

Manchete Semanal

eletrônica



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

nº 21/2022

01 de junho 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 Inocêncio

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..... | 7 |
| 1.01 CONTABILIDADE | 7 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 090, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 7 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 01(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de redução ao valor recuperável de ativos..... | 7 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 091, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 43 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 02(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata sobre efeito das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis | 43 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 092, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 55 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 03(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata sobre demonstração dos fluxos de caixa..... | 55 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 093, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 76 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 04(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo intangível..... | 76 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 094, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 107 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 05(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de divulgação sobre partes relacionadas..... | 107 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 095, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 121 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 06(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de arrendamentos | 121 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 096, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 179 |
| Aprova a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 07(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de subvenção e assistência governamentais | 179 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 097, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 188 |
| Aprova a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 10(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de pagamento baseado em ações..... | 188 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 098, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 219 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis -CPC, que trata sobre contratos de seguro. | 219 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 099, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 249 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 16(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de estoques..... | 249 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 100, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 256 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 19(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de negócios em conjunto..... | 256 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 100, DE 20 DE MAIO DE 2022* - (DOU de 25/05/2022) | 283 |
| ANEXO "A" (*) – (REPUBLIÇÃO) | 283 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 101, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 283 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 20(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de custos de empréstimos. | 283 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 102, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 289 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstração intermediária..... | 289 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 103, DE 22 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 310 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 22 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de informações por segmento. | 310 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 104, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 323 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 23 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro..... | 323 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 105, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 334 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 24 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de evento subsequente..... | 334 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 106, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)..... | 340 |



| | |
|---|------------|
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis. | 340 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 107, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 377 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 28 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de propriedade para investimento. | 377 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 108, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 393 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 31 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo não-circulante mantido para venda e operação descontinuada..... | 393 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 109, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 411 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 32 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de tributos sobre o lucro..... | 411 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 110, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 489 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de benefícios a empregados | 489 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 111, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 529 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 35 (R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstrações separadas..... | 529 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 112, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 535 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstrações consolidadas..... | 535 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 113, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 577 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 41 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata da determinação e apresentação do resultado por ação. | 577 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 114, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 629 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 45 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de divulgação de participações em outras entidades | 629 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 115, DE 20 DE MAIO DE 2022] - (DOU de 23.05.2022) | 646 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 46 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de mensuração do valor justo..... | 646 |
| RESOLUÇÃO CVM N° 116, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23. 05. 2022) | 703 |
| Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de receita de contrato com cliente | 703 |
| 1.02 ENTIDADES DE CLASSE | 747 |
| NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, REVISÃO NBC N° 013, DE 07 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 25.05.2022) | 747 |
| Aprova a Revisão NBC 13, que altera as seguintes normas: NBC TG 26 (R5), NBC TG 11 (R2), NBC TG 27(R4), NBC TG 15 (R4), NBC TG 23 (R2), NBC TG 40 (R3), NBC TG 49, NBC TG 21 (R4), NBC TG 32 (R4), NBC TG 37 (R5) e NBC TG 47..... | 747 |
| 2.00 ASSUNTOS FEDERAIS | 754 |
| 2.01 LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E PREVIDENCIÁRIA | 754 |
| MEDIDA PROVISÓRIA N° 1.119, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022) | 754 |
| Reabre o prazo de opção para o regime de previdência complementar e altera a Lei n° 12.618, de 30 de abril de 2012. | 754 |
| INSTRUÇÃO NORMATIVA PRES/INSS N° 133, DE 26 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 27.05.2022) | 757 |
| Altera o Anexo XVII da Instrução Normativa PRES/INSS n° 128, de 28 de março de 2022 | 757 |
| PORTARIA PRES/INSS N° 1.445, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022) | 764 |
| Altera a Portaria Conjunta n° 9/DGPA/DIRAT/INSS, de 25 de agosto de 2020, e revoga a Portaria n° 924/PRES/INSS, de 9 de setembro de 2020. | 764 |
| PORTARIA PRES/INSS N° 1.447, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022) | 765 |
| Prorroga a rotina de suspensão de benefícios por impossibilidade da execução do Programa de Reabilitação Profissional..... | 765 |
| 2.02 OUTROS ASSUNTOS FEDERAIS | 765 |
| LEI N° 14.345, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022) | 765 |
| Altera as Leis n°s 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), e 13.019, de 31 de julho de 2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), para garantir pleno acesso a informações relacionadas a parcerias entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil, bem como para assegurar a ex-prefeitos e ex-governadores acesso aos registros de convênios celebrados durante a sua gestão em sistema mantido pela União. | 765 |



| | |
|---|-----|
| LEI N° 14.348, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022) | 766 |
| Altera as Leis n°s 13.999, de 18 de maio de 2020, e 14.161, de 2 de junho de 2021, para estabelecer melhores condições de sustentabilidade ao Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe) como política oficial de crédito permanente no tratamento diferenciado e favorecido aos beneficiários desse programa, e a Lei n° 14.257, de 1° de dezembro de 2021, para aprimorar o Programa de Estímulo ao Crédito (PEC); revoga dispositivo da Lei n° 14.042, de 19 de agosto de 2020; e dá outras providências. | 766 |
| Conversão da Medida Provisória n° 1.075/2021 (DOU de 07.12.2021) | 769 |
| LEI N° 14.350, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022) | 769 |
| Altera as Leis n°s 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Lei Complementar n° 187, de 16 de dezembro de 2021, para aperfeiçoar a sistemática de operação do Programa Universidade para Todos (Prouni). | 769 |
| Conversão da Medida Provisória n° 1.077/2021 (DOU de 08.12.2021) | 775 |
| LEI N° 14.351, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022) | 775 |
| Institui o Programa Internet Brasil; e altera as Leis n°s 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações), 5.768, de 20 de dezembro de 1971, 9.612, de 19 de fevereiro de 1998, 13.424, de 28 de março de 2017, e 14.172, de 10 de junho de 2021 | 775 |
| DECRETO N° 11.077, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022) | 780 |
| Declara a revogação, para os fins do disposto no art. 16 da Lei Complementar n° 95, de 26 de fevereiro de 1998, de decretos normativos. | 780 |
| INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N° 2.083, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022) | 781 |
| Altera a Instrução Normativa RFB n° 1.394, de 12 de setembro de 2013, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre a Renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos. | 781 |
| ATO COTEPE/ICMS N° 037, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022) | 783 |
| Altera o Ato COTEPE/ICMS n° 65/18, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos referentes às informações prestadas por instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamentos Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label), transferência de recursos, transações eletrônicas do Sistema de Pagamento Instantâneo e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como sobre o fornecimento de informações prestadas por intermediadores de serviços e de negócios referentes às transações comerciais ou de prestação de serviços intermediadas, realizadas por pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ ou pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoa Física - CPF, ainda que não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 134/16. .. | 783 |
| ATO COTEPE/ICMS N° 039, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022) | 784 |
| Altera o Ato COTEPE/ICMS n° 25/21, que divulga relação de contribuintes do ICMS, autores da encomenda e industrializadores, credenciados pelas unidades federadas para usufruírem do tratamento diferenciado previsto no Ajuste SINIEF 01/21. | 784 |
| ATO DECLARATÓRIO DO PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL N° 046, DE 26 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 27.05.2022) | 785 |
| PORTARIA PGFN/ME N° 4.733, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022) | 785 |
| Regulamenta as medidas de estímulo à liquidação de dívidas originárias de operações de crédito rural inscritas em dívida ativa da União, nos termos do art. 4°A da Lei n° 13.340, de 28 de setembro de 2016, incluído pela Lei n. 14.275, de 23 de dezembro de 2021. | 785 |
| 2.03 SOLUÇÃO DE CONSULTA | 789 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 017, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022) | 789 |
| Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF | 789 |
| GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI N° 11.196, DE 2005. APLICAÇÃO DO PRODUTO DA VENDA NA QUITAÇÃO DE FINANCIAMENTO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. | 789 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 018, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022) | 790 |
| Assunto: Simples Nacional | 790 |
| SIMPLES NACIONAL. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. HOTELARIA. RESULTADO NO BRASIL. CONSIDERAÇÃO DA RECEITA. | 790 |
| Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário | 790 |
| INEFICÁCIA PARCIAL. | 790 |
| É ineficaz o questionamento apresentado quando se refere a tributo não administrado pela RFB. | 790 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 019, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022) | 790 |
| Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ | 790 |
| ASSOCIAÇÃO CIVIL. VENDA DE MEDICAMENTOS AOS SEUS ASSOCIADOS SEM CARÁTER ECONÔMICO. ISENÇÃO. | 790 |
| Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário | 791 |
| CNPJ. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ESTABELECIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA. | 791 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 3.004, DE 02 DE MAIO DE 2022 - 3ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 25.05.2022) | 791 |
| Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep | 791 |



| | |
|--|------------|
| CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE..... | 791 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 791 |
| CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE..... | 791 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 3.005, DE 02 DE MAIO DE 2022 - 3ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 25.05.2022) | 792 |
| Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep | 792 |
| NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORME..... | 792 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 792 |
| NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORME..... | 792 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.003, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022) | 793 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 793 |
| COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DEFINIÇÃO DE FINALIDADE PRECÍPUA DA ENTIDADE. | 793 |
| Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário | 793 |
| CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL. | 793 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.004, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022) | 794 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 794 |
| COFINS. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. TAXA DE INSCRIÇÃO EM CONCURSO PÚBLICO. RECEITA PRÓPRIA. ISENÇÃO. | 794 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.005, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022) | 794 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 794 |
| COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO E TREINAMENTO. ALUGUEL DE IMÓVEL PRÓPRIO..... | 794 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.006, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022) | 795 |
| Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins | 795 |
| COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO E TREINAMENTO. | 795 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.007, DE 19 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 24.05.2022) | 796 |
| Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF | 796 |
| REMESSAS DESTINADAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS DE TREINAMENTO. RETENÇÃO. | 796 |
| Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário | 796 |
| CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL. | 796 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 6.008, DE 19 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 24.05.2022) | 797 |
| Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF | 797 |
| ALIENAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS - INCIDÊNCIA. ISENÇÃO - OPERAÇÕES DE PEQUENO VALOR. R\$ 35.000,00. | 797 |
| SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 10.003, DE 26 DE MAIO DE 2022 - 10ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 27.05.2022) .. | 798 |
| Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF | 798 |
| GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI N° 11.196, DE 2005. | 798 |
| APLICAÇÃO DO PRODUTO DA VENDA NA QUITAÇÃO DE FINANCIAMENTO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. | 798 |

3.00 ASSUNTOS ESTADUAIS..... 798

| | |
|--|------------|
| 3.01 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS | 798 |
| RESOLUÇÃO SFP N° 032, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 26.05.2022) | 798 |
| Dispõe sobre a 3ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo..... | 798 |
| PORTARIA SRE N° 039, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 26.05.2022) | 799 |
| Disciplina a 3ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo. | 799 |
| 3.02 PROTOCOLOS E CONVENIOS ICMS | 803 |
| ATO DECLARATÓRIO CONFAZ N° 016, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022) | 803 |
| Ratifica Convênio ICMS aprovado na 350ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 05.05.2022 e publicado no DOU no dia 06.05.2022..... | 803 |
| 3.03 OUTROS ASSUNTOS ESTADUAIS | 804 |
| DECRETO N° 66.769, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 25.05.2022) | 804 |
| Altera o Decreto n° 53.051, de 3 de junho de 2008, que institui o Programa de Incentivo ao Investimento pelo Fabricante de Veículo Automotor - ProVeículo..... | 804 |
| RESOLUÇÃO SFP N° 31, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOE-SP de 24/05/2022) | 804 |



Dá ciência do início do prazo de que trata o § 3º do artigo 1º da Resolução SFP 72/20, de 4 de setembro de 2020, que dispõe sobre a execução das atividades do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", instituído pela Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018..... 804

4.00 ASSUNTOS MUNICIPAIS 805**4.01 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS 805**

PARECER NORMATIVO SF N° 001, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 21.05.2022) 805

Altera o Parecer Normativo SF n° 3, de 28 de outubro de 2016. 805

4.02 OUTROS ASSUNTOS MUNICIPAIS..... 805

DECRETO N° 61.311, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 21.05.2022) 805

Regulamenta a Lei n° 17.577, de 20 de julho de 2021, que dispõe sobre o Programa Requalifica Centro no que tange à aprovação dos pedidos de requalificação de edificações (Retrofit) na região central da Cidade de São Paulo. 805

DECRETO N° 61.327, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 25.05.2022) 818

Altera o Decreto n° 58.088, de 15 de fevereiro de 2018, que regulamenta a Lei n° 16.786, de 4 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a outorga e a gestão de concessão para confecção, instalação e manutenção de elementos do mobiliário urbano que especifica, a título oneroso e com exploração publicitária, no que se refere às normas técnicas de instalação de sanitários públicos fixo e móvel, no Município de São Paulo..... 818

5.00 ASSUNTOS DIVERSOS 819**5.01 COMUNICADOS 819**

CONSULTORIA JURIDICA..... 819

Consultoria Contábil, Trabalhista e Tributária 819

5.02 ASSUNTOS SOCIAIS 820

FUTEBOL..... 820

6.00 ASSUNTOS DE APOIO 820**6.01 CURSOS CEPAEC PRESENCIAIS – SINDCONTSP 820**

(SUSPENSOS TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19) 820

6.02 PALESTRAS PRESENCIAIS – SINDCONTSP 820

(SUSPENSAS TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19) 820

6.03 GRUPOS DE ESTUDOS PRESENCIAIS – SINDCONTSP 820

Grupo de Estudos do Terceiro Setor e Contabilidade Pública 820

Às Segundas Feiras: com encontro quinzenal 820

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..... 820

(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)..... 820

Grupo de Estudos de Tributos e Obrigações..... 820

Às Terças Feiras:..... 820

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..... 820

(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)..... 820

CEDFC - Centro de Estudos e Debates Fisco Contábeis 820

Às Quartas Feiras: 820

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..... 820

(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)..... 820

Grupo de Estudos IFRS e Gestão Contábil 820

Às Quintas Feiras:..... 820

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..... 820

(SUSPENSO TEMPORARIAMENTE DEVIDO AO COVID-19)..... 821

6.04 ENCONTROS VIRTUAIS 821

Grupo de Estudos do Terceiro Setor e Contabilidade Pública 821

Às Segundas Feiras: com encontros quinzenais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas 821

Grupo de Estudos de Tributos e Obrigações..... 821

Às Terças Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas 821

CEDFC - Centro de Estudos e Debates Fisco Contábeis 821



| | |
|---|-----|
| Às Quartas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas..... | 821 |
| Grupo de Estudos IFRS e Gestão Contábil | 821 |
| Às Quintas Feiras: com encontros semanais (pelo canal Youtube) das 19:00 às 21:00 horas | 821 |
| Grupo de Estudos Perícia | 821 |
| Às Sextas Feiras: com encontros mensais (pelo canal Youtube) | 821 |
| 6.05 CURSOS CEPAEC – SINDCONTSP | 821 |
| 6.06 FACEBOOK | 823 |
| Visite a página do Centro de Estudos e Debates Fisco-Contábeis Virtual no Facebook | 823 |

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 090, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 01(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de redução ao valor recuperável de ativos.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 01(R1), que trata de redução ao valor recuperável dos ativos, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 639, de 07 de outubro 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 01 (R1)

Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 36 (BV2010)

| Sumário | Item |
|---|------------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 5 |
| DEFINIÇÕES | 6 |
| IDENTIFICAÇÃO DE ATIVO QUE PODE ESTAR DESVALORIZADO | 7 - 17 |
| MENSURAÇÃO DO VALOR RECUPERÁVEL | 18 - 57 |
| Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida | 24 |
| Valor justo líquido de despesa de venda | 25 - 29 |
| Valor em uso | 30 - 57 |
| Base para estimativas de fluxos de caixa futuros | 33 - 38 |
| Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros | 39 - 53 |
| Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira | 54 |
| Taxa de desconto | 55 - 57 |
| RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DE PERDA POR DESVALORIZAÇÃO | 58 - 64 |
| UNIDADE GERADORA DE CAIXA E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL) | 65 - 108 |
| Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence | 66 - 73 |
| Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa | 74 - 103 |
| Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 80 - 99 |
| Alocação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a unidade geradora de caixa | 80 - 87 |
| Testando unidade geradora de caixa com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) para redução ao valor recuperável | 88 - 95 |
| Momento dos testes de redução ao valor recuperável | 96 - 99 |
| Ativo corporativo | 100 - 103 |
| Desvalorização em uma unidade geradora de caixa | 104 - 108 |
| REVERSÃO DE PERDA POR DESVALORIZAÇÃO | 109 - 125 |
| Reversão de perda por desvalorização para ativo individual | 117 - 121 |
| Reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa | 122 - 123 |
| Reversão de perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 124 - 125 |
| DIVULGAÇÃO | 126 - 136 |
| Estimativas utilizadas para mensurar o valor recuperável de unidade geradora de caixa contendo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ativo intangível com vida útil indefinida | 134 - 140F |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 141 |
| APÊNDICES A, B e C | |

Objetivo

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

Alcance

2. Este pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de ajuste para perdas por desvalorização de todos os ativos, exceto:

(a) estoques (ver CPC 16 - Estoques);



(b) ativos de contrato e ativos resultantes de custos para obter ou cumprir contratos que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente;

(c) ativos fiscais diferidos (ver Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);

(d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados);

(e) ativos financeiros que estejam dentro do alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros;

(f) propriedade para investimento que seja mensurada ao valor justo (ver Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento);

(g) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola que sejam mensurados ao valor justo líquido de despesas de vender;

(h) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de companhia de seguros contidos em contrato de seguro dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro; e

(i) ativos não circulantes (ou grupos de ativos disponíveis para venda) classificados como mantidos para venda em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

3. Este Pronunciamento Técnico não se aplica a estoques, ativos advindos de contratos de construção, ativos fiscais diferidos, ativos advindos de planos de benefícios a empregados ou ativos classificados como mantidos para venda (ou incluídos em grupo de ativos que seja classificado como disponível para venda) em decorrência de os Pronunciamentos Técnicos do CPC vigentes aplicáveis a esses ativos conterem disposições orientadoras para reconhecimento e mensuração desses ativos.

4. Este Pronunciamento Técnico é aplicado a ativos financeiros classificados como:

(a) controladas, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas;

(b) coligadas, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e

(c) empreendimento controlado em conjunto, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 19 - Negócios em Conjunto.

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

5. Este pronunciamento não se aplica a ativos financeiros dentro do alcance do CPC 48, propriedades para investimento mensuradas ao valor justo, dentro do alcance do CPC 28 - Propriedade para Investimento, ou a ativos biológicos relacionados à atividade agrícola mensurados ao valor justo líquido de despesas de venda dentro do alcance do CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola. Entretanto, este pronunciamento deve ser aplicado a ativos que são registrados pelo valor reavaliado (valor justo na data de reavaliação, se permitida legalmente, menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável subsequentes) em consonância com outros pronunciamentos do CPC e com a legislação brasileira, conforme modelo de reavaliação previsto no CPC 27 - Ativo Imobilizado e no CPC 04 - Ativo Intangível. A única diferença entre o valor justo do ativo e seu valor justo menos custos de alienação são os custos incrementais diretos atribuíveis à alienação do ativo:

(a) se as despesas para a baixa são insignificantes, o valor recuperável do ativo reavaliado está necessariamente próximo a (ou pouco maior do que) seu valor reavaliado. Nesse caso, depois de serem aplicadas as determinações para contabilizar a reavaliação, é improvável que o ativo reavaliado não seja recuperável e, portanto, o valor recuperável não precisa ser estimado;

(i) (eliminado);

(ii) (eliminado);

(b) (eliminada);

(c) se os custos de alienação não forem insignificantes, o valor justo menos os custos de alienação do ativo reavaliado é necessariamente menor que o seu valor justo. Portanto, o ativo reavaliado apresenta problemas de recuperação se o seu valor em uso for menor que o seu valor reavaliado. Nesse caso, após a aplicação dos requisitos de reavaliação, a entidade deve aplicar este Pronunciamento Técnico para determinar se o ativo pode apresentar problemas de recuperação.

Definições

6. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento Técnico com os significados específicos que se seguem:

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

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

Ativos corporativos são ativos, exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), que contribuem, mesmo que indiretamente, para os fluxos de caixa futuros tanto da unidade geradora de caixa sob revisão quanto de outras unidades geradoras de caixa.

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

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

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

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. (Ver CPC 46 - Mensuração do Valor Justo). (Alterada pela Revisão CPC 03)

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

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

Vida útil é:



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

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

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

Identificação de ativo que pode estar desvalorizado

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

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

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

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

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

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

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

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

(a) testar, no mínimo anualmente, a redução ao valor recuperável de um ativo intangível com vida útil indefinida ou de um ativo intangível ainda não disponível para uso, comparando o seu valor contábil com seu valor recuperável. Esse teste de redução ao valor recuperável pode ser executado a qualquer momento no período de um ano, desde que seja executado, todo ano, no mesmo período. Ativos



intangíveis diferentes podem ter o valor recuperável testado em períodos diferentes. Entretanto, se tais ativos intangíveis foram inicialmente reconhecidos durante o ano corrente, devem ter a redução ao valor recuperável testada antes do fim do ano corrente; e

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

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

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

Fontes externas de informação

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

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

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

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

Fontes internas de informação

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

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

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

Dividendo de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada

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

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



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

13. A relação constante do item 12 não é exaustiva. A entidade pode identificar outras indicações ou fontes de informação de que um ativo pode ter se desvalorizado, exigindo que a entidade determine o seu valor recuperável ou, no caso do ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), proceda ao teste de recuperação nos termos dos itens 80 a 99.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(i) é improvável que haja diminuição significativa no valor recuperável, porque os fluxos de caixa futuros provavelmente também aumentarão (exemplo: em alguns casos, a entidade pode ser capaz de demonstrar que ajusta suas receitas para compensar qualquer aumento nas taxas de mercado); ou

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

17. Se houver indicação de que um ativo possa ter sofrido desvalorização, isso pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação, amortização e exaustão ou o valor residual para o ativo



necessitem ser revisados e ajustados em consonância com os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis ao ativo, mesmo que nenhuma perda por desvalorização seja reconhecida para o ativo.

Mensuração do valor recuperável

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

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

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

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

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

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

(b) o valor em uso do ativo possa ser estimado como sendo próximo do valor justo líquido de despesas de alienação e este possa ser mensurado.

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

Mensuração do valor recuperável de ativo intangível com vida útil indefinida

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

(a) se o ativo intangível não gerar entradas de caixa decorrentes do uso contínuo, que são, em grande parte, independentes daquelas decorrentes de outros ativos ou de grupo de ativos, sendo o ativo, portanto, testado para fins de valor recuperável como parte de unidade geradora de caixa à qual



perence, e os ativos e passivos que compõem essa unidade não tiverem sofrido alteração significativa desde o cálculo mais recente do valor recuperável;

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

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

Valor justo líquido de despesa de venda

25 a 27. (Eliminados)

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

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

Valor em uso

30. Os seguintes elementos devem ser refletidos no cálculo do valor em uso do ativo:

(a) estimativa dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera obter com esse ativo;

(b) expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa futuros;

(c) valor do dinheiro no tempo, representado pela atual taxa de juros livre de risco;

(d) preço pela assunção da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e

(e) outros fatores, tais como falta de liquidez, que participantes do mercado iriam considerar ao precificar os fluxos de caixa futuros esperados da entidade, advindos do ativo.

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

(a) estimar futuras entradas e saídas de caixa derivadas do uso contínuo do ativo e de sua baixa final; e

(b) aplicar a taxa de desconto apropriada a esses fluxos de caixa futuros.

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



Base para estimativas de fluxos de caixa futuros

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

(a) basear as projeções de fluxo de caixa em premissas razoáveis e fundamentadas que representem a melhor estimativa, por parte da administração, do conjunto (range) de condições econômicas que existirão ao longo da vida útil remanescente do ativo. Peso maior deve ser dado às evidências externas;

(b) basear as projeções de fluxo de caixa nas previsões ou nos orçamentos financeiros mais recentes aprovados pela administração que, porém, devem excluir qualquer estimativa de fluxo de caixa que se espera surgir das reestruturações futuras ou da melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo. As projeções baseadas nessas previsões ou orçamentos devem abranger, como regra geral, o período máximo de cinco anos, a menos que se justifique, fundamentadamente, um período mais longo;

(c) estimar as projeções de fluxo de caixa para além do período abrangido pelas previsões ou orçamentos mais recentes pela extrapolação das projeções baseadas em orçamentos ou previsões usando uma taxa de crescimento estável ou decrescente para anos subsequentes, a menos que uma taxa crescente possa ser devidamente justificada. Essa taxa de crescimento não deve exceder a taxa média de crescimento, de longo prazo, para os produtos, setores de indústria ou país ou países nos quais a entidade opera ou para o mercado no qual o ativo é utilizado, a menos que se justifique, fundamentadamente, uma taxa mais elevada.

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

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

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

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

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

Composição das estimativas de fluxos de caixa futuros



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

- (a) projeções de entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo;
- (b) projeções de saídas de caixa que são necessariamente incorridas para gerar as entradas de caixa advindas do uso contínuo do ativo (incluindo as saídas de caixa para preparar o ativo para uso) e que podem ser diretamente atribuídas ou alocadas, em base consistente e razoável, ao ativo; e
- (c) se houver, fluxos de caixa líquidos a serem recebidos (ou pagos) quando da baixa do ativo ao término de sua vida útil.

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

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

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

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

- (a) entradas de caixa advindas de ativos que geram outras entradas de caixa que são, em grande parte, independentes das entradas de caixa do ativo sob revisão (por exemplo, ativos financeiros como contas a receber); e
- (b) saídas de caixa que se referem a obrigações que já foram reconhecidas como passivos (por exemplo, contas a pagar, passivos de planos de pensão e provisões).

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

- (a) futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está compromissada; ou
- (b) melhoria ou aprimoramento do desempenho do ativo.

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

- (a) futuras saídas de caixa ou redução de gastos relacionados (por exemplo, reduções nos gastos com pessoal) ou benefícios que se tenha a expectativa de advir de futura reestruturação com a qual a entidade ainda não está comprometida; ou
- (b) futuras saídas de caixa que melhorarão ou aprimorarão o desempenho do ativo ou as entradas de caixa relacionadas para as quais se tenha a expectativa que advenham dessas saídas de caixa.



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

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

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

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

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

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

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

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

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

51. Fluxos de caixa futuros estimados refletem premissas que são consistentes com a maneira pela qual a taxa de desconto é determinada. De outro modo, o efeito de algumas premissas será contado duas vezes ou ignorado. Em decorrência de o valor do dinheiro no tempo ser considerado no desconto de fluxos de caixa futuros estimados, esses fluxos de caixa excluem as entradas ou saídas de caixa provenientes das atividades de financiamento. Similarmente, uma vez que a taxa de desconto é determinada antes dos impostos, os fluxos de caixa futuros são também estimados antes de impostos.

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

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



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

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

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

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

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

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

(d) benefícios fiscais ou ônus fiscais que sejam específicos ao proprietário atual do ativo.

Fluxos de caixa futuros em moeda estrangeira

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

Taxa de desconto

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

(a) do valor do dinheiro no tempo; e

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

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

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



Reconhecimento e mensuração de perda por desvalorização

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

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

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

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

62. Quando o montante estimado da perda por desvalorização for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outro Pronunciamento Técnico.

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

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

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

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

Identificação da unidade geradora de caixa à qual um ativo pertence

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

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

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

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

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

Exemplo

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

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

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

Exemplo

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

separadamente. Uma das linhas opera com prejuízo significativo.

Como a entidade não tem a opção de eliminar nenhuma das linhas operadas, o nível mais baixo de entradas de caixa identificáveis que são substancialmente independentes das entradas de caixa provenientes de outros ativos ou grupos de ativos são as entradas de

caixa geradas pelas cinco linhas em conjunto. A unidade geradora de caixa para cada linha é a empresa de ônibus como um todo.

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



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

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

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

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

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

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

Valor recuperável e valor contábil de unidade geradora de caixa

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

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

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

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

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

Isso ocorre porque o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso de uma unidade geradora de caixa devem ser determinados excluindo-se os fluxos de caixa que estão relacionados a

ativos que não fazem parte da unidade geradora de caixa e passivos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis (ver itens 28 e 43).

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

78. Pode ser necessário considerar alguns passivos reconhecidos para determinar o valor recuperável da unidade geradora de caixa. Isso pode ocorrer se na baixa de uma unidade geradora de caixa houver a exigência de que o comprador assuma um passivo. Nesse caso, o valor justo líquido de despesas de alienação (ou o fluxo de caixa estimado advindo da baixa final) da unidade geradora de caixa é o preço de venda dos ativos da unidade geradora de caixa e o passivo em conjunto, menos as despesas a serem incorridas com a baixa. A fim de levar a efeito uma comparação que faça sentido entre o valor contábil da unidade geradora de caixa e o seu valor recuperável, o valor contábil do passivo deve ser deduzido ao se determinar tanto o valor em uso da unidade geradora de caixa quanto seu valor contábil. (Alterado pela Revisão CPC 03)

Exemplo

Uma entidade opera uma mina em um país cuja legislação exige que o proprietário restaure o local em que é desenvolvida a atividade exploratória, quando do término das atividades. O custo de restauração inclui a reposição da superfície ambiental que precisou ser removida antes que as operações da mina se iniciassem. A provisão para os custos de reposição da superfície ambiental foi reconhecida assim que ela foi removida. Esse valor

foi reconhecido como parte do custo da mina e está sendo exaurido ao longo

da sua vida útil. O valor contábil da provisão para os custos de restauração é de \$ 500, que é igual ao valor presente desses custos de restauração.

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

O valor justo líquido de despesas de venda da unidade geradora de caixa é de \$ 800. Esse

valor considera os custos de restauração que já foram provisionados. Como consequência, o valor em uso da unidade geradora de caixa é determinado depois de



considerar os

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

recuperável da unidade geradora de caixa supera seu valor contábil.

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

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

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

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

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

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

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

82. A aplicação das exigências do item 80 faz com que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) seja testado para redução ao valor recuperável em nível que reflita a forma pela qual a entidade gerencia suas operações e com a qual o ágio estaria naturalmente associado. Portanto, o desenvolvimento de sistemas de reporte adicionais não é por via de consequência necessário.

83. Uma unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado para o propósito do teste de redução ao valor recuperável pode não coincidir com o nível no qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é alocado conforme o Pronunciamento



Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis para o propósito de mensuração de ganhos e perdas em moeda estrangeira. Por exemplo, se a entidade é requerida pelo Pronunciamento Técnico CPC 02 a alocar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) a níveis relativamente menores de unidades geradoras de caixa para o propósito de mensuração de ganhos e perdas com moeda estrangeira, ela não é requerida para o propósito do teste de redução ao valor recuperável a utilizar o mesmo nível, a menos que ela também monitore nesse nível o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) em termos gerenciais internos.

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

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

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

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

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

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

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

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

Exemplo

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

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

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



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

Exemplo

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

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

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

88. Quando o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) se relacionar com uma unidade geradora de caixa, mas não tiver sido alocado a ela, conforme descrito no item 81, essa unidade geradora de caixa deve ser testada para redução ao valor recuperável sempre que houver indicação de que a unidade possa estar desvalorizada, pela comparação do valor contábil da unidade, excluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), com seu valor recuperável. Qualquer perda por desvalorização deve ser reconhecida de acordo com o item 104.

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

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

91 a 95. (Eliminados)

Momento dos testes de redução ao valor recuperável

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



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

98. Quando da realização do teste para redução ao valor recuperável de unidade geradora de caixa à qual o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) foi alocado, pode haver indicação de redução ao valor recuperável de um ativo dentro dessa unidade. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente o ativo para redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer desvalorização para aquele ativo, antes de realizar o teste na unidade geradora de caixa que contém o ágio. Da mesma forma, pode haver indicação de redução ao valor recuperável de uma unidade geradora de caixa dentro de um grupo de unidades que contenha o ágio. Em tais circunstâncias, a entidade deve testar primeiramente a redução ao valor recuperável dessa unidade geradora de caixa e reconhecer qualquer desvalorização observada, antes de testar a redução ao valor recuperável de referido grupo de unidades.

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

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

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

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

Ativo corporativo

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

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

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



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

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

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

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

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

103. (Eliminado)

Desvalorização em uma unidade geradora de caixa

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

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

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

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

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

(a) seu valor justo líquido de despesas de alienação (se puder ser mensurado);

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

(c) zero.

O valor da perda por desvalorização que de outra forma teria sido alocado ao ativo deve ser alocado proporcionalmente aos outros ativos da unidade (grupo de unidades).

106. Se não for praticável estimar o valor recuperável para cada ativo individualmente de uma unidade geradora de caixa, este Pronunciamento determina alocação arbitrária da perda por desvalorização entre

os ativos dessa unidade, exceto o ágio por expectativa de resultado futuro (goodwill), porque todos os ativos de uma unidade geradora de caixa operam de forma conjunta.

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

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

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

Exemplo

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

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

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

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

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

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

benefícios econômicos sejam usufruídos pela entidade.

Premissa 2: os orçamentos ou previsões aprovados pela administração demonstram o compromisso da administração de substituir a máquina e vendê-la em futuro próximo. Os fluxos de caixa provenientes de uso contínuo da máquina até sua baixa são estimados como desprezíveis.



O valor em uso da máquina pode ser estimado como próximo de seu valor justo líquido de despesas de venda. Portanto, o valor recuperável da máquina pode ser determinado e nenhuma consideração deve ser dada à unidade geradora de caixa à qual a máquina

pertence (a linha de produção). Em função de o valor justo líquido de despesas de venda da máquina ser menor do que seu valor contábil, a perda por desvalorização deve ser

reconhecida para a máquina.

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

Reversão de perda por desvalorização

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

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

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

Fontes externas de informação

(a) há indicações observáveis de que o valor do ativo tenha aumentado significativamente durante o período;

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

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

Fontes internas de informação

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



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

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

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

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

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

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

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

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

116. O valor em uso de um ativo pode se tornar maior do que seu valor contábil simplesmente porque o valor presente de futuras entradas de caixa aumenta na medida em que essas entradas se tornam mais próximas da data atual. Entretanto, o potencial de serviços do ativo não aumentou. Portanto, a perda por desvalorização não deve ser revertida simplesmente por causa da passagem do tempo (algumas vezes reconhecida pelo termo "fluência" do desconto - unwinding of discount), mesmo que o valor recuperável do ativo se torne maior do que seu valor contábil.

Reversão de perda por desvalorização para ativo individual

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

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



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

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

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

Reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa

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

123. Ao alocar a reversão de perda por desvalorização para uma unidade geradora de caixa, de acordo com o item 122, o valor contábil de um ativo não deve ser aumentado acima do menor dos parâmetros a seguir:

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

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

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

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

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

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

Divulgação

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

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



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

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

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

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

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

129. A entidade que reporta informações por segmento de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 22 - Informações por Segmento deve divulgar as seguintes informações para cada segmento reportado:

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

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

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

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

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

(c) para um ativo individual:

(i) a natureza do ativo; e

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

(d) para uma unidade geradora de caixa:

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

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

(iii) se o agregado de ativos utilizado para identificar a unidade geradora de caixa tiver mudado desde a estimativa anterior do seu valor recuperável (se houver), uma descrição da maneira atual e anterior de



agregar os ativos envolvidos e as razões que justificam a mudança na maneira pela qual é identificada a unidade geradora de caixa;

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

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

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

(ii) para a mensuração do valor justo classificado no nível 2 e no nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição da técnica de avaliação usada para mensurar o valor justo menos as despesas de alienação. Se tiver havido mudança na técnica de avaliação, a entidade deve divulgar a mudança ocorrida e os motivos para fazê-la; e

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

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

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

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

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

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

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

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

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



significativo em comparação com o valor contábil total do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou dos ativos intangíveis com vida útil indefinida reconhecidos pela entidade:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(iib) se tiver ocorrido mudança na técnica de avaliação, a mudança havida e as razões para fazê-la;



Se o valor justo líquido das despesas de alienação tiver sido mensurado, utilizando projeções de fluxo de caixa descontado, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (iii) o período ao longo do qual a administração tenha projetado os fluxos de caixa;
- (iv) a taxa de crescimento utilizada para extrapolar as projeções de fluxo de caixa;
- (v) a taxa de desconto aplicada às projeções de fluxo de caixa;
- (f) se uma possível e razoável mudança em uma premissa-chave sobre a qual a administração tenha baseado sua determinação de valor recuperável da unidade (grupo de unidades) puder resultar em valor contábil superior ao seu valor recuperável:
 - (i) o montante pelo qual o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil;
 - (ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e
 - (iii) o novo valor sobre o qual deve estar assentada a premissa-chave, após a incorporação de quaisquer efeitos derivados dessa mudança em outras variáveis utilizadas para mensurar o valor recuperável, a fim de que o valor recuperável da unidade (grupo de unidades) fique igual ao seu valor contábil.

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

- (a) o valor contábil agregado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a essas unidades (grupo de unidades);
- (b) o valor contábil agregado dos ativos intangíveis com vida útil indefinida alocado a essas unidades (grupo de unidades);
- (c) descrição da premissa-chave;
- (d) descrição da abordagem da administração para determinar o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; se esse valor reflete a experiência passada ou, se apropriado, é consistente com fontes de informação externas e, caso contrário, como e por que esse valor difere da experiência passada ou de fontes de informação externas; e
- (e) se uma razoável e possível mudança na premissa-chave puder resultar em valor contábil agregado da unidade (grupo de unidades) superior ao seu valor recuperável:
 - (i) o montante pelo qual o valor recuperável agregado da unidade (grupo de unidades) excede seu valor contábil agregado;
 - (ii) o valor sobre o qual está assentada a premissa-chave; e



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

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

137 a 140I. (Eliminados)

141. Este Pronunciamento CPC 01 (R1) substitui o Pronunciamento CPC 01 emitido em 14 de setembro de 2007.

APÊNDICE A

Utilização de técnicas de valor presente para mensurar o valor em uso

O presente Apêndice é parte integrante do Pronunciamento. Fornece orientação sobre o uso de técnicas de valor presente na avaliação do valor em uso. Apesar de a orientação utilizar o termo "ativo", também se aplica a um grupo de ativos integrantes de uma unidade geradora de caixa.

Componentes de avaliação de valor presente

A1. Os elementos em conjunto a seguir capturam as diferenças econômicas entre os ativos:

(a) estimativa do fluxo de caixa futuro ou, em casos mais complexos, séries de fluxo de caixa futuro que a entidade espera que advenham desse ativo;

(b) expectativas acerca de possíveis variações no montante ou no período de ocorrência desses fluxos de caixa;

(c) valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa de juros corrente, livre de riscos, observada no mercado;

(d) preço requerido para fazer em face da incerteza inerente ao ativo (prêmio); e

(e) outros fatores, por vezes não identificáveis, como falta de liquidez, que os participantes do mercado iriam incorporar na precificação dos fluxos de caixa futuros que a entidade espera que advenham do ativo.

A2. Este Apêndice contrasta duas abordagens de cômputo do valor presente, as quais, dependendo da situação, podem ser utilizadas para estimar o valor em uso de um ativo. Pela abordagem "tradicional", os ajustes para os fatores (b) a (e) descritos no item A1 estão embutidos na taxa de desconto. Pela abordagem do "fluxo de caixa esperado", os fatores (b), (d) e (e) impõem ajustes para se chegar aos fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco. Seja qual for a abordagem que a entidade adote para refletir expectativas acerca de eventuais variações no montante ou no período de ocorrência de fluxos de caixa futuros, o resultado deve refletir o valor presente esperado dos fluxos de caixa futuros, ou seja, a média ponderada de todos os resultados possíveis.

Princípios gerais



A3. As técnicas utilizadas para estimar fluxos de caixa futuros e taxas de juros variam de uma situação para outra, dependendo das circunstâncias em torno do ativo em questão. Entretanto, os princípios gerais a seguir servem de norte para qualquer aplicação de técnicas de valor presente na mensuração de ativos:

(a) as taxas de juros utilizadas para descontar fluxos de caixa devem refletir premissas consistentes com aquelas inerentes aos fluxos de caixa estimados. Caso contrário, o efeito de algumas premissas será contado em duplicidade ou ignorado. Por exemplo, a taxa de desconto de 12% pode ser aplicada a fluxos de caixa contratuais de um empréstimo a receber. Essa taxa reflete expectativas sobre inadimplência futura em empréstimos com características específicas. A mesma taxa de 12% não deve ser utilizada para descontar fluxos de caixa esperados porque esses fluxos já refletem as premissas sobre inadimplência futura;

(b) fluxos de caixa estimados e taxas de desconto estimadas devem estar livres de vieses e fatores não relacionados ao ativo em questão. Por exemplo, o ato consciente de subestimar deliberadamente fluxos de caixa líquidos para melhorar aparentemente a rentabilidade futura de um ativo introduz um viés na mensuração;

(c) fluxos de caixa estimados ou taxas de desconto estimadas devem refletir os resultados possíveis em vez de um valor único provável, mínimo ou máximo montante possível.

Abordagem tradicional e de fluxo de caixa esperado

Abordagem tradicional

A4. Tradicionalmente, a adoção para fins contábeis do valor presente toma por base um conjunto único de fluxos de caixa estimados e uma única taxa de desconto, usualmente descrita como "taxa proporcional ao risco". De fato, a abordagem tradicional admite que uma única taxa de desconto pode incorporar todas as expectativas acerca dos fluxos de caixa futuros e do prêmio de risco adequado. Portanto, a abordagem tradicional coloca mais ênfase na seleção da taxa de desconto.

A5. Em alguns casos, como naqueles em que ativos comparáveis podem ser observados no mercado, a abordagem tradicional é relativamente fácil de aplicar. Para ativos com fluxos de caixa contratuais, ela é consistente com a forma pela qual os participantes do mercado caracterizam os ativos, como no exemplo "título de 12%".

A6. Entretanto, a abordagem tradicional pode não ser apropriada para tratar alguns problemas complexos de mensuração, como na mensuração de ativos não financeiros para os quais não haja mercado ou ativo comparável. Uma pesquisa adequada da "taxa proporcional ao risco" exige a análise de pelo menos dois itens - um ativo que exista no mercado e tenha taxa de juros observável e o ativo a ser mensurado. A taxa de desconto apropriada para os fluxos de caixa mensurados tem que ser inferida da taxa de juros observável desse outro ativo. Para se fazer essa inferência, as características dos fluxos de caixa do outro ativo devem ser similares às do ativo a ser mensurado. Portanto, o avaliador deve fazer o seguinte:

(a) identificar o conjunto de fluxos de caixa que será descontado;

(b) identificar outro ativo no mercado que pareça ter características similares de fluxo de caixa;

(c) comparar os conjuntos de fluxos de caixa dos dois itens para se assegurar de que são similares (por exemplo, são ambos conjuntos de fluxos de caixa contratuais ou um é contratual e o outro fluxo de caixa estimado?);

(d) avaliar se existe um elemento em um item que não está presente no outro (por exemplo, um item tem menos liquidez do que o outro?); e



(e) avaliar se ambos os conjuntos de fluxos de caixa irão se comportar (ou seja, variar) de maneira similar, na mudança de condições econômicas.

Abordagem de fluxo de caixa esperado

A7. A abordagem de fluxo de caixa esperado é, em algumas situações, uma ferramenta de mensuração mais eficaz do que a abordagem tradicional. Para levar a efeito a mensuração, a abordagem de fluxo de caixa esperado utiliza todas as expectativas sobre fluxos de caixa possíveis em vez de um único fluxo de caixa mais provável. Por exemplo, o fluxo de caixa pode ser de \$ 100, \$ 200 ou \$ 300 com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O fluxo de caixa esperado é de \$ 220. Desse modo, a abordagem de fluxo de caixa esperado difere da abordagem tradicional por focar na análise direta dos fluxos de caixa em questão e em premissas mais explícitas utilizadas na mensuração.

A8. A abordagem de fluxo de caixa esperado também permite utilizar técnicas de valor presente quando o período de ocorrência dos fluxos de caixa é incerto. Por exemplo, o fluxo de caixa de \$ 1.000 pode ser recebido em um, dois ou três anos com probabilidades de 10%, 60% e 30%, respectivamente. O exemplo abaixo evidencia o cômputo do valor presente esperado nessa situação.

| | | |
|--|-----------|-----------|
| Valor presente de \$ 1.000 em 1 ano a 5% | \$ 952,38 | |
| Probabilidade | 10,00% | \$ 95,24 |
| Valor presente de \$ 1.000 em 2 anos a 5,25% | \$ 902,73 | |
| Probabilidade | 60,00% | \$ 541,64 |
| Valor presente de \$ 1.000 em 3 anos a 5,50% | \$ 851,61 | |
| Probabilidade | 30,00% | \$ 255,48 |
| Valor presente esperado | | \$ 892,36 |

A9. O valor presente esperado de \$ 892,36 difere da noção tradicional de melhor estimativa de \$ 902,73 (probabilidade de 60%). O cômputo tradicional de valor presente aplicado ao exemplo exige que se decida qual dos períodos de ocorrência possíveis de fluxo de caixa deve-se utilizar e, por conseguinte, não refletiria as probabilidades de períodos diferentes. Isso porque a taxa de desconto no cômputo tradicional de valor presente tradicional não pode refletir incertezas nos períodos de ocorrência.

A10. O uso de probabilidades é um elemento essencial da abordagem de fluxo de caixa esperado. Alguns questionam se atribuir probabilidades a estimativas altamente subjetivas não sugere mais precisão do que de fato existe. No entanto, a aplicação correta da abordagem tradicional (conforme descrita no item A6) exige as mesmas estimativas e subjetividade sem a mesma transparência de cômputo da abordagem de fluxo de caixa esperado.

A11. Muitas estimativas desenvolvidas na prática corrente já incorporam informalmente os elementos de fluxos de caixa esperados. Além disso, os contadores costumam enfrentar a necessidade de mensurar um ativo utilizando informações limitadas sobre as probabilidades de fluxos de caixa possíveis. Por exemplo, um contador pode se deparar com as seguintes situações:

(a) o valor estimado figura em algum lugar do intervalo entre \$ 50 e \$ 250, mas nenhum valor nessa faixa é mais provável do que qualquer outro. Baseando-se nessas informações limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$ 150 $[(50 + 250)/2]$.



(b) o valor estimado figura em algum lugar do intervalo entre \$ 50 e \$ 250 e o valor mais provável é de \$ 100. No entanto, as probabilidades associadas a cada valor são desconhecidas. Baseando-se nessas informações limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$ 133,33 $[(50 + 100 + 250)/3]$.

(c) o valor estimado será de \$ 50 (probabilidade de 10%), \$ 250 (probabilidade de 30%) ou \$ 100 (probabilidade de 60%). Baseando-se nessas informações limitadas, o fluxo de caixa esperado estimado é de \$ 140 $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

Em cada caso, o fluxo de caixa esperado estimado é provavelmente o meio de oferecer a melhor estimativa do valor em uso do que o valor mínimo, o valor mais provável ou o valor máximo, quando tomados isoladamente.

A12. A aplicação da abordagem de fluxo de caixa esperado está sujeita à restrição do custo-benefício. Em alguns casos, a entidade pode ter acesso a extensivos dados e ser capaz de elaborar muitos cenários de fluxo de caixa. Em outros casos, a entidade pode ser capaz tão somente de tecer considerações gerais acerca da variabilidade dos fluxos de caixa sem incorrer em custo substancial. A entidade precisa avaliar com equilíbrio o custo de obter a informação adicional em face da confiabilidade adicional que a informação irá agregar ao processo de mensuração.

A13. Alguns advogam que técnicas de fluxo de caixa esperado não são apropriadas para a mensuração de um único item ou de um item com limitado número de resultados possíveis. Eles dão como exemplo um ativo com dois possíveis resultados: 90% de probabilidade de seu fluxo de caixa ser \$ 10 e 10% de probabilidade de seu fluxo de caixa ser \$ 1.000. Eles asseveram que o fluxo de caixa esperado no exemplo é \$ 109 e criticam tal resultado, uma vez que não representa nenhum dos montantes que pode ser pago em último caso.

A14. Considerações como essa realçada anteriormente refletem uma discordância subjacente com o objetivo de mensuração. Se o objetivo de mensuração for a acumulação de custos a serem incorridos, fluxos de caixa esperados podem não gerar estimativa representativa e confiável do custo esperado. Contudo, este Pronunciamento está voltado à avaliação do valor recuperável de um ativo. O valor recuperável do ativo, neste exemplo, não é provável que seja \$ 10, apesar de ser o fluxo de caixa mais provável. Isso acontece porque a mensuração de \$ 10 não incorpora a incerteza do fluxo de caixa na mensuração do ativo. Em vez disso, o fluxo de caixa incerto é apresentado como se fosse certo. Nenhuma entidade, racionalmente, venderia um ativo com essas características por \$ 10.

Taxa de desconto

A15. Qualquer que seja a abordagem que a entidade adote para mensurar o valor em uso de um ativo, as taxas de juros utilizadas para descontar fluxos de caixa não devem refletir riscos pelos quais os fluxos de caixa estimados foram ajustados. Caso contrário, os efeitos de algumas premissas serão contados em duplicidade.

A16. Quando uma taxa específica de um ativo não está acessível diretamente no mercado, a entidade vale-se de aproximações para estimar a taxa de desconto. O propósito é estimar, na medida do possível, uma avaliação de mercado:

(a) do valor do dinheiro no tempo para os períodos até ao término da vida útil do ativo; e

(b) dos fatores (b), (d) e (e) descritos no item A1, na extensão em que tais fatores não tenham provocado ajustes na apuração dos fluxos de caixa estimados.

A17. Como ponto de partida para levar a efeito essa estimativa, a entidade pode levar em consideração as seguintes taxas:



(a) o custo médio ponderado de capital da entidade, apurado por meio de técnicas como o modelo de avaliação de ativos financeiros (CAPM);

(b) a taxa incremental de empréstimo da entidade; e

(c) outras taxas de empréstimo de mercado.

A18. No entanto, essas taxas precisam ser ajustadas:

(a) para refletir a forma como o mercado avaliaria os riscos específicos associados aos fluxos de caixa estimados do ativo; e

(b) para excluir riscos que não são relevantes para os fluxos de caixa estimados do ativo ou para os quais os fluxos de caixa estimados tenham sido ajustados.

Considerações devem ser dadas a riscos como o risco país, o risco da moeda e o risco de preços.

A19. A taxa de desconto é independente da estrutura de capital da entidade e da forma como a entidade tenha financiado a aquisição do ativo, porque os fluxos de caixa futuros esperados, advindos do ativo, não dependem da forma por meio da qual a entidade tenha financiado a aquisição do ativo.

A20. O item 55 exige que a taxa de desconto utilizada seja a taxa antes dos impostos. Portanto, quando a base utilizada para estimar a taxa de desconto é a taxa após impostos, a base deve ser ajustada para refletir a taxa antes dos impostos.

A21. Normalmente a entidade utiliza uma única taxa de desconto para estimar o valor em uso de um ativo. Contudo, a entidade deve utilizar taxas de descontos separadas para diferentes períodos futuros em que o valor de uso é sensível à diferença de riscos para diferentes períodos ou para a estrutura a termo das taxas de juros.

APÊNDICE B (Eliminado)

O texto deste Apêndice foi eliminado do IAS 36 - Bound Volume 2010.

APÊNDICE C

Testando o valor recuperável de unidade geradora de caixa com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e participação de não controladores

C1. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, o adquirente deve mensurar e reconhecer o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), na data da aquisição, como o excesso de (a) sobre (b), abaixo definidos:

(a) o agregado:

(i) da contraprestação transferida, mensurada conforme o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, que em regra determina a mensuração a valor justo na data da aquisição;

(ii) do montante de qualquer participação de não controladores na adquirida, mensurada conforme o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios; e

(iii) em combinação de negócios levada a efeito em estágios, da participação da adquirente na adquirida mantida anteriormente à combinação, mensurada a valor justo na data da aquisição.

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos, mensurados conforme o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

Alocação do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

C2. O item 80 deste Pronunciamento Técnico requer que o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios seja alocado a cada uma das unidades geradoras de caixa do adquirente, ou a grupos de unidades geradoras de caixa, para os quais se tenha a expectativa de que sejam gerados benefícios econômicos advindos de sinergias da combinação, independentemente de outros ativos ou passivos da adquirida serem alocados a essas unidades, ou grupos de unidades. É possível que algumas dessas sinergias resultantes da combinação de negócios sejam alocadas a unidades geradoras de caixa nas quais não haja participação de não controladores.

Testando a perda por desvalorização

C3. O teste de perda por desvalorização envolve a comparação do valor recuperável de uma unidade geradora de caixa com o seu valor contábil.

C4. Se a entidade mensura a participação de não controladores pelo seu valor de equivalência nos ativos líquidos identificáveis de uma controlada na data de aquisição, ao invés de pelo seu valor justo, o ágio imputado à participação de não controladores é incluído no valor recuperável da unidade geradora de caixa relacionada, mas não é reconhecido nas demonstrações contábeis consolidadas. Como consequência, a entidade deve aumentar extracontabilmente o valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), de tal sorte a refletir o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) implícito que seria imputado aos não controladores, para compor 100% do saldo (full goodwill). O valor contábil ajustado do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é então comparado com o valor recuperável da unidade a fim de se determinar se a unidade geradora de caixa sofreu perda por desvalorização.

Alocando a perda por desvalorização

C5. O item 104 requer que qualquer perda por desvalorização identificada seja alocada primeiramente à redução do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) alocado a uma unidade geradora de caixa, para então ser alocada aos demais ativos da unidade geradora de caixa em base proporcional aos seus respectivos valores contábeis.

C6. Se uma controlada, ou parte dela, com participação de não controladores, é na sua totalidade uma unidade geradora de caixa, a perda por desvalorização deve ser alocada entre controladores e não controladores na mesma proporção em que lucros ou prejuízos são distribuídos.

C7. Se uma controlada, ou parte dela, com participação de não controladores, é parte de uma unidade geradora de caixa mais abrangente, as perdas por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) devem ser alocadas às partes da unidade geradora de caixa que possuem participação de não controladores e às partes que não possuem. As perdas por desvalorização devem ser alocadas às partes da unidade geradora de caixa nas seguintes bases:

(a) na extensão em que a perda por desvalorização está relacionada com o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) da unidade geradora de caixa, pelos valores contábeis relativos do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) das partes antes da perda por desvalorização; e

(b) na extensão em que a perda por desvalorização está relacionada a ativos identificáveis da unidade geradora de caixa, pelos valores contábeis relativos dos ativos líquidos identificáveis das partes antes da perda por desvalorização. Quaisquer dessas perdas por desvalorização devem ser alocadas aos ativos das partes de cada unidade em base pro rata do valor contábil respectivo de cada ativo na parte.

Nessas partes que possuem participação de não controladores, a perda por desvalorização deve ser alocada entre controladores e não controladores na mesma proporção em que lucros ou prejuízos são distribuídos.

C8. Se uma perda por desvalorização, atribuída a uma participação de não controladores, está relacionada com ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que não está reconhecido nas demonstrações contábeis consolidadas (ver item C4), a perda por desvalorização não deve ser reconhecida como perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Nesses casos, tão somente a perda por desvalorização relativa ao ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que é atribuído ao controlador deve ser reconhecida como perda por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

C9. (Eliminado).

RESOLUÇÃO CVM Nº 091, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 02(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata sobre efeito das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 02 (R2), que trata sobre efeito das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 640, de 07 de outubro 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 02 (R2)

Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 21 (BV2010)

| . Sumário | Item |
|------------------|-------------|
| OBJETIVO | 1 - 2 |
| ALCANCE | 3 - 7 |



| | |
|--|----------|
| DEFINIÇÕES | 8 - 16 |
| Detalhamento das definições | 9 - 16 |
| Moeda funcional | 9 - 14 |
| Investimento líquido em entidade no exterior | 15 - 15A |
| Item monetário | 16 |
| RESUMO DA ABORDAGEM REQUERIDA POR ESTE PRONUNCIAMENTO | 17 - 19 |
| APRESENTAÇÃO DE TRANSAÇÃO EM MOEDA ESTRANGEIRA NA MOEDA FUNCIONAL | 20 - 37 |
| Reconhecimento inicial | 20 - 22 |
| Apresentação ao término de períodos de reporte subsequentes | 23 - 26 |
| Reconhecimento de variação cambial | 27 - 34 |
| Alteração na moeda funcional | 35 - 37 |
| USO DE MOEDA DE APRESENTAÇÃO DIFERENTE DA MOEDA FUNCIONAL | 38 - 49 |
| Conversão para a moeda de apresentação | 38 - 43 |
| Conversão de entidade no exterior | 44 - 47 |
| Baixa total ou parcial de entidade no exterior | 48 - 49 |
| EFEITOS FISCAIS DE TODAS AS VARIAÇÕES CAMBIAIS | 50 |
| DIVULGAÇÃO | 51 - 57 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 58 - 60C |
| REVOGAÇÃO DE OUTRO PRONUNCIAMENTO | 61 - 62 |

Objetivo

1. Uma entidade pode manter atividades em moeda estrangeira de duas formas. Ela pode ter transações em moedas estrangeiras ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em uma moeda estrangeira. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é orientar acerca de como incluir transações em moeda estrangeira e operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter demonstrações contábeis para moeda de apresentação.
2. Os principais pontos envolvem quais taxas de câmbio devem ser usadas e como reportar os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio nas demonstrações contábeis.

Alcance

3. Este pronunciamento deve ser adotado:
 - (a) na contabilização de transações e saldos em moeda estrangeira, exceto para aquelas transações com derivativos e saldos dentro do alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros;
 - (b) na conversão de resultados e posição financeira de operações no exterior que são incluídas nas demonstrações contábeis da entidade por meio de consolidação ou pela aplicação do método da equivalência patrimonial; e
 - (c) na conversão de resultados e posição financeira de uma entidade para uma moeda de apresentação.
4. O CPC 48 é aplicável a muitos derivativos em moeda estrangeira e, por via de consequência, tais instrumentos derivativos estão fora do alcance deste pronunciamento. Entretanto, aqueles derivativos em moeda estrangeira que estão fora do alcance do CPC 48 (exemplo: alguns derivativos em moeda estrangeira embutidos em outros contratos) estão dentro do alcance deste pronunciamento. Adicionalmente, este pronunciamento deve ser aplicado quando a entidade converte saldos relativos a derivativos de sua moeda funcional para a moeda de apresentação.
5. Este pronunciamento não é aplicável à contabilidade de operações de hedge para itens em moeda estrangeira, incluindo o hedge de investimento líquido em entidade no exterior. O CPC 48 deve ser aplicado à contabilidade de operações de hedge.



6. Este pronunciamento é aplicado na apresentação das demonstrações contábeis da entidade em moeda estrangeira e estabelece exigências a serem observadas para que as demonstrações contábeis resultantes possam ser consideradas como em consonância com os Pronunciamentos Técnicos emanados do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Na conversão de informações financeiras para moeda estrangeira que não atenda às referidas exigências, este Pronunciamento Técnico requer que sejam divulgadas informações específicas.

7. Este pronunciamento não é aplicado na apresentação da demonstração dos fluxos de caixa para aqueles fluxos de caixa advindos de transações em moeda estrangeira, ou para a conversão de fluxos de caixa da entidade no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa).

Definições

8. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com os significados abaixo descritos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Taxa de câmbio à vista é a taxa de câmbio normalmente utilizada para liquidação imediata das operações de câmbio.

Detalhamento das definições

Moeda funcional



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

(a) a moeda:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

14. Se a moeda funcional é a moeda de economia hiperinflacionária, as demonstrações contábeis da entidade devem ser reelaboradas nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (pelo método da correção integral enquanto não emitido esse Pronunciamento). A entidade não pode evitar a rerepresentação nos moldes requeridos pelo Pronunciamento Técnico CPC 42 mediante, por exemplo, a eleição de outra moeda que não seja aquela determinada em consonância com este Pronunciamento Técnico como sua moeda funcional (tal como a moeda funcional de sua controladora).

Investimento líquido em entidade no exterior

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

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

Item monetário

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

Resumo da abordagem requerida por este pronunciamento

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

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

19. Este Pronunciamento também permite que a entidade, na elaboração de suas demonstrações contábeis individuais, ou na elaboração de suas demonstrações contábeis separadas, conforme previsto no Pronunciamento Técnico CPC 35 Demonstrações Separadas, apresente essas demonstrações contábeis em qualquer moeda (ou moedas). Caso a moeda de apresentação da entidade que reporta a informação difira da sua moeda funcional, seus resultados e posição financeira devem ser também convertidos para essa moeda de apresentação, de acordo com os itens 38 a 50.

Apresentação de transação em moeda estrangeira na moeda funcional

Reconhecimento inicial

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

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

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

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

Apresentação ao término de períodos de reporte subsequentes

23. Ao término da cada período de reporte:

- (a) os itens monetários em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio de fechamento;
- (b) os itens não monetários que são mensurados pelo custo histórico em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se a taxa de câmbio vigente na data da transação; e



(c) os itens não monetários que são mensurados pelo valor justo em moeda estrangeira devem ser convertidos, usando-se as taxas de câmbio vigentes nas datas em que o valor justo tiver sido mensurado.

24. O valor contábil de item deve ser determinado em conjunto com outros Pronunciamentos Técnicos pertinentes. Por exemplo, terrenos, plantas industriais, máquinas e equipamentos podem ser mensurados pelo valor justo ou pelo custo histórico como base de valor, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado. Independentemente de o valor contábil ser determinado com base no custo histórico ou com base no valor justo, se o valor contábil é determinado em moeda estrangeira, ele deve ser convertido para a moeda funcional de acordo com este Pronunciamento Técnico.

25. O valor contábil de alguns itens deve ser determinado pela comparação de dois ou mais montantes. Por exemplo, o valor contábil dos estoques deve ser determinado pelo custo ou pelo valor líquido de realização, dos dois o menor, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques. Da mesma forma, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, o valor contábil do ativo, para o qual há indicação de redução de valor, é o menor valor entre o seu valor contábil, antes de se considerarem possíveis perdas por desvalorização, e o seu valor recuperável. Quando esse ativo for item não monetário e for mensurado em moeda estrangeira, o valor contábil é determinado comparando-se:

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

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

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

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

Reconhecimento de variação cambial

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

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

29. Quando itens monetários são originados de transações em moeda estrangeira e há mudança na taxa de câmbio entre a data da transação e a data da liquidação, surge uma variação cambial. Quando a transação é liquidada dentro do mesmo período contábil em que foi originada, toda a variação cambial



deve ser reconhecida nesse mesmo período. Entretanto, quando a transação é liquidada em período contábil subsequente, a variação cambial reconhecida em cada período, até a data de liquidação, deve ser determinada pela mudança nas taxas de câmbio ocorrida durante cada período.

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

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

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

33. Quando um item monetário faz parte do investimento líquido em entidade no exterior da entidade que reporta a informação e está expresso na moeda funcional da entidade que reporta a informação, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, de acordo com o item 28. Se esse item está expresso na moeda funcional da entidade no exterior, surge uma variação cambial nas demonstrações contábeis separadas e nas individuais da entidade que reporta a informação, de acordo com o item 28. Se esse item está expresso em moeda que não é a moeda funcional da entidade que reporta a informação, nem tampouco a moeda funcional da entidade no exterior, surge uma variação cambial nas demonstrações separadas e nas individuais da entidade que reporta a informação e nas demonstrações contábeis individuais da entidade no exterior, de acordo com o item 28. Tais diferenças cambiais devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes em conta específica do patrimônio líquido nas demonstrações contábeis que incluem a entidade no exterior e a entidade que reporta a informação (exemplo: demonstrações contábeis nas quais a entidade no exterior é consolidada ou é tratada contabilmente pelo método da equivalência patrimonial).

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

Alteração na moeda funcional

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

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

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

Uso de moeda de apresentação diferente da moeda funcional

Conversão para a moeda de apresentação

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

Conversão de entidade no exterior

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

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

46. Quando as demonstrações contábeis da entidade no exterior são levantadas em data diferente da data em que são levantadas as demonstrações contábeis da entidade que reporta a informação, a entidade no exterior deve normalmente elaborar demonstrações adicionais referentes à mesma data das



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

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

Baixa total ou parcial de entidade no exterior

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

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

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

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

(c) eliminada.

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

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

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

49. Qualquer entidade pode baixar total ou parcialmente suas participações em entidade no exterior mediante venda, liquidação, resgate, reembolso ou amortização de ações, ou abandono do todo ou parte



da operação. A redução do valor contábil de entidade no exterior, quer seja em função de suas próprias perdas, quer seja em função de desvalorização reconhecida (impairment), não caracteriza baixa parcial. Desse modo, nenhuma parte do ganho ou da perda cambial reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser transferida para a demonstração do resultado no momento dessa redução do valor contábil.

Efeitos fiscais de todas as variações cambiais

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

Divulgação

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

52. A entidade deve divulgar:

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

Disposições transitórias

58. (Eliminado)

58A. (Eliminado)

59. A entidade deve aplicar o item 47 prospectivamente a todas as aquisições ocorridas após o início do período de reporte financeiro em que este Pronunciamento Técnico for inicialmente adotado. Aplicação retrospectiva do item 47 a aquisições anteriores é permitida. Para uma aquisição de entidade no exterior tratada prospectivamente, mas que tenha ocorrido anteriormente à data em que este Pronunciamento Técnico for inicialmente adotado, a entidade não deve rerepresentar períodos anteriores e, dessa forma, pode, quando apropriado, tratar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e os ajustes de valor justo originados da aquisição como ativos e passivos da entidade em vez de tratá-los como ativos e passivos da entidade no exterior. Desse modo, o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) e os ajustes de valor justo já estarão expressos na moeda funcional da entidade ou serão considerados itens não monetários em moeda estrangeira, os quais devem ser contabilizados, utilizando-se a taxa de câmbio em vigor na data da aquisição.

60. Todas as outras alterações resultantes da aplicação deste Pronunciamento Técnico devem ser contabilizadas de acordo com as exigências do Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

60A a 60H. (Eliminados)

Revogação de outro pronunciamento

61. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 02 (R1) - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, revisado em 08.01.2010

62. (Eliminado)

RESOLUÇÃO CVM Nº 092, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 03(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata sobre demonstração dos fluxos de caixa.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 03(R2), que trata sobre demonstração dos fluxos de caixa, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.



Art. 2º Fica revogada a Deliberação CVM nº 641, de 07 de outubro 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 03 (R2)

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 7 (IASB - BV2010)

| Sumário | Item |
|--|-----------|
| OBJETIVO | |
| ALCANCE | 1 - 3 |
| BENEFÍCIOS DA INFORMAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA | 4 - 5 |
| DEFINIÇÕES | 6 - 9 |
| Caixa e equivalentes de caixa | 7 - 9 |
| APRESENTAÇÃO DA DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA | 10 - 17 |
| Atividades operacionais | 13 - 15 |
| Atividades de investimento | 16 |
| Atividades de financiamento | 17 |
| APRESENTAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS | 18 - 20A |
| APRESENTAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO E DE FINANCIAMENTO | 21 |
| APRESENTAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA EM BASE LÍQUIDA | 22 - 24 |
| FLUXOS DE CAIXA EM MOEDA ESTRANGEIRA | 25 - 30 |
| JUROS E DIVIDENDOS | 31 - 34A |
| IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO | 35 - 36 |
| INVESTIMENTO EM CONTROLADA, COLIGADA E EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO | 37 - 38 |
| ALTERAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO EM CONTROLADA E EM OUTROS NEGÓCIOS | 39 - 42B |
| TRANSACÇÃO QUE NÃO ENVOLVE CAIXA OU EQUIVALENTES DE CAIXA | 43 - 44 |
| ALTERAÇÃO DO PASSIVO DECORRENTE DE ATIVIDADE DE FINANCIAMENTO | 44A - 44E |
| COMPONENTES DE CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA | 45 - 47 |
| OUTRAS DIVULGAÇÕES | 48 - 52A |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 53 - 56 |
| REVOGAÇÃO DE OUTRO PRONUNCIAMENTO | 57 |
| EXEMPLOS ILUSTRATIVOS | |
| A. Demonstração dos fluxos de caixa de entidade que não é instituição financeira | |
| B. Demonstração dos fluxos de caixa para instituição financeira | |
| NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO | |

Objetivo

Informações sobre o fluxo de caixa de uma entidade são úteis para proporcionar aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como as necessidades da entidade de utilização desses fluxos de caixa. As decisões econômicas que são tomadas pelos usuários exigem avaliação da capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa, bem como da época de sua ocorrência e do grau de certeza de sua geração.

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é requerer a prestação de informações acerca das alterações históricas de caixa e equivalentes de caixa da entidade por meio de demonstração dos fluxos de caixa que classifique os fluxos de caixa do período por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Alcance

1. A entidade deve elaborar a demonstração dos fluxos de caixa de acordo com os requisitos deste Pronunciamento Técnico e deve apresentá-la como parte integrante das suas demonstrações contábeis apresentadas ao final de cada período.

2. (Eliminado)

3. Os usuários das demonstrações contábeis de uma entidade estão interessados em saber como a entidade gera e utiliza caixa e equivalentes de caixa. Esse é o ponto, independentemente da natureza das atividades da entidade, e ainda que o caixa seja considerado como produto da entidade, como pode ser o caso de instituição financeira. As entidades necessitam de caixa essencialmente pelas mesmas razões, por mais diferentes que sejam as suas principais atividades geradoras de receita. Elas precisam de caixa para levar a efeito suas operações, pagar suas obrigações e proporcionar um retorno para seus investidores. Assim sendo, este Pronunciamento Técnico requer que todas as entidades apresentem demonstração dos fluxos de caixa.

Benefícios da informação dos fluxos de caixa

4. A demonstração dos fluxos de caixa, quando usada em conjunto com as demais demonstrações contábeis, proporciona informações que permitem que os usuários avaliem as mudanças nos ativos líquidos da entidade, sua estrutura financeira (inclusive sua liquidez e solvência) e sua capacidade para mudar os montantes e a época de ocorrência dos fluxos de caixa, a fim de adaptá-los às mudanças nas circunstâncias e oportunidades. As informações sobre os fluxos de caixa são úteis para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e possibilitam aos usuários desenvolver modelos para avaliar e comparar o valor presente dos fluxos de caixa futuros de diferentes entidades. A demonstração dos fluxos de caixa também concorre para o incremento da comparabilidade na apresentação do desempenho operacional por diferentes entidades, visto que reduz os efeitos decorrentes do uso de diferentes critérios contábeis para as mesmas transações e eventos.

5. Informações históricas dos fluxos de caixa são frequentemente utilizadas como indicador do montante, época de ocorrência e grau de certeza dos fluxos de caixa futuros. Também são úteis para averiguar a exatidão das estimativas passadas dos fluxos de caixa futuros, assim como para examinar a relação entre lucratividade e fluxos de caixa líquidos e o impacto das mudanças de preços.

Definições

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

Caixa compreende numerário em espécie e depósitos bancários disponíveis.

Equivalentes de caixa são aplicações financeiras de curto prazo, de alta liquidez, que são prontamente conversíveis em montante conhecido de caixa e que estão sujeitas a um insignificante risco de mudança de valor.

Fluxos de caixa são as entradas e saídas de caixa e equivalentes de caixa.

Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento e tampouco de financiamento.



Atividades de investimento são as referentes à aquisição e à venda de ativos de longo prazo e de outros investimentos não incluídos nos equivalentes de caixa.

Atividades de financiamento são aquelas que resultam em mudanças no tamanho e na composição do capital próprio e no capital de terceiros da entidade.

Caixa e equivalentes de caixa

7. Os equivalentes de caixa são mantidos com a finalidade de atender a compromissos de caixa de curto prazo e, não, para investimento ou outros propósitos. Para que um investimento seja qualificado como equivalente de caixa, ele precisa ter conversibilidade imediata em montante conhecido de caixa e estar sujeito a um insignificante risco de mudança de valor. Portanto, um investimento normalmente qualifica-se como equivalente de caixa somente quando tem vencimento de curto prazo, por exemplo, três meses ou menos, a contar da data da aquisição. Os investimentos em instrumentos patrimoniais (de patrimônio líquido) não estão contemplados no conceito de equivalentes de caixa, a menos que eles sejam, substancialmente, equivalentes de caixa, como, por exemplo, no caso de ações preferenciais resgatáveis que tenham prazo definido de resgate e cujo prazo atenda à definição de curto prazo.

8. Empréstimos bancários são geralmente considerados como atividades de financiamento. Entretanto, saldos bancários a descoberto, decorrentes de empréstimos obtidos por meio de instrumentos como cheques especiais ou contas correntes garantidas que são liquidados em curto lapso temporal compõem parte integral da gestão de caixa da entidade. Nessas circunstâncias, saldos bancários a descoberto são incluídos como componente de caixa e equivalentes de caixa. Uma característica desses arranjos oferecidos pelos bancos é que frequentemente os saldos flutuam de devedor para credor.

9. Os fluxos de caixa excluem movimentos entre itens que constituem caixa ou equivalentes de caixa porque esses componentes são parte da gestão de caixa da entidade e, não, parte de suas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. A gestão de caixa inclui o investimento do excesso de caixa em equivalentes de caixa.

Apresentação da demonstração dos fluxos de caixa

10. A demonstração dos fluxos de caixa deve apresentar os fluxos de caixa do período classificados por atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

11. A entidade deve apresentar seus fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que seja mais apropriada aos seus negócios. A classificação por atividade proporciona informações que permitem aos usuários avaliar o impacto de tais atividades sobre a posição financeira da entidade e o montante de seu caixa e equivalentes de caixa. Essas informações podem ser usadas também para avaliar a relação entre essas atividades.

12. Uma única transação pode incluir fluxos de caixa classificados em mais de uma atividade. Por exemplo, quando o desembolso de caixa para pagamento de empréstimo inclui tanto os juros como o principal, a parte dos juros pode ser classificada como atividade operacional, mas a parte do principal deve ser classificada como atividade de financiamento.

Atividades operacionais

13. O montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais é um indicador chave da extensão pela qual as operações da entidade têm gerado suficientes fluxos de caixa para amortizar empréstimos, manter a capacidade operacional da entidade, pagar dividendos e juros sobre o capital próprio e fazer novos investimentos sem recorrer a fontes externas de financiamento. As informações sobre os componentes específicos dos fluxos de caixa operacionais históricos são úteis, em conjunto com outras informações, na projeção de fluxos futuros de caixa operacionais.



14. Os fluxos de caixa advindos das atividades operacionais são basicamente derivados das principais atividades geradoras de receita da entidade. Portanto, eles geralmente resultam de transações e de outros eventos que entram na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Exemplos de fluxos de caixa que decorrem das atividades operacionais são:

- (a) recebimentos de caixa pela venda de mercadorias e pela prestação de serviços;
- (b) recebimentos de caixa decorrentes de royalties, honorários, comissões e outras receitas;
- (c) pagamentos de caixa a fornecedores de mercadorias e serviços;
- (d) pagamentos de caixa a empregados ou por conta de empregados;
- (e) recebimentos e pagamentos de caixa por seguradora de prêmios e sinistros, anuidades e outros benefícios da apólice;
- (f) pagamentos ou restituição de caixa de impostos sobre a renda, a menos que possam ser especificamente identificados com as atividades de financiamento ou de investimento; e
- (g) recebimentos e pagamentos de caixa de contratos mantidos para negociação imediata ou disponíveis para venda futura.

Algumas transações, como a venda de item do imobilizado, podem resultar em ganho ou perda, que é incluído na apuração do lucro líquido ou prejuízo. Os fluxos de caixa relativos a tais transações são fluxos de caixa provenientes de atividades de investimento. Entretanto, pagamentos em caixa para a produção ou a aquisição de ativos mantidos para aluguel a terceiros que, em sequência, são vendidos, conforme descrito no item 68A do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado, são fluxos de caixa advindos das atividades operacionais. Os recebimentos de aluguéis e das vendas subsequentes de tais ativos são também fluxos de caixa das atividades operacionais.

15. A entidade pode manter títulos e empréstimos para fins de negociação imediata ou futura (dealing or trading purposes), os quais, no caso, são semelhantes a estoques adquiridos especificamente para revenda. Dessa forma, os fluxos de caixa advindos da compra e venda desses títulos são classificados como atividades operacionais. Da mesma forma, as antecipações de caixa e os empréstimos feitos por instituições financeiras são comumente classificados como atividades operacionais, uma vez que se referem à principal atividade geradora de receita dessas entidades.

Atividades de investimento

16. A divulgação em separado dos fluxos de caixa advindos das atividades de investimento é importante em função de tais fluxos de caixa representarem a extensão em que os dispêndios de recursos são feitos pela entidade com a finalidade de gerar lucros e fluxos de caixa no futuro. Somente desembolsos que resultam em ativo reconhecido nas demonstrações contábeis são passíveis de classificação como atividades de investimento. Exemplos de fluxos de caixa advindos das atividades de investimento são:

- (a) pagamentos em caixa para aquisição de ativo imobilizado, intangíveis e outros ativos de longo prazo. Esses pagamentos incluem aqueles relacionados aos custos de desenvolvimento ativados e aos ativos imobilizados de construção própria;
- (b) recebimentos de caixa resultantes da venda de ativo imobilizado, intangíveis e outros ativos de longo prazo;
- (c) pagamentos em caixa para aquisição de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto aqueles pagamentos referentes a

títulos considerados como equivalentes de caixa ou aqueles mantidos para negociação imediata ou futura);

(d) recebimentos de caixa provenientes da venda de instrumentos patrimoniais ou instrumentos de dívida de outras entidades e participações societárias em joint ventures (exceto aqueles recebimentos referentes aos títulos considerados como equivalentes de caixa e aqueles mantidos para negociação imediata ou futura);

(e) adiantamentos em caixa e empréstimos feitos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos feitos por instituição financeira);

(f) recebimentos de caixa pela liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos a terceiros (exceto aqueles adiantamentos e empréstimos de instituição financeira);

(g) pagamentos em caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou futura, ou os pagamentos forem classificados como atividades de financiamento; e

(h) recebimentos de caixa por contratos futuros, a termo, de opção e swap, exceto quando tais contratos forem mantidos para negociação imediata ou venda futura, ou os recebimentos forem classificados como atividades de financiamento.

Quando um contrato for contabilizado como proteção (hedge) de posição identificável, os fluxos de caixa do contrato devem ser classificados do mesmo modo como foram classificados os fluxos de caixa da posição que estiver sendo protegida.

Atividades de financiamento

17. A divulgação separada dos fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento é importante por ser útil na predição de exigências de fluxos futuros de caixa por parte de fornecedores de capital à entidade. Exemplos de fluxos de caixa advindos das atividades de financiamento são:

(a) caixa recebido pela emissão de ações ou outros instrumentos patrimoniais;

(b) pagamentos em caixa a investidores para adquirir ou resgatar ações da entidade;

(c) caixa recebido pela emissão de debêntures, empréstimos, notas promissórias, outros títulos de dívida, hipotecas e outros empréstimos de curto e longo prazos;

(d) amortização de empréstimos e financiamentos; e

(e) pagamentos em caixa pelo arrendatário para redução do passivo relativo a arrendamento. (A expressão "arrendamento mercantil" foi substituída em todo o pronunciamento por "arrendamento" pela Revisão CPC 14)

Apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

18. A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais, usando alternativamente:

(a) o método direto, segundo o qual as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos são divulgadas; ou

(b) o método indireto, segundo o qual o lucro líquido ou o prejuízo é ajustado pelos efeitos de transações que não envolvem caixa, pelos efeitos de quaisquer diferimentos ou apropriações por competência sobre



recebimentos de caixa ou pagamentos em caixa operacionais passados ou futuros, e pelos efeitos de itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.

19. Pelo método direto, as informações sobre as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos podem ser obtidas alternativamente:

(a) dos registros contábeis da entidade; ou

(b) pelo ajuste das vendas, dos custos dos produtos, mercadorias ou serviços vendidos (no caso de instituições financeiras, pela receita de juros e similares e despesa de juros e encargos e similares) e outros itens da demonstração do resultado ou do resultado abrangente referentes a:

(i) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(ii) outros itens que não envolvem caixa; e

(iii) outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

20. De acordo com o método indireto, o fluxo de caixa líquido advindo das atividades operacionais é determinado ajustando o lucro líquido ou prejuízo quanto aos efeitos de:

(a) variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar;

(b) itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos, ganhos e perdas cambiais não realizados e resultado de equivalência patrimonial quando aplicável; e

(c) todos os outros itens tratados como fluxos de caixa advindos das atividades de investimento e de financiamento.

Alternativamente, o fluxo de caixa líquido advindo das atividades operacionais pode ser apresentado pelo método indireto, mostrando-se as receitas e as despesas divulgadas na demonstração do resultado ou resultado abrangente e as variações ocorridas no período nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar.

20A. A conciliação entre o lucro líquido e o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais deve ser fornecida, obrigatoriamente, caso a entidade use o método direto para apurar o fluxo líquido das atividades operacionais. A conciliação deve apresentar, separadamente, por categoria, os principais itens a serem conciliados, à semelhança do que deve fazer a entidade que usa o método indireto em relação aos ajustes ao lucro líquido ou prejuízo para apurar o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais.

Apresentação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e de financiamento

21. A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e pagamentos brutos advindos das atividades de investimento e de financiamento, exceto quando os fluxos de caixa, nas condições descritas nos itens 22 e 24, forem apresentados em base líquida.

Apresentação dos fluxos de caixa em base líquida

22. Os fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento podem ser apresentados em base líquida nas situações em que houver:



(a) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa em favor ou em nome de clientes, quando os fluxos de caixa refletirem mais as atividades dos clientes do que as da própria entidade; e

(b) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes a itens cujo giro seja rápido, os montantes sejam expressivos e os vencimentos sejam de curto prazo.

23. Exemplos de recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes ao item 22(a) são:

(a) movimentação (depósitos e saques) em contas de depósitos à vista de banco;

(b) recursos mantidos para clientes por entidade de investimento; e

(c) aluguéis cobrados em nome de terceiros e pagos inteiramente aos proprietários dos imóveis.

23A. Exemplos de recebimentos de caixa e pagamentos em caixa referentes ao item 22(b) são os adiantamentos destinados a, e o reembolso de:

(a) pagamentos e recebimentos relativos a cartões de crédito de clientes;

(b) compra e venda de investimentos; e

(c) outros empréstimos tomados a curto prazo, como, por exemplo, os que têm vencimento em três meses ou menos, contados a partir da respectiva contratação.

24. Os fluxos de caixa advindos de cada uma das seguintes atividades de instituição financeira podem ser apresentados em base líquida:

(a) recebimentos de caixa e pagamentos em caixa pelo aceite e resgate de depósitos a prazo fixo;

(b) depósitos efetuados em outras instituições financeiras ou recebidos de outras instituições financeiras;

(c) adiantamentos e empréstimos de caixa feitos a clientes, e a amortização desses adiantamentos e empréstimos.

Fluxos de caixa em moeda estrangeira

25. Os fluxos de caixa advindos de transações em moeda estrangeira devem ser registrados na moeda funcional da entidade pela aplicação, ao montante em moeda estrangeira, das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência do fluxo de caixa.

26. Os fluxos de caixa de controlada no exterior devem ser convertidos pela aplicação das taxas de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira observadas na data da ocorrência dos fluxos de caixa.

27. Os fluxos de caixa que estejam expressos em moeda estrangeira devem ser apresentados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. Esse Pronunciamento Técnico permite o uso de taxa de câmbio que se aproxime da taxa de câmbio vigente. Por exemplo, a taxa de câmbio média ponderada para um período pode ser utilizada para o registro de transações em moeda estrangeira ou para a conversão dos fluxos de caixa de controlada no exterior. Entretanto, o Pronunciamento Técnico CPC 02 não permite o uso de taxa de câmbio ao término do período de reporte quando da conversão dos fluxos de caixa de controlada no exterior.



28. Ganhos e perdas não realizados resultantes de mudanças nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras não são fluxos de caixa. Todavia, o efeito das mudanças nas taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa, mantidos ou devidos em moeda estrangeira, é apresentado na demonstração dos fluxos de caixa, a fim de conciliar o caixa e equivalentes de caixa no começo e no fim do período. Esse valor é apresentado separadamente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento e inclui as diferenças, se existirem, caso tais fluxos de caixa tivessem sido divulgados às taxas de câmbio do fim do período.

29 e 30. (Eliminados)

Juros e dividendos

31. Os fluxos de caixa referentes a juros, dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos e pagos devem ser apresentados separadamente. Cada um deles deve ser classificado de

maneira consistente, de período a período, como decorrentes de atividades operacionais, de investimento ou de financiamento.

32. O montante total dos juros pagos durante o período é divulgado na demonstração dos fluxos de caixa, quer tenha sido reconhecido como despesa na demonstração do resultado, quer tenha sido capitalizado, conforme o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos.

33. Os juros pagos e recebidos e os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos são comumente classificados como fluxos de caixa operacionais em instituições financeiras. Todavia, não há consenso sobre a classificação desses fluxos de caixa para outras entidades. Os juros pagos e recebidos e os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados como fluxos de caixa operacionais, porque eles entram na determinação do lucro líquido ou prejuízo. Alternativamente, os juros pagos e os juros, os dividendos e os juros sobre o capital próprio recebidos podem ser classificados, respectivamente, como fluxos de caixa de financiamento e fluxos de caixa de investimento, porque são custos de obtenção de recursos financeiros ou retornos sobre investimentos.

34. Os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como fluxo de caixa de financiamento porque são custos da obtenção de recursos financeiros. Alternativamente, os dividendos e os juros sobre o capital próprio pagos podem ser classificados como componente dos fluxos de caixa das atividades operacionais, a fim de auxiliar os usuários a determinar a capacidade de a entidade pagar dividendos e juros sobre o capital próprio utilizando os fluxos de caixa operacionais.

34A. Este Pronunciamento encoraja fortemente as entidades a classificarem os juros, recebidos ou pagos, e os dividendos e juros sobre o capital próprio recebidos como fluxos de caixa das atividades operacionais, e os dividendos e juros sobre o capital próprio pagos como fluxos de caixa das atividades de financiamento. Alternativa diferente deve ser seguida de nota evidenciando esse fato.

Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido

35. Os fluxos de caixa referentes ao imposto de renda (IR) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) devem ser divulgados separadamente e devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, a menos que possam ser identificados especificamente como atividades de financiamento e de investimento.

36. Os tributos sobre o lucro (IR e CSLL) resultam de transações que originam fluxos de caixa que são classificados como atividades operacionais, de investimento ou de financiamento na demonstração dos fluxos de caixa. Embora a despesa com impostos possa ser prontamente identificável com as atividades de investimento ou de financiamento, torna-se, às vezes, impraticável identificar os respectivos fluxos de caixa dos impostos, que podem, também, ocorrer em período diferente dos fluxos de caixa da transação subjacente. Portanto, os impostos pagos são comumente classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais. Todavia, quando for praticável identificar o fluxo de caixa dos impostos com



uma determinada transação, da qual resultem fluxos de caixa que sejam classificados como atividades de investimento ou de financiamento, o fluxo de caixa dos impostos deve ser classificado como atividade de investimento ou de financiamento, conforme seja apropriado. Quando os fluxos de caixa dos impostos forem alocados em mais de uma classe de atividade, o montante total dos impostos pagos no período também deve ser divulgado.

Investimento em controlada, coligada e empreendimento controlado em conjunto

37. Quando o critério contábil de investimento em coligada, empreendimento controlado em conjunto ou controlada basear-se no método da equivalência patrimonial ou no método de custo, a entidade investidora fica limitada a apresentar, na demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa entre a própria entidade investidora e a entidade na qual participe (por exemplo, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou controlada), representados, por exemplo, por dividendos e por adiantamentos.

38. A entidade que apresenta seus interesses em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, utilizando o método da equivalência patrimonial deve incluir, em sua demonstração dos fluxos de caixa, os fluxos de caixa referentes a seus investimentos na coligada ou empreendimento controlado em conjunto e as distribuições de lucros e outros pagamentos ou recebimentos entre a entidade e o empreendimento controlado em conjunto.

Alteração da participação em controlada e em outros negócios

39. Os fluxos de caixa agregados advindos da obtenção ou da perda de controle de controladas ou outros negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

40. A entidade deve divulgar, de modo agregado, com relação tanto à obtenção quanto à perda do controle de controladas ou outros negócios durante o período, cada um dos seguintes itens:

- (a) o montante total pago para obtenção do controle ou o montante total recebido na perda do controle;
- (b) a parcela do montante total de compra paga ou de venda recebida em caixa e em equivalentes de caixa;
- (c) o montante de caixa e equivalentes de caixa de controladas ou de outros negócios sobre o qual o controle foi obtido ou perdido; e
- (d) o montante dos ativos e passivos, exceto caixa e equivalentes de caixa, das controladas e de outros negócios sobre o qual o controle foi obtido ou perdido, resumido pelas principais classificações.

40A. Entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, não precisa aplicar os itens 40(c) ou 40(d) a investimento em controlada que deva ser mensurado ao valor justo por meio do resultado.

41. A apresentação separada dos efeitos dos fluxos de caixa resultantes da obtenção ou da perda de controle de controladas ou de outros negócios, em linhas específicas da demonstração, juntamente com a apresentação separada dos montantes dos ativos e passivos adquiridos ou alienados, possibilita a distinção desses fluxos de caixa dos fluxos de caixa advindos de outras atividades operacionais, de investimento e de financiamento. Os efeitos dos fluxos de caixa decorrentes da perda de controle não devem ser deduzidos dos efeitos decorrentes da obtenção do controle.

42. O montante agregado de caixa pago ou recebido em contrapartida à obtenção ou à perda do controle de controladas ou de outros negócios deve ser apresentado na demonstração dos fluxos de caixa,

líquido do saldo de caixa ou equivalentes de caixa adquirido ou alienado como parte dessas transações, eventos ou mudanças de circunstâncias.

42A. Os fluxos de caixa advindos de mudanças no percentual de participação em controlada, que não resultem em perda do controle, devem ser classificados como fluxos de caixa das atividades de financiamento, a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado.

42B. As mudanças no percentual de participação em controlada que não resultem na perda de controle, tais como compras ou vendas subsequentes de instrumentos patrimoniais da controlada pela controladora, devem ser tratadas contabilmente como transações de capital (ver Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas), a menos que a controlada seja detida por entidade de investimento e deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado. Portanto, os fluxos de caixa resultantes devem ser classificados da mesma forma que outras transações entre sócios ou acionistas, conforme descrito no item 17.

Transação que não envolve caixa ou equivalentes de caixa

43. Transações de investimento e financiamento que não envolvem o uso de caixa ou equivalentes de caixa devem ser excluídas da demonstração dos fluxos de caixa. Tais transações devem ser divulgadas nas notas explicativas às demonstrações contábeis, de modo que forneçam todas as informações relevantes sobre essas atividades de investimento e de financiamento.

44. Muitas atividades de investimento e de financiamento não têm impacto direto sobre os fluxos de caixa correntes, muito embora afetem a estrutura de capital e de ativos da entidade. A exclusão de transações que não envolvem caixa ou equivalentes de caixa da demonstração dos fluxos de caixa é consistente com o objetivo da referida demonstração, visto que tais itens não envolvem fluxos de caixa no período corrente. Exemplos de transações que não envolvem caixa ou equivalente de caixa são:

(a) a aquisição de ativos, quer seja pela assunção direta do passivo respectivo, quer seja por meio de arrendamento;

(b) a aquisição de entidade por meio de emissão de instrumentos patrimoniais; e

(c) a conversão de dívida em instrumentos patrimoniais.

Alteração do passivo decorrente de atividade de financiamento

44A. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar as alterações em passivos provenientes de atividades de financiamento, incluindo as alterações decorrentes dos fluxos de caixa e de não caixa.

44B. Na medida do necessário para satisfazer o requisito do item 44A, a entidade deve divulgar as seguintes variações do passivo decorrentes de atividades de financiamento:

(a) alterações dos fluxos de caixa de financiamento;

(b) alterações decorrentes da obtenção ou perda de controle de controladas ou outros negócios;

(c) efeito das alterações nas taxas de câmbio;

(d) alterações nos valores justos; e



(e) outras alterações.

44C. Passivos decorrentes das atividades de financiamento são passivos para os quais os fluxos de caixa foram, ou fluxos de caixa futuros serão, classificados na demonstração dos fluxos de caixa como fluxos de caixa de atividades de financiamento. Além disso, o requisito de divulgação no item 44A também se aplica a alterações em ativos financeiros (por exemplo, ativos que protegem passivos de hedge de atividades de financiamento), se os fluxos de caixa a partir desses ativos financeiros foram, ou fluxos de caixa futuros serão, incluídos no fluxo de caixa de atividades de financiamento.

44D. Uma forma de cumprir o requisito de divulgação no item 44A é mediante o fornecimento da conciliação entre a abertura e o fechamento de saldos no balanço patrimonial para passivos decorrentes de atividades de financiamento, incluindo as alterações especificadas no item 44B. Quando a entidade divulgar tal conciliação, deve fornecer informações suficientes para permitir que os usuários das demonstrações contábeis vinculem os itens incluídos na conciliação do balanço patrimonial e da demonstração dos fluxos de caixa.

44E. Se a entidade divulgar a informação exigida pelo item 44A, em combinação com a divulgação de alterações em outros ativos e passivos, deve divulgar as variações do passivo decorrentes de atividades de financiamento separadamente das alterações nesses outros ativos e passivos.

Componentes de caixa e equivalentes de caixa

45. A entidade deve divulgar os componentes de caixa e equivalentes de caixa e deve apresentar uma conciliação dos montantes em sua demonstração dos fluxos de caixa com os respectivos itens apresentados no balanço patrimonial.

46. Em função da variedade de práticas de gestão de caixa e de produtos bancários ao redor do mundo, e com vistas a atentar para o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade deve divulgar a política que adota na determinação da composição do caixa e equivalentes de caixa.

47. O efeito de qualquer mudança na política para determinar os componentes de caixa e equivalentes de caixa, como, por exemplo, a mudança na classificação dos instrumentos financeiros previamente considerados como parte da carteira de investimentos da entidade, deve ser apresentado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Outras divulgações

48. A entidade deve divulgar, acompanhados de comentário da administração, os saldos significativos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade que não estejam disponíveis para uso pelo grupo.

49. Existem várias circunstâncias nas quais os saldos de caixa e equivalentes de caixa mantidos pela entidade não estão disponíveis para uso do grupo. Entre os exemplos estão saldos de caixa e equivalentes de caixa mantidos por controlada que opere em país no qual se apliquem controles cambiais ou outras restrições legais que impeçam o uso generalizado dos saldos pela controladora ou por outras controladas.

50. Informações adicionais podem ser relevantes para que os usuários entendam a posição financeira e a liquidez da entidade. A divulgação de tais informações, acompanhada de comentário da administração, é encorajada e pode incluir:

(a) o montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito;



(b) (Eliminada)

(c) o montante agregado dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional, separadamente dos fluxos de caixa que são necessários apenas para manter a capacidade operacional;

(d) o montante dos fluxos de caixa advindos das atividades operacionais, de investimento e de financiamento de cada segmento de negócios passível de reporte (ver Pronunciamento Técnico CPC 22 - Informações por Segmento);

(e) os montantes totais dos juros e dividendos e juros sobre o capital próprio, pagos e recebidos, separadamente, bem como o montante total do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido pagos, neste caso destacando os montantes relativos à tributação da entidade (item 20).

51. A divulgação separada dos fluxos de caixa que representam aumentos na capacidade operacional e dos fluxos de caixa que são necessários para manter a capacidade operacional é útil ao permitir ao usuário determinar se a entidade está investindo adequadamente na manutenção de sua capacidade operacional. A entidade que não investe adequadamente na manutenção de sua capacidade operacional pode estar prejudicando a futura lucratividade em favor da liquidez corrente e da distribuição de lucros aos proprietários.

52. A divulgação dos fluxos de caixa por segmento de negócios permite aos usuários obter melhor entendimento da relação entre os fluxos de caixa do negócio como um todo e os de suas partes componentes, e a disponibilidade e variabilidade dos fluxos de caixa por segmento de negócios.

52A. As demonstrações contábeis não devem divulgar o valor dos fluxos de caixa por ação. Nem o fluxo de caixa líquido nem quaisquer de seus componentes substituem o lucro líquido como indicador de desempenho da entidade, como a divulgação do fluxo de caixa por ação poderia sugerir.

Disposições transitórias

53 a 56. (Eliminados)

Revogação de outro pronunciamento

57. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 03 (R1) - Demonstração dos Fluxos de Caixa, aprovado em 08.01.2010.

58 e 59. (Eliminados)

60. Quando a entidade aplicar pela primeira vez os itens 44A a 44E, não é obrigada a fornecer informações comparativas para períodos anteriores.

Exemplos ilustrativos

Estes exemplos ilustrativos acompanham, mas não são parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 03.

A. Demonstração dos fluxos de caixa de entidade que não é instituição financeira

1. Os exemplos mostram somente os saldos do período corrente. Os saldos correspondentes do período anterior devem ser apresentados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.



2. As informações extraídas da demonstração do resultado e do balanço patrimonial são fornecidas para mostrar como se chegou à elaboração da demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto e pelo método indireto. Nem a demonstração do resultado tampouco o balanço patrimonial são apresentados em conformidade com os requisitos de divulgação e apresentação das demonstrações contábeis.

3. As seguintes informações adicionais são também relevantes para a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa:

Todas as ações da controlada foram adquiridas por \$ 590. Os valores justos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos foram os que seguem:

| | |
|--|--------|
| Estoques | \$ 100 |
| Contas a receber | \$ 100 |
| Caixa | \$ 40 |
| Ativo imobilizado (terrenos, fábricas, equipamentos, etc.) | \$ 650 |
| Contas a pagar | \$ 100 |
| Dívida de longo prazo | \$ 200 |

- \$ 250 foram obtidos mediante emissão de ações e outros \$ 250 por meio de empréstimo a longo prazo.
- A despesa de juros foi de \$ 400, dos quais \$ 170 foram pagos durante o período. Além disso, \$ 100 relativos à despesa de juros do período anterior foram pagos durante o período.
- Foram pagos dividendos de \$ 1.200.
- O passivo com imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido, no início e no fim do período, foi de \$ 1.000 e \$ 400, respectivamente. Durante o período, fez-se uma provisão de mais \$ 200. O imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos foi de \$ 100.
- Durante o período, o grupo adquiriu ativos imobilizados (terrenos, fábricas e equipamentos) ao custo total de \$ 1.250, dos quais \$ 900 por meio de arrendamento financeiro. Pagamentos em caixa de \$ 350 foram feitos para compra de imobilizado.
- Parte do imobilizado, registrado ao custo de \$ 80 e depreciação acumulada de \$ 60, foi vendida por \$ 20.
- Contas a receber no final de 20X2 incluíam juros a receber de \$ 100.
- Foram recebidos juros de \$ 200 e dividendos (líquidos de imposto na fonte de \$ 100) de \$ 200.
- Foram pagos durante o período \$ 90 de arrendamento.



| Demonstração consolidada do resultado para o período findo em 20X2 | |
|--|-----------|
| Vendas | \$ 30.650 |
| CMV | (26.000) |
| Lucro bruto | 4.650 |
| Despesa com depreciação | (450) |
| Despesas de venda e administrativas | (910) |
| Despesa de juros | (400) |
| Resultado de equivalência patrimonial | 500 |
| Perda cambial | (40) |
| Lucro líquido antes do imposto de renda e da contribuição social | 3.350 |
| Imposto de renda e contribuição social | (300) |
| Lucro líquido | \$ 3.050 |
| Demonstração consolidada do resultado para o período findo em 20X2 | |
| Vendas | \$ 30.650 |
| CMV | (26.000) |
| Lucro bruto | 4.650 |
| Despesa com depreciação | (450) |
| Despesas de venda e administrativas | (910) |
| Despesa de juros | (400) |
| Resultado de equivalência patrimonial | 500 |
| Perda cambial | (40) |
| Lucro líquido antes do imposto de renda e da contribuição social | 3.350 |
| Imposto de renda e contribuição social | (300) |
| Lucro líquido | \$ 3.050 |

(a) A entidade não reconheceu quaisquer componentes de outros resultados ou resultados abrangentes no período findo em 20X2

| Balço patrimonial consolidado em 31 de dezembro de 20X2 | | | |
|---|--------|----------|----------|
| | | 20X2 | 20X1 |
| Ativos | | | |
| Caixa e equivalentes de caixa | | 230 | 160 |
| Contas a receber | | 1.900 | 1.200 |
| Estoques | | 1.000 | 1.950 |
| Investimentos | | 2.500 | 2.500 |
| Ativo imobilizado ao custo | 3.730 | | 1.910 |
| Depreciação acumulada | -1.450 | | -1.060 |
| Ativo imobilizado líquido | | 2.280 | 850 |
| Total do ativo | | \$ 7.910 | \$ 6.660 |
| | | | |
| | | 250 | 1.890 |
| | | 230 | 100 |
| | | 400 | 1.000 |
| | | 2.300 | 1.040 |
| | | 3.180 | 4.030 |
| | | | |
| | | 1.500 | 1.250 |
| | | 3.230 | 1.380 |
| | | 4.730 | 2.630 |
| | | \$ 7.910 | \$ 6.660 |



| Demonstração dos fluxos de caixa pelo método direto (item 18a) | | |
|--|---------|----------|
| 20X2 | | |
| Fluxos de caixa das atividades operacionais | | |
| Recebimentos de clientes | 30.150 | |
| Pagamentos a fornecedores e empregados | -27.600 | |
| Caixa gerado pelas operações | 2.550 | |
| Juros pagos | -270 | |
| Imposto de renda e contribuição social pagos | -800 | |
| Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos | -100 | |
| Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais | | \$ 1.380 |
| Fluxos de caixa das atividades de investimento | | |
| Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição (Nota A) | -550 | |
| Compra de ativo imobilizado (Nota B) | -350 | |
| Recebimento pela venda de equipamento | 20 | |
| Juros recebidos | 200 | |
| Dividendos recebidos | 200 | |
| Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento | | \$ (480) |
| Fluxos de caixa das atividades de financiamento | | |
| Recebimento pela emissão de ações | 250 | |
| Recebimento por empréstimo a longo prazo | 250 | |
| Pagamento de passivo por arrendamento | -90 | |
| Dividendos pagos (a) | -1.200 | |
| Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento | | \$ (790) |
| Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa | | \$ 110 |
| Caixa e equivalentes de caixa no início do período (Nota C) | | \$ 120 |
| Caixa e equivalentes de caixa no fim do período (Nota C) | | \$ 230 |

(a) Esse valor também poderia ser apresentado no fluxo de caixa das atividades operacionais.

| Demonstração dos fluxos de caixa pelo método indireto (item 18b) | | |
|--|--------|----------|
| | | 20X2 |
| Fluxos de caixa das atividades operacionais | | |
| Lucro líquido antes do IR e CSLL | 3.350 | |
| Ajustes por: | | |
| Depreciação | 450 | |
| Perda cambial | 40 | |
| Resultado de equivalência patrimonial | -500 | |
| Despesas de juros | 400 | |
| | 3.740 | |
| Aumento nas contas a receber de clientes e outros | -500 | |
| Diminuição nos estoques | 1.050 | |
| Diminuição nas contas a pagar - fornecedores | -1.740 | |
| Caixa gerado pelas operações | 2.550 | |
| Juros pagos | -270 | |
| Imposto de renda e contribuição social pagos | -800 | |
| Imposto de renda na fonte sobre dividendos recebidos | -100 | |
| Caixa líquido gerado pelas atividades operacionais | | \$ 1.380 |
| Fluxos de caixa das atividades de investimento | | |
| Aquisição da controlada X, líquido do caixa obtido na aquisição (Nota A) | -550 | |



| | | |
|---|--------|----------|
| Compra de ativo imobilizado (Nota B) | -350 | |
| Recebimento pela venda de equipamento | 20 | |
| Juros recebidos | 200 | |
| Dividendos recebidos | 200 | |
| | | |
| Caixa líquido consumido pelas atividades de investimento | | \$ (480) |
| | | |
| Fluxos de caixa das atividades de financiamento | | |
| Recebimento pela emissão de ações | 250 | |
| Recebimento por empréstimos a longo prazo | 250 | |
| Pagamento de passivo por arrendamento | -90 | |
| Dividendos pagos (a) | -1.200 | |
| | | |
| Caixa líquido consumido pelas atividades de financiamento | | \$ (790) |
| | | |
| Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa | | \$ 110 |
| Caixa e equivalentes de caixa no início do período (Nota C) | | \$ 120 |
| Caixa e equivalentes de caixa no fim do período (Nota C) | | \$ 230 |

(a) Esse valor também poderia ser apresentado no fluxo de caixa das atividades operacionais.

Notas explicativas sobre a demonstração dos fluxos de caixa (métodos direto e indireto)

A. OBTENÇÃO DO CONTROLE DE INVESTIDA

Durante o período, o Grupo obteve o controle da controlada X. Os valores justos dos ativos adquiridos e dos passivos assumidos são apresentados a seguir, em \$:

Caixa
Estoques
Contas a receber
Ativo imobilizado
Contas a pagar - fornecedores
Dívida a longo prazo
Preço total de compra liquidada em caixa
Caixa adquirido da controlada X
Caixa pago pela obtenção do controle de X líquido do caixa adquirido

B. ATIVO IMOBILIZADO

Durante o período, o Grupo adquiriu ativo imobilizado ao custo total de \$ 1.250, dos quais \$ 900 por meio de arrendamento financeiro. Pagamentos em caixa de \$ 350 foram feitos para aquisição de imobilizado.

C. CAIXA E EQUIVALENTES DE CAIXA

Caixa e equivalentes de caixa consistem em numerário disponível na entidade, saldos mantidos em bancos e aplicações financeiras de curto prazo. Caixa e equivalentes de caixa incluídos na demonstração dos fluxos de caixa compreendem:

| | 20X2 | 20X1 |
|--|--------|--------|
| Numerário disponível e saldos em bancos | 40 | 25 |
| Aplicações financeiras de curto prazo | 190 | 135 |
| Caixa e equivalentes de caixa conforme apresentado previamente | 230 | 160 |
| Efeito de variações nas taxas de câmbio | - | -40 |
| Caixa e equivalentes de caixa ajustados | \$ 230 | \$ 120 |



Caixa e equivalentes de caixa no fim do período incluem depósitos em bancos de \$ 100, mantidos por uma controlada, os quais não são livremente passíveis de remessa à companhia holding controladora por motivos de restrições cambiais.

O Grupo tem linhas de crédito disponíveis para utilização no valor de \$ 2.000, dos quais \$ 700 poderão ser utilizados somente para expansão futura.

D. INFORMAÇÃO POR SEGMENTO

| | Segmento A | Segmento B | Total |
|-----------------------------|------------|------------|-------|
| Fluxos de caixa de: | | | |
| Atividades operacionais | 1.520 | (140) | 1.380 |
| Atividades de investimento | (640) | 160 | (480) |
| Atividades de financiamento | (570) | (220) | (790) |
| | \$ 310 | \$ (200) | \$ 1 |

APRESENTAÇÃO ALTERNATIVA (MÉTODO INDIRETO)

Como alternativa, na demonstração dos fluxos de caixa pelo método indireto, o lucro operacional antes das mudanças no capital circulante é, por vezes, demonstrado como segue:

Receitas, excluído o resultado de equivalência patrimonial
Despesas operacionais, excluída a depreciação

Lucro operacional antes das mudanças no capital circulante

E. CONCILIAÇÃO DE PASSIVOS RESULTANTES DE ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO

| | 20X1 | Fluxo de caixa | de | Alterações em não caixa | 20X2 |
|--|------|----------------|----|-------------------------------|------|
| | | | | Aquisição Novos arrendamentos | |



| | | | | | |
|----------------------------|-------|------|-----|-----|-------|
| | | | | | |
| Empréstimos de longo prazo | 1.040 | 250 | 200 | - | 1.490 |
| Obrigações de arrendamento | - | (90) | - | 900 | 810 |
| Dívida de longo prazo | 1.040 | 160 | 200 | 900 | 2.3 |

B. Demonstração dos fluxos de caixa para instituição financeira

1. O exemplo mostra somente os saldos do período corrente. Os saldos comparativos do período anterior devem ser apresentados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

2. O exemplo é apresentado conforme o método direto.



Fluxo de caixa das atividades operacionais
 Juros e comissões recebidas
 Juros pagos
 Recuperação de empréstimos anteriormente baixados como perda
 Pagamentos a empregados e fornecedores

(Aumento) diminuição em ativos operacionais:

Recursos de curto prazo
 Depósitos compulsórios
 Adiantamentos a clientes
 Aumento líquido em contas a receber de cartões de crédito
 Outros títulos negociáveis a curto prazo

Aumento (diminuição) em passivos operacionais:

Depósitos de clientes
 Certificados de depósito negociáveis
 Caixa líquido das atividades operacionais antes do IR e da CSLL
 Imposto de renda e contribuição social pagos
 Caixa líquido das atividades operacionais

Fluxos de caixa das atividades de investimento
 Venda de controlada Y
 Dividendos recebidos
 Juros recebidos
 Produto da venda de títulos (títulos não negociáveis)
 Compra de títulos (títulos não negociáveis)
 Compra de ativo imobilizado
 Caixa líquido das atividades de investimento
 Fluxos de caixa das atividades de financiamento
 Emissão de instrumento de dívida
 Emissão de ações preferenciais por controlada
 Amortização de empréstimo a longo prazo
 Redução líquida em outros empréstimos
 Dividendos pagos
 Caixa líquido das atividades de financiamento
 Efeitos da variação das taxas de câmbio sobre o caixa e equivalentes de caixa
 Aumento líquido de caixa e equivalentes de caixa
 Caixa e equivalentes de caixa no início do período
 Caixa e equivalentes de caixa no fim do período

C. Conciliação de passivos resultantes de atividades de financiamento

1. Este exemplo ilustra uma forma possível de fornecer as divulgações exigidas pelos itens 44A a 44E.
2. O exemplo mostra apenas os valores do período corrente. Os valores correspondentes do período anterior devem ser apresentados, de acordo com o CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

| 20X1 | Fluxo de caixa | Alterações de não caixa | | | | 20X2 |
|----------------|----------------|-------------------------|-----------------------------|--------------------------|---|--------|
| | | Aquisição | Movimento de taxa de câmbio | Alteração no valor justo | | |
| Empréstimos de | 22.000 | (1.000) | - | - | - | 21.000 |



| | | | | | | | |
|---|--------|---------|-----|-----|------|--|--------|
| longo prazo | | | | | | | |
| Empréstimos de curto prazo | 10.000 | (500) | - | 200 | - | | 9.700 |
| Obrigações de arrendamento | 4.000 | (800) | 300 | - | - | | 3.500 |
| Ativos mantidos para proteção de empréstimos de longo prazo | (675) | 150 | - | - | (25) | | (550) |
| Total de passivos de atividades de financiamento | 35.325 | (2.150) | 300 | 200 | (25) | | 33.650 |

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. No item 18 do Pronunciamento não é dada preferência ao método direto ou ao método indireto na apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa. O IASB menciona, nesse item, sua preferência pelo método direto e o incentiva.

NE3. O item 20A não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE4. O item 34A não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE4. O item 50(e) não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE5. O item 52A não existe na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE6. 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 conforme as Normas Internacionais de Contabilidade por ele emitidas.

NE7. Assim, a existência das diferenças comentadas nos itens NE2 a NE5 não faz com que as demonstrações dos fluxos de caixa elaboradas conforme este Pronunciamento não estejam em conformidade com as normas do IASB.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 093, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 04(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo intangível.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 04(R1), que trata de ativo intangível, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 644, de 2 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 04 (R1)

ATIVO INTANGÍVEL

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade-IAS 38 (IASB - BV2010)



| Sumário | Item |
|--|-----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 7 |
| DEFINIÇÕES | 8 - 17 |
| Ativo intangível | 9 - 17 |
| Identificação | 11 - 12 |
| Controle | 13 - 16 |
| Benefício econômico futuro | 17 |
| RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO | 18 - 67 |
| Aquisição separada | 25 - 32 |
| Aquisição como parte de combinação de negócios | 33 - 43 |
| Mensuração do valor justo de ativo intangível adquirido em combinação de negócios | 35 - 41 |
| Gastos subsequentes em projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido | 42 - 43 |
| Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais | 44 |
| Permuta de ativos | 45 - 47 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) gerado internamente | 48 - 50 |
| Ativo intangível gerado internamente | 51 - 67 |
| Fase de pesquisa | 54 - 56 |
| Fase de desenvolvimento | 57 - 64 |
| Custo de ativo intangível gerado internamente | 65 - 67 |
| RECONHECIMENTO DE DESPESA | 68 - 71 |
| Despesa anterior não reconhecida como ativo | 71 |
| MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO | 72 - 87 |
| Método de custo | 74 |
| Método de reavaliação | 75 - 87 |
| VIDA ÚTIL | 88 - 96 |
| ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL DEFINIDA | 97 - 106 |
| Período e método de amortização | 97 - 99 |
| Valor residual | 100 - 103 |
| Revisão do período e do método de amortização | 104 - 106 |
| ATIVO INTANGÍVEL COM VIDA ÚTIL INDEFINIDA | 107 - 110 |
| Revisão da vida útil | 109 - 110 |
| RECUPERAÇÃO DO VALOR CONTÁBIL - PERDA POR REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS | 111 |
| BAIXA E ALIENAÇÃO | 112 - 117 |
| DIVULGAÇÃO | 118 - 128 |
| Geral | 118 - 123 |
| Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o método de reavaliação | 124 - 125 |
| Gasto com pesquisa e desenvolvimento | 126 - 127 |
| Outras informações | 128 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 129 - 132 |
| Permuta de ativos similares | 131 |
| REVOGAÇÃO DE OUTRO PRONUNCIAMENTO | 133 |
| EXEMPLOS ILUSTRATIVOS | |
| INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO CPC 04 | |
| Ativo Intangível - Custo com Sítio para Internet (<i>Website Costs</i>) | |

Objetivo

1. O objetivo do presente Pronunciamento Técnico é definir o tratamento contábil dos ativos intangíveis que não são abrangidos especificamente em outro Pronunciamento. Este Pronunciamento estabelece que uma entidade deve reconhecer um ativo intangível apenas se determinados critérios especificados neste Pronunciamento forem atendidos. O Pronunciamento também especifica como mensurar o valor contábil dos ativos intangíveis, exigindo divulgações específicas sobre esses ativos.

Alcance

2. O presente Pronunciamento aplica-se à contabilização de ativos intangíveis, exceto:

(a) ativos intangíveis dentro do alcance de outro Pronunciamento Técnico;



(b) ativos financeiros, conforme definidos no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação;

(c) no reconhecimento e mensuração de ativos advindos da exploração e avaliação de recursos minerais (ver Pronunciamento Técnico CPC 34 - Exploração e Avaliação de Recursos Minerais, quando emitido);

(d) gastos com desenvolvimento e extração de minerais, óleo, gás natural e recursos naturais não renováveis similares.

3. Se outro pronunciamento estabelecer o tratamento contábil para um tipo específico de ativo intangível, a entidade deve aplicar o referido pronunciamento específico em vez deste. Por exemplo, este pronunciamento não deve ser aplicado nos seguintes casos:

(a) ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso ordinário dos negócios (ver CPC 16 - Estoques);

(b) ativos fiscais diferidos (ver Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);

(c) arrendamentos de ativo intangível contabilizado de acordo com o CPC 06 -Arrendamentos;

(d) ativos advindos de planos de benefícios a empregados (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados);

(e) ativos financeiros, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 39. O reconhecimento e a mensuração de alguns ativos financeiros são tratados pelos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 - Demonstrações Separadas, CPC 36 - Demonstrações Consolidadas e CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto;

(f) ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios (ver Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios);

(g) custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis advindos de direitos contratuais de seguradora, dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro. O Pronunciamento Técnico CPC 11 contém exigências de divulgação específicas para referidos custos de aquisição diferidos, porém não trata dos aludidos ativos intangíveis. Assim sendo, as exigências de divulgação deste Pronunciamento devem ser aplicadas para tais ativos intangíveis;

(h) ativos intangíveis não circulantes classificados como mantidos para venda (ou incluídos em um grupo de ativos a ser alienado, que é classificado como mantido para venda), conforme Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;

(i) ativos decorrentes de contratos com clientes que devem ser reconhecidos de acordo com o CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

4. Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como um disco (como no caso de software), documentação jurídica (no caso de licença ou patente) ou em um filme. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado ou como ativo intangível, nos termos do presente Pronunciamento, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.



5. Entre outros, o presente Pronunciamento aplica-se a gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (também denominados pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento. As atividades de pesquisa e desenvolvimento destinam-se ao desenvolvimento de conhecimento. Por conseguinte, apesar de poderem gerar um ativo com substância física (por exemplo, um protótipo), o elemento físico do ativo é secundário em relação ao seu componente intangível, isto é, o conhecimento incorporado ao mesmo.

6. Direitos detidos por arrendatário por meio de contratos de licenciamento para itens como filmes cinematográficos, gravações em vídeo, peças, manuscritos, patentes e direitos autorais estão dentro do alcance deste pronunciamento e devem ser excluídos do alcance do CPC 06.

7. As exclusões do alcance deste Pronunciamento podem ocorrer no caso de determinadas atividades ou transações que são tão especializadas que dão origem a questões que requerem tratamento diferenciado. Essas questões ocorrem na contabilização de gastos com a exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósitos minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguro. Portanto, o presente Pronunciamento não é aplicável a tais atividades e contratos. Entretanto, este Pronunciamento aplica-se a outros ativos intangíveis utilizados (caso do software) e a outros gastos incorridos (como os gastos pré-operacionais) por indústrias extrativas ou seguradoras.

Definições

8. Os termos abaixo são utilizados no presente Pronunciamento com os seguintes significados:

Amortização é a alocação sistemática do valor amortizável de ativo intangível ao longo da sua vida útil.

Ativo (1) é um recurso:

(a) controlado pela entidade como resultado de eventos passados; e

(b) do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros para a entidade.

Valor contábil é o valor pelo qual um ativo é reconhecido no balanço patrimonial após a dedução da amortização acumulada e da perda por desvalorização.

Custo é o montante de caixa ou equivalente de caixa pago ou o valor justo de qualquer outra contraprestação dada para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção, ou ainda, se for o caso, o valor atribuído ao ativo quando inicialmente reconhecido de acordo com as disposições específicas de outro Pronunciamento como, por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

Valor amortizável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Desenvolvimento é a aplicação dos resultados da pesquisa ou de outros conhecimentos em um plano ou projeto visando à produção de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou substancialmente aprimorados, antes do início da sua produção comercial ou do seu uso.

Valor específico para a entidade é o valor presente dos fluxos de caixa que uma entidade espera (i) obter com o uso contínuo de um ativo e com a alienação ao final da sua vida útil ou (ii) incorrer para a liquidação de um passivo.

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



Perda por desvalorização é o valor pelo qual o valor contábil de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa excede seu valor recuperável (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

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

Ativo monetário é aquele representado por dinheiro ou por direitos a serem recebidos em uma quantia fixa ou determinável de dinheiro.

Pesquisa é a investigação original e planejada realizada com a expectativa de adquirir novo conhecimento e entendimento científico ou técnico.

Valor residual de um ativo intangível é o valor estimado que uma entidade 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 no qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

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

Ativo intangível

9. As entidades frequentemente despendem recursos ou contraem obrigações com a aquisição, o desenvolvimento, a manutenção ou o aprimoramento de recursos intangíveis como conhecimento científico ou técnico, projeto e implantação de novos processos ou sistemas, licenças, propriedade intelectual, conhecimento mercadológico, nome, reputação, imagem e marcas registradas (incluindo nomes comerciais e títulos de publicações). Exemplos de itens que se enquadram nessas categorias amplas são: softwares, patentes, direitos autorais, direitos sobre filmes cinematográficos, listas de clientes, direitos sobre hipotecas, licenças de pesca, quotas de importação, franquias, relacionamentos com clientes ou fornecedores, fidelidade de clientes, participação no mercado e direitos de comercialização.

10. Nem todos os itens descritos no item anterior se enquadram na definição de ativo intangível, ou seja, são identificáveis, controlados e geradores de benefícios econômicos futuros. Caso um item abrangido pelo presente Pronunciamento não atenda à definição de ativo intangível, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como despesa quando incorrido. No entanto, se o item for adquirido em uma combinação de negócios, passa a fazer parte do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na data da aquisição (ver item 68).

Identificação

11. A definição de ativo intangível requer que ele seja identificável, para diferenciá-lo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill). O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido em uma combinação de negócios é um ativo que representa benefícios econômicos futuros gerados por outros ativos adquiridos em uma combinação de negócios, que não são identificados individualmente e reconhecidos separadamente. Tais benefícios econômicos futuros podem advir da sinergia entre os ativos identificáveis adquiridos ou de ativos que, individualmente, não se qualificam para reconhecimento em separado nas demonstrações contábeis.

12. Um ativo satisfaz o critério de identificação, em termos de definição de um ativo intangível, quando:



(a) for separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou

(b) resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controle

13. A entidade controla um ativo quando detém o poder de obter benefícios econômicos futuros gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Normalmente, a capacidade da entidade de controlar os benefícios econômicos futuros de ativo intangível advém de direitos legais que possam ser exercidos num tribunal. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros de outra forma.

14. O conhecimento de mercado e o técnico podem gerar benefícios econômicos futuros. A entidade controla esses benefícios se, por exemplo, o conhecimento for protegido por direitos legais, tais como direitos autorais, uma limitação de um acordo comercial (se permitida) ou o dever legal dos empregados de manterem a confidencialidade.

15. A entidade pode dispor de equipe de pessoal especializado e ser capaz de identificar habilidades adicionais que gerarão benefícios econômicos futuros a partir do treinamento. A entidade pode também esperar que esse pessoal continue a disponibilizar as suas habilidades. Entretanto, o controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que esses itens se enquadrem na definição de ativo intangível. Por razão semelhante, raramente um talento gerencial ou técnico específico atende à definição de ativo intangível, a não ser que esteja protegido por direitos legais sobre a sua utilização e obtenção dos benefícios econômicos futuros, além de se enquadrar nos outros aspectos da definição.

16. A entidade pode ter uma carteira de clientes ou participação de mercado e esperar que, em virtude dos seus esforços para criar relacionamentos e fidelizar clientes, estes continuarão a negociar com a entidade. No entanto, a ausência de direitos legais de proteção ou de outro tipo de controle sobre as relações com os clientes ou a sua fidelidade faz com que a entidade normalmente não tenha controle suficiente sobre os benefícios econômicos previstos, gerados do relacionamento com os clientes e de sua fidelidade, para considerar que tais itens (por exemplo, carteira de clientes, participação de mercado, relacionamento e fidelidade dos clientes) se enquadrem na definição de ativo intangível. Entretanto, na ausência de direitos legais de proteção do relacionamento com clientes, a capacidade de realizar operações com esses clientes ou similares por meio de relações não contratuais (que não sejam as advindas de uma combinação de negócios) fornece evidências de que a entidade é, mesmo assim, capaz de controlar os eventuais benefícios econômicos futuros gerados pelas relações com clientes. Uma vez que tais operações também fornecem evidências que esse relacionamento com clientes é separável, ele pode ser definido como ativo intangível.

Benefício econômico futuro

17. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade. Por exemplo, o uso da propriedade intelectual em um processo de produção pode reduzir os custos de produção futuros em vez de aumentar as receitas futuras.

Reconhecimento e mensuração

18. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atende:



(a) a definição de ativo intangível (ver itens 8 a 17); e

(b) os critérios de reconhecimento (ver itens 21 a 23).

Este requerimento é aplicável a custos incorridos inicialmente para adquirir ou gerar internamente um ativo intangível e aos custos incorridos posteriormente para acrescentar algo, substituir parte ou recolocá-lo em condições de uso.

19. Os itens 25 a 32 tratam da aplicação dos critérios de reconhecimento de ativos intangíveis adquiridos separadamente, enquanto os itens 33 a 43 tratam da sua aplicação a ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. O item 44 trata da avaliação inicial dos ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais; os itens 45 a 47, das permutas de ativos intangíveis; os itens 48 a 50, do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente. Os itens 51 a 67 tratam do reconhecimento e mensuração iniciais dos ativos intangíveis gerados internamente.

20. A natureza dos ativos intangíveis implica, em muitos casos, não haver o que ser adicionado ao ativo nem se poder substituir parte dele. Por conseguinte, a maioria dos gastos subsequentes provavelmente são efetuados para manter a expectativa de benefícios econômicos futuros incorporados ao ativo intangível existente, e não atendem à definição de ativo intangível, tampouco aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento. Além disso, dificilmente gastos subsequentes são atribuídos diretamente a determinado ativo intangível em vez da entidade como um todo. Portanto, somente em raras ocasiões os gastos subsequentes (incorridos após o reconhecimento inicial de ativo intangível adquirido ou a conclusão de item gerado internamente) devem ser reconhecidos no valor contábil de um ativo. Em conformidade com o item 63, gastos subsequentes com marcas, títulos de publicações, logomarcas, listas de clientes e itens de natureza similar (quer sejam eles adquiridos externamente ou gerados internamente) sempre devem ser reconhecidos no resultado, quando incorridos, uma vez que não se consegue separá-los de outros gastos incorridos no desenvolvimento do negócio como um todo.

21. Um ativo intangível deve ser reconhecido apenas se:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e

(b) o custo do ativo possa ser mensurado com confiabilidade.

22. A entidade deve avaliar a probabilidade de geração de benefícios econômicos futuros utilizando premissas razoáveis e comprováveis que representem a melhor estimativa da administração em relação ao conjunto de condições econômicas que existirão durante a vida útil do ativo.

23. A entidade deve utilizar seu julgamento para avaliar o grau de certeza relacionado ao fluxo de benefícios econômicos futuros atribuíveis ao uso do ativo, com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, dando maior peso às evidências externas.

24. Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Aquisição separada

25. Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros esperados, incorporados no ativo, serem gerados a seu favor. Em outras palavras, a entidade espera que haverá benefícios econômicos a seu favor, mesmo que haja incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos separadamente.



26. Além disso, o custo de ativo intangível adquirido em separado pode normalmente ser mensurado com confiabilidade, sobretudo quando o valor é pago em dinheiro ou com outros ativos monetários.

27. O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

(a) seu preço de compra, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e

(b) qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

28. Exemplos de custos diretamente atribuíveis são:

(a) custos de benefícios aos empregados (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados) incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);

(b) honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e

(c) custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

29. Exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

(a) custos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);

(b) custos da transferência das atividades para novo local ou para nova categoria de clientes (incluindo custos de treinamento); e

(c) custos administrativos e outros custos indiretos.

30. O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não devem ser incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os seguintes custos:

(a) custos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado; e

(b) prejuízos operacionais iniciais, tais como os incorridos enquanto a demanda pelos produtos do ativo é estabelecida.

31. Algumas operações realizadas em conexão com o desenvolvimento de ativo intangível não são necessárias para deixá-lo em condições operacionais pretendidas pela administração. Essas atividades eventuais podem ocorrer antes ou durante as atividades de desenvolvimento. Como essas atividades não são necessárias para que um ativo fique em condições de funcionar da maneira pretendida pela administração, as receitas e as despesas relacionadas devem ser reconhecidas imediatamente no resultado e incluídas nas suas respectivas classificações de receita e despesa.

32. Se o prazo de pagamento de ativo intangível excede os prazos normais de crédito, seu custo deve ser o equivalente ao preço à vista. A diferença entre esse valor e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como despesa com juros, durante o período, a menos que seja passível de capitalização, como custo financeiro diretamente identificável de ativo, durante o período em que esteja sendo preparado para o uso pretendido pela administração (quando se tratar de ativo que leva



necessariamente um período substancial de tempo para ficar pronto para o seu uso). Nesse último caso, o custo financeiro deve ser capitalizado no valor do ativo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos.

Aquisição como parte de combinação de negócios

33. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, se um ativo intangível for adquirido em uma combinação de negócios, o seu custo deve ser o valor justo na data de aquisição, o qual reflete as expectativas dos participantes do mercado na data de aquisição sobre a probabilidade de que os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo serão gerados em favor da entidade. Em outras palavras, a entidade espera que haja benefícios econômicos em seu favor, mesmo se houver incerteza em relação à época e ao valor desses benefícios econômicos. Portanto, a condição de probabilidade a que se refere o item 21(a) é sempre considerada atendida para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios. Se um ativo adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que exista informação suficiente para mensurar com confiabilidade o seu valor justo. Portanto, o critério de mensuração previsto no item 21(b) é sempre considerado atendido para ativos intangíveis adquiridos em uma combinação de negócios.

34. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, o adquirente deve reconhecer na data da aquisição, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) apurado em uma combinação de negócios, um ativo intangível da adquirida, independentemente de o ativo ter sido reconhecido pela adquirida antes da aquisição da empresa. Isso significa que a adquirente reconhece como ativo, separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida se o projeto atender à definição de ativo intangível. Um projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento da adquirida atende à definição de ativo intangível quando:

(a) corresponder à definição de ativo; e

(b) for identificável, ou seja, é separável ou resulta de direitos contratuais ou outros direitos legais.

Mensuração do valor justo de ativo intangível adquirido em combinação de negócios

35. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios for separável ou resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais, considera-se que o seu valor justo pode ser mensurado com confiabilidade. Quando, para as estimativas utilizadas na avaliação do valor justo de ativo intangível, existir uma gama de resultados possíveis, com diferentes probabilidades, a incerteza passa a fazer parte da determinação do valor justo. Se um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios tiver vida útil definida, haverá a presunção de que o valor justo possa ser estimado com segurança.

36. Um ativo intangível adquirido em combinação de negócios pode ser separável, mas apenas em conjunto com um contrato a ele relacionado, ativo ou passivo identificável. Nesses casos, a adquirente deve reconhecer o ativo intangível separadamente do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill), mas em conjunto com o item relacionado.

37. O adquirente pode reconhecer um grupo de ativos intangíveis complementares como um único ativo desde que os ativos individuais no grupo tenham vida útil semelhante. Por exemplo, as expressões "marca" e "nome comercial" são muitas vezes utilizadas como sinônimos de marcas registradas e outros. No entanto, as primeiras são nomes comerciais genéricos que são usados para se referir a um grupo de ativos complementares, como marca comercial (ou marca de serviço) e os seus relacionados nome comercial, fórmulas, receitas e especialização técnica.

38 a 41. (Eliminados)

Gastos subsequentes em projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento adquirido



42. Gastos de pesquisa ou desenvolvimento:

(a) relativos a projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido em separado ou em combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível; e

(b) incorridos após a aquisição desse projeto,

devem ser contabilizados de acordo com os itens 54 a 62.

43. A aplicação das disposições dos itens 54 a 62 significa que os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquirido separadamente ou em uma combinação de negócios e reconhecido como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte maneira:

(a) gastos de pesquisa - como despesa quando incorridos;

(b) gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento como ativo intangível, previstos no item 57 - como despesa quando incorridos; e

(c) gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento do item 57 - adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

Aquisição por meio de subvenção ou assistência governamentais

44. Em alguns casos, um ativo intangível pode ser adquirido sem custo ou por valor nominal, por meio de subvenção ou assistência governamentais. Isso pode ocorrer quando um governo transfere ou destina a uma entidade ativos intangíveis, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, licenças de importação ou quotas ou direitos de acesso a outros recursos restritos. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais, uma entidade tem a faculdade de reconhecer inicialmente ao valor justo tanto o ativo intangível quanto a concessão governamental. Se uma entidade optar por não reconhecer inicialmente ao valor justo o ativo, ela deve reconhecer o ativo inicialmente ao valor nominal (o outro tratamento permitido pelo Pronunciamento Técnico CPC 07) acrescido de quaisquer gastos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido.

Permuta de ativos

45. Um ou mais ativos intangíveis podem ser adquiridos por meio de permuta por ativo ou ativos não monetários, ou conjunto de ativos monetários e não monetários. O ativo ou ativos objeto de permuta podem ser de mesma natureza ou de naturezas diferentes. O texto a seguir refere-se apenas à permuta de ativo não monetário por outro; todavia, o mesmo conceito pode ser aplicado a todas as permutas descritas anteriormente. O custo de ativo intangível é mensurado pelo valor justo a não ser que (a) a operação de permuta não tenha natureza comercial ou (b) o valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possa ser mensurado com confiabilidade. O ativo adquirido deve ser mensurado dessa forma mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo deve ser determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

46. A entidade deve determinar se a operação de permuta tem natureza comercial considerando até que ponto os seus fluxos de caixa futuros serão modificados em virtude da operação. A operação de permuta tem natureza comercial se:

(a) a configuração (ou seja, risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido for diferente da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou

(b) o valor específico para a entidade de parcela das suas atividades for afetado pelas mudanças resultantes da permuta; e

(c) a diferença em (a) ou (b) for significativa em relação ao valor justo dos ativos permutados.

Para determinar se uma operação de permuta tem natureza comercial, o valor específico para a entidade da parcela das suas atividades afetado pela operação deve estar refletido nos fluxos de caixa após os efeitos da sua tributação. O resultado dessas análises pode ficar claro sem que a entidade realize cálculos detalhados.

47. O item 21(b) especifica que uma das condições de reconhecimento de ativo intangível é a mensuração do seu custo com confiabilidade. O valor justo de ativo intangível é mensurado com confiabilidade: (a) se a variabilidade da faixa de mensuração de valor justo razoável não for significativa ou (b) se as probabilidades de várias estimativas, dentro dessa faixa, possam ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com confiabilidade tanto o valor justo do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do segundo deve ser usado para mensurar o custo, a não ser que o valor justo do primeiro seja mais evidente.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente

48. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

49. Em alguns casos incorre-se em gastos para gerar benefícios econômicos futuros, mas que não resultam na criação de ativo intangível que se enquadre nos critérios de reconhecimento estabelecidos no presente Pronunciamento. Esses gastos costumam ser descritos como contribuições para o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente, o qual não é reconhecido como ativo porque não é um recurso identificável (ou seja, não é separável nem advém de direitos contratuais ou outros direitos legais) controlado pela entidade que pode ser mensurado com confiabilidade ao custo.

50. As diferenças entre valor justo da entidade e o valor contábil de seu patrimônio líquido, a qualquer momento, podem incluir uma série de fatores que afetam o valor justo da entidade. No entanto, essas diferenças não representam o custo dos ativos intangíveis controlados pela entidade.

Ativo intangível gerado internamente

51. Por vezes é difícil avaliar se um ativo intangível gerado internamente se qualifica para o reconhecimento, devido às dificuldades para:

(a) identificar se, e quando, existe um ativo identificável que gerará benefícios econômicos futuros esperados; e

(b) determinar com confiabilidade o custo do ativo. Em alguns casos não é possível separar o custo incorrido com a geração interna de ativo intangível do custo da manutenção ou melhoria do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) gerado internamente ou com as operações regulares (do dia-a-dia) da entidade.

Portanto, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requerimentos e orientações contidos nos itens 52 a 67, a seguir, a todos os ativos intangíveis gerados.

52. Para avaliar se um ativo intangível gerado internamente atende aos critérios de reconhecimento, a entidade deve classificar a geração do ativo:

(a) na fase de pesquisa; e/ou

(b) na fase de desenvolvimento.



Embora os termos "pesquisa" e "desenvolvimento" estejam definidos, as expressões "fase de pesquisa" e "fase de desenvolvimento" têm um significado mais amplo para efeitos deste Pronunciamento.

53. Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

Fase de pesquisa

54. Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa (ou da fase de pesquisa de projeto interno) devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

55. Durante a fase de pesquisa de projeto interno, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros. Portanto, tais gastos devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos.

56. São exemplos de atividades de pesquisa:

- (a) atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- (b) busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- (c) busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- (d) formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

Fase de desenvolvimento

57. Um ativo intangível resultante de desenvolvimento (ou da fase de desenvolvimento de projeto interno) deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir enumerados:

- (a) viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;
- (b) intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- (c) capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- (d) forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- (e) disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- (f) capacidade de mensurar com confiabilidade os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

58. Na fase de desenvolvimento de projeto interno, a entidade pode, em alguns casos, identificar um ativo intangível e demonstrar que este gerará prováveis benefícios econômicos futuros, uma vez que a fase de desenvolvimento de um projeto é mais avançada do que a fase de pesquisa.



59. São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- (a) projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- (b) projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- (c) projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial; e
- (d) projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados.

60. Para demonstrar como um ativo intangível gerará prováveis benefícios econômicos futuros, a entidade deve avaliar os benefícios econômicos a serem obtidos por meio desse ativo com base nos princípios do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Se o ativo gerar benefícios econômicos somente em conjunto com outros ativos, deve ser considerado o conceito de unidades geradoras de caixa previsto no Pronunciamento Técnico CPC 01.

61. A disponibilidade de recursos para concluir, usar e obter os benefícios gerados por um ativo intangível pode ser evidenciada, por exemplo, por um plano de negócios que demonstre os recursos técnicos, financeiros e outros recursos necessários, e a capacidade da entidade de garantir esses recursos. Em alguns casos, a entidade demonstra a disponibilidade de recursos externos ao conseguir, junto a um financiador, indicação de que ele está disposto a financiar o plano.

62. Os sistemas de custeio de uma entidade podem muitas vezes mensurar com confiabilidade o custo da geração interna de ativo intangível e outros gastos incorridos para obter direitos autorais, licenças ou para desenvolver software de computadores.

63. Marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

64. Os gastos incorridos com marcas, títulos de publicações, listas de clientes e outros itens similares não podem ser separados dos custos relacionados ao desenvolvimento do negócio como um todo. Dessa forma, esses itens não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

Custo de ativo intangível gerado internamente

65. O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil nos termos deste Pronunciamento como estabelecido no item 24 se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende aos critérios de reconhecimento contidos nos itens 21, 22 e 57. O item 71 não permite a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como despesa.

66. O custo de ativo intangível gerado internamente inclui todos os gastos diretamente atribuíveis, necessários à criação, produção e preparação do ativo para ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. Exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- (a) gastos com materiais e serviços consumidos ou utilizados na geração do ativo intangível;
- (b) custos de benefícios a empregados (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados) relacionados à geração do ativo intangível;
- (c) taxas de registro de direito legal; e
- (d) amortização de patentes e licenças utilizadas na geração do ativo intangível.



O Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos especifica critérios para o reconhecimento dos juros como um elemento do custo de um ativo intangível gerado internamente.

67. Os seguintes itens não são componentes do custo de ativo intangível gerado internamente:

(a) gastos com vendas, administrativos e outros gastos indiretos, exceto se tais gastos puderem ser atribuídos diretamente à preparação do ativo para uso;

(b) ineficiências identificadas e prejuízos operacionais iniciais incorridos antes do ativo atingir o desempenho planejado; e

(c) gastos com o treinamento de pessoal para operar o ativo.

Exemplo do item 65

Uma entidade está desenvolvendo novo processo de produção. No exercício de 20X5, os gastos incorridos foram de \$ 1.000, dos quais \$ 900 foram incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 e \$ 100 entre essa data e 31 de dezembro de 20X5. A entidade está apta a demonstrar que em 1º de dezembro de 20X5 o processo de produção atendia aos critérios para reconhecimento como ativo intangível. O valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$ 500

Ao final de 20X5, o processo de produção está reconhecido como ativo intangível ao custo de \$ 100 (gasto incorrido desde a data em que os critérios de reconhecimento foram atendidos, ou seja, 1º de dezembro de 20X5). Os gastos de \$ 900 incorridos antes de 1º de dezembro de 20X5 devem ser reconhecidos como despesa porque os critérios de reconhecimento só foram atendidos nessa data, não podendo ser incluídos no custo do processo de produção reconhecido na data do balanço.

No exercício de 20X6, os gastos incorridos são de \$ 2.000. Ao final de 20X6, o valor recuperável do know-how incorporado no processo (inclusive futuras saídas de caixa para concluí-lo e deixá-lo pronto para uso) está estimado em \$1.900.

Ao final de 20X6, o custo do processo de produção é de \$ 2.100 (gastos de \$ 100 reconhecidos no final de 20X5 mais \$ 2.000 reconhecidos em 20X6). A entidade deve reconhecer uma perda de valor de \$ 200 para ajustar o valor contábil do processo antes dessa perda de valor (\$ 2.100) ao seu valor recuperável (\$ 1.900). Essa perda por redução no valor recuperável será revertida em um período posterior se os requerimentos de reversão de perda de valor, previstos no Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, forem atendidos

Reconhecimento de despesa

68. Os gastos com um item intangível devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, exceto:

(a) se fizerem parte do custo de ativo intangível que atenda aos critérios de reconhecimento (ver itens 18 a 67); ou

(b) se o item é adquirido em uma combinação de negócios e não possa ser reconhecido como ativo intangível. Nesse caso, esse gasto (incluído no custo da combinação de negócios) deve fazer parte do valor atribuível ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) na data de aquisição (ver Pronunciamento Técnico CPC 15).

69. Em alguns casos são incorridos gastos para gerar benefícios econômicos futuros à entidade, sem a aquisição ou criação de ativo intangível ou outros ativos passíveis de serem reconhecidos. No caso do fornecimento de produtos, a entidade deve reconhecer esse gasto como despesa quando tiver o direito de acessar aqueles produtos. No caso do fornecimento de serviços, a entidade deve reconhecer o gasto

como despesa quando receber os serviços. Por exemplo, gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos (ver item 54), exceto quando forem adquiridos como parte de uma combinação de negócios. Exemplos de outros gastos a serem reconhecidos como despesa quando incorridos:

(a) gastos com atividades pré-operacionais destinadas a constituir a empresa (ou seja, custo do início das operações), exceto se estiverem incluídas no custo de um item do ativo imobilizado, conforme Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado. O custo do início das operações pode incluir custos de estabelecimento, tais como custos jurídicos e de secretaria, incorridos para constituir a pessoa jurídica, gastos para abrir novas instalações ou negócio (ou seja, custos pré-abertura) ou gastos com o início de novas unidades operacionais ou o lançamento de novos produtos ou processos;

(b) gastos com treinamento;

(c) gastos com publicidade e atividades promocionais (incluindo envio de catálogos); e

(d) gastos com remanejamento ou reorganização, total ou parcial, da entidade.

69A. A entidade tem o direito de acessar os produtos quando estes passam a ser de sua propriedade. Da mesma forma, ela tem o direito de acessar produtos que tenham sido desenvolvidos por um fornecedor, de acordo com os termos de contrato de fornecimento e cuja entrega possa ser exigida pela entidade em troca do pagamento efetuado. Serviços são recebidos quando são prestados por um fornecedor de acordo com contrato de prestação de serviços e não quando a entidade usa os mesmos para prestar outros serviços, como, por exemplo, para enviar material de publicidade aos clientes.

70. O item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando bens tenham sido pagos antes de a entidade obter o direito de acessar aqueles bens. De forma similar, o item 68 não impede que a entidade reconheça o pagamento antecipado como ativo, quando serviços tiverem sido pagos antes de a entidade receber esses serviços.

Despesa anterior não reconhecida como ativo

71. Gastos com um item intangível reconhecidos inicialmente como despesa não devem ser reconhecidos como parte do custo de ativo intangível em data subsequente.

Mensuração após reconhecimento

72. A Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis que consta do Pronunciamento Conceitual Básico do CPC prevê que a entidade pode, em determinadas circunstâncias, optar pelo método de custo ou pelo método de reavaliação para a sua política contábil. Quando a opção pelo método de reavaliação não estiver restringida por lei ou norma legal regularmente estabelecida (2) , a entidade deve optar em reconhecer um ativo intangível pelo método de custo (item 74) ou pelo método de reavaliação (item 75). Caso um ativo intangível seja contabilizado com base no método de reavaliação, todos os ativos restantes da sua classe devem ser registrados utilizando o mesmo método, exceto quando não existir mercado ativo para tais itens.

73. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos com natureza e uso semelhante, dentro das operações da entidade. Os itens de uma classe de ativos intangíveis devem ser reavaliados simultaneamente para evitar a reavaliação de apenas alguns ativos e a apresentação de valores de outros ativos nas demonstrações contábeis, representando uma mistura de custos e valores em datas diferentes.

Método de custo



74. Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser apresentado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda acumulada (Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos).

Método de reavaliação

75. Após o seu reconhecimento inicial, se permitido legalmente (2) , um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação. Para efeitos de reavaliação nos termos do presente Pronunciamento Técnico, o valor justo deve ser mensurado em relação a um mercado ativo. A reavaliação deve ser realizada regularmente para que, na data do balanço, o valor contábil do ativo não apresente divergências relevantes em relação ao seu valor justo.

76. O método de reavaliação não permite:

- (a) a reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos; nem
- (b) o reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

77. O método de reavaliação deve ser aplicado após um ativo ter sido inicialmente reconhecido pelo custo. No entanto, se apenas parte do custo de um ativo intangível é reconhecido como ativo porque ele não atendia aos critérios de reconhecimento até determinado ponto do processo (ver item 65), o método de reavaliação pode ser aplicado a todo o ativo. Além disso, o método de reavaliação pode ser aplicado a um ativo intangível recebido por subvenção ou assistência governamental e reconhecido pelo valor nominal (ver item 44).

78. É raro existir mercado ativo para um ativo intangível, mas pode acontecer. Por exemplo, em alguns locais, pode haver mercado ativo para licenças de táxi, licenças de pesca ou cotas de produção transferíveis livremente. No entanto, pode não haver mercado ativo para marcas, títulos de publicações, direitos de edição de músicas e filmes, patentes ou marcas registradas porque esse tipo de ativo é único. Além do mais, apesar de ativos intangíveis serem comprados e vendidos, contratos são negociados entre compradores e vendedores individuais e transações são relativamente raras. Por essa razão, o preço pago por um ativo pode não constituir evidência suficiente do valor justo de outro. Ademais, os preços muitas vezes não estão disponíveis para o público.

79. A frequência das reavaliações depende da volatilidade do valor justo de ativos intangíveis que estão sendo reavaliados. Se o valor justo do ativo reavaliado diferir significativamente do seu valor contábil, será necessário realizar outra reavaliação. O valor justo de alguns ativos intangíveis pode variar significativamente, exigindo, por isso, reavaliação anual. Reavaliações frequentes são desnecessárias no caso de ativos intangíveis sem variações significativas do seu valor justo.

80. Quando um ativo intangível for reavaliado, o valor contábil do ativo deve ser ajustado para o valor da reavaliação. Na data da reavaliação, o ativo deve ser tratado de uma das seguintes formas:

- (a) o valor contábil bruto deve ser ajustado de forma que seja consistente com a reavaliação do valor contábil do ativo. Por exemplo, o valor contábil bruto pode ser ajustado em função dos dados de mercado observáveis, ou pode ser ajustado proporcionalmente à variação no valor contábil. A amortização acumulada à data da reavaliação deve ser ajustada para igualar a diferença entre o valor contábil bruto e o valor contábil do ativo após considerar as perdas por desvalorização acumuladas; ou
- (b) a amortização acumulada deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo.

O valor do ajuste da amortização acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado de acordo com os itens 85 e 86.



81. Caso um ativo intangível em uma classe de ativos intangíveis reavaliados não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, deve ser reconhecido pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por desvalorização.

82. Se o valor justo de ativo intangível reavaliado deixar de poder ser mensurado em relação a um mercado ativo, o seu valor contábil deve ser o valor reavaliado na data da última reavaliação em relação ao mercado ativo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por desvalorização.

83. O fato de já não existir mercado ativo para o ativo intangível reavaliado pode indicar que ele pode ter perdido valor, devendo ser testado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

84. Se o valor justo do ativo puder ser mensurado em relação a um mercado ativo na data de avaliação posterior, o método de reavaliação deve ser aplicado a partir dessa data.

85. Se o valor contábil de ativo intangível aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve ser creditado diretamente à conta própria de outros resultados abrangentes no patrimônio líquido. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado quando se tratar da reversão de decréscimo de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado.

86. Se o valor contábil de ativo intangível diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado. No entanto, a diminuição do ativo intangível deve ser debitada diretamente ao patrimônio líquido, contra a conta de reserva de reavaliação, até o seu limite.

87. O saldo acumulado relativo à reavaliação acumulada do ativo intangível incluída no patrimônio líquido somente pode ser transferido para lucros acumulados quando for realizada. O valor total pode ser realizado com a baixa ou a alienação do ativo. Entretanto, uma parte da reavaliação pode ser realizada enquanto o ativo é usado pela entidade; nesse caso, o valor realizado será a diferença entre a amortização baseada no valor contábil do ativo e a amortização que teria sido reconhecida com base no custo histórico do ativo. A transferência para lucros acumulados não deve transitar pelo resultado.

Vida útil

88. A entidade deve avaliar se a vida útil de ativo intangível é definida ou indefinida e, no primeiro caso, a duração ou o volume de produção ou unidades semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos para a entidade.

89. A contabilização de ativo intangível baseia-se na sua vida útil. Um ativo intangível com vida útil definida deve ser amortizado (ver itens 97 a 106), enquanto a de um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (ver itens 107 a 110). Os exemplos incluídos neste Pronunciamento ilustram a determinação da vida útil de diferentes ativos intangíveis e a sua posterior contabilização com base na determinação da vida útil.

90. Muitos fatores devem ser considerados na determinação da vida útil de ativo intangível, inclusive:

(a) a utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe de administração;

(b) os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;

(c) obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;

(d) a estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;

(e) medidas esperadas da concorrência ou de potenciais concorrentes;

(f) o nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros do ativo e a capacidade e a intenção da entidade para atingir tal nível;

(g) o período de controle sobre o ativo e os limites legais ou similares para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e

(h) se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

91. O termo "indefinida" não significa "infinita". A vida útil de ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade e intenção da entidade para atingir tal nível. A conclusão de que a vida útil de ativo intangível é indefinida não deve estar fundamentada em uma previsão de gastos futuros superiores ao necessário para mantê-lo nesse nível de desempenho.

92. Considerando o histórico de rápidas alterações na tecnologia, os softwares e muitos outros ativos intangíveis estão suscetíveis à obsolescência tecnológica. Portanto, muitas vezes será o caso de que sua vida útil seja curta. Reduções futuras esperadas no preço de venda de item que foi produzido usando um ativo intangível podem indicar a expectativa de obsolescência tecnológica ou comercial do bem, que, por sua vez, pode refletir uma redução dos benefícios econômicos futuros incorporados no ativo.

93. A vida útil de ativo intangível pode ser muito longa ou até indefinida. A incerteza justifica a prudência na estimativa da sua vida útil, mas isso não justifica escolher um prazo tão curto que seja irreal.

94. A vida útil de ativo intangível resultante de direitos contratuais ou outros direitos legais não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os direitos contratuais ou outros direitos legais sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação, se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo. A vida útil de um direito readquirido reconhecido como ativo intangível em uma combinação de negócios é o período contratual remanescente do contrato em que o direito foi concedido e não incluirá períodos de renovação.

95. Podem existir tanto fatores econômicos como legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

96. A existência dos fatores a seguir, entre outros, indica que a entidade está apta a renovar os direitos contratuais ou outros direitos legais sem custo significativo:

(a) existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os direitos contratuais ou outros direitos legais serão renovados. Se a renovação depender de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;

(b) existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e



(c) o custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros que se espera fluam para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros esperados, o custo de "renovação" deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

Ativo intangível com vida útil definida

Período e método de amortização

97. O valor amortizável de ativo intangível com vida útil definida deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada. A amortização deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso, ou seja, quando se encontrar no local e nas condições necessários para que possa funcionar da maneira pretendida pela administração. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda ou incluído em um grupo de ativos classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, ou, ainda, na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro. O método de amortização utilizado reflete o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Se não for possível determinar esse padrão com confiabilidade, deve ser utilizado o método linear. A despesa de amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, a não ser que outra norma ou pronunciamento contábil permita ou exija a sua inclusão no valor contábil de outro ativo.

98. Podem ser utilizados vários métodos de amortização para apropriar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Tais métodos incluem o método linear, também conhecido como método de linha reta, o método dos saldos decrescentes e o método de unidades produzidas. A seleção do método deve obedecer ao padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros esperados, incorporados ao ativo, e aplicado consistentemente entre períodos, a não ser que exista alteração nesse padrão.

98A. Há uma presunção refutável de que o método de amortização baseado na receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível não é apropriado. A receita gerada por atividade que inclui o uso de ativo intangível reflete fatores típicos que não estão diretamente ligados ao consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo intangível. Por exemplo, a receita é afetada por outros insumos e processos, atividades de venda e mudanças nos volumes e preços de venda. O componente de preço da receita pode ser afetado pela inflação, o que não tem qualquer influência sobre a maneira como o ativo é consumido. Essa presunção só pode ser superada em circunstâncias limitadas:

(a) em que o ativo intangível é expresso como mensuração de receitas, conforme descrito no item 98C; ou

(b) quando possa ser demonstrado que as receitas e o consumo dos benefícios econômicos do ativo intangível são altamente correlacionados.

98B. Na escolha do método de amortização adequado, de acordo com o item 98, a entidade pode determinar o fator limitante predominante que é inerente ao ativo intangível. Por exemplo, o contrato que estabelece os direitos da entidade sobre o uso do ativo intangível pode especificar o uso do ativo intangível pela entidade como número predeterminado de anos (ou seja, tempo), como número de unidades produzidas ou como montante total fixo da receita a ser gerada. A identificação do fator limitante predominante pode servir de ponto de partida para a identificação da base adequada da amortização, mas outra base pode ser aplicada se refletir de forma mais próxima o padrão esperado de consumo de benefícios econômicos.

98C. Na circunstância em que o fator limitante predominante, que é inerente ao ativo intangível, é a obtenção de um limite de receita, a receita a ser gerada pode ser a base adequada para a amortização.



Por exemplo, a entidade pode adquirir uma concessão para explorar e extrair ouro de uma mina de ouro. O fim do contrato pode estar baseado no valor fixo da receita total a ser gerada a partir da extração (por exemplo, o contrato pode permitir a extração de ouro da mina até que a receita total acumulada com a venda de ouro atinja \$ 2 bilhões) e não ser baseado no tempo ou na quantidade de ouro extraído. Em outro exemplo, o direito de operar a estrada com pedágio pode estar baseado no montante total fixo de receita a ser gerado a partir de pedágios cobrados cumulativos (por exemplo, o contrato pode permitir a operação da estrada com pedágio até que o montante acumulado de pedágios gerados a partir da operação da estrada atinja \$ 100 milhões). No caso em que a receita foi estabelecida como o fator limitante predominante no contrato para a utilização do ativo intangível, a receita que será gerada pode ser a base adequada para a amortização do ativo intangível, desde que o contrato especifique o valor fixo total da receita a ser gerado sobre o qual a amortização deve ser determinada.

99. A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques (ver Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques).

Valor residual

100. Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, a não ser que:

(a) haja compromisso de terceiros para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou

(b) exista mercado ativo (como definido no CPC 46) para ele e:

(i) o valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado; e

(ii) seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

101. O valor amortizável de ativo com vida útil definida deve ser determinado após a dedução de seu valor residual. O valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

102. A estimativa do valor residual baseia-se no valor recuperável pela alienação, utilizando os preços em vigor na data da estimativa para a venda de ativo similar que tenha atingido o final de sua vida útil e que tenha sido operado em condições semelhantes àquelas em que o ativo será utilizado. O valor residual deve ser revisado pelo menos ao final de cada exercício. Uma alteração no valor residual deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

103. O valor residual de ativo intangível pode ser aumentado. A despesa de amortização de ativo intangível será zero enquanto o valor residual subsequente for igual ou superior ao seu valor contábil.

Revisão do período e do método de amortização

104. O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser registradas como mudanças nas estimativas contábeis, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.



105. Ao longo da vida de ativo intangível, pode ficar evidente que a estimativa de sua vida útil é inadequada. Por exemplo, o reconhecimento de prejuízo por perda de valor pode indicar que o prazo de amortização deve ser alterado.

106. Com o decorrer do tempo, o padrão dos benefícios econômicos futuros gerados pelo ativo intangível que se espera ingressem na entidade pode mudar. Por exemplo, pode ficar evidente que o método dos saldos decrescentes é mais adequado que o método linear. Outro exemplo é o caso da utilização de direitos de licença que depende de medidas pendentes em relação a outros componentes do plano de negócios. Nesse caso, os benefícios econômicos gerados pelo ativo talvez só sejam auferidos em períodos posteriores.

Ativo intangível com vida útil indefinida

107. Ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado.

108. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, comparando o seu valor recuperável com o seu valor contábil:

(a) anualmente; e

(b) sempre que existam indícios de que o ativo intangível pode ter perdido valor.

Revisão da vida útil

109. A vida útil de ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil, conforme Pronunciamento Técnico CPC 23.

110. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a revisão da vida útil de ativo intangível de indefinida para definida é um indicador de que o ativo pode já não ter valor. Assim, a entidade deve testar a perda de valor do ativo em relação ao seu valor recuperável, de acordo com o referido Pronunciamento, reconhecendo a eventual desvalorização como perda.

Recuperação do valor contábil - perda por redução ao valor recuperável de ativos

111. Para determinar se um ativo intangível já não tem valor, a entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Esse Pronunciamento determina quando e como a entidade deve revisar o valor contábil de seus ativos, como determinar o seu valor recuperável e quando reconhecer ou reverter perda por desvalorização.

Baixa e alienação

112. O ativo intangível deve ser baixado:

(a) por ocasião de sua alienação; ou

(b) quando não são esperados benefícios econômicos futuros com a sua utilização ou alienação.

113. Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo. Esses ganhos ou perdas devem ser reconhecidos no resultado quando o ativo é baixado (a menos que o CPC 06 venha a

requerer outro tratamento em uma venda e lease back), mas os ganhos não devem ser classificados como receitas de venda.

114. Existem várias formas de alienação de ativo intangível (por exemplo, venda, arrendamento financeiro ou doação). A data da alienação do ativo intangível é a data em que o recebedor obtém o controle desse ativo de acordo com os requisitos para determinar quando a obrigação de cumprimento é satisfeita no CPC 47. O CPC 06 deve ser aplicado à baixa por meio da venda e de lease back.

115. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento de ativo intangível previsto no item 21, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de ativo intangível, deve baixar o valor contábil da parcela substituída. Se a apuração desse valor contábil não for praticável para a entidade, esta pode utilizar o custo de substituição como indicador do custo da parcela substituída na época em que foi adquirida ou gerada internamente.

115A.No caso de re aquisição de direitos por meio de uma combinação de negócios, se esses direitos forem subseqüentemente revendidos a um terceiro, o correspondente valor contábil, se existir, deve ser utilizado para determinar o ganho ou a perda na revenda.

116. O valor da contrapartida a ser incluído no ganho ou perda resultante da baixa de ativo intangível deve ser estabelecido de acordo com os requisitos para determinar o preço de transação nos itens 47 a 72 do CPC 47. As alterações subseqüentes ao valor estimado da contrapartida incluído no ganho ou perda devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para alterações no preço de transação no CPC 47.

117. A amortização de ativo intangível com vida útil definida não termina quando ele deixa de ser utilizado, a não ser que esteja completamente amortizado ou classificado como mantido para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

Divulgação

Geral

118. A entidade deve divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

(a) com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizados;

(b) os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;

(c) o valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período;

(d) a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível for incluída;

(e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrando:

(i) adições, indicando separadamente as que foram geradas por desenvolvimento interno e as adquiridas, bem como as adquiridas por meio de uma combinação de negócios;

(ii) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em grupo de ativos classificados como mantidos para venda, nos moldes do Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras baixas;

(iii) aumentos ou reduções durante o período, decorrentes de reavaliações nos termos dos itens 75, 85 e 86 e perda por desvalorização de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

(iv) provisões para perdas de ativos, reconhecidas no resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

(v) reversão de perda por desvalorização de ativos, apropriada ao resultado do período, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos (se houver);

(vi) qualquer amortização reconhecida no período;

(vii) variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis para a moeda de apresentação e de operações no exterior para a moeda de apresentação da entidade; e

(viii) outras alterações no valor contábil durante o período.

119. Uma classe de ativos intangíveis é um grupo de ativos de natureza e com utilização similar nas atividades da entidade. Entre os exemplos de classes distintas, temos:

(a) marcas;

(b) títulos de periódicos;

(c) softwares;

(d) licenças e franquias;

(e) direitos autorais, patentes e outros direitos de propriedade industrial, de serviços e operacionais;

(f) receitas, fórmulas, modelos, projetos e protótipos; e

(g) ativos intangíveis em desenvolvimento.

As classes acima mencionadas devem ser separadas (agregadas) em classes menores (maiores) se isso resultar em informação mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis.

120. A entidade deve divulgar informações sobre ativos intangíveis que perderam o seu valor de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, além das informações exigidas no item 118(e)(iii) a (v).

121. O Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer que uma entidade divulgue a natureza e o valor das variações nas estimativas contábeis com impacto relevante no período corrente ou em períodos subsequentes. Essa divulgação pode resultar de alterações:

(a) na avaliação da vida útil de ativo intangível:

(b) no método de amortização; ou

(c) nos valores residuais.

122. A entidade também deve divulgar:



(a) em relação a ativos intangíveis avaliados como tendo vida útil indefinida, o seu valor contábil e os motivos que fundamentam essa avaliação. Ao apresentar essas razões, a entidade deve descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de vida útil indefinida do ativo;

(b) uma descrição, o valor contábil e o prazo de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual relevante para as demonstrações contábeis da entidade;

(c) em relação a ativos intangíveis adquiridos por meio de subvenção ou assistência governamentais e inicialmente reconhecidos ao valor justo (ver item 44):

(i) o valor justo inicialmente reconhecido dos ativos;

(ii) o seu valor contábil; e

(iii) se são mensurados, após o reconhecimento, pelo método de custo ou de reavaliação (3) ;

(d) a existência e os valores contábeis de ativos intangíveis cuja titularidade é restrita e os valores contábeis de ativos intangíveis oferecidos como garantia de obrigações; e

(e) o valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis.

123. Quando a entidade descrever os fatores mais importantes que levaram à definição de que a vida útil do ativo é indefinida, deve levar em consideração os fatores relacionados no item 90.

Ativo intangível mensurado após o reconhecimento utilizando o método de reavaliação

124. Caso os ativos intangíveis sejam contabilizados a valores reavaliados, a entidade deve divulgar o seguinte:

(a) por classe de ativos intangíveis:

(i) a data efetiva da reavaliação;

(ii) o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados; e

(iii) o diferencial entre o valor contábil dos ativos intangíveis reavaliados e o valor desses mesmos ativos se utilizado o método de custo especificado no item 74; e

(b) o saldo da reavaliação, relacionada aos ativos intangíveis, no início e no final do período, indicando as variações ocorridas no período e eventuais restrições à distribuição do saldo aos acionistas.

125. Pode ser necessário agrupar as classes de ativo reavaliadas em classes maiores para efeitos de divulgação. No entanto, elas não serão agrupadas se isso provocar a apresentação de uma classe de ativos intangíveis que inclua valores mensurados pelos métodos de custo e de reavaliação.

Gasto com pesquisa e desenvolvimento

126. A entidade deve divulgar o total de gastos com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesas no período.

127. Os gastos com pesquisa e desenvolvimento devem incluir todos os gastos diretamente atribuíveis às atividades de pesquisa ou de desenvolvimento (ver itens 66 e 67 para obter orientação sobre o tipo de gasto a incluir para efeito da exigência de divulgação prevista no item 126).



Outras informações

128. É recomendável, mas não obrigatório, que a entidade divulgue as seguintes informações:

(a) descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação; e

(b) breve descrição de ativos intangíveis significativos, controlados pela entidade, mas que não são reconhecidos como ativos porque não atendem aos critérios de reconhecimento do presente Pronunciamento, ou porque foram adquiridos ou gerados antes de sua entrada em vigor.

Disposições transitórias

129. (Eliminado)

130. A entidade deve adotar este Pronunciamento:

(a) para contabilizar um ativo intangível adquirido em uma combinação de negócios de acordo com o alcance do Pronunciamento CPC 15 - Combinação de Negócios; e

(b) para contabilizar todos os outros ativos intangíveis prospectivamente a partir do início do primeiro período anual de aplicação deste Pronunciamento. Desse modo, quando um ativo intangível existe na data da entrada em vigor deste Pronunciamento, tendo sido esse custo anteriormente reconhecido como ativo, a entidade não deve ajustar o valor contábil dos ativos intangíveis reconhecidos nessa data. Entretanto, nessa data, a entidade deve aplicar este Pronunciamento para reavaliar as vidas úteis desses ativos intangíveis. Se, como resultado dessa reavaliação, a entidade mudar sua avaliação da vida útil de um ativo, essa mudança deve ser contabilizada como mudança em uma estimativa contábil de acordo com o Pronunciamento CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erros.

130A a 130G. (Eliminados)

Permutas de ativos similares

131. A exigência prevista no item 130 para aplicação deste Pronunciamento Técnico prospectivamente deve ser entendida de forma tal que se uma permuta de ativos tiver sido mensurada antes da vigência deste Pronunciamento Técnico com base no valor contábil do ativo dado em troca, a entidade não deve reapresentar o valor contábil do ativo adquirido para refletir seu valor justo na data da aquisição.

132. (Eliminado)

Revogação de outro pronunciamento

133. Este Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1) substitui o Pronunciamento Técnico CPC 04, aprovado em 3 de outubro de 2008.

Exemplos ilustrativos

Estes exemplos acompanham, mas não fazem parte do Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível.

Avaliação da vida útil de ativo intangível

A seguinte orientação proporciona exemplos sobre a determinação da vida útil de ativo intangível de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04.



Cada um dos exemplos seguintes descreve um ativo intangível adquirido, os fatos e as circunstâncias que envolvem a determinação da sua vida útil e o reconhecimento subsequente baseado nessa determinação.

Exemplo 1 - lista de clientes adquirida

Uma entidade de marketing adquire uma lista de clientes e espera ser capaz de obter benefícios da informação contida na lista por pelo menos durante um ano, mas não mais do que três anos.

A lista de clientes deveria ser amortizada durante a melhor estimativa da administração em relação à sua vida útil econômica, por exemplo: 18 meses. Embora a entidade possa ter intenção de adicionar nomes de clientes e/ou outra informação à lista no futuro, os benefícios esperados da lista de clientes adquirida relacionam-se apenas com os clientes nessa lista na data em que foi adquirida. A lista de clientes também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, ao avaliar se há qualquer indicação de que a lista de clientes possa estar sujeita a uma perda.

Exemplo 2 - patente adquirida que expira após 15 anos

Espera-se que um produto protegido pela tecnologia patenteada seja fonte de geração de fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante, pelo menos, 15 anos. A entidade tem o compromisso de um terceiro para comprar essa patente em cinco anos por 60% do valor justo da patente na data em que foi adquirida, e a entidade pretende vender a patente em cinco anos.

A patente seria amortizada durante os cinco anos de vida útil para a entidade, com um valor residual igual ao valor presente de 60% do valor justo da patente na data em que foi adquirida. A patente também seria analisada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 3 - copyright adquirido que tem vida legal remanescente de 50 anos

A análise dos hábitos dos consumidores e das tendências do mercado proporciona evidência de que o material com copyright irá gerar fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade durante apenas mais 30 anos.

O copyright deve ser amortizado durante a sua vida útil estimada de 30 anos. O copyright também seria analisado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 4 - licença de transmissão (broadcasting) adquirida que expira após cinco anos

A licença de transmissão (broadcasting) é renovável a cada 10 anos se a entidade proporcionar pelo menos um nível médio de serviço aos seus clientes e cumprir os requisitos legislativos relevantes. A licença pode ser renovada indefinidamente a baixo custo e foi renovada duas vezes antes da aquisição mais recente. A entidade adquirente pretende renovar a licença indefinidamente e as evidências existentes suportam a sua capacidade para fazê-lo. Historicamente, não tem havido qualquer contestação quanto à renovação da licença. Não se espera que a tecnologia usada na transmissão seja substituída por outra tecnologia em futuro previsível. Portanto, espera-se que a licença contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente.

A licença de transmissão seria tratada como tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para os fluxos de caixa líquidos em benefício da entidade indefinidamente. Portanto, a licença não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. A licença deve ser testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 5 - licença de transmissão do exemplo 4

A autoridade licenciadora subsequentemente decide que vai deixar de renovar as licenças de transmissão e, em vez disso, vai leiloar essas licenças. No momento em que a autoridade licenciadora toma essa decisão, a licença de transmissão da entidade tem três anos até expirar. A entidade espera que a licença continue a contribuir para os fluxos de caixa líquidos em favor da entidade até expirar.

Dado que a licença de transmissão já não pode ser renovada, a sua vida útil deixou de ser indefinida. Assim, a licença adquirida seria amortizada durante os três anos de vida útil que faltam e imediatamente testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 6 - autorização de rota de linhas aéreas adquiridas entre duas cidades que expira após três anos

A autorização de rota pode ser renovada a cada cinco anos, e a entidade adquirente pretende cumprir as regras e regulamentos aplicáveis que envolvem a renovação. As renovações de autorizações de rota são rotineiramente concedidas a um custo mínimo e historicamente têm sido renovadas quando a linha aérea cumpre as regras e regulamentos aplicáveis. A entidade adquirente espera utilizar a rota entre as duas cidades indefinidamente a partir dos seus aeroportos centrais e espera que a infraestrutura de suporte relacionada (utilização de portões de aeroporto, slots e locações de instalações de terminais) continue a funcionar nesses aeroportos enquanto tiver a autorização de rota. Análises da procura e dos fluxos de caixa suportam esses pressupostos.

Dado que os fatos e as circunstâncias suportam a capacidade da entidade adquirente para continuar a fornecer serviços aéreos indefinidamente entre as duas cidades, o ativo intangível relacionado com a autorização de rota é tratado como tendo vida útil indefinida. Portanto, a autorização de rota não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 7 - marca comercial adquirida usada para identificar e distinguir um produto de consumo que tem sido líder de mercado nos últimos oito anos

A marca comercial tem vida legal restante de cinco anos, mas é renovável a cada 10 anos a baixo custo. A entidade adquirente pretende renovar a marca comercial continuamente e a evidência suporta a sua capacidade para fazê-lo. Uma análise de (1) estudos sobre o ciclo de vida do produto, (2) tendências de mercado, competitivas e ambientais, e (3) oportunidades de extensão da marca proporcionam evidência de que o produto com marca comercial irá gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade adquirente durante um período indefinido.

A marca comercial seria tratada com tendo vida útil indefinida porque se espera que contribua para fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Portanto, a marca comercial não seria amortizada enquanto a sua vida útil não fosse determinada como definida. Seria testada quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 8 - marca comercial adquirida há 10 anos que distingue um produto de consumo líder

A marca comercial era considerada como tendo vida útil indefinida quando foi adquirida porque se esperava que o produto com a marca comercial gerasse fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente. Contudo, uma marca concorrente inesperada entrou recentemente no mercado e vai reduzir as futuras vendas do produto. A administração estima que os fluxos de caixa líquidos gerados pelo produto serão 20% inferiores no futuro previsível. Contudo, a administração espera que o produto continue a gerar fluxos de caixa líquidos para a entidade indefinidamente mesmo que por valores reduzidos.



Como resultado do decréscimo projetado nos futuros fluxos de caixa líquidos, a entidade determina que o valor recuperável estimado da marca comercial é inferior ao valor contábil, sendo reconhecida a perda por desvalorização. Dado que ainda é considerada como tendo vida útil indefinida, a marca comercial não seria amortizada, mas continuaria sujeita ao teste quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

Exemplo 9 - marca comercial para uma linha de produtos que foi adquirida há vários anos em combinação de negócios

No momento da combinação de negócios, a adquirida produzia a linha de produtos há 35 anos com muitos novos modelos desenvolvidos segundo a marca comercial. Na data de aquisição, a adquirente esperava continuar a produção da linha, e uma análise de vários fatores econômicos indicou que não havia limite para o período durante o qual a marca comercial iria contribuir para os fluxos de caixa líquidos da adquirente. Consequentemente, a marca comercial não foi amortizada pela adquirente. Contudo, a administração decidiu recentemente que a produção da linha de produtos será descontinuada em um prazo previsto de quatro anos.

Dado que a vida útil da marca comercial adquirida já não é mais considerada como indefinida, o valor contábil da marca comercial deve ser testado quanto à necessidade de reconhecimento de perda por desvalorização, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, e amortizado durante os quatro anos de vida útil remanescentes.

(1) A definição de ativo neste Pronunciamento não foi revisada após a revisão da definição de ativo no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

(2) Na data da aprovação deste Pronunciamento, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

(3) Na data da aprovação deste Pronunciamento, a reavaliação de bens tangíveis ou intangíveis não é permitida devido às disposições contidas na Lei nº. 11.638/07, que alterou a Lei nº. 6.404/76, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2008.

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA DO CPC 04

Ativo Intangível - Custo com Sítio para Internet (Website Costs)

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - SIC 32 (BV 2010)

Referências

CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis

CPC 16 - Estoques

CPC 27 - Ativo Imobilizado

CPC 06 - Arrendamentos

CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos

CPC 04 - Ativo Intangível



CPC 15 - Combinação de Negócios

CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente

Questão

1. Uma entidade pode incorrer em gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do seu próprio sítio para internet (website) para acesso interno ou externo. Um website concebido para acesso externo pode ser utilizado para várias finalidades, tais como para promover e anunciar produtos e serviços de uma entidade, proporcionar serviços eletrônicos e vender produtos e serviços. Um website concebido para acesso interno pode ser utilizado para armazenar políticas da entidade e dados dos clientes, bem como para pesquisar informações relevantes.

2. As fases de desenvolvimento de um website podem ser descritas como segue:

(a) Planejamento - inclui a realização de estudos de viabilidade, definindo objetivos e especificações, avaliando alternativas e escolhendo preferências.

(b) Desenvolvimento de aplicativos e da infraestrutura - inclui a obtenção de um nome de domínio, a compra e desenvolvimento de hardware e software operativo, a instalação de aplicativos desenvolvidos e testes.

(c) Desenvolvimento da concepção gráfica - inclui o desenho do aspecto gráfico das páginas web.

(d) Desenvolvimento de conteúdos - inclui a criação, compra, preparação e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no website, antes da conclusão do desenvolvimento do website. Essa informação pode ser armazenada em bases de dados individuais integradas no (ou acessadas a partir do) website ou diretamente codificada nas páginas web.

3. Uma vez concluído o desenvolvimento de um website, começa a fase de funcionamento. Durante essa fase, a entidade mantém e aperfeiçoa os aplicativos, infraestrutura, concepção gráfica e conteúdo do website.

4. Ao contabilizar os gastos internos com o desenvolvimento e funcionamento do website da entidade para acesso interno ou externo, as questões a serem levadas em consideração são as seguintes:

(a) se o website se constitui em um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04; e

(b) o tratamento contábil apropriado para tais gastos.

5. Esta Interpretação não se aplica aos gastos com a aquisição, desenvolvimento e operação de hardware (por exemplo, servidores de sítio na internet, servidores de teste, servidores de produção e conexões à internet) de sítio na internet. Gastos dessa natureza devem ser contabilizados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado. Além disso, quando a entidade incorre em gastos com o fornecedor de serviços da internet, o qual realiza a hospedagem do sítio da entidade, o gasto deve ser reconhecido como despesa, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, item 88, e com o CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do CPC, quando os serviços são recebidos.

6. O CPC 04 - Ativo Intangível não é aplicável a ativos intangíveis mantidos pela entidade para venda no curso normal dos negócios (ver CPC 16 e CPC 47), nem a arrendamentos de ativos intangíveis dentro do alcance do CPC 06. Consequentemente, esta interpretação não deve ser aplicada aos gastos com o desenvolvimento ou à operação de sítio na internet (ou software de sítio na internet) para venda a outra entidade ou que é contabilizado de acordo com o CPC 06.



Consenso

7. O website de uma entidade que decorra da fase de desenvolvimento e se destine ao acesso interno ou externo constitui um ativo intangível gerado internamente e que está sujeito aos requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 04.

8. Um website resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido como ativo intangível se, e apenas se, além de atender os requerimentos gerais descritos no item 21 do Pronunciamento Técnico CPC 04 para reconhecimento e mensuração inicial, a entidade satisfizer os requerimentos especificados no item 57 do Pronunciamento Técnico CPC 04. Em particular, a entidade pode ter capacidade para satisfazer o requisito de demonstrar de que forma o seu website irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros de acordo com o item 57(d) quando, por exemplo, o website tem capacidade para gerar receitas, incluindo receitas diretas decorrentes da disponibilização de um serviço de encomendas. A entidade não pode demonstrar de que forma um website, desenvolvido exclusiva e basicamente para promoção e publicidade dos seus produtos e serviços, irá gerar prováveis benefícios econômicos futuros e, assim, todos os gastos com o desenvolvimento de tal website devem ser reconhecidos como despesa no momento em que forem incorridos.

9. Qualquer gasto interno com o desenvolvimento e funcionamento do website de uma entidade deve ser contabilizado em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 04. A natureza de cada atividade que tenha gerado gasto (por exemplo, formação de empregados e manutenção do website) e a fase de desenvolvimento ou pós-desenvolvimento do website devem ser avaliadas para determinar o tratamento contábil apropriado.

Por exemplo:

(a) a fase do planejamento é semelhante em natureza à fase da pesquisa descrita nos itens 54 a 56 do Pronunciamento Técnico CPC 04. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa no momento em que for incorrido;

(b) a fase do desenvolvimento de aplicações e da infraestrutura, a fase do desenho gráfico e a fase do desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para efeitos que não sejam a publicidade e a promoção dos produtos e serviços de uma entidade, são semelhantes em natureza à fase de desenvolvimento descrita nos itens 57 a 64 do Pronunciamento Técnico CPC 04. O gasto incorrido nessas fases deve ser incluído no custo de um website reconhecido como ativo intangível, em conformidade com o item 8 desta Interpretação, quando o gasto puder ser diretamente atribuído e for necessário para a criação, produção ou preparação do website para que este seja capaz de funcionar da forma prevista pela administração. Por exemplo, o dispêndio com a aquisição ou criação de conteúdos (que não anunciem nem promovam os produtos e serviços de uma entidade) especificamente destinados a um website, ou o dispêndio incorrido para permitir a utilização dos conteúdos (por exemplo, uma taxa para adquirir uma licença de reprodução) no website, devem ser incluídos no custo de desenvolvimento quando essa condição for satisfeita. Porém, em conformidade com o item 71 do Pronunciamento Técnico CPC 04, o gasto com um item do intangível que inicialmente tenha sido reconhecido como despesa nas demonstrações contábeis anteriores não deve ser reconhecido como parte do custo de ativo intangível em data posterior (por exemplo, se os custos de direitos autorais (copyright) estiverem totalmente amortizados e o conteúdo for posteriormente disponibilizado num website);

(c) o gasto incorrido na fase de desenvolvimento de conteúdos, na medida em que o conteúdo seja desenvolvido para anunciar e promover os produtos e serviços de uma entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos), deve ser reconhecido como despesa quando incorrido em conformidade com o item 69(c) do Pronunciamento Técnico CPC 04. Por exemplo, ao contabilizar o gasto com serviços profissionais prestados para tirar fotografias digitais dos produtos de uma entidade e aperfeiçoar a respectiva apresentação, o gasto deve ser reconhecido como despesa na medida em que os serviços profissionais vão sendo prestados durante o processo e não quando as fotografias digitais forem apresentadas no website;



(d) a fase de funcionamento começa quando o desenvolvimento de um website estiver concluído. O gasto incorrido nessa fase deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, a menos que cumpra os critérios de reconhecimento enunciados no item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 04.

10. Um website que seja reconhecido como ativo intangível nos termos do item 8 desta Interpretação deve ser mensurado após o reconhecimento inicial aplicando-se os requerimentos estipulados nos itens 72 a 87 do Pronunciamento Técnico CPC 04. A melhor estimativa da vida útil de um website deve ser curta.

Apêndice da Interpretação Técnica

Este Apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte da Interpretação. A finalidade do Apêndice é ilustrar exemplos de gastos que ocorrem durante cada uma das fases descritas nos itens 2 e 3 da Interpretação e ilustrar a aplicação da Interpretação para ajudar no esclarecimento do seu sentido. Não se destina a ser uma lista de verificações exaustiva dos gastos que possam ser incorridos.

EXEMPLOS DE APLICAÇÃO

| Fase/Natureza do gasto | Tratamento contábil |
|--|--|
| Planejamento | |
| - realização de estudos de viabilidade. - definição de especificações de <i>hardware</i> e de <i>software</i> . - avaliação de produtos e fornecedores alternativos. - seleção de preferências. | Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 54 do Pronunciamento Técnico CPC 04. |
| Desenvolvimento de aplicações e da infraestrutura | |
| - compra ou desenvolvimento de <i>hardware</i> . | Aplicar os requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado. |
| - obtenção de um nome de domínio. - desenvolvimento de <i>software</i> operativo (por exemplo, sistema operativo e <i>software</i> de servidor). - desenvolvimento de código para a aplicação. - instalação das aplicações desenvolvidas no servidor. - <i>stress</i> teste. | Reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 do Pronunciamento Técnico CPC 04*. |
| Desenvolvimento do desenho gráfico | |
| - desenho da aparência (por exemplo, <i>layout</i> e cor) das páginas <i>web</i> . | Reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o gasto possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 do Pronunciamento Técnico CPC 04*. |
| Desenvolvimento do conteúdo | |



| | |
|--|--|
| - criação, aquisição, preparação (por exemplo, criação de ligações e identificação de códigos) e transferência de informação, seja de natureza textual ou gráfica, no <i>website</i> , antes da conclusão do desenvolvimento do <i>website</i> . Exemplos de conteúdo incluem informação sobre a entidade, produtos ou serviços disponibilizados para venda, e tópicos para acesso dos assinantes. | Reconhecer como despesa quando incorrido de acordo com o item 69(c) do Pronunciamento Técnico CPC 04 até o ponto em que o conteúdo seja desenvolvido para divulgar e promover os próprios produtos e serviços da entidade (por exemplo, fotografias digitais dos produtos). De outro modo, reconhecer como despesa quando incorrido, a menos que o dispêndio possa ser diretamente atribuído à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração, e que o <i>website</i> satisfaça os critérios de reconhecimento dos itens 21 e 57 do Pronunciamento Técnico CPC 04*. |
| Funcionamento | |
| - atualização de gráficos e revisão do conteúdo. - adição de novas funções, características e conteúdo. - registro do <i>website</i> em sistemas de pesquisa. - cópia de segurança dos dados. - revisão da segurança do acesso. - análise da utilização do <i>website</i> . | Avaliar se satisfaz a definição de ativo intangível e os critérios de reconhecimento definidos no item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 04, caso em que o gasto deve ser reconhecido como valor do ativo do <i>website</i> . |
| Outros | |
| - Custos administrativos, com vendas, e outros gerais, a menos que possam ser diretamente atribuídos à preparação do <i>website</i> para funcionar da forma pretendida pela administração. - ineficiências claramente identificadas e perdas operacionais iniciais incorridas antes de o <i>website</i> atingir o desempenho planejado (por exemplo, testes de início de operação). - treinamento de empregados para operar o <i>website</i> . | Reconhecer como despesa quando incorrido, de acordo com os itens 65 a 70 do Pronunciamento Técnico CPC 04. |

* Todo o custo com o desenvolvimento de um website exclusivo ou principalmente para promover e anunciar os próprios produtos e serviços da entidade deve ser reconhecido como despesa quando incorrido, de acordo com o item 68 do Pronunciamento Técnico CPC 04.

RESOLUÇÃO CVM Nº 094, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 05(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de divulgação sobre partes relacionadas.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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:

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



Art. 1º Torna obrigatório para as companhias abertas o Pronunciamento Técnico CPC 05(R1), que trata de divulgação sobre partes relacionadas, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 642, de 07 de outubro 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 05 (R1)

Divulgação sobre Partes Relacionadas

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 24 (IASB - BV2010)

| Sumário | Item |
|--|---------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 4 |
| PROPÓSITO DA DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS | 5 - 8 |
| DEFINIÇÕES | 9 - 12 |
| DIVULGAÇÃO | 13 - 27 |
| Todas as entidades | 13 - 24 |
| Entidades relacionadas com o Estado | 25 - 27 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 28 - 29 |
| REVOGAÇÃO DE OUTRO PRONUNCIAMENTO | 30 |
| EXEMPLOS ILUSTRATIVOS | |
| NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é assegurar que as demonstrações contábeis da entidade contenham as divulgações necessárias para chamar a atenção dos usuários para a possibilidade de o balanço patrimonial e a demonstração do resultado da entidade estarem afetados pela existência de partes relacionadas e por transações e saldos, incluindo compromissos, com referidas partes relacionadas.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado:

(a) na identificação de relacionamentos e transações com partes relacionadas;

(b) na identificação de saldos existentes, incluindo compromissos, entre a entidade que reporta a informação e suas partes relacionadas;

(c) na identificação de circunstâncias sob as quais a divulgação dos itens (a) e (b) é exigida; e

(d) na determinação das divulgações a serem feitas acerca desses itens.



3. Este Pronunciamento Técnico requer a divulgação de relacionamentos com partes relacionadas, de transações e saldos existentes com partes relacionadas, incluindo compromissos, nas demonstrações contábeis consolidadas e separadas de controladora ou investidores com controle conjunto da investida ou com influência significativa sobre ela, apresentadas de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 35 - Demonstrações Separadas e CPC 36 - Demonstrações Consolidadas. Este Pronunciamento Técnico também deve ser aplicado às demonstrações contábeis individuais.

4. As transações com partes relacionadas e saldos existentes com outras entidades de grupo econômico devem ser divulgados nas demonstrações contábeis da entidade. As transações e os saldos intercompanhias existentes com partes relacionadas são eliminados, exceto em relação àqueles entre entidade de investimento e suas controladas mensuradas ao valor justo por meio do resultado, na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas do grupo econômico.

Propósito da divulgação sobre partes relacionadas

5. Os relacionamentos com partes relacionadas são uma característica normal do comércio e dos negócios. Por exemplo, as entidades realizam frequentemente parte das suas atividades por meio de controladas, empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e coligadas. Nessas circunstâncias, a entidade tem a capacidade de afetar as políticas financeiras e operacionais da investida por meio de controle pleno, controle compartilhado ou influência significativa.

6. O relacionamento com partes relacionadas pode ter efeito na demonstração do resultado e no balanço patrimonial da entidade. As partes relacionadas podem levar a efeito transações que partes não relacionadas não realizariam. Por exemplo, a entidade que venda bens à sua controladora pelo custo pode não vender nessas condições a outro cliente. Além disso, as transações entre partes relacionadas podem não ser feitas pelos mesmos montantes que seriam entre partes não relacionadas.

7. A demonstração do resultado e o balanço patrimonial da entidade podem ser afetados por um relacionamento com partes relacionadas mesmo que não ocorram transações com essas partes relacionadas. A mera existência do relacionamento pode ser suficiente para afetar as transações da entidade com outras partes. Por exemplo, uma controlada pode cessar relações com um parceiro comercial quando da aquisição pela controladora de outra controlada dedicada à mesma atividade do parceiro comercial anterior. Alternativamente, uma parte pode abster-se de agir por causa da influência significativa de outra. Por exemplo, uma controlada pode ser orientada pela sua controladora a não se envolver em atividades de pesquisa e desenvolvimento.

8. Por essas razões, o conhecimento das transações, dos saldos existentes, incluindo compromissos, e dos relacionamentos da entidade com partes relacionadas pode afetar as avaliações de suas operações por parte dos usuários das demonstrações contábeis, inclusive as avaliações dos riscos e das oportunidades com os quais a entidade se depara.

Definições

9. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com os significados abaixo especificados:

Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que está relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (neste Pronunciamento Técnico, tratada como "entidade que reporta a informação").

(a) Uma pessoa, ou um membro próximo de sua família, está relacionada com a entidade que reporta a informação se:

(i) tiver o controle pleno ou compartilhado da entidade que reporta a informação;



- (ii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; ou
 - (iii) for membro do pessoal chave da administração da entidade que reporta a informação ou da controladora da entidade que reporta a informação.
- (b) Uma entidade está relacionada com a entidade que reporta a informação se qualquer das condições abaixo for observada:
- (i) a entidade e a entidade que reporta a informação são membros do mesmo grupo econômico (o que significa dizer que a controladora e cada controlada são inter-relacionadas, bem como as entidades sob controle comum são relacionadas entre si);
 - (ii) a entidade é coligada ou controlada em conjunto (joint venture) de outra entidade (ou coligada ou controlada em conjunto de entidade membro de grupo econômico do qual a outra entidade é membro);
 - (iii) ambas as entidades estão sob o controle conjunto (joint ventures) de uma terceira entidade;
 - (iv) uma entidade está sob o controle conjunto (joint venture) de uma terceira entidade e a outra entidade for coligada dessa terceira entidade;
 - (v) a entidade é um plano de benefício pós-emprego cujos beneficiários são os empregados de ambas as entidades, a que reporta a informação e a que está relacionada com a que reporta a informação. Se a entidade que reporta a informação for ela própria um plano de benefício pós-emprego, os empregados que contribuem com a mesma serão também considerados partes relacionadas com a entidade que reporta a informação;
 - (vi) a entidade é controlada, de modo pleno ou sob controle conjunto, por uma pessoa identificada na letra (a);
 - (vii) uma pessoa identificada na letra (a)(i) tem influência significativa sobre a entidade, ou for membro do pessoal chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);
 - (viii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual ela faz parte, fornece serviços de pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou à controladora da entidade que reporta.

Transação com parte relacionada é a transferência de recursos, serviços ou obrigações entre uma entidade que reporta a informação e uma parte relacionada, independentemente de ser cobrado um preço em contrapartida.

Membros próximos da família de uma pessoa são aqueles membros da família dos quais se pode esperar que exerçam influência ou sejam influenciados pela pessoa nos negócios desses membros com a entidade e incluem:

- (a) os filhos da pessoa, cônjuge ou companheiro(a);
- (b) os filhos do cônjuge da pessoa ou de companheiro(a); e
- (c) dependentes da pessoa, de seu cônjuge ou companheiro(a).

Remuneração inclui todos os benefícios a empregados e administradores (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados), inclusive os benefícios dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações. Os benefícios a empregados são todas as formas de contrapartida paga, a pagar, ou proporcionada pela entidade, ou em



nome dela, em troca de serviços que lhes são prestados. Também inclui a contrapartida paga em nome da controladora da entidade em relação à entidade. A remuneração inclui:

(a) benefícios de curto prazo a empregados e administradores, tais como ordenados, salários e contribuições para a seguridade social, licença remunerada e auxílio-doença pago, participação nos lucros e bônus (se pagáveis dentro do período de doze meses após o encerramento do exercício social) e benefícios não monetários (tais como assistência médica, habitação, automóveis e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados e administradores;

(b) benefícios pós-emprego, tais como pensões, outros benefícios de aposentadoria, seguro de vida pós-emprego e assistência médica pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo, incluindo licença por anos de serviço ou licenças sabáticas, jubileu ou outros benefícios por anos de serviço, benefícios de invalidez de longo prazo e, se não forem pagáveis na totalidade no período de doze meses após o encerramento do exercício social, participação nos lucros, bônus e remunerações diferidas;

(d) benefícios de rescisão de contrato de trabalho; e

(e) remuneração baseada em ações.

Pessoal chave da administração são as pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planejamento, direção e controle das atividades da entidade, direta ou indiretamente, incluindo qualquer administrador (executivo ou outro) dessa entidade.

Estado refere-se ao governo no seu sentido lato, agências de governo e organizações similares, sejam elas municipais, estaduais, federais, nacionais ou internacionais.

Entidade relacionada com o Estado é a entidade que é controlada, de modo pleno ou em conjunto, ou sofre influência significativa do Estado.

Os termos "controle", "entidade de investimento", "controle conjunto" e "influência significativa" são definidos nos Pronunciamentos Técnicos CPC 36, CPC 19 e CPC 18, respectivamente, e são utilizados neste Pronunciamento Técnico com os significados especificados naqueles Pronunciamentos Técnicos.

10. Ao considerar cada um dos possíveis relacionamentos com partes relacionadas, a atenção deve ser direcionada para a essência do relacionamento e não meramente para sua forma legal.

11. No contexto deste Pronunciamento Técnico, não são partes relacionadas:

(a) duas entidades simplesmente por terem administrador ou outro membro do pessoal chave da administração em comum, ou porque um membro do pessoal chave da administração da entidade exerce influência significativa sobre a outra entidade;

(b) dois empreendedores em conjunto simplesmente por compartilharem o controle conjunto sobre um empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(c) (i) entidades que proporcionam financiamentos;

(ii) sindicatos;

(iii) entidades prestadoras de serviços públicos; e



(iv) departamentos e agências de Estado que não controlam, de modo pleno ou em conjunto, ou exercem influência significativa sobre a entidade que reporta a informação, simplesmente em virtude dos seus negócios normais com a entidade (mesmo que possam afetar a liberdade de ação da entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões);

(d) cliente, fornecedor, franqueador, concessionário, distribuidor ou agente geral com quem a entidade mantém volume significativo de negócios, meramente em razão da resultante dependência econômica.

12. Na definição de parte relacionada, uma coligada inclui controladas dessa coligada e uma entidade sob controle conjunto (joint venture) inclui controladas de entidade sob controle compartilhado (joint venture). Portanto, por exemplo, a controlada de uma coligada e o investidor que exerce influência significativa sobre a coligada são partes relacionadas um com o outro.

Divulgação

Todas as entidades

13. Os relacionamentos entre controladora e suas controladas devem ser divulgados independentemente de ter havido ou não transações entre essas partes relacionadas. A entidade deve divulgar o nome da sua controladora direta e, se for diferente, da controladora final. Se nem a controladora direta tampouco a controladora final elaborarem demonstrações contábeis consolidadas disponíveis para o público, o nome da controladora do nível seguinte da estrutura societária que proceder à elaboração de ditas demonstrações também deve ser divulgado.

14. Para possibilitar que os usuários de demonstrações contábeis formem uma visão acerca dos efeitos dos relacionamentos entre partes relacionadas na entidade, é apropriado divulgar o relacionamento entre partes relacionadas quando existir controle, tendo havido ou não transações entre as partes relacionadas.

15. A obrigatoriedade de divulgação de relacionamentos de partes relacionadas entre controladoras e suas controladas é uma exigência adicional ao já requerido nos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 - Demonstrações Separadas e CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades.

16. O item 13 deste Pronunciamento Técnico refere-se à controladora do nível seguinte da estrutura societária. A controladora do nível seguinte da estrutura societária é a primeira controladora do grupo, acima da controladora direta imediata, que produza demonstrações contábeis consolidadas disponíveis para o público.

17. A entidade deve divulgar a remuneração do pessoal chave da administração no total e para cada uma das seguintes categorias:

(a) benefícios de curto prazo a empregados e administradores;

(b) benefícios pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo;

(d) benefícios de rescisão de contrato de trabalho; e

(e) remuneração baseada em ações.

17A. Se a entidade obtém serviços de pessoal-chave da administração de outra entidade (entidade administradora), a entidade não é obrigada a aplicar os requisitos do item 17 na remuneração paga ou a pagar pela entidade administradora aos empregados ou diretores da entidade administradora.



18. Se a entidade tiver realizado transações entre partes relacionadas durante os períodos cobertos pelas demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar a natureza do relacionamento entre as partes relacionadas, assim como as informações sobre as transações e saldos existentes, incluindo compromissos, necessárias para a compreensão dos usuários do potencial efeito desse relacionamento nas demonstrações contábeis. Esses requisitos de divulgação são adicionais aos referidos no item 17. No mínimo, as divulgações devem incluir:

(a) montante das transações;

(b) montante dos saldos existentes, incluindo compromissos, e:

(i) seus prazos e condições, incluindo eventuais garantias, e a natureza da contrapartida a ser utilizada na liquidação; e

(ii) detalhes de quaisquer garantias dadas ou recebidas;

(c) provisão para créditos de liquidação duvidosa relacionada com o montante dos saldos existentes; e

(d) despesa reconhecida durante o período relacionada a dívidas incobráveis ou de liquidação duvidosa de partes relacionadas.

18A. Valores incorridos pela entidade para a prestação de serviços de pessoal-chave da administração, que são fornecidos por entidade administradora separada, devem ser divulgados.

19. As divulgações requeridas no item 18 devem ser feitas separadamente para cada uma das seguintes categorias:

(a) controladora;

(b) entidades com controle conjunto da entidade ou influência significativa sobre a entidade que reporta a informação;

(c) controladas;

(d) coligadas;

(e) empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) em que a entidade seja investidor conjunto;

(f) pessoal chave da administração da entidade ou de sua controladora; e

(g) outras partes relacionadas.

20. A classificação de montantes a pagar e a receber de partes relacionadas em diferentes categorias conforme requerido no item 19 é uma extensão dos requerimentos de divulgação do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, para informações a serem prestadas no balanço patrimonial ou nas notas explicativas que o acompanham. As categorias de partes relacionadas são ampliadas para proporcionar uma análise mais abrangente dos saldos entre partes relacionadas, aplicando-a a transações com essas partes.

21. Seguem exemplos de transações que devem ser divulgadas, se feitas com parte relacionada:

(a) compras ou vendas de bens (acabados ou não acabados);



- (b) compras ou vendas de propriedades e outros ativos;
- (c) prestação ou recebimento de serviços;
- (d) arrendamentos;
- (e) transferências de pesquisa e desenvolvimento;
- (f) transferências mediante acordos de licença;
- (g) transferências de natureza financeira (incluindo empréstimos e contribuições para capital em dinheiro ou equivalente);
- (h) fornecimento de garantias, avais ou fianças;
- (i) assunção de compromissos para fazer alguma coisa para o caso de um evento particular ocorrer ou não no futuro, incluindo contratos a executar (1) (reconhecidos ou não); e
- (j) liquidação de passivos em nome da entidade ou pela entidade em nome de parte relacionada.

22. A participação de controladora ou controlada em plano de benefícios definidos que compartilha riscos entre entidades de grupo econômico é considerada uma transação entre partes relacionadas (ver item 34B do Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados).

22A. Para quaisquer transações entre partes relacionadas, faz-se necessária a divulgação das condições em que as mesmas transações foram efetuadas. Transações atípicas com partes relacionadas após o encerramento do exercício ou período também devem ser divulgadas.

23. As divulgações de que as transações com partes relacionadas foram realizadas em termos equivalentes aos que prevalecem nas transações com partes independentes são feitas apenas se esses termos puderem ser efetivamente comprovados.

24. Os itens de natureza similar podem ser divulgados de forma agregada, exceto quando a divulgação em separado for necessária para a compreensão dos efeitos das transações com partes relacionadas nas demonstrações contábeis da entidade.

Entidades relacionadas com o Estado

25. A entidade que reporta a informação está isenta das exigências de divulgação do item 18 no tocante a transações e saldos mantidos com partes relacionadas, incluindo compromissos, quando a parte for:

- (a) um ente estatal que tenha controle, controle conjunto ou que exerça influência significativa sobre a entidade que reporta a informação; e
- (b) outra entidade que seja parte relacionada, pelo fato de o mesmo ente estatal deter o controle ou o controle conjunto, ou exercer influência significativa, sobre ambas as partes (a entidade que reporta a informação e a outra entidade).

26. Se a entidade que reporta a informação aplicar a isenção do item 25, ela deve divulgar o que segue acerca de saldos mantidos e transações aos quais se refere o item 25:

- (a) o nome do ente estatal e a natureza de seu relacionamento com a entidade que reporta a informação (por exemplo, controle, pleno ou compartilhado, ou influência significativa);



(b) a informação que segue, em detalhe suficiente, para possibilitar a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis da entