos em que não ocorre a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital:

- o ganho de capital auferido na alienação de bens no exterior ou representativos de direitos no exterior, e na liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, pela pessoa física, na condição de não-residente;
- a variação cambial decorrente das alienações de bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira;
- o ganho de capital auferido na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a U\$ 5 mil.

A isenção se aplica às situações em que o ganho de capital envolve valores de venda de um mesmo conjunto de ativos no exterior iguais ou inferiores ao:

- limite de R\$ 35 mil realizadas dentro de um mesmo mês, como venda de ações, por exemplo;
- No caso de rendimentos das aplicações financeiras (ex: juros) não há limite de isenção, ou seja, o rendimento deve ser oferecido à tributação no Brasil independentemente de seu valor, sendo dispensado o recolhimento do imposto quando este resultar em valor inferior a R\$ 10.

Apuração do ganho de capital

É importante destacar que, quando se trata de operação com ganho de capital, a origem dos recursos deve ser observada. Assim, se a origem dos recursos são rendimentos em reais, os ganhos de capital são apurados em reais. Se a origem dos recursos é em moeda estrangeira, a apuração do capital é feita em dólares dos Estados Unidos.

DPC

Repatriação de recursos: tributação sobre valores transferidos do exterior para o Brasil.

O cenário de desvalorização do real frente ao dólar tem ampliado o movimento de interessados em repatriar recursos para o Brasil. Essa é uma forma de aproveitar a cotação alta da moeda americana para trazer de volta quantias aplicadas no exterior e ampliar o patrimônio aqui.



Cabe orientar que esse procedimento de repatriação de recursos deve ser feito de forma atenta e adequada para evitar questionamentos da Receita Federal, órgão fiscalizador desse tipo de operação.

Ao repatriar recursos para o Brasil, há imposto a pagar?

A questão da variação cambial na repatriação de recursos aparece ligada ao conceito de ganho de capital, que é o rendimento entre a diferença de valor de aquisição e o valor de venda de bens e direitos ou do valor de um investimento financeiro inicial e a quantia efetivamente resgatada.

O ganho de capital em moeda estrangeira é regulado pela IN 118/2000. Segundo essa instrução, a origem dos recursos deve ser observada para a apuração dos ganhos de capital.

Augusto Andrade

“Se a origem dos recursos são rendimentos em reais, os ganhos de capital são apurados em reais. Se a origem dos recursos é em moeda estrangeira, a apuração do capital é feita em dólares dos Estados Unidos”, explica Augusto Andrade, sócio e gerente de Pessoa Física da Domingues e Pinho Contadores.

Um exemplo pode ajudar a entender a questão:

A pessoa física acumulou no exterior US\$ 100 mil e comprou ações neste mesmo valor em uma época em que o dólar tinha cotação de R\$ 3, em uma operação declarada junto à Receita na ocasião devida.

Mais adiante, ao vender tais ações, elas valiam US\$ 90 mil, situação de prejuízo em moeda estrangeira para o investidor.

Considerando que a origem dos recursos que financiaram a compra das ações é no exterior, não incidiria imposto sobre o ganho de capital, uma vez que houve prejuízo na venda das ações.

No entanto, sendo a origem dos recursos rendimentos auferidos em reais, em um momento em que a cotação do dólar está em torno de R\$ 5, está configurado o ganho de capital, havendo incidência de tributação. Afinal, o investimento que estava registrado inicialmente por R\$ 300 mil passou a R\$ 450 mil com a variação cambial.

Em resumo, nessa hipótese, mesmo que o ganho em moeda estrangeira seja zero (dado ao prejuízo no exterior), o entendimento da Receita é de que o contribuinte deve pagar imposto sobre a variação cambial pelo fato da origem dos recursos ser de rendimentos percebidos no Brasil.

Apuração sobre o ganho de capital em moeda estrangeira

O imposto referente ao ganho de capital deve ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte à entrada dos valores, considerando as alíquotas a seguir:

Valor do Ganho de Capital Realizado	Alíquotas progressivas
Até R\$ 5 milhões	15%
De R\$ 5 milhões a R\$ 10 milhões	17,5%
De R\$ 10 a R\$ 30 milhões	20%



Acima de R\$ 30 milhões

22,5%

FONTE DPC

Ganho de capital em moeda estrangeira.

A tributação sobre os bens que estão situados no exterior - e seus respectivos ganhos - é um assunto que causa muitas dúvidas para as pessoas físicas residentes no Brasil.

Investir fora do país não é novidade e o número de pessoas com recursos no exterior é grande devido às facilidades e vantagens oferecidas. Contudo, muitas dessas pessoas não declaravam tais recursos no Brasil.

Desde a instituição do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) em 2016, o cenário mudou. Com o incentivo do Governo, os contribuintes tiveram a oportunidade de regularizar a situação fiscal no país e ficaram obrigados a declarar anualmente os ativos detidos no exterior, além de oferecer à tributação eventuais rendimentos recebidos de fontes pagadoras estrangeiras.

Ganho de capital – o que é?

Conforme a Instrução Normativa da SRF nº 84/2001, art. 2º, que trata sobre a apuração e tributação de ganhos de capital nas alienações de bens e direitos por pessoas físicas, “considera-se ganho de capital a diferença positiva entre o valor de alienação de bens ou direitos e o respectivo custo de aquisição dos mesmos”.

Assim, do conceito acima, podemos entender que existem diversas operações sujeitas à incidência de imposto de renda sobre o ganho de capital. Como exemplo, podemos citar as operações de alienação de bens ou direitos e liquidação ou resgate de aplicações financeiras, de propriedade de pessoa física, adquiridos em moeda estrangeira.

Sobre essa vertente do tema e de acordo com a legislação vigente (Instrução Normativa da SRF nº 118/2000), cumpre destacar que existem algumas hipóteses de ganhos de capital em moeda estrangeira, a saber:

- Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas em Moeda Estrangeira com Rendimentos Auferidos Originariamente em Reais
- Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas em Moeda Estrangeira com Rendimentos Auferidos Originariamente em Moeda Estrangeira
- Bens e Direitos Adquiridos e Aplicações Financeiras Realizadas em Moeda Estrangeira com Rendimentos Auferidos Originariamente Parte em Reais e Parte em Moeda Estrangeira
- Moeda Estrangeira Mantida em Espécie

Apuração e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital em moeda estrangeira



Os ganhos de capital (diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição do bem ou direito) devem observar a moeda em que está expressa a operação.

Na alienação de bens e direitos das hipóteses mencionadas anteriormente, é preciso apurar o imposto de renda sobre o ganho de capital em cada operação, à medida de seus acontecimentos. Tal imposto deve ser recolhido até o último dia útil do mês seguinte ao do recebimento dos valores, a seguir:

Valores	Alíquotas
Até R\$ 5 milhões	15%
De R\$ 5 milhões até R\$ 10 milhões	17,50%
De R\$ 10 milhões até R\$ 30 milhões	20%
Acima de R\$ 30 milhões	22,50%

Cumpra ressaltar que o crédito de juros sobre aplicações financeiras no exterior também está sujeito ao imposto sobre ganho de capital em moeda estrangeira.

Já para a alienação de moeda estrangeira em espécie, a apuração é realizada anualmente. O contribuinte deve fazer o recolhimento em cota única até a data prevista para a entrega da Declaração de Ajuste Anual (DAA), não se esquecendo de informar essa operação na DAA.

O imposto apurado sobre o ganho de capital não é compensável na DAA, por se tratar de rendimento sujeito à tributação exclusiva de fonte. Entretanto, de acordo com a IN SRF nº 118/2000, art. 19:

“O imposto de renda pago em país com o qual o Brasil tenha firmado acordos, tratados ou convenções internacionais prevendo a compensação, ou naquele em que haja reciprocidade de tratamento, poderá ser considerado como redução do imposto devido no País, desde que não seja compensado ou restituído no exterior”.

Quando devido, o pagamento do imposto deve ser feito pela pessoa física através de DARF.

Não incidência e isenção

Ainda de acordo com a IN SRF nº 118/2000, art. 14, existem casos em que não ocorrem a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital:

I - o ganho de capital auferido na alienação de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, e na liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, pela pessoa física, na condição de não-residente;

II - a variação cambial decorrente das alienações referidas nos arts. 4º e 5º; (bens e direitos adquiridos e aplicações financeiras realizadas com rendimentos auferidos originariamente em moeda estrangeira) comentário nosso;



III - o ganho de capital auferido na alienação de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a U\$ 5.000,00 (cinco mil dólares) dos EUA.”

Por último, ainda há a isenção dos ganhos de capital provenientes das operações realizadas com valores iguais ou inferiores ao:

- limite de R\$ 20.000,00 quando houver alienação ações negociadas no mercado de balcão;
- limite de R\$ 35.000,00 nos casos de operações financeiras liquidadas ou resgatadas realizadas dentro de um mesmo mês, como venda de ações, por exemplo.

Conte com assessoria especializada

Há uma série de questões que precisam ser avaliadas para a devida apuração e recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital em moeda estrangeira ou até mesmo, para o enquadramento da não incidência ou isenção.

O núcleo de atendimento às pessoas físicas da Domingues e Pinho Contadores dispõe de um conjunto completo de soluções que garantem tranquilidade e segurança para pessoas físicas, nacionais e estrangeiras, no que tange às suas obrigações fiscais no país. Saiba mais sobre os nossos serviços aqui.
DPC

CVM edita seis novas Resoluções.

Ajustes estão relacionados ao Decreto n.º 10.139/2019

A Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria (SNC) da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou, em 22 de março de 2022, as Resoluções 71, 72, 73, 74, 75 e 76. As medidas fazem parte do trabalho de revisão e consolidação de atos normativos inferiores a decreto, determinado pelo Decreto n.º 10.139/2019.

Confira as consolidações

Resolução 71: Revoga a Deliberação CVM 665 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), que trata de combinação de negócios.

Resolução 72: Revoga a Deliberação CVM 594 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 25, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.

Resolução 73: Revoga a Deliberação CVM 583 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 27, que trata de ativo imobilizado.

Resolução 74: Revoga a Deliberação CVM 596 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 29, que trata de ativo biológico e produto agrícola.



Resolução 75: Revoga a Deliberação CVM 647 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 37 (R1), que trata da adoção inicial das normas internacionais de contabilidade.

Resolução 76: Revoga a Deliberação CVM 763 e torna obrigatório para as companhias abertas a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 48, que trata de instrumentos financeiros.

Atenção

As normas entram em vigor em 1º de julho de 2022.

Foram consolidadas nos documentos todas as alterações efetuadas pelas revisões que impactaram os respectivos pronunciamentos e que se encontram em plena aplicação na data de vigência da resolução consolidadora, incluindo a Revisão de Pronunciamentos Técnicos CPC 19. Portanto, as Resoluções consolidadoras não acarretam mudanças de mérito nas obrigações vigentes e, dessa forma, não foram submetidas a audiências públicas.

Projeto Custo de Observância

No âmbito de ações específicas envolvendo revisão e consolidação de regras, a CVM vem, desde novembro de 2017, realizando um amplo trabalho de redução do custo de observância regulatória entre os participantes do mercado de capitais. O principal foco dessa iniciativa é incrementar a eficiência da regulação, sem desconsiderar os riscos que tais ações possam representar para a proteção dos investidores, mandato principal da CVM, e da maximização do bem-estar econômico decorrente da competição plena, eficiente e íntegra entre seus participantes.

Mais informações

Acesse as Resoluções CVM 71, 72, 73, 74, 75 e 76. Confira, também, outros atos relacionados à revisão e à consolidação de atos normativos editados pela CVM.

Fonte: Assessoria de Imprensa da CVM.

Adesão a parcelamento do Simples Nacional vai até 29 de abril.

Regras foram publicadas no Diário Oficial da União

Os micro e pequenos empresários e os microempreendedores individuais terão até 29 de abril para aderirem ao parcelamento especial de dívidas com o Simples Nacional. O Diário Oficial da União publicou em 22 de março de 2022 resolução que define as regras para o Programa de Reescalonamento de Débitos do Simples Nacional (Relp).

A adesão ao parcelamento poderá ser feita na Secretaria Especial da Receita Federal; na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no caso de débitos inscritos em dívida ativa, e nas secretarias de Fazenda dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, para débitos com governos locais. A renegociação abrangerá os débitos com o Simples Nacional vencidos até a competência de fevereiro de 2022, com parcelas pagas em março.



Vetada pelo presidente Jair Bolsonaro no início do ano, a renegociação especial de débitos com o Simples Nacional foi restabelecida pelo Congresso, que derrubou o veto há duas semanas. No dia 18, o Diário Oficial da União publicou a lei complementar que estabeleceu o Relp.

Criado como medida de socorro a pequenos negócios afetados pela pandemia de Covid-19, o Relp prevê o parcelamento de dívidas com o Simples Nacional em mais de 15 anos, com desconto na multa, nos juros e nos encargos legais. Os débitos poderão ser parcelados em até 188 meses (15 anos e oito meses). Desse total, as empresas pagarão uma entrada parcelada em até oito vezes mais 180 prestações.

Cada parcela terá valor mínimo de R\$ 300 para as micro e pequenas empresas e de R\$ 50 para o microempreendedor individual. Haverá desconto de até 90% nas multas e nos juros de mora e de até 100% dos encargos legais.

Modalidades

Haverá várias modalidades de parcelamento, que variam conforme o impacto da pandemia sobre o faturamento das empresas. Por meio da comparação entre o volume financeiro de março a dezembro de 2020 em relação ao observado no mesmo período de 2019, os contribuintes inscritos no Simples Nacional poderão fazer a adesão com parcelas de entrada e descontos diferentes. Empresas que fecharam durante a pandemia também podem participar.

A resolução estabelece os valores mínimos de entrada, que deverá ser parcelada em até oito meses, antes do pagamento do restante da dívida.

Fonte FENACON

Cuiabá Esporte Clube terá de indenizar lateral direito por falta de seguro.

A obrigatoriedade do seguro está prevista na Lei Pelé

24/03/22 – A Sétima Turma do Tribunal Superior do Trabalho determinou que o Cuiabá Esporte Clube Ltda. pague a um atleta indenização, no valor anual da última remuneração, por não ter contratado seguro de vida e de acidentes pessoais vinculados à atividade desportiva. A obrigatoriedade do seguro está prevista na Lei Pelé (Lei 9.615/1998).

FRATURA

O atleta, que jogava como lateral direito, relatou que, em partida realizada em 16/6/2018, sofreu uma fratura no pé que o obrigou a passar por cirurgia e a ficar afastado para recuperação por mais de cinco meses. No início de 2019, com contrato vigente, foi despedido e ajuizou a reclamação trabalhista, na qual pedia, entre outras parcelas, indenização em razão da não contratação do seguro, nos termos do artigo 45 da Lei Pelé.

SEGURO PARA ATLETA

Conforme esse dispositivo, o clube é obrigado a contratar seguro que garanta ao atleta ou ao beneficiário por ele indicado o direito à indenização mínima correspondente ao valor anual da remuneração pactuada. No caso, o jogador entendia que, apesar de o Cuiabá ter pagado as despesas médicas, a indenização era devida.

SEM PREJUÍZO



O juízo de primeiro grau indeferiu a indenização, e a decisão foi mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 23ª Região (MT). O TRT reconheceu a obrigatoriedade do seguro e a não contratação, mas entendeu que o atleta não sofrera prejuízo porque, durante o afastamento, o clube pagou os salários e providenciou o tratamento, custeando as despesas. Outro fundamento foi o fato de que o acidente não resultara em invalidez permanente, pois, depois da recuperação, o jogador havia voltado às atividades profissionais.

INDENIZAÇÃO

O relator do recurso de revista do atleta, ministro Cláudio Brandão, explicou que a obrigação prevista em lei tem como finalidade resguardar os profissionais desportivos dos riscos à integridade física inerentes ao exercício da atividade. “Nesse contexto, não há limitação legal para que a indenização seja cabível somente se o empregador não custear as despesas médico-hospitalares e farmacológicas ou se a incapacidade para o trabalho for total e permanente”, concluiu.

A decisão foi unânime.

(GS/CF)

Processo: RR-469-15.2019.5.23.0002

Fonte: Tribunal Superior do Trabalho

Pedido de empregado para não antecipar recebimento de férias afasta pagamento em dobro.

A penalidade é prevista no caso de quitação fora do prazo

24/03/22 – A Segunda Turma do Tribunal Superior do Trabalho excluiu da condenação imposta ao Município de Joanópolis (SP) o pagamento em dobro das férias de um ajudante geral cujos valores foram recebidos fora do prazo legal. O motivo é que o empregado pediu que o empregador não antecipasse o pagamento, o que afasta a aplicação da penalidade.

PEDIDO

Na reclamação trabalhista, o ajudante geral, admitido em 2005, disse que, em três períodos aquisitivos, o pagamento não fora feito até dois dias antes do início das férias, como estabelece o artigo 145 da CLT, mas apenas após seu retorno ao trabalho. Por isso, disse que tinha direito ao pagamento em dobro.

O município contestou a versão do trabalhador, argumentando que ele havia pedido para não receber os valores antecipadamente.

DOBRO

O Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região (Campinas/SP) ratificou a sentença que deferiu a pretensão, por entender a solicitação do empregado não desobriga o empregador do cumprimento da lei, “que não se sujeita à vontade das partes, o mesmo ocorrendo com disposições contratuais”. Para o TRT, as férias são uma obrigação patronal que somente é considerada efetivamente cumprida com o pagamento antecipado da remuneração, com o terço constitucional, e com a interrupção temporária da prestação de trabalho.

OPÇÃO DO EMPREGADO



Segundo a relatora do recurso de revista do município, ministra Maria Helena Mallmann, o TST tem entendido que o pagamento fora do prazo por opção do próprio empregado, e não por imposição da empresa, não autoriza a aplicação da Súmula 450 do TST, segundo a qual é devido o pagamento em dobro quando, ainda que as férias sejam gozadas na época própria, o empregador tenha descumprido o prazo previsto na CLT.

A decisão foi unânime.

(LT/CF)

Processo: RR-12199-05.2017.5.15.0038

Fonte: Tribunal Superior do Trabalho

Trabalhadora é condenada por litigância de má-fé ao colecionar mentiras em processo trabalhista.

Uma trabalhadora foi condenada por litigância de má-fé ao mentir repetidamente no curso do processo trabalhista. Para o juízo da 3ª VT/Mauá-SP, ficou claro o intuito da mulher em prejudicar a cooperativa para a qual trabalhava. A sentença apontou “versão fantasiosa e maliciosa”, “contabilidade criativa” e outros artifícios adotados pela empregada. A multa por litigância de má-fé (agir contra a lei, mentir ou usar o processo para conseguir objetivo ilegal) foi fixada em 10% do valor atualizado da causa, em favor do empregador.

Entre os pedidos da profissional estavam horas extras, adicional de periculosidade (valor devido ao empregado exposto a atividades ou operações perigosas, na forma da lei), além de pagamento de multas e benefícios previstos em convenção coletiva. Ela pleiteava, ainda, indenização por dispensa discriminatória e reparação por dano moral, alegando ter sido desligada do trabalho ao término da licença-maternidade.

Porém não comprovou várias das faltas atribuídas à instituição. Por exemplo, apontou diferenças devidas por dias trabalhados em maio de 2016, sendo que o contrato discutido teve início somente em novembro de 2016.

Também cobrou o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) de ano em que seu setor não atingiu a meta definida; pediu o pagamento de multa por atraso na homologação rescisória, tendo esta sido feita antes do prazo legal; e afirmou ter trabalhado em condições de periculosidade, o que foi descartado por laudo pericial, entre outros itens.

Com relação à alegada dispensa discriminatória, a análise do processo considerou depoimentos testemunhais e outras evidências, que deixaram claro que a trabalhadora pediu demissão após o retorno da licença-maternidade. “Considerando que a autora, na maioria de seus pedidos, tentou alterar a verdade dos fatos, presumo que também o fez quanto à presente pretensão, aproveitando-se da proximidade da data da dispensa com o término da licença-maternidade para construir a sua narrativa fantasiosa de dispensa discriminatória, mascarando o seu pedido para ser dispensada”, afirmou a juíza do trabalho substituta Tatiane Pastorelli Dutra.



Segundo a magistrada, a trabalhadora alterou pedidos em réplica (manifestação do profissional sobre argumentos apresentados pelo patrão), dificultou a instrução processual (fase do processo em que o juiz ouve as partes, analisa documentos e faz perguntas para deixar claro os pontos que serão julgados) e, assim, prejudicou o andamento do processo. “Desviou-se da lealdade e boa-fé processual, tudo com o único objetivo de se valer de alguma falha da defesa para se locupletar ilicitamente, num verdadeiro estelionato judicial. É patente o dolo da autora”, declarou na sentença.

A empregada também não obteve o direito ao benefício da justiça gratuita, foi condenada ao pagamento de honorários sucumbenciais em 5% do valor da causa para os pedidos julgados improcedentes, assim como ao pagamento dos honorários periciais. Cabe recurso.

Processo: 1000839-72.2021.5.02.0363

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 2ª Região São Paulo

Golpistas usam assistente virtual do INSS para obter dados de cidadãos.

As abordagens têm ocorrido por mensagem de celular (WhatsApp)

Novo golpe na praça.

Golpistas estão se passando por uma suposta “central de atendimento” e se aproveitando da imagem da Helô, assistente virtual do INSS, para tentar obter dados pessoais dos beneficiários.

As abordagens têm ocorrido por mensagem de celular (WhatsApp).

Os criminosos têm algumas informações dos segurados e ainda fornecem número de protocolo para passarem credibilidade e obterem mais dados.

O Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) orienta a todos para que, caso recebam esse tipo de contato, bloqueiem imediatamente e não forneçam nenhuma informação como dados pessoais, fotos ou documentos.

A Helô é um plantão de dúvidas que pode ser acessada apenas pelo Meu INSS e nunca busca o segurado pelo WhatsApp para “conversar”.

Para evitar cair nesse tipo de golpe, é importante manter sempre atualizados os seus dados de contato, como telefone, e-mail e endereço. Isso deve ser feito pelo Meu INSS ou pelo telefone 135.

Leia também

- Receita alerta para golpe de saque imediato da restituição do IRPF

Fique atento

O INSS nunca entra em contato direto com a pessoa para solicitar dados, nem pede o envio de fotos de documentos.

Caso alguém faça qualquer comunicação pedindo dados ou fotos em nome do INSS, não atenda a solicitação, desligue a ligação e bloqueie o contato.



O número do SMS usado pelo INSS para informar os cidadãos é 280-41. O INSS nunca manda links nem pede documentos pelo SMS.

Sempre que o INSS convoca o cidadão para apresentar documentos, essa convocação fica registrada no Meu INSS e pode ser verificada também pelo telefone 135.

Utilize apenas os canais oficiais de atendimento (aplicativo/site Meu INSS ou agência da Previdência Social) para cumprir qualquer solicitação do INSS, seja para agendar um serviço ou para entregar algum documento.

Em caso de tentativa de golpe, faça denúncia para a Ouvidoria pela internet ou pelo telefone 135.

Caso tenha sofrido um golpe, registre um boletim de ocorrência na Polícia Civil e comunique aos órgãos envolvidos (por exemplo, o próprio INSS e o banco em que recebe o benefício, se for o caso).

Golpistas usam assistente virtual do INSS para obter dados de cidadãos - Folha PE

É preciso declarar NFT no Imposto de Renda?

Por se tratar de uma novidade restrita ao mundo virtual, muitos imaginam que ele está isento das garras do Fisco

<https://tech.saejob.com/wp-content/uploads/2021/03/nft.001.jpeg>

Os NFTs (tokens não fungíveis) viraram febre, e têm movimentado muito dinheiro, muito mesmo.

Uma imagem de um gatinho esquisitão e pixelado, é um NFT chamado Nyan Cat, foi vendido no início de 2021 por US\$ 590 mil (aproximadamente R\$ 3 milhões).

Para você que está tentando encontrar algum sentido nisso, entenda que o mercado dos NFTs funciona mais ou menos como o mercado de obras de arte. O valor daquilo que é comprado é sempre relativo, pode não estar necessariamente no que é visível ou palpável.

No caso do NFT - que pode ser chamado de criptoarte - entra ainda o fator novidade. Tem muita gente apostando neles como investimento, como Neymar, que já gastou pelo menos R\$ 6 milhões com essas imagens digitais.

“Por ser um produto financeiro novo, poucos sabem que o NFT é um investimento declarável e que segue as regras da Receita Federal como qualquer outro”, diz Daniel de Paula, consultor tributário da IOB, respondendo à pergunta lá do título.

COMO DECLARAR

Segundo o consultor da IOB, todos os investimentos, inclusive os criptoativos, devem ser informados na ficha “Bens e Direitos”, na linha correspondente, desde que estejam dentro dos limites de obrigatoriedade disposta pela Receita Federal.



Na ficha de “Bens e Direitos”, cada grupo e código indica uma opção diferente e o respectivo saldo em 31/12/2021, como, por exemplo, no grupo 04 – Aplicações e Investimentos com o código “Código 01” para a Caderneta de Poupança e no grupo 07 – Fundos, “Código 03” para Fundos de Investimentos Imobiliários.

Para informar a posse de NFTs, stablecoins e demais criptoativos, na plataforma da Declaração do IR, o investidor deve selecionar na ficha o grupo Criptoativos e, em seguida, informar o código mais adequado para o tipo de ativo digital a ser declarado.

Segundo a IOB, o código criado para a declaração de NFTs é o 10, dentro do grupo 08 - Criptoativos. No código de NFTs, devem ser informados todos os criptoativos enquadrados dessa forma, e não somente obras de arte digitais e colecionáveis.

Assim, também deve ser declarada a posse de NFTs de jogos em blockchain, inclusive os personagens de jogos como Axie Infinity.

A Receita Federal iniciou um controle maior sobre operações com criptoativos após a publicação da Instrução Normativa nº 1.888/2019, quando o valor mensal das operações ultrapassar R\$ 30 mil.

VENDA DE NFT

Para fins de tributação do Imposto de Renda, como ocorre na venda de outros tipos de ativos, os ganhos obtidos com a venda de NFTs, cujo total alienado no mês seja superior a R\$ 35 mil, são tributados, a título de ganho de capital, segundo alíquotas progressivas estabelecidas em função do lucro (a alíquota pode variar entre, 15% para ganhos até R\$ 5 milhões e 22,5%, para ganhos que ultrapassem R\$ 30 milhões), e o recolhimento do imposto sobre a renda deve ser feito até o último dia útil do mês seguinte ao da transação, no código de receita 4600.

A IOB destaca que a isenção para vendas até R\$ 35 mil aplica-se para o conjunto de criptoativos vendidos no mês, independentemente do tipo (bitcoin, NFT, ethereum, litecoin, tether etc.).

Na declaração de bens e direitos, devem ser declarados o conjunto de criptoativos, criptomoedas ou outro ativo digital de mesma espécie, cujo valor de aquisição seja igual ou superior a R\$ 5 mil.

Na discriminação, é preciso informar a quantidade, nome da empresa onde está custodiado e CNPJ, se for o caso, ou modelo de carteira digital usado, quando realizar custódia própria. Tipos diferentes devem constituir itens separados.

É preciso declarar NFT no Imposto de Renda? (contadores.cnt.br)

Família que mantinha empregada em trabalho escravo terá de pagar R\$ 650 mil em indenizações.

A 12ª Turma do TRT da 2ª Região aumentou os valores das indenizações aplicadas a uma família que mantinha em sua residência uma idosa de 61 anos em condições semelhantes à de escrava. A decisão do juiz-relator Jorge Eduardo Assad condenou os réus ao pagamento de um total de R\$ 650 mil, sendo R\$ 350 mil por danos morais em favor da empregada e R\$ 300 mil por danos morais coletivos, para o



Fundo de Amparo ao Trabalhador. O acórdão também suspendeu o segredo de justiça do processo, que limitava o acesso aos autos somente às partes e aos advogados.

Em sentença, os ex-patrões haviam sido condenados ao pagamento de R\$ 250 mil a título de danos morais e R\$ 100 mil por danos morais coletivos. No mais, os magistrados mantiveram a decisão de 1º grau, que também reconheceu a rescisão indireta do contrato de trabalho (falta grave do empregador) e a obrigatoriedade do pagamento de todas as verbas rescisórias a que a empregada tem direito, como férias e 13º salário.

“Penso que as indenizações arbitradas devem ser majoradas, considerando-se as peculiaridades do caso concreto em que a obreira, empregada doméstica residente em imóveis da entidade familiar, estava reduzida à condição análoga à de escrava (...) Percebe-se que a obreira, pessoa humilde, tinha medo dos empregadores e, além disso, tinha receio de não receber o que de direito. Dentro desse contexto, criou-se uma espiral em que a trabalhadora não conseguia se desvencilhar de sua lamentável situação”, explica o juiz-relator.

Entenda o caso

Após denúncia em junho de 2020, uma ação conjunta resgatou a trabalhadora, que vivia em um quarto anexo ao móvel da família. As condições em que a mulher se encontrava eram degradantes e desumanas: a empregada não tinha acesso a banheiro e contava com ajuda de vizinhos para comer e se medicar.

Segundo o MPT-SP, em depoimentos, vizinhos do imóvel informaram que a doméstica trabalhava na residência praticamente em troca da moradia, que por várias ocasiões a ajudavam com alimento e itens de higiene e relataram episódios de discussão e de omissão de socorro.

Processo: 1000612-76.2020.5.02.0053

Fonte: Tribunal Regional do Trabalho 2ª Região São Paulo

Ausência do MPT não impede homologação de acordo entre mãe de menor e empresa.

A ação foi ajuizada em nome da criança, com pedido de indenização pela morte do pai.

23/03/22 – A Subseção II Especializada em Dissídios Individuais (SDI-2) do Tribunal Superior do Trabalho rejeitou recurso do Ministério Público do Trabalho (MPT) contra decisão que reconheceu a validade do acordo firmado pela mãe de uma criança, então com três anos, para receber R\$ 225 mil de indenização da Vale do Rio Grande Reflorestamento Ltda., de Catalão (GO). Segundo o colegiado, a presença da representante legal do menor afasta a necessidade de intervenção do MPT.

ACORDO

Após a morte do marido, em setembro de 2011, vítima de acidente de trabalho, a viúva ajuizou reclamação trabalhista em seu nome e no do filho, pedindo reparação por danos materiais de ⅔ do último salário do empregado, até que o menino completasse 25 anos, e por danos materiais, no valor de R\$ 250 mil para cada um. Em janeiro de 2014, no curso foi processo, foi firmado o acordo, homologado



pelo juízo da Vara do Trabalho de Ituiutaba (MG) em audiência para a qual o MPT não fora intimado para o homologou. A decisão foi mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região.

INTERVENÇÃO

Com o esgotamento das possibilidades de recurso, o MPT ajuizou ação rescisória visando à anulação do acordo, por entender que ele era prejudicial à criança. O órgão sustentou que, em ações em que haja interesse de menor, é obrigatória a sua intervenção e, no caso, embora o juízo tivesse determinado sua intimação, a secretaria da Vara não havia cumprido a determinação.

De acordo com a argumentação do MPT, as partes não haviam levado em conta o pedido de pensionamento mensal, expressamente requerido na ação. “Trata-se de verba de fundamental importância para a garantia do sustento da criança”, sustentou. Se estivesse presente à audiência, o Ministério Público jamais teria concordado com os valores ajustados”.

Todavia, o TRT julgou improcedente a ação rescisória, com o entendimento de que não era obrigatória a intervenção do MPT em primeira instância, pois a criança estava representada pela mãe.

RENÚNCIA

No recurso ao TST, o MPT alegou que boa parcela do valor acordado fora destinada ao pagamento de honorários advocatícios, “o que reduziu ainda mais o montante do menor”. Na sua avaliação, o acordo revelava verdadeira renúncia ao direito a alimentos, em afronta ao Estatuto da Criança e do Adolescente (Lei 8.069/1990, artigo 22).

REPRESENTANTE LEGAL

O relator, ministro Douglas Alencar, votou pela manutenção da decisão do TRT, por entender que estava presente a mãe do menor, sua representante legal. O ministro observou que, de acordo com o artigo 793 da CLT, a reclamação trabalhista do menor de 18 anos será feita por seus representantes legais e, na falta destes, pela Procuradoria da Justiça do Trabalho, pelo sindicato, pelo Ministério Público estadual ou por curador nomeado em juízo.

ACORDO VÁLIDO

Para o ministro, não há nulidade a ser declarada em razão da ausência de intervenção do Ministério Público no processo do trabalho quando o interesse do menor está resguardado mediante a assistência do representante legal. Segundo ele, o fato de o ajuste entre as partes alcançar valor menor que o atribuído aos pedidos não justifica a sua invalidação.

A decisão foi unânime.

(RR/CF)

Processo: RO-11220-64.2015.5.03.0000

Fonte: Tribunal Superior do Trabalho



Detran deve emitir documento de carro em papel moeda

Para a desembargadora o documento físico emitido no padrão tradicional, em papel moeda, com marcas d'água e outros requisitos, é mais seguro do que os documentos eletrônicos e é, em consequência, menos suscetível a eventuais falsificações ou adulterações

Liminar do TRF da 4ª região determina que a União emita o CRLV em formato físico.

União Federal deve emitir o documento correspondente ao CRLV - Certificado de Registro e Licenciamento de Veículo por meio físico, em papel moeda.

A decisão é da desembargadora Marga Inge Barth Tessler, do TRF da 4ª região por entender que o documento físico emitido no padrão tradicional é mais seguro, bem como menos suscetível a eventuais falsificações ou adulterações.

A liminar tem abrangência para todo o país.

Entidades alegaram que a partir da publicação da portaria 198/21, do CONTRAN - Conselho Nacional de Trânsito, a União conferiu aos proprietários de veículos o direito de escolha da emissão do CRLV em meio físico ou digital.

Segundo as autoras, "essas normas, no entanto, reduzem a emissão do certificado digital a uma mera impressão em folha A4 com QR Code, sendo que essa impressão não se constitui em documento físico, nem assegura as características e as condições de invulnerabilidade à falsificação e à adulteração previstas em lei".

As entidades acrescentaram que "o CONTRAN viola o princípio da proporcionalidade pois não há necessidade que justifique a descontinuidade abrupta da emissão física do CRLV em papel moeda, com marcas d'água e demais requisitos de segurança utilizados por décadas, tal como permanece sendo emitida atualmente a CNH".

Foi pedida a concessão de tutela antecipada obrigando a União a expedir os documentos de licenciamento de veículos em meio físico, "garantindo as características e as condições de invulnerabilidade à falsificação e à adulteração, conforme os arts. 121 e 131 do CTB". Na origem o juízo negou o pedido. Inconformadas, as autoras recorreram da decisão.

Democratizando o acesso

Ao analisar o caso, a desembargadora Marga Inge Barth Tessler verificou que a norma questionada "não supre a exigência posta nos arts. 121 e 131 de Código de Trânsito, dispositivos nos quais é clara a opção deixada pelo legislador em assegurar o direito de escolha aos proprietários de, se assim pretenderem, optar pelo fornecimento do documento físico único em papel moeda e não replicável".

Ademais, a magistrada asseverou que a opção dada pelo legislador é plenamente justificável em razão da fragilidade do sinal da internet em locais distantes. Por fim, a julgadora concluiu que o documento físico emitido no padrão tradicional é mais seguro.



"Deve-se considerar que o documento físico emitido no padrão tradicional, em papel moeda, com marcas d'água e outros requisitos, é mais seguro do que os documentos eletrônicos e é, em consequência, menos suscetível a eventuais falsificações ou adulterações", concluiu Tessler.

Leia a liminar.

Informações: TRF da 4ª região.

<https://www.migalhas.com.br/quentes/362107/detran-deve-emitir-documento-de-carro-em-papel-moeda>

Guerra do cashback: lojas oferecem até 50% de dinheiro de volta.

Ame. PicPay e BanQi devolvem até metade do dinheiro em conta, desde que o consumidor utilize o valor em suas contas digitais

Cashback agressivo é mais um capítulo da disputa entre as carteiras digitais pela preferência dos consumidores

Precisa fazer uma compra online? Verifique se a loja tem ou é parceira de uma carteira ou conta digital que ofereça cashback na transação.

É uma maneira prática e fácil de economizar dinheiro.

Para utilizar o valor, não é necessário ter um cartão de crédito específico ou pagar alguma mensalidade. O cadastro em contas e carteiras digitais é gratuito. Basta acessá-la para usar o dinheiro em novas compras.

A Lojas Americanas (AMER3) costuma oferecer até 30% de dinheiro de volta, que pode ser utilizado em compras por meio de sua carteira digital, a Ame. Mas, especialmente nesta semana, na qual é comemorado o Dia do Consumidor, oferece até 50% de cashback nessas transações.

Já a carteira digital do PicPay oferece até 30% de dinheiro de volta em compras feitas em sites parceiros.

Esse cashback agressivo é mais um capítulo da guerra entre as carteiras digitais. Em 2019, essa proporção de cashback era oferecida em pagamentos realizado com QR Code em maquininhas e estabelecimentos físicos.

Atualmente, no PicPay, por exemplo, essas ações geram retorno de 5% do valor pago.

Guilherme Telles, diretor de marketing e estratégia do PicPay, aponta que o cashback é um convite para que os usuários do app conheçam os produtos e os serviços das fintechs.

Em um segundo momento, o dinheiro de volta passa a ser também uma estratégia para criar o hábito de uso do app e fidelizar o usuário.

O valor do cashback não é fixo: varia de acordo com datas comemorativas e ações promocionais dos parceiros.



Recentemente, o BanQi, banco digital da Via (VIA3), ofereceu cashback de 50% do valor da compra. O usuário podia fazer até três compras, acumulando até R\$ 750.

Já o Mercado Pago, o braço financeiro do Mercado Livre (MELI), ofereceu 20% de cashback em lojas parceiras. Cada usuário podia acumular até R\$ 200.

Veja abaixo as campanhas em vigor nas carteiras digitais:

PicPay

Desde segunda-feira, dia 14, a carteira digital oferece até 30% de cashback em compras na PicPay Store, marketplace do app, ou ao adquirir vouchers em aplicativos de delivery, como o iFood.

Entre as lojas parceiras do app estão Casas Bahia, Extra, Carrefour, Fast Shop, Ponto, Boticário, C&A e Centauro. É o dobro de cashback oferecido pelo app usualmente. A campanha se encerra no domingo, dia 20.

No PicPay é possível acumular até R\$ 600 de dinheiro de volta no ano, que é depositado na carteira digital pelo prazo estabelecido na loja parceira. O dinheiro pode ser usado no app para fazer qualquer pagamento, exceto Pix e saques. O usuário pode acompanhar o prazo para depósito do valor pelo app.

Ame

Até esta quarta-feira, dia 16, a Ame oferece até 50% de cashback em compras pagas com Ame Digital.

Usualmente, recebe o cashback quem realiza um pagamento pelo app da Ame em uma das lojas e nos estabelecimentos parceiros. O valor é informado no site das lojas parceiras no momento do fechamento da compra, no extrato da conta Ame e em "Detalhes da compra".

É possível também receber dinheiro de volta em compras de produtos selecionados no site e em lojas físicas da Americanas. Nesse caso, o usuário recebe cashback em até 30 dias, desde que a mercadoria tenha sido entregue. Já nas lojas físicas, o cashback fica disponível em até sete dias.

Para receber o dinheiro de volta, não é necessário realizar nenhuma ação. O valor é disponibilizado automaticamente na conta Ame, que é gratuita e não expira. Se os produtos que o consumidor quiser comprar oferecerem cashback, terá direito a eles mesmo pagando com o cashback disponível na conta.

BanQi

A conta digital da Via oferece até R\$ 30 em dinheiro de volta em compras com carnês da Casas Bahia. A campanha está em vigor até o início de abril.

Há no entanto algumas exigências. As parcelas precisam ser maiores do que R\$ 90 e geram R\$ 10 se pagas em dia e R\$ 5 se pagas em atraso (válido para até três parcelas, totalizando R\$ 30). Os pagamentos precisam ser feitos pelo app, com o saldo da conta.

Para ser elegível, o participante deve acessar a aba Carnês do app e confirmar se o serviço já está habilitado para pagamento com saldo disponível na conta. Depois, selecionar a parcela desejada e realizar o pagamento por meio da função "pagar com saldo banQi".



O dinheiro de volta será depositado na conta digital em até sete dias após a confirmação do pagamento da parcela.

Guerra do cashback: lojas oferecem até 50% de dinheiro de volta | Exame

Loja de roupas é isenta de multa por atraso prevista em acordo em razão da pandemia.

A empresa atrasou em sete dias pagamento da parcela

22/03/22 – A Oitava Turma do Tribunal Superior do Trabalho rejeitou recurso de uma vendedora da Dress To Clothing – Boutique Ltda., de Belo Horizonte (MG), contra decisão que isentou a empresa de multa por ter pago parcela referente a acordo judicial assinado em 2019 com atraso de sete dias. Para a maioria do colegiado, a crise econômica gerada pela pandemia atingiu amplamente o setor econômico e não pode ser ignorada.

ACORDO HOMOLOGADO

Contratada em 2015, a vendedora foi dispensada em abril de 2017 e ajuizou a ação trabalhista com pedido de várias parcelas. Em dezembro de 2019, ela e a empresa fizeram acordo, homologado em juízo, no valor total de R\$ 23 mil, em quatro parcelas de R\$ 5.750, com vencimento no dia 9 de cada mês, a partir de janeiro de 2020, sob pena de multa de 50% sobre a parcela vencida, em caso de atraso.

ÚLTIMA PARCELA X PANDEMIA

Com o início da pandemia da covid-19, a empresa requereu a suspensão do pagamento da última parcela, com vencimento em 9/4/2020, até o fim do estado de calamidade pública declarado pelo município (até 31/12/2020) ou, sucessivamente, até 30 dias após a reabertura do comércio e das demais atividades econômicas em Belo Horizonte. O pedido foi indeferido pelo juízo da execução.

Em 15/4/2020, a trabalhadora requereu a penhora online do valor, acrescido da multa de 50%. Mas, no dia seguinte, a empresa quitou a parcela, justificando o atraso com a grave crise financeira que vinha enfrentando, e requereu o afastamento da penalidade, alegando que teria cumprido a obrigação. A multa, porém, foi mantida pelo juízo da execução.

A Dress To apelou, então, ao Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (MG), que considerou a boa-fé da empregadora e a justa causa pelo atraso no cumprimento da obrigação. Ainda segundo o TRT, não foi demonstrado prejuízo decorrente do atraso.

PANDEMIA

Prevaleceu, no julgamento do recurso de revista da trabalhadora, o voto da ministra Dora Maria da Costa. “A crise econômica gerada pela pandemia do coronavírus é fato notório e excepcional, que atingiu amplamente o setor econômico mundial e não deve ser ignorado”, afirmou. Segundo ela, a empresa não deixou de observar o prazo estipulado de forma culposa, deliberada e injustificada.

A relatora, ministra Delaíde Miranda Arantes, ficou vencida, ao votar pela redução da multa para 20%. “Ainda que o atraso tenha sido de poucos dias, o fato é que a transação foi realizada e entabulada pelas partes, sem notícia de vício de consentimento, não sendo razoável excluir por completo a cláusula penal livremente pactuada”, afirmou.

(LT/CF)



Processo: RR-10204-91.2019.5.03.0111

Fonte: Tribunal Superior do Trabalho

Dono de obra não responde por acidente que vitimou trabalhador.

Juíza condenou apenas a empresa contratada para a execução da obra.

Dono da obra não tem responsabilidade em acidente que vitimou trabalhador. Assim entendeu a juíza do Trabalho Gabriela Macedo Outeiro, da 2ª vara do Trabalho de Toledo/PR, ao julgar improcedente pedido de indenização em face da JBS. A magistrada, entretanto, condenou a empresa contratada para a execução da obra.

A JBS contratou uma empresa de montagem industrial para executar a construção de um painel. Um trabalhador desta empresa sofreu um acidente de trabalho (choque elétrico) que resultou em sua morte, motivo pelo qual sua esposa e filha procuraram a Justiça pedindo indenização moral e material.

Ao analisar o caso, a juíza observou que para que se possa dizer que a empregadora não teve culpa por um acidente ocorrido em uma de suas frentes de trabalho, é necessário que ela tenha tomado todas as providências que estavam ao seu alcance para evitá-lo.

No caso, segundo a magistrada, isso não aconteceu em relação a empresa contratada.

"O inquérito policial e laudo de necropsia indicam que o trabalhador faleceu em razão de choque elétrico pelo contato com fio que escapou de plug da tomada acoplada à esmerilhadeira que utilizava no momento da prestação dos serviços. O plug utilizado na extensão, conforme retratado na fotografia extraída no inquérito policial era inadequado e não atendia à normas mínimas de segurança do trabalho."

De acordo com a juíza, a jornada excessiva antes do acidente também ficou comprovada.

Assim, condenou a empresa de montagem ao pagamento de uma pensão mensal desde a data do acidente, no equivalente a 100% do salário recebido à época, até que trabalhador falecido completasse 75 anos, incluindo-se as parcelas devidas a título de férias mais um terço e 13º salários, devidas no mês de dezembro de cada ano.

A magistrada também fixou condenação por danos morais no valor de R\$ 75 mil, já que o trabalhador faleceu em um domingo que era Dia dos Pais.

Responsabilidade do dono da obra

Com relação à JBS, Gabriela Macedo Outeiro pontuou que o art. 455 da CLT isenta o dono da obra ou tomador dos serviços pela responsabilidade sobre verbas trabalhistas decorrentes dos contratos de trabalho entre a empresa fornecedora dos serviços e seus respectivos empregados.

"O objetivo da norma assim especificada foi preservar o tomador - pessoa física ou jurídica - que tenha necessidade eventual ou esporádica de realizar determinada obra, mas que não atue nessa atividade com o fim de lucro. Esse é precisamente o caso dos autos."



A juíza salientou, ainda, que a JBS não é empresa construtora e/ou incorporadora, nem contribuiu para a ocorrência do fato, indeferindo-se o pedido de sua responsabilização solidária.

Processo: 0000281-72.2021.5.09.0121

Confira a decisão.

Por: Redação do Migalhas

Atualizado em: 22/3/2022 13:54

Epa! Vimos que você copiou o texto. Sem problemas, desde que cite o link: <https://www.migalhas.com.br/quentes/362137/dono-de-obra-nao-responde-por-acidente-que-vitimou-trabalhador>

Planejamento sucessório e holding familiar.

Por Ana Paula N. Babbulin (*)

Atualmente o planejamento sucessório é tão importante quanto a independência financeira e vem sendo abordado cada vez mais, pois é a adoção de uma estratégia para a transferência do patrimônio de uma pessoa após a sua morte da maneira mais eficaz possível, evitando conflitos no processo de divisão de bens no caso de falecimento do titular.

As estratégias e ferramentas de planejamento sucessório auxiliam pessoas e famílias a formalizarem o acordo entre todos os envolvidos, preparando-se antecipadamente para casos de morte ou separação, reduzindo desgastes, protegendo o patrimônio, gerando economia financeira e firmando o interesse das partes.

O planejamento sucessório pode ser realizado de diversas formas, sendo a mais comum pela previdência privada, seguro de vida, doações em vida, testamento e ultimamente pela holding familiar.

No caso da previdência privada é possível estabelecer quem serão os beneficiários do contrato, ou seja, quem receberá os recursos no caso de falecimento do titular.

Neste caso com o falecimento do titular, o saldo será repassado para o beneficiário sem a incidência do ITCMD (Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação) com exceção de alguns estados, inclusive, sem a necessidade de inclusão em inventário.

O mesmo ocorre com o seguro de vida, onde o beneficiário recebe o prêmio no falecimento do titular.

Já as doações em vida, existem algumas regras, respeitado o Código Civil Brasileiro e ocorre com a transmissão dos bens, limitado a 50%, devendo-se respeitar a herança legítima, ou seja, os herdeiros necessários (cônjuge, ascendentes e descendentes) os quais possuem direito em 50% dos bens.

Na doação há incidência sobre cada doação do ITCMD, com a possibilidade de reserva de usufruto ao doador, garantindo usufruir do bem ou imóvel e seus frutos, enquanto estiver vivo, sem que o donatário, ou seja, quem recebeu a doação possa dispor do bem sem sua autorização.



Ainda, na doação podem ser feitas cláusulas que restringem seu uso pelos herdeiros, inclusive, pela impenhorabilidade, onde o bem fica protegido de penhoras decorrentes de dívidas do titular; incomunicabilidade, onde o bem permanece no patrimônio do donatário, sem constituir patrimônio comum com o cônjuge, mesmo que casado por regime de comunhão universal de bens e inalienabilidade, onde o bem fica indisponível, impedindo que seja transmitido para outro.

Outro instrumento muito utilizado no planejamento sucessório é o testamento, onde o titular dos bens partilha seu patrimônio da forma que preferir, respeitando os limites legais, ou seja, limitado a 50%, respeitando-se a legítima.

Ainda, esse planejamento sucessório e patrimonial pode ser realizado com a constituição de uma holding familiar que, traz diversas vantagens, principalmente quando comparada ao tradicional Inventário, sendo um método de proteção patrimonial em relação à sucessão causa mortis e principalmente sob o aspecto tributário no momento da sucessão dos bens.

As holdings não são recentes e surgiram no Brasil em 1976 com ao advento da lei 6.404, conhecida como lei das Sociedades por Ações.

A holding familiar busca a realização de um planejamento patrimonial, o qual é uma empresa constituída por pessoas da mesma família, a qual tem o objetivo específico de administrar o patrimônio dos familiares como pessoas físicas.

Constitui-se mediante a integralização do patrimônio do patriarca no capital social da pessoa jurídica familiar, para posteriormente, a cisão do patrimônio se dê mediante doação de quotas aos herdeiros.

O patriarca em vida aparecerá como usufrutuário e administrador da sociedade, tendo o controle total sobre o patrimônio. Os herdeiros serão proprietários apenas da titularidade das cotas sociais recebidas.

O planejamento sucessório através da holding traz uma série de benefícios na área familiar evitando:

- a dilapidação do patrimônio,
- discussão em casos de separação e divórcios,
- redução de custos,
- a morosidade de um processo de inventário ou arrolamento que, poderá ser administrativo ou judicial,
- bem como o levantamento de todos os bens deixados pelo falecido.

As transmissões patrimoniais no Brasil, tem como regra geral e jurídica que sejam realizadas causa mortis, onde os herdeiros são obrigados a proceder à abertura de inventário, devendo-se levantar todos os bens, ingressar com processo judicial em caso de litígios ou a existência de menores.

A sucessão dos bens consiste na transmissão do patrimônio da pessoa falecida para o herdeiro legítimo ou os testamentários (proveniente de testamento).

O processo de inventário gera diversos custos, como honorários advocatícios, custas processuais, cartórias, sem contar o tempo despendido e o litígio entre as partes. Assim, o planejamento



patrimonial e a constituição da holding deve ser realizado antes da causa mortis, pois caso contrário será obrigatória a realização do inventário.

O ponto importantíssimo do planejamento sucessório é a existência de vantagens na criação da holding patrimonial familiar, em especial a diminuição dos impostos a serem pagos.

De acordo com a estratégia adotada, é possível diminuir o ITCMD, sendo certo que a diminuição do imposto a ser pago também ajuda na preservação do patrimônio para os herdeiros.

Entre as demais vantagens podemos destacar:

- (1) a possibilidade de diminuição de conflitos familiares: A criação da holding patrimonial familiar garante que as questões familiares sejam isoladas das questões patrimoniais, separando eventuais conflitos internos;

- (2) profissionalização da atuação dos sócios: todos os herdeiros adquirem a mesma posição na sociedade, a de sócios.

A receita da pessoa jurídica será composta exclusivamente pela distribuição de lucros e juros sobre o capital próprio, independente da função desempenhada de cada sócio, sendo que a participação nos resultados se fará de acordo com a participação no capital social da holding;

- (3) proteção contra terceiros: todos os bens e participações societárias passam para a propriedade da holding patrimonial familiar, evitando que sejam atingidos diretamente por eventuais processos judiciais ou credores;

(4) resguardo contra insucesso de relacionamentos amorosos;

- (5) estruturação e concentração da atividade empresarial: a holding patrimonial familiar tem maior facilidade de administração dos bens e/ou de um grupo de sociedade diante da centralização.

A holding sendo a proprietária dos bens e controladora, aumentará o poder de negociação com órgãos governamentais e instituições financeiras.

Já com relação a tributação as vantagens da holding patrimonial familiar em relação aos inventários é notória.

O valor dos bens transferidos e integralizados no capital social da holding é o que consta da declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física e a tributação de herança e doação na holding familiar gira em torno de 3% a 4%. Além disso, não é devido o Imposto de Renda sobre o ganho de capital, uma vez que os bens serão integralizados no mesmo valor anteriormente declarado pela pessoa física.

Na sucessão através de inventário, os bens serão reavaliados pela Fazenda Pública e tributados de acordo com o valor atual de mercado, tornando o processo mais oneroso, onde o ITCMD gira em torno de 3% a 6% do valor atualizado do bem.

Ainda, o tempo de criação da holding é de 30 dias em média, enquanto o tempo de trâmite do inventário é de cinco anos, se judicial, podendo ser extrajudicial em caso de todos os herdeiros serem maiores e estarem de acordo com a partilha.



A sucessão conforme Código Civil para Casamentos com Comunhão Parcial de Bens, cônjuge não é herdeiro na holding patrimonial familiar, enquanto no inventário o cônjuge é herdeiro.

Assim, as vantagens de se optar pelo planejamento sucessório ao invés dos sucessores, acabam sendo diversas e a criação de uma holding familiar visa promover a divisão dos bens ainda em vida, evitando a sua deterioração após a morte do patriarca, reduzindo os custos fiscais e os danos causados ao grupo familiar por sucessão através de um Inventário.

Portanto, não se trata apenas de decidir pela adoção de um outro caminho, mas de estabelecer uma estratégia diante das possibilidades existentes e a minimizar a tributação sobre o patrimônio, o que acaba sendo uma das maiores vantagens na consolidação de uma estratégia de sucessão pela criação da holding.

Ana Paula N. Babbulin é advogada na Dasa Advogados.
Revista Consultor Jurídico

Mantido reconhecimento de grupo econômico por coordenação entre empresas de bebidas.

De acordo com a 7ª Turma, havia conjugação de interesses e atuação em ramos conexos

21/03/22 – A Sétima Turma do Tribunal Superior do Trabalho rejeitou recurso da Brasbev Indústria de Bebidas Ltda., microempresa de Cláudio (MG), contra decisão que reconheceu a existência de grupo econômico com outras três empresas do setor e as condenara solidariamente ao pagamento de parcelas devidas a um analista jurídico contratado pela Belo Horizonte Refrigerantes Ltda., de Ribeirão das Neves (MG). Para o colegiado, ficou constatada a conjugação de interesses e a atuação das empresas em ramos conexos e, portanto, não se trata da simples presença de sócios em comum.

CONDENAÇÃO SOLIDÁRIA

A reclamação trabalhista foi ajuizada contra as duas empresas e contra a Unibev Indústria e Comércio de Bebidas e a On Time Factoring e Fomento Comercial e Brasbev Indústria de Bebidas, além de um sócio em comum que também era presidente e gestor da Belo Horizonte Refrigerantes. O analista jurídico disse que fora contratado pela Brasbev, mas havia prestado serviços para as demais empresas.

O juízo 9ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte reconheceu a existência de grupo econômico entre elas, condenando-as, de forma solidária, ao pagamento das parcelas deferidas. Em relação ao sócio, considerou haver responsabilidade subsidiária.

RELAÇÃO HIERÁRQUICA

A decisão foi mantida pelo Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região (MG), levando a Brasbev e o sócio a recorrerem ao TST. Seu argumento era que a caracterização do grupo econômico dependeria da demonstração de relação hierárquica entre as empresas, o que não ocorrera no caso.

GRUPO ECONÔMICO

De acordo com a redação original do artigo 2º, parágrafo 2º, da CLT, sempre que uma ou mais empresas, embora com personalidades jurídicas próprias, estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, a empresa principal e cada uma das subordinadas serão solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. A Reforma Trabalhista acrescentou a



esse dispositivo o grupo econômico, e, no parágrafo 3º, definiu que a mera identidade dos sócios não caracteriza o grupo econômico, sendo necessárias, também, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

COORDENAÇÃO

O relator do recurso, ministro Cláudio Brandão, observou que, de acordo com a jurisprudência da Sétima Turma, é possível a configuração do grupo econômico “por coordenação”, mesmo na ausência de hierarquia, desde que as empresas integrantes do grupo tenham os mesmos interesses. “Não se trata, portanto, de mera composição societária semelhante”, afirmou. Para o colegiado, a redação original do artigo 2º, parágrafo 2º, da CLT disciplina apenas uma das modalidades de formação do grupo econômico e não impede que a sua configuração possa se estabelecer por outros critérios.

No caso das empresas de bebida, o relator destacou que o TRT deixou claro não ser a hipótese de sócios em comum, mas de entrelaçamento das empresas, que atuavam “de forma integrada, com objetivos semelhantes e complementares no segmento de industrialização e comercialização de bebidas em geral”, além de terem “ramos comerciais interligados”. Assim, segundo o ministro, é possível a aplicação analógica de outras fontes do direito que admitem a formação do grupo econômico com base na comunhão de interesses, como o artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei 5.889/1973, que trata do trabalho rural.

Também na sua avaliação, a nova redação do artigo 2º da CLT pode ser aplicada às relações iniciadas ou já consolidadas antes da sua vigência, por se tratar, entre outros aspectos, de norma de natureza processual.

A decisão foi unânime.

(GL, CF)

Processo: RR-10581-48.2017.5.03.0009

Fonte: Tribunal Superior do Trabalho

O auto de infração fiscal e as medidas cabíveis.

Por Alexandre Medeiros Régner (*)

Empreender pode ser muito gratificante, mas é um desafio diário e brutal, e as questões relacionadas à administração e ao pagamento de tributos por certo estão entre as principais vicissitudes da atividade empresarial.

O que fazer ao receber uma autuação fiscal é um dilema recorrente na vida do empresário brasileiro:

- procuro um contador ou um advogado?
- Apresento defesa administrativa ou judicial?
- Pago à vista ou parcelo?



- É possível negociar a dívida com o Fisco?

- Como faço para conseguir minha CND?

Primeiro é importante compreender o que é exatamente um auto de infração fiscal, e quais as suas consequências.

Auto de infração fiscal é o resultado final (ato administrativo) de um procedimento de fiscalização tributária, e pode ser de natureza federal, estadual ou municipal, dependendo do tributo investigado.

A Receita (Federal, Estadual ou Municipal) vai lavrar o auto de infração e notificar o contribuinte se, após analisar/fiscalizar uma situação qualquer, identificar alguma suposta irregularidade:

- falta de pagamento de tributo;
- pagamento a menor;
- omissão/ocultação de alguma informação, documento ou declaração obrigatórios;
- simulação;
- fraude etc.

Geralmente o auto de infração compreende a cobrança de um tributo, multa e juros, mas pode estabelecer também a apreensão de documentos e objetos, o perdimento de mercadorias e veículos, a interdição de estabelecimentos, a inaptidão do CNPJ, a exclusão de algum regime especial (Simples Nacional ou Refis por exemplo), a perda de um benefício tributário (isenção, crédito presumido etc.) e até a representação para fins penais.

Mas o que fazer ao receber um auto de infração?

Com certeza a primeira coisa a fazer é procurar o mais rápido possível ajuda especializada.

Existem prazos a serem cumpridos após uma autuação (geralmente 30 dias para defesa administrativa etc.), por isso é fundamental não perder tempo.

Um contador pode auxiliar o empresário nesta circunstância, mas seguramente um advogado especialista em tributação terá mais ferramentas para lidar com todos os possíveis e prováveis desdobramentos da situação.

Existem ao menos quatro alternativas básicas principais que devem ser avaliadas junto com o profissional em tributação:

- 1) apresentar defesa administrativa (o prazo geralmente é de 30 dias),
- 2) questionar judicialmente a autuação (para ação de mandado de segurança prazo de 120 dias, para ação ordinária não tem prazo),
- 3) identificar algum parcelamento ou transação com condições especiais (cada um tem o seu prazo específico), ou



- 4) pagar o débito à vista (o auto de infração também estabelece um prazo para o pagamento, muitas vezes com desconto de multa e/ou juros).

É evidente que na prática as situações tendem a ser muito mais complexas, com particularidades que só podem ser avaliadas caso a caso. Por isso, a solução pode ser uma dessas alternativas, pode ser uma solução diferente dessas quatro, mas pode também envolver uma estratégia que combine duas ou mais medidas diferentes, por exemplo:

- apresentar defesa administrativa e ajuizar mandado de segurança para emissão de CND ou para manutenção liminar em algum regime especial de tributação;

- pagar parte do débito à vista (com desconto) e questionar outra parte controversa; e assim por diante.

Cada uma dessas possibilidades tem as suas vantagens e as suas desvantagens que devem ser estudadas e analisadas com bastante cuidado juntamente com um profissional habilitado, mas a inércia certamente não é uma alternativa recomendável.

Se nada for feito as consequências podem ser ruins, muito ruins, ou desastrosas, e vão piorando à medida que o tempo passa. Na ausência de defesa administrativa por exemplo o débito, quando de competência federal, será inscrito em dívida ativa com acréscimo de mais 20% a título de “encargo legal”, e logo em seguida será instaurada uma execução fiscal, realizada penhora de bens e, em alguns casos, pode haver inclusive uma ação criminal contra os sócios/administradores.

Além disso a empresa não consegue emitir certidão negativa de débito (CND), o que pode ser um estorvo para quem depende de licitações, financiamentos etc. Finalmente, enquanto a situação não for resolvida ou suspensa por alguma medida legal, o débito segue escalando devido à incidência de juros mensais e atualização monetária.

Concluindo, uma autuação fiscal pode ter vários desdobramentos peculiares e inesperados, e não há uma fórmula exata, uma “receita de bolo” padrão para enfrentar esse dissabor, mas a reação do empresário deve ser pautada, sempre, indistintamente, pelo binômio: urgência e ajuda profissional especializada.

Alexandre Medeiros Régner é mestre em Direito pela Universidade São Paulo (USP).

Portal Contábil SC (portalcontabilsc.com.br)

PGFN alerta contribuintes por mensagens no celular via SMS.

Mensagens são referentes à inscrição de débitos em dívida ativa e sobre negociações

<https://fenacon.org.br/wp-content/uploads/2022/03/bbe59b0e-223e-427d-b666-c49d04ec59e8.png>

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informa que tem enviado alertas a contribuintes, pessoa física e pessoa jurídica, por mensagem no celular via SMS.

As mensagens são referentes à inscrição de débitos em dívida ativa e sobre negociações.



Caso o contribuinte desconfie do contato ou queira obter mais detalhes, deverá acessar o portal **REGULARIZE** para verificar a sua situação fiscal.

Se a mensagem for um aviso sobre a existência de dívida, poderá confirmar os detalhes da cobrança no serviço Consultar Dívida Ativa.

Agora, se a comunicação for referente às negociações, como alerta de prestações em atraso ou conta indeferida, basta acessar o **REGULARIZE** e clicar em Negociar Dívida Ativa > Acesso aos Sistemas de Negociações > Consulta.

Importante destacar que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) utilizou os números de telefone cadastrados nas bases de dados de que dispõe; no entanto, contribuintes sem número de telefone cadastrado ou desatualizado nas bases não receberão a mensagem, podendo também haver pontuais inconformidades (ex.: reaproveitamento de número de celulares).

Para evitar esta última questão, as notificações incluem o nome e o CPF do destinatário e, sendo o caso, o CNPJ da pessoa jurídica respectiva.

O encaminhamento de lembretes pela administração tributária segue as diretrizes das boas práticas internacionais – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e Fórum sobre Administração Tributária (FTA) –, na medida em que reforça a ciência do contribuinte acerca da sua situação e facilita o acesso às informações necessárias para a sua conformidade fiscal, acarretando também o aumento da arrecadação.

Importante: Na hipótese de a situação comunicada ter sido regularizada, desconsidere a mensagem.

Fique atento!

A PGFN nunca entra em contato com contribuintes para pedir doações, para tratar de questões como pagamento de benefícios e auxílios ou restituição e resgate de valores de qualquer natureza.

O eventual contato da PGFN com os contribuintes envolve, exclusivamente, questões relacionadas à dívida ativa da União e do FGTS. Nesse caso, você pode acessar o portal **REGULARIZE** para verificar se possui débitos e a situação da cobrança, se for o caso.

[Clique aqui para saber mais!](#)

Fonte: PGFN

Problema nas fronteiras: Difal-ICMS traz risco de apreensão de mercadorias.

Produtos vendidos a consumidores finais nos Estados da Bahia, Espírito Santo, Pernambuco e Ceará correm risco iminente de serem retidos

O impasse sobre a data em que o Difal-ICMS deve ser cobrado pode ter impactos importantes para as empresas, como a apreensão de mercadorias nas fronteiras a partir de abril. O chamado diferencial de alíquota – diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual do Estado remetente –, incide sobre operações em que o consumidor final não é contribuinte e está em outro Estado, como no caso das vendas on-line.



Desde o início do ano, as empresas e as Fazendas estaduais travam uma batalha jurídica sobre o início da cobrança – se desde o início deste ano, a partir de abril ou apenas em 2023. Isso porque a Lei Complementar 190/2021, que trata da cobrança, foi sancionada com atraso, no dia 5 de janeiro de 2022.

No radar da Associação Comercial de São Paulo (ACSP), o assunto foi debatido em reunião recente do Conselho de Altos Estudos de Finanças e Tributação (Caeft) da entidade. De acordo com José Clovis Cabrera, ex-coordenador da Administração Tributária da Sefaz-SP, a falta de sintonia entre os Estados sobre a questão gerou um ambiente caótico para os contribuintes. “Esperamos que o STF defina a questão o mais breve possível”, disse o especialista.

CONTRIBUENTES TÊM LIMINARES DERRUBADAS

A cobrança do ICMS-Difal gerou quatro ações diretas de inconstitucionalidade, que estão sob a relatoria do Ministro Alexandre Moraes. Nas instâncias inferiores, há processos tanto favoráveis como desfavoráveis à tese dos contribuintes, de que a cobrança deve ocorrer a partir de 2023.

Recentemente, os presidentes dos Tribunais de Justiça do Estado do Ceará (TJCE) e de Pernambuco (TJPE) suspenderam liminares que desobrigavam as empresas de pagar o diferencial de alíquota do ICMS neste ano. A mesma decisão havia sido tomada antes pelos desembargadores dos tribunais da Bahia e do Espírito Santo.

NA BAHIA, RISCO REAL DE APREENSÃO

Segundo Clóvis Cabrera, o Estado da Bahia, em princípio, tinha a intenção de cobrar o Difal-ICMS já a partir de janeiro deste ano, mas, por orientação da Procuradoria Estadual, decidiu aguardar os 90 dias de prazo.

Com a derrubada das liminares, entra na lista de Estados que poderão realizar apreensões. “Vale lembrar que é um Estado que realiza historicamente a fiscalização de fronteiras e das transportadoras, representando um risco real para os contribuintes”, analisa Cabrera.

Outros Estados que eventualmente podem optar pela apreensão de mercadorias são Espírito Santo, Pernambuco e Ceará, que agora têm o respaldo de decisões judiciais para efetuar a cobrança.

Na opinião de Regis Trigo, tributarista do escritório Hondatar, a partir do mês de abril pode, sim, haver apreensão de mercadorias nas fronteiras, mas acredita que as empresas, sobretudo as maiores, estão atentas à situação e sabem que precisam de uma decisão judicial favorável para não terem as mercadorias retidas.

<https://dcomercio.com.br/public/upload/gallery/galeria/problema-nas-fronteiras-difal-brasil-dcomercio-1.png>

COMO CADA ESTADO ENTENDE A QUESTÃO

A não cobrança do imposto traz impacto financeiro significativo para os Estados e também para os municípios, que recebem parte do tributo. Estimativas apontam uma perda de quase R\$ 10 bilhões em 2022.



Segundo Cabrera, há quatro linhas de interpretação dos Estados em relação ao tema. Uma delas é de que a vigência da cobrança começa sem nenhuma interrupção, a partir do início de 2022. É o caso dos Estados da Bahia, do Rio de Janeiro, Piauí, Maranhão e Pernambuco.

No grupo de Estados que devem aguardar o período de 90 dias após a promulgação da LC 190 estão Amazonas, Amapá, Minas Gerais e Goiás. Neste caso, a cobrança está prevista a partir de 5 de abril de 2022.

Há ainda uma leva de Estados que entendem que a cobrança deve acontecer a partir da disponibilização do Portal Difal-ICMS, que ocorreu em 30 de dezembro de 2021. São eles Alagoas, Sergipe, Tocantins, Santa Catarina, São Paulo, Ceará, Paraná, Roraima, Espírito Santo, Rio Grande do Sul e Rio Grande do Norte. Pela interpretação desses Estados, a cobrança começa em 30 de março de 2022.

Há também Estados que não se manifestaram sobre o tema e aguardam a definição dos tribunais e, portanto, oferecem menos riscos aos contribuintes. Eles são Paraíba, Acre, Distrito Federal, Pará, Rondônia, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

O IMBRÓGLIO

A discussão teve início em fevereiro de 2021, quando o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que é inconstitucional cobrar a diferença de alíquotas do ICMS nas vendas interestaduais por meio de ato administrativo, no caso um Convênio de ICMS.

Para regular a cobrança, foi aprovada no final de 2021, no Congresso Nacional, a Lei Complementar nº 190/2021, que só foi sancionada no dia 5 de janeiro de 2022.

A demora na aprovação e sanção da legislação, que ocorreu neste exercício, abriu brechas para a queda de braço entre as fazendas estaduais e as empresas de e-commerce.

Pela interpretação dos Estados, não se trata de aumento de imposto ou novo tributo. Assim, muitos entendem que não é necessário cumprir nem a noventena (90 dias para início da cobrança a partir da publicação da lei), nem a anterioridade anual (prazo de um ano).

Para os contribuintes, entretanto, houve uma alteração na legislação que trata do assunto, com a inserção de novos contribuintes, fatos geradores e a previsão de novas bases de cálculo e, portanto, aumento da carga tributária, o que enseja o cumprimento do princípio da anterioridade anual.

Diário do Comércio

Revisão da vida toda: Nunes Marques pede destaque e decisão é adiada.

Com pedido de destaque, julgamento será reiniciado. Os ministros podem manter, ou não, seus votos proferidos em plenário virtual.

Nesta terça-feira, 8, o ministro Nunes Marques, do STF, inusitadamente pediu destaque na ação que ficou conhecida como revisão da vida toda. Antes disso, o placar estava em 6 a 5 a favor dos aposentados.



Com o pedido, o caso será reiniciado do zero em plenário físico, em data a ser definida.

Os ministros podem manter, ou não, seus votos proferidos em meio virtual. Quer dizer, quase todos, pois há uma exceção, o relator, ministro Marco Aurélio. Com efeito, o ministro relator, que votou "sim", pela revisão das aposentadorias, terá seu voto mantido na integralidade.

Nunes Marques, como é bem de ver, deverá manter seu voto contrário.

Todavia, ao levar o caso para o plenário físico, o que se dá na prática é o adiamento do resultado, que deve se manter idêntico, pois os ministros certamente estudaram o caso e não proferiram seus votos sem uma profunda reflexão.

O resultado do julgado irá impactar sobremaneira as contas públicas, e eis aí o motivo determinante para que o caso seja sobrestado.

O que é a revisão da vida toda

O caso discute a possibilidade de considerar todas as contribuições previdenciárias que o segurado tenha feito em sua vida profissional, incluindo as anteriores a julho de 1994.

No recurso extraordinário, a Corte examina se é possível considerar a regra definitiva no cálculo do salário de benefício quando esta for mais favorável do que a regra de transição aos segurados que ingressaram no RGPS - Regime Geral de Previdência Social até o dia anterior à publicação da lei 9.876, ocorrida em 26/11/99.

Essa lei ampliou gradualmente a base de cálculo dos benefícios, que passou a corresponder aos maiores salários de contribuição relativos a 80% de todo o período contributivo do segurado, em substituição à antiga regra, que determinava o valor do benefício a partir da média aritmética simples dos 36 últimos salários de contribuição anteriores ao afastamento do segurado da atividade ou da data da entrada do requerimento administrativo.

A nova lei também trouxe uma regra de transição, estabelecendo, em seu artigo 3º, que, no cálculo do salário de benefício dos segurados filiados à Previdência Social até o dia anterior à sua publicação, o período básico de cálculo só abrangeria as contribuições vertidas a partir de julho de 1994, quando houve a estabilização econômica do Plano Real.

No STJ, os ministros decidiram a favor da regra mais favorável. Contra essa decisão, o INSS recorreu e o caso foi parar no STF.

Em agosto do ano passado, foi reconhecida a repercussão geral da matéria.

Voto do relator

O ministro aposentado Marco Aurélio é o relator da ação. Em seu voto, desproveu o recurso do INSS e sugeriu a seguinte tese de repercussão geral:

"Na apuração do salário de benefício dos segurados que ingressaram no Regime Geral da Previdência Social até o dia anterior à publicação da Lei nº 9.876/1999 e implementaram os requisitos para aposentadoria na vigência do diploma, aplica-se a regra definitiva prevista no artigo 29, incisos I e II, da Lei nº 8.213/1991, quando mais favorável que a norma de transição."



No entendimento do ministro, se os recolhimentos mais vultosos foram realizados em período anterior a 1994, pertinente é aplicar a regra definitiva de apuração do salário de benefício, por ser vantajosa considerado aquele que se filiou antes da publicação da lei 9.876.

"Como bem apontado no parecer da Procuradoria-Geral da República, desconsiderar os recolhimentos realizados antes da competência julho de 1994 contraria o direito ao melhor benefício e a expectativa do contribuinte, amparada no princípio da segurança jurídica, de ter levadas em conta, na composição do salário de benefício, as melhores contribuições de todo o período considerado."

Leia a íntegra do voto de Marco Aurélio.

O decano foi acompanhado por Edson Fachin, Cármen Lúcia, Rosa Weber e Ricardo Lewandowski.

Em voto-vista no último dia 25/2, Moraes também acompanhou o relator e propôs a tese:

"O segurado que implementou as condições para o benefício previdenciário após a vigência da Lei 9.876, de 26/11/1999, e antes da vigência das novas regras constitucionais, introduzidas pela EC em 103/2019, que tornou a regra transitória definitiva, tem o direito de optar pela regra definitiva, acaso esta lhe seja mais favorável."

Divergência

Nunes Marques, que depois mudou seu voto e pediu destaque, foi quem inaugurou a divergência e propôs a tese:

"É compatível com a Constituição Federal a regra disposta no caput do art. 3º da Lei 9.876/1999, que fixa o termo inicial do período básico de cálculo dos benefícios previdenciários em julho de 1994."

No entendimento do ministro, em termos processuais, o STJ, ao invés de devolver o conhecimento da matéria impugnada ao seu Órgão Especial, conforme previsto no art. 97 da Constituição Federal, optou "por exercer verdadeiro controle difuso de constitucionalidade por órgão fracionário inferior, em evidente infringência ao Enunciado 10 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal".

"A tão só violação da Cláusula de Reserva de Plenário se constitui em razão suficiente para a cassação do acórdão recorrido. Todavia, ainda que assim não fosse, melhor sorte não socorreria a pretensão do autor."

Para Nunes, a pretensão de se projetar o período contributivo para além de julho de 1994 sequer se encontra amparada em algum diploma legal específico, "se não na mera (e infundada) premissa de inconstitucionalidade daquele marco temporal estabelecido na norma em análise".

"A limitação temporal estipulada no art. 3º da Lei 9.876/1999 se apresenta como uma opção legislativa que teve como razão de ser o razoável escopo de se evitar dificuldades operacionais intransponíveis causadas pelo cômputo de contribuições previdenciárias anteriores à implementação do Plano Real período notoriamente conhecido pela instabilidade econômica que tornava precário o equilíbrio atuarial projetado a médio e longo prazos."



Por fim, o ministro citou o vultoso impacto econômico que seria suportado pela autarquia previdenciária no caso de acolhimento da tese autoral, ao ponto de afetar a sua sustentabilidade econômica a médio prazo.

"Dados constantes dos autos sinalizam uma despesa na ordem de 46,4 bilhões de reais apenas para quitar o passivo decorrente das aposentadorias por tempo de contribuição no período de 2015 a 2029 (Nota Técnica 4921/2020 da Secretaria de Previdência do Ministério da Economia).

Tal valor seria substancialmente incrementado com o pagamento dos acréscimos incidentes sobre a pensão por morte e as aposentadorias por invalidez e por idade."

Leia a íntegra do voto do ministro.

Nunes Marques foi acompanhado por Dias Toffoli, Luís Roberto Barroso, Gilmar Mendes e Luiz Fux.
Processo: RE 1.276.977

<https://www.migalhas.com.br/quentes/361054/revisao-da-vida-toda-nunes-marques-pede-destaque-e-decisao-e-adiada>

Aposentadoria | Revisão

Revisão da vida toda: Conheça possíveis efeitos da decisão do STF

Advogado explica quem terá direito a pedir a revisão caso o placar no Supremo seja mantido e quais cuidados devem ser tomados.

Nesta terça-feira, 8, o caso que ficou conhecido como revisão da vida toda teve uma mudança repentina no STF.

Todos os ministros já haviam votado e o placar estava 6 a 5 a favor dos aposentados. Eis que, a poucos minutos do fim do julgamento, Nunes Marques pediu destaque e retirou o processo do plenário virtual. Agora, será reiniciado do zero em plenário físico, em a data a ser definida.

Os ministros podem manter, ou não, seus votos proferidos em meio virtual. Quer dizer, quase todos, pois há uma exceção, o relator, ministro Marco Aurélio. Com efeito, o ministro relator, que votou "sim", pela revisão das aposentadorias, terá seu voto mantido na integralidade.

O que é a revisão da vida toda

Muito tem se falado sobre a revisão da vida toda, mas o que de fato ela é? O caso discute a possibilidade de considerar todas as contribuições previdenciárias que o segurado tenha feito em sua vida profissional, incluindo as anteriores a julho de 1994.

No recurso extraordinário, o Supremo examina se é possível considerar a regra definitiva no cálculo do salário de benefício quando esta for mais favorável do que a regra de transição aos segurados que ingressaram no RGPS - Regime Geral de Previdência Social até o dia anterior à publicação da lei 9.876, ocorrida em 26/11/99.



Essa lei ampliou gradualmente a base de cálculo dos benefícios, que passou a corresponder aos maiores salários de contribuição relativos a 80% de todo o período contributivo do segurado, em substituição à antiga regra, que determinava o valor do benefício a partir da média aritmética simples dos 36 últimos salários de contribuição anteriores ao afastamento do segurado da atividade ou da data da entrada do requerimento administrativo.

A nova lei também trouxe uma regra de transição, estabelecendo, em seu artigo 3º, que, no cálculo do salário de benefício dos segurados filiados à Previdência Social até o dia anterior à sua publicação, o período básico de cálculo só abrangeria as contribuições vertidas a partir de julho de 1994, quando houve a estabilização econômica do Plano Real.

No STJ, os ministros decidiram a favor da regra mais favorável. Contra essa decisão, o INSS recorreu e o caso foi parar no STF.

Em agosto do ano passado, foi reconhecida a repercussão geral da matéria.

Quem tem direito à revisão da vida toda?

Sobre o assunto, Migalhas entrevistou o advogado Fabio Zambitte, do escritório Fabio Zambitte Ibrahim & Associados e especialista em Direito Previdenciário.

Ele explica que, se mantido o entendimento favorável aos segurados, as pessoas que se aposentaram dentro da regra transitória terão direito a pedir a revisão.

No entanto, o profissional afirma que é importante analisar se vale isso vale a pena.

Como pedir a revisão da vida toda?

Caso o STF mantenha o placar do julgamento e os aposentados possam pedir a revisão, Zambitte diz que é necessário procurar a Justiça, já que o INSS ainda não acata este tese administrativamente.

Cuidados a serem tomados

De acordo com o advogado, em ações previdenciárias e revisões é sempre preciso tomar cuidado para não cair em golpes.

Zambitte dá a dica: "procure um profissional de confiança, que tenha alguma indicação e contrato prévio que esclareça detalhadamente o que será feito".

<https://www.migalhas.com.br/quentes/361059/revisao-da-vida-toda-conheca-possiveis-efeitos-da-decisao-do-stf>

Recuperação de contribuições previdenciárias: entenda o que os feiticeros oferecem aos seus clientes.

Todo dia um cliente traz para você, contador, a proposta de um escritório de consultoria para levantar créditos de contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.



Quando o trabalho é sério, nenhum problema.

A questão, no entanto, está em diferenciar a seriedade da feitiçaria.

Há os feiticeiros mal-intencionados, que vendem a completa ilusão, às vezes até ilegalidades; e há aqueles que apenas não contam a história toda para o cliente, omitindo os riscos do trabalho, e risco, como se sabe, se explodir lá na frente, quem vai precisar lidar com ele lá é o contador.

Vamos primeiro tratar do que os consultores (corretos ou não) oferecem às empresas, e depois mostraremos a diferença entre o fato e o boato.

Em regra, os supostos créditos tributários (as contribuições sobre a folha, tecnicamente, não são tributos, mas deixemos assim por enquanto) decorrem de duas espécies de pagamentos “indevidos”:

(i) aqueles incidentes sobre verbas indenizatórias, posto que a contribuição previdenciária somente pode incidir sobre verbas remuneratórias, e

(ii) aqueles incidentes sobre valores que não pertencem ao empregado, ou seja, não seriam nem remuneração nem indenização, de modo que deveriam ser, tais valores, excluídos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A briga do primeiro grupo é antiga, o STF já decidiu a respeito de algumas delas, e outras ainda seguem na discussão. Quando existe decisão do STF, não há problema em os valores pagos a maior serem recuperados administrativamente.

Um exemplo é a incidência de INSS sobre o salário maternidade: o STF decidiu pela não incidência (RE 576.967/PR), logo, a recuperação dos valores pagos sobre tais verbas é possível sem qualquer risco para o contribuinte.

A feitiçaria, no entanto, está em recuperar valores cuja discussão ainda está em aberto nos tribunais.

Nem mesmo decisão no STJ é garantia de tranquilidade: a título de exemplo, o STJ entendeu pela não incidência de INSS sobre o terço de férias (Resp 1.230.957/RS), mas o STF depois entendeu de modo contrário, pela incidência (RE 1.072.485/PR).

Várias empresas levantaram créditos nesse meio tempo decorrentes do INSS incidente sobre o terço de férias, fizeram compensações, pagaram honorários aos feiticeiros, e agora estão sob o risco de serem autuadas pela Receita Federal do Brasil (RFB), posto que tomaram créditos inexistentes.

O feiticeiro vai devolver os honorários? Acho difícil, mas o contador vai ter que explicar para o cliente a origem do auto de infração, eventualmente retificar declarações, e ainda levar a culpa por não tê-lo alertado da feitiçaria lá atrás.

Em resumo:

verbas já decididas pelo STF, podem ser levantadas e compensadas administrativamente (bem como deixar de pagá-las, se ainda estiverem entrando no cálculo da folha);

verbas já decididas pelo STJ, considerando que o Supremo tem decidido pela inexistência de questões constitucionais a serem decididas em boa parte dessas discussões, possuem risco muito baixo (porém, há algum) se levantadas e compensadas administrativamente;



e as demais verbas ainda sob discussão devem ser levadas a juízo, só podem ter o pagamento interrompido sob liminar, e eventual levantamento, só com o trânsito em julgado da ação judicial. Segue a relação de algumas verbas já decididas pelo STF ou STJ:

terço constitucional de férias: incide INSS, decisão do STF;

salário maternidade: não incide INSS, decisão do STF;

aviso prévio indenizado, 15 dias de afastamento prévios ao auxílio doença, férias indenizadas, e abono de férias: há decisões do STJ pela não incidência, e sem manifestação do STF;

férias gozadas, horas extras, adicionais noturno, de periculosidade e insalubridade, repouso semanal remunerado, folgas abundas por atestado médico, 13º proporcional: há decisões do STJ pela incidência, e sem manifestação do STF;

há ainda a tese de limitação da base de cálculo da incidência das contribuições ao sistema S (aproximadamente 5,8% do total da folha) em 20 salários-mínimos: decisões em tribunais estaduais, mas ainda sem posicionamento do STJ ou STF.

A outra fonte de levantamento de créditos são as exclusões da base de cálculo da contribuição previdenciária de valores que não pertenceriam ao empregado.

Nessa linha, o argumento é de que determinados valores descontados do empregado deveriam ser retirados da base: é o caso do IRRF, a coparticipação em plano de saúde, os 6% de desconto do vale transporte, eventual desconto do vale refeição, e qualquer outro que por lei ou pela convenção coletiva seja de desconto obrigatório.

Aqui não há ainda decisões do STJ ou do STF sobre o tema.

São discussões novas, provavelmente motivadas pela famosa exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS, a qual gerou uma onda de criatividade e uma série de novas teses excluindo valores aqui e acolá da base de tributos em geral.

Nada contra a criatividade do advogado em levar o assunto aos tribunais; não pode é um feiticeiro vender a tese como líquida e certa para o empresário, e já fazer levantamentos extrajudiciais como se o direito estivesse pacificado.

O procedimento é sempre parecido: pede uma procuração eletrônica, retifica declarações, e elabora compensações reduzindo o INSS a pagar.

O empresário fica feliz, o feiticeiro leva os 20% ou 30% de honorários, e a RFB tem 5 anos para homologar a compensação – prazo no qual o tributo indevidamente compensado pode ser lançado pelo fisco com multa de 75%, juros Selic, e mais multa formal de 50% pelo indeferimento da compensação, quase triplicando a despesa.

A busca por economia tributária na folha de pagamento é sempre válida, mas como vimos, raros são os casos em que pode ser feita administrativamente sem risco.

Qual seria então o melhor caminho? Esperar uma decisão do STJ ou STF antes de levantar créditos? O problema dessa solução está na demora do judiciário: enquanto se espera, os créditos vão prescrevendo.

Por isso, quase sempre a melhor escolha é ingressar com uma ação judicial: evita a prescrição de um lado, e de outro, quando o processo transitar em julgado, o levantamento dos créditos pode ser



realizado sem qualquer risco. Ainda há a chance de suspender os pagamentos ou depositá-los em juízo desde o início da ação, se obtida a liminar.

Qualquer que seja a opção, os mitos devem ser afastados, o cliente deve ouvir a história completa e assumir os riscos de forma consciente. Se não desejar risco nenhum, terá de esperar uma decisão judicial.

Fonte: MSA Advogados

Assembleia ou reunião de sócios de sociedade empresária deve ser realizada até 29/04.

É obrigatória a aprovação de contas em reunião anual de sócios ou assembleia geral ordinária

Anualmente, sociedades empresárias, como as anônimas e as limitadas, e membros de sociedades e associações civis, devem realizar a ata da reunião ou assembleia de sócios com a finalidade de aprovação de contas.

Esses eventos precisam ser realizados até o último dia útil de abril do ano subsequente ao término do exercício social, prazo que em 2022 se encerra em 29/04.

A realização da reunião ou assembleia dos sócios tem como objetivos:

- tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o resultado econômico;
- designar ou destituir administradores, bem como dispor sobre o modo de sua remuneração quando não estabelecido no contrato, quando for o caso;
- tratar de qualquer outro assunto constante da ordem do dia.

A ata deverá ser arquivada no órgão de registro, junto com as Demonstrações Contábeis (empresas de grande porte) ou declaração que afirme que a empresa não se trata de sociedade limitada de grande porte, assinada em conjunto pelo administrador e contador nos termos da Lei nº 11.638/2007.

Governo apresenta novas regras para regulamentar trabalho remoto; veja o que muda.

Medida provisória permite a adoção do modelo híbrido pelas empresas e determina que trabalhadores com deficiência ou com filhos de até quatro anos devem ter prioridade para as vagas em home office

Mudanças precisam ser aprovadas pelo Congresso para valerem de forma definitiva

O governo federal apresentou nesta sexta-feira, 25, medidas que regulamentam o home office, também chamado de teletrabalho ou trabalho remoto.



A medida provisória com a Modernização do Trabalho Remoto permite a adoção do modelo híbrido pelas empresas, com prevalência do trabalho presencial sobre o remoto ou vice-versa.

A medida também estabelece que a presença do funcionário no ambiente de trabalho para tarefas específicas, ainda que de forma habitual, não descaracteriza o trabalho remoto.

A medida provisória foi assinada pelo presidente Jair Bolsonaro (PL) em evento no Palácio Planalto com ministros do governo.

O texto terá validade de 60 dias após ser publicado no Diário Oficial da União, podendo ser prorrogado pelo mesmo tempo. Para se tornar definitiva, a medida deve ser aprovada pelo Congresso.

Segundo o texto, os trabalhadores com deficiência ou com filhos de até quatro anos completos devem ter prioridade para as vagas em home office.

A medida provisória passa a prever expressamente que o teletrabalho poderá ser contratado por jornada, por produção ou tarefa.

Para atividades em que o controle de jornada não é essencial, o trabalhador terá liberdade para exercer suas tarefas na hora que desejar.

Caso a contratação seja por jornada, a medida permite o controle remoto pelo empregador, viabilizando o pagamento de horas-extras caso ultrapassada a jornada regular.

O teletrabalho também poderá ser aplicado a aprendizes e estagiários.

A medida faz parte da rodada de ações do Programa Renda e Oportunidade.

O pacote também inclui uma medida provisória que altera regras do auxílio-alimentação.

O texto proíbe a cobrança de taxas negativas ou descontos na contratação de empresas fornecedoras de auxílio-alimentação — tanto no âmbito do PAT quanto na concessão do auxílio-alimentação na CLT —, e estabelece multa para os casos de execução inadequada do PAT ou desvirtuamento das finalidades do auxílio-alimentação.

Para implementação dessa vedação, está previsto prazo de transição para que não ocorra insegurança jurídica em relação aos contratos vigentes.

<https://jovempan.com.br/noticias/economia/governo-apresenta-novas-regras-para-regulamentar-trabalho-remoto-veja-o-que-muda.html>

Governo permite trabalho híbrido e por produção, sem limite de jornada.

O presidente Jair Bolsonaro (PL) assinou hoje uma série de medidas com mudanças para os trabalhadores.

Dentre elas, permissão para trabalho híbrido (presencial e remoto) e criação do contrato de trabalho por produção ou tarefa, sem controle da jornada de trabalho.



Há ainda ações que poderão ser aplicadas especificamente em cidades que enfrentam calamidades públicas, como enchentes: autorização para empresas cortarem jornadas de trabalho e salários, adiamento ... –

Veja mais em

<https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2022/03/25/programa-renda-oportunidade-trabalho-remoto.htm?cmpid=copiaecola>

Máscaras no trabalho: portaria que determina uso ainda está em vigor; advogados orientam empresas a aguardarem definição de ministérios.

Portaria dos ministérios da Saúde e do Trabalho determina a utilização do acessório no ambiente de trabalho onde não for possível manter distanciamento de pelo menos um metro.

Portaria permanece vigente, e tema está sendo avaliado, informa ministério

Os anúncios do fim da obrigatoriedade do uso de máscaras em locais fechados por governadores e prefeitos pelo país conflitam com uma portaria de janeiro dos ministérios da Saúde e do Trabalho e Previdência, que determina a utilização do acessório no ambiente de trabalho nas situações onde não for possível manter distanciamento entre os trabalhadores de pelo menos um metro.

Procurado pelo g1, o Ministério do Trabalho e Previdência informou que a portaria permanece vigente e que o tema está sendo avaliado com o Ministério da Saúde, por se tratar de uma portaria interministerial.

Máscara contra a Covid-19: quem deve usar mesmo com o fim da obrigatoriedade?

Quando a máscara contra a Covid for opcional, em quais ambientes ainda será preciso usar?

Portaria atualiza medidas de prevenção da Covid-19 nos ambientes de trabalho; veja as mudanças

Entre as orientações da portaria estão que a empresa deve orientar os trabalhadores sobre o uso, higienização, descarte e substituição das máscaras, além de fornecer máscaras cirúrgicas ou de tecido para todos os trabalhadores.

O uso é exigido em ambientes compartilhados ou naqueles em que haja contato com outros trabalhadores ou público, e as máscaras cirúrgicas ou de tecido devem ser substituídas, no mínimo, a cada quatro horas de uso ou quando estiverem sujas ou úmidas.

Em meio a esse conflito de regulamentações, as empresas podem ou não liberar seus empregados do uso de máscara?

Para advogados trabalhistas ouvidos pelo g1, as empresas deveriam aguardar uma definição do governo federal antes de liberar o uso de máscaras dentro do ambiente de trabalho.

Governo de São Paulo desobriga uso de máscaras em lugares fechados



Para Daniel Santos, sócio trabalhista do Machado Meyer Advogados, a liberação de máscaras em ambientes internos nas empresas só deveria ser permitida se o governo federal revogasse a portaria, passando a permitir a retirada dos acessórios pelos empregados.

“As empresas que já autorizaram seus empregados a retirarem as máscaras nos ambientes de trabalho estão indo de encontro à determinação da portaria interministerial em vigor”, diz.

Ricardo Souza Calcini, professor da pós-graduação da FMU e especialista nas relações trabalhistas e sindicais, tem opinião similar. “Penso que aguardar uma definição em âmbito federal seria mais apropriado, o que, segundo os técnicos e analistas do Ministério da Saúde, deve sair dentro de alguns dias, isso para evitar a contradição com a portaria interministerial 14/2022”.

Assuntos trabalhistas cabem à União

Santos considera que a competência para legislar sobre assuntos trabalhistas é da União, e cabe ao Ministério do Trabalho editar normas adicionais de saúde e segurança no ambiente de trabalho. Por isso, para ele, as decisões de flexibilização do uso de máscaras por estados e municípios não podem se estender para os trabalhadores no ambiente de trabalho.

“O mais adequado seria as empresas manterem a determinação interna de que seus empregados utilizem máscaras nos termos da portaria”, diz.

Calcini afirma que, por se estar diante de políticas que impactam também o meio ambiente de trabalho, as empresas deveriam seguir as orientações mais cautelosas para locais fechados.

“Até porque as orientações estaduais e municipais não obrigam uma conduta negativa de não usar máscara, mas apenas dispensam sua obrigatoriedade”, aponta.

Calcini ressalta que a Covid-19 pode ser considerada doença do trabalho. “Por isso, as empresas têm o dever legal de zelar pela salubridade do meio ambiente de trabalho”, diz.

E se os funcionários preferirem continuar usando máscara no ambiente de trabalho, mesmo com a flexibilização do uso nas empresas? Para Santos, o empregado tem a liberdade de continuar usando o acessório, se assim desejar.

<https://g1.globo.com/trabalho-e-carreira/noticia/2022/03/24/mascaras-no-trabalho-portaria-que-determina-uso-ainda-esta-em-vigor-advogados-orientam-empresas-a-aguardarem-definicao-de-ministerios.ghtml>

Congresso recompõe programa para setor de eventos, incluindo alíquota zero para quatro tributos federais.

O Congresso Nacional derrubou os vetos presidenciais ao Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), um dos segmentos que mais sofreu com as medidas adotadas contra a pandemia de coronavírus, com perdas estimadas por representantes da categoria na ordem de R\$ 230 milhões em 2020 e 21.



O economista Fernando Gomes explica que entre os benefícios concedidos ao setor, estão a indenização para as empresas que tiveram redução superior a 50% do faturamento entre 2019 e 2020, limitada a R\$ 2,5 bilhões no total; alíquota zero de quatro tributos federais por 60 meses; e flexibilização de regras para participação no Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe), entre outros.

Fernando Gomes também comenta os efeitos esperados com novas medidas anunciadas pelo governo, como por exemplo a liberação de recursos do FGTS até o limite de R\$ 1.000 por trabalhador, o que deve beneficiar 30 milhões de pessoas e injetar R\$ 30 bilhões na economia de forma imediata; e também a ampliação do crédito consignado para os beneficiários da Previdência.

Para ele, as ações podem impulsionar a retomada do crescimento e oferecer um alívio financeiro para esses segmentos da população.

Já sobre a alta da taxa Selic para 11,75%, o economista aponta que os aumentos sucessivos feitos pelo Banco Central ainda não conseguiram desacelerar a inflação, cujo acumulado em 12 meses continua em mais de 10%, sendo que a última previsão de inflação apontada para esse ano já está em 6,59%, contra uma meta de 3,5%.

<https://www.camara.leg.br/radio/programas/860465-congresso-recompoe-programa-para-setor-de-eventos-incluindo-aliquota-zero-para-quatro-tributos-federais/>

Métodos de Custeio: ABC, Absorção e Custeio Variável.

O lucro é, obviamente, o grande objetivo de qualquer empresa. Seja ela pequena, média, grande, multinacional ou nacional é pelo lucro que batalham dia a dia. Mas esse tão sonhado lucro passa, obrigatoriamente, pelo custo, um processo tão importante quanto necessário e complexo.

A questão é como calcular e controlar corretamente essa arte que é tornar o negócio rentável e lucrativo. Dominar os custos e aprender a calculá-los de forma correta e eficiente fará a total diferença nos resultados. É preciso ter precisão de quanto foi gasto em cada insumo, em cada um dos processos, principalmente se estamos falando de indústrias.

A excelente notícia é que existem alguns métodos que auxiliam no cálculo do quanto é gasto para fazer um determinado produto e, assim, ter uma real visão, detalhada, sobre a lucratividade do negócio a partir da precificação de cada produto oferecido ao mercado.

Os mais usados são o método de custeio variável, o método de custeio por absorção e o método ABC (do inglês Activity Based Costing), baseado em atividades. Cada um tem a sua particularidade, por isso, abaixo, vamos contextualizá-los.

Método de custeio variável (ou de custeio direto)

O método de custeio variável é também chamado de método de custeio direto. Ele é um dos mais conhecidos e utilizados entre as empresas, principalmente entre as da indústria e do comércio. Simples e objetiva, essa metodologia considera como custos de fabricação os custos variáveis, diretos e indiretos.



Os custos fixos, pelo fato de existirem mesmo que não haja, de fato, produção (como aluguel e salários dos funcionários, por exemplo), não são considerados como custo de produção, mas sim como despesas nesse método.

O sistema de custeio variável se baseia na separação dos custos em variáveis e fixos, ou seja, em custos que se alteram proporcionalmente ao volume da produção/venda e custos que se sustentam constantes perante volumes de produção/venda oscilatórias dentro de certos alcances.

Esse sistema produz informações muito importantes, como a margem de contribuição, e proporciona os subsídios necessários para tomada de decisão nas empresas.

Método de custeio por absorção (ou ainda custeio integral ou custo integral)

O custeio por absorção é assim chamado por concentrar os custos fixos no custo final de cada produto comercializado. Isso quer dizer que o custo por absorção tem como premissa subtrair do custo dos produtos vendidos (CPV) todos os custos da área de fabricação, sejam eles custos definidos como diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, de estrutura ou operacionais.

Esse método garante que cada produto absorva uma parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação. O fator fundamental para a utilização do método de custeio por absorção está na distinção real entre custos e despesas.

Somente os desembolsos referentes aos produtos vendidos, seja diretamente ou indiretamente, devem ser alocados no custo dos produtos vendidos. Todas as demais despesas, sejam administrativas, despesas financeiras, investimentos ou qualquer que seja, devem ficar de fora do acordo.

Custeio ABC (Baseado em Atividades)

O custeio ABC ou baseado em atividades parte do princípio de que os preços de uma empresa e de determinado produto são motivados pelas ações desempenhadas nela e que essas ações são consumidas por produtos e serviços gerados nessa mesma empresa.

Esse método permite medir com mais exatidão e precisão as despesas e os custos que não estão diretamente ligados à produção em si, os indiretos, por meio da análise das atividades, dos seus causadores de custos e dos utilizadores.

Na prática, o método ABC rastreia os custos de cada atividade realizada e cuida de verificar como essas atividades estão relacionadas para a geração de receitas e o consumo de recursos. Esse método estuda cada fase do processo de criação de determinado produto, e tem como principal objetivo amenizar as distorções provocadas pelo uso do rateio discricionário dos custos indiretos, sendo uma tentativa de encontrar e identificar os verdadeiros causadores de custos.

O método ABC é considerado por muitos uma evolução de todos os outros sistemas de medição de custos, e ele surgiu exatamente para suprir as necessidades das empresas por informações mais detalhadas quando duas variáveis básicas da produção começaram a mudar: o acréscimo da participação dos custos indiretos na composição dos custos totais e o aumento da diversificação dos produtos e ações.

Dessa forma, calcular os custos da maneira mais tradicional, como vimos acima, já não satisfazia, e questões ligadas à gestão estratégica do negócio, que buscava a melhoria contínua dos processos, da qualidade e do desempenho da empresa como um todo, não encontravam respostas.



Isso não quer dizer, porém, que os outros métodos são tenham suas aplicações. Tanto é verdade que os cálculos feitos pelo método de custeio ABC não são aceitos pela legislação societária e fiscal. Portanto, ele deve ser usado apenas para a gestão e o controle interno da empresa, não como uma forma oficial de cálculo. Ele vai ajudar, obviamente, mas não substituirá outras metodologias já existentes.

Agora que você já entendeu o que cada método significa na teoria, pode estar se perguntando quando optar por um outro método. Por que escolher a metodologia variável, ABC ou o método por absorção?

A resposta é que não há apenas uma alternativa correta, e cada negócio vai se adaptar a um método diferente. Por isso é tão importante conhecer a fundo cada um dos métodos para escolher o que melhor se adapta a determinada empresa ou situação.

Um fator que é importante e deve ser destacado aqui é que o valor final do custo levantado por um método pode ser diferente quando feito em outro, e essa é mais uma razão para entender a fundo os números utilizados em cada método.

Normalmente esses cálculos não são feitos manualmente, mas sim de modo automático em planilhas e aplicativos. Entretanto, é indispensável que os gestores e os empresários entendam de onde vem cada número e cada índice envolvido no processo produtivo para saberem o que pode ser melhorado ou otimizado.

Se sua empresa necessita de auxílio para avaliar seus processos, custos, preços de venda e demais questões que tangem sua gestão, entre em contato conosco.

BLB BRASIL

Para onde deve ir o dinheiro dos impostos?

Todo ano é a mesma coisa. Chega a hora de declarar o imposto de renda e vem a pergunta: “aonde vai parar todo esse dinheiro?”. Os impostos estão em absolutamente tudo o que fazemos ou compramos e interferem na vida de todas as pessoas, mesmo na daquelas que são isentas da cobrança anualmente ou da declaração.

Além de estarem embutidos nos produtos, os encargos fiscais estão inseridos nas contas de luz, telefone, no gás de cozinha, no combustível, na conta do supermercado, em tudo.

A razão para pagar impostos é que, para poder garantir a prestação de serviços como saúde e educação, e cumprir suas obrigações ante a sociedade, o governo retira dela uma parcela dos seus ganhos: os impostos.

Na teoria, a sociedade pagaria impostos e teria do governo o respaldo, mas com serviços ineficientes ou mesmo inexistentes, o brasileiro paga os tributos e ainda precisa bancar os serviços.

O principal objetivo da cobrança de impostos é fazer com que o cidadão contribua financeiramente com serviços básicos que utiliza. O dinheiro revertido em impostos seria, dessa forma, para manter linhas de metrô, frotas de ônibus do sistema público, os hospitais, prontos-socorros, postos de saúde, as escolas municipais, universidades e mais.



O portal da própria Receita Federal informa que os impostos pagos pelos brasileiros são destinados a programas de geração de emprego, plano de construção de habitação popular; saneamento e reurbanização de áreas degradadas nas cidades.

Outra parte dos tributos é direcionada à construção de portos e aeroportos, recuperação e construção de estradas, infraestrutura, incentivos para a produção industrial e agrícola, segurança pública, pesquisa científica, cultura e esporte, e também para defender o meio ambiente.

Tudo o que é arrecadado vira receita para o governo e, depois de feita a divisão dos valores entre União (país), estados e municípios, conforme estabelecido na Constituição Federal, não há mais distinção de valores que são provenientes do Imposto de Renda ou do IPVA, o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, por exemplo.

O orçamento anual, o plano plurianual e as diretrizes orçamentárias dos governos é que estabelece como devem ser utilizados os valores. É por isso que o cidadão precisa acompanhar os gastos públicos do governo, para ajudar também a fiscalizar e a cobrar quando necessário.

Você sabe quais impostos você paga?

No total existem mais de 80 impostos, taxas e contribuições no Brasil. Apesar do alto número, e do valor pago, o país está em um dos últimos lugares no ranking que mede o retorno oferecido em termos de serviços públicos de qualidade à população, segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, que realiza pesquisas a esse respeito. No valor da cobrança, porém, é um dos primeiros.

Um fator interessante é que o pagamento dos tributos são um meio arrecadatório, cujos recursos recolhidos podem ser utilizados para suprir qualquer tipo de necessidade pública. Por exemplo, pagando-se o IPVA, pode-se imaginar que o valor recolhido será destinado à melhoria das estradas, já que o imposto é sobre veículos. Mas não é assim que funciona. A decisão está com o governo.

Por isso é tão importante que eles elaborem planos de ação que descrevam as prioridades orçamentárias. Legitimamente falando, apenas algumas espécies de tributos estão vinculadas a um destino específico. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é um dele. Seu destino deve ser o financiamento da Seguridade Social.

A Constituição Federal determina que cada estado, o Distrito Federal e os municípios devem elaborar seus próprios planos e definir assim as prioridades. No caso do Brasil, deve haver uma meta fiscal de resultado primário, nos termos da Lei de Diretrizes Orçamentárias, que seria uma espécie de “reserva” de recursos para que o país possa honrar suas dívidas e manter seu status de bom pagador.

Os Ministérios da Fazenda e do Planejamento realizam uma estimativa, uma previsão das receitas que deverão ser arrecadadas. Isso acontece com base na inflação, nível dos salários, na relação comercial do Brasil com os demais países, no crescimento da economia, entre outros fatores.

Após tudo isso é possível obter o quanto se aplicará nas despesas do governo. A maioria dos gastos é obrigatória, como o “reservar” o valor das dívidas públicas, o pagamento do funcionalismo público, benefícios previdenciários, entre outros.

Uma vez reservadas as despesas obrigatórias é que se passa para as despesas prioritárias. Estas devem estar no plano apresentado e fazer parte das medidas de políticas públicas adotadas pelo governo.



O orçamento, porém, é apenas uma estimativa não sendo obrigatório, tendo em vista o cenário de arrecadação e os demais fatores podem influenciar.

A fiscalização fica por conta do Congresso Nacional apoiado pelo Tribunal de Contas da União.

Principais impostos e contribuições pagos no Brasil

Veja abaixo quais são os principais tributos recolhidos no Brasil:

Impostos Federais

II – Imposto sobre Importação.

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras. Incide sobre empréstimos, financiamentos e outras operações financeiras, e sobre ações.

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado. Cobrado das indústrias.

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física.

IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Incide sobre o lucro das empresas.

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

Cide – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Incide sobre petróleo e gás natural e seus derivados, e sobre álcool combustível.

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Cobrado das empresas.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Percentual do salário de cada trabalhador com carteira assinada depositado pela empresa.

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social. Percentual do salário de cada empregado cobrado da empresa (cerca de 28% – varia segundo o ramo de atuação) e do trabalhador (8%) para assistência à saúde.

PIS/Pasep – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Cobrado das empresas.

Impostos estaduais

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Incide também sobre o transporte interestadual e intermunicipal e telefonia.

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação. Incide sobre herança.

Impostos municipais

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

ISS – Imposto Sobre Serviços. Cobrado das empresas.

ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos. Incide sobre a mudança de propriedade de imóveis.

Apenas com conhecimento a sociedade pode verificar e cobrar o retorno ao recolhimento tributário que o governo deve prover. Saiba mais sobre tributos aqui no BLB Brasil Blog!

5.02 COMUNICADOS

CONSULTORIA JURIDICA

Consultoria Contábil, Trabalhista e Tributária

O Sindicato dos Contabilistas de São Paulo conta com profissionais especializados em diversas áreas jurídicas, com o intuito de oferecer consultoria e suporte à realização das atividades dos profissionais da



Contabilidade, que vão desde direitos trabalhistas até a elaboração de estatutos sociais para entidades do terceiro setor.

A consultoria jurídica é realizada de 2ª a 6ª feira, na sede social do Sindcont-SP, sendo considerada um dos mais importantes e significativos benefícios que a Entidade disponibiliza aos seus associados.

O trabalho realizado pelos advogados especializados em diversas áreas jurídicas consiste em orientar os profissionais da Contabilidade quanto às soluções para os problemas que envolvam assuntos pertinentes à legislação, como:

- **Consultoria Jurídica Tributária Federal, Estadual e Municipal:** IRPF, IRPJ, PIS, Cofins, CSLL, Simples, ISS, ICMS, e outros
- **Consultoria Trabalhista e Previdenciária:** benefícios, fiscalização, parcelamento, fundo de garantia, direitos trabalhistas, entre outros
- **Consultoria do Terceiro Setor:** assessoria sobre entidades sem fins lucrativos e beneficentes, análise de estatuto social, atas e outros
- **Consultoria Societária e Contratual:** orientações técnicas, análises e vistos de contratos em geral
- **Consultoria Contábil:** orientações e esclarecimentos sobre normas e procedimentos contábeis

Confira os horários de atendimento dos profissionais, de acordo com a área de jurídica desejada:

Tributarista		
Telefone: (11) 3224-5134 - E-mail: juridico@sindcontsp.org.br		
Dr. Henri Romani Paganini - OAB nº SP 166.661	3ª e 6ª feira	das 9h às 13h
	2ª e 5ª feira	das 14h às 18h
	4ª feira	das 15h às 19h
Trabalhista		
Telefone: (11) 3224-5133 - E-mail: juridico3@sindcontsp.org.br		
Dr. Benedito de Jesus Cavalheiro - OAB nº SP 134.366	3ª e 5ª feira	das 9h às 13h
	2ª e 6ª feira	das 14h às 18h
	4ª feira	das 15h às 19h
Terceiro setor		
Telefone: (11) 3224-5141 - E-mail: juridico4@sindcontsp.org.br		
Dr. Alberto Batista da Silva Júnior - OAB Nº SP 255.606	2ª, 5ª e 6ª feira	das 9h às 13h
	3ª feiras	das 14h às 18h
	4ª feiras	das 15h às 19h

5.03 ASSUNTOS SOCIAIS

FUTEBOL

Horário: sábados as 11:00hs às 12:30hs.

Sport Gaúcho – Unidade I Limão – quadra 5.

link: <http://sportgaucho.com.br/unidade-i-limao/>

Endereço: Rua Coronel Mario de Azevedo, 151 – Limão – São Paulo, SP CEP: 02710-020 ou Rua Professor Celestino Bourroul, 753 – Limão – São Paulo, SP CEP: 02710-001, atrás da Igreja Católica do Limão.

**6.00 ASSUNTOS DE APOIO****6.01 CURSOS CEPAEC PRESENCIAIS – SINDCONTSP**

(Suspensos temporariamente devido ao COVID-19)

6.02 CURSOS CEPAEC – (ON-LINE) SINDCONTSP**PROGRAMAÇÃO DE CURSOS – ON-LINE (AO VIVO)****ABRIL/2022**

DATA	DIA DA SEMANA	HORÁRIO	DESCRIÇÃO	ASSOCIADOS	FILIADOS	DEMAIS INTERESADOS	C/H	PROFESSOR (A)
1	sexta	8,30h às 16,30h	Simplex Nacional: Legislação, Cálculos de Tributos e Obrigações Acessórias	R\$ 120,00	R\$ 150,00	R\$ 240,00	6	Adilson Torres
4	segunda	9,00h às 15,00h	Diferencial de Alíquotas para Contribuintes e Não Contribuintes	R\$ 120,00	R\$ 150,00	R\$ 240,00	6	Adriana Lemos
11 e 12	segunda e terça	13h às 16h	Analista e Assistente Fiscal – Abordagem e Revisão do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS	R\$ 160,00	R\$ 200,00	R\$ 320,00	6	Wagner Camilo
11, 12, 14, 18, 19 e 22	segunda, terça, quinta, segunda e sexta	19,00h às 22,00h	Intensivo de Cálculos Trabalhistas	R\$ 360,00	R\$ 420,00	R\$ 720,00	18	Dr. Gilson Gonçalves
13	quarta	9,00h às 13,00h	Gia EFD – Portaria CAT 66/18	R\$ 80,00	R\$ 100,00	R\$ 160,00	4	Antonio Sérgio de Oliveira
18	segunda	9,00h às 18,00h	Tributos na Fonte (INSS, ISS, IRF e PCC)	R\$ 160,00	R\$ 200,00	R\$ 320,00	8	Lourivaldo Lopes
22	sexta	9,00h às 18,00h	Lucro Presumido Avançado	R\$ 160,00	R\$ 200,00	R\$ 320,00	8	Lourivaldo Lopes



25 e 26	segunda e terça	13,00h às 16,00h	Construção Civil – Sistemática, Tributação e Conflitos do ICMS, IPI e ISS no Setor.	R\$ 160,00	R\$ 200,00	R\$ 320,00	8	Wagner Camilo
25 e 27	segunda e quarta	8,00h às 12,00h	Custos e Formação de Preços	R\$ 160,00	R\$ 200,00	R\$ 320,00	8	Jose Yanase
25,26 e 27	segunda, terça e quarta	14,00h às 18,00h	PIS/COFINS	R\$ 240,00	R\$ 280,00	R\$ 480,00	12	Wagner Mendes
26 a 29	terça a sexta	14,00h às 18,00h	Legislação Trabalhista e Previdenciária	R\$ 320,00	R\$ 400,00	R\$ 640,00	16	Valéria de Souza Telles

*Programação sujeita alterações

**Pontuação na Educação Continuada

www.SINDCONTSP.org.br

(11) 3224-5124 / 3224-5100

cursos2@sindcontsp.org.br

6.03 PALESTRAS PRESENCIAIS – SINDCONTSP

(Suspensas temporariamente devido ao COVID-19)

6.04 GRUPOS DE ESTUDOS PRESENCIAIS – SINDCONTSP

Grupo de Estudos do Terceiro Setor e Contabilidade Pública

Às Segundas Feiras: com encontro quinzenal

Das 19h às 21h, na sede social do SINDCONT-SP, localizada à Praça Ramos de Azevedo, 202 – Centro de São Paulo/SP. Informações: (11) 3224-5100.

(Suspense temporariamente devido ao COVID-19)

Grupo de Estudos de Tributos e Obrigações

Às Terças Feiras:

Das 19h às 21h, na sede social do SINDCONT-SP, localizada à Praça Ramos de Azevedo, 202 – Centro de São Paulo/SP. Informações: (11) 3224-5100.

(Suspense temporariamente devido ao COVID-19)

CEDFC - Centro de Estudos e Debates Fisco Contábeis

Às Quartas Feiras:

Das 19h às 21h, na sede social do SINDCONT-SP, localizada à Praça Ramos de Azevedo, 202 – Centro de São Paulo/SP. Informações: (11) 3224-5100.

(Suspense temporariamente devido ao COVID-19)

Grupo de Estudos IFRS e Gestão Contábil

Às Quintas Feiras:

Das 19h às 21h, na sede social do SINDCONT-SP, localizada à Praça Ramos de Azevedo, 202 – Centro de São Paulo/SP. Informações: (11) 3224-5100.



(Suspensão temporariamente devido ao COVID-19)

6.05 ENCONTROS VIRTUAIS

Grupo de Estudos do Terceiro Setor e Contabilidade Pública

Às Segundas Feiras: com encontros quinzenais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas

Grupo de Estudos de Tributos e Obrigações

Às Terças Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas

CEDFC - Centro de Estudos e Debates Fisco Contábeis

Às Quartas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas

Grupo de Estudos IFRS e Gestão Contábil

Às Quintas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas

Grupo de Estudos Perícia

Às Sextas Feiras: com encontros mensais (pelo canal Youtube)

6.06 FACEBOOK

Visite a página do Centro de Estudos e Debates Fisco-Contábeis Virtual no Facebook.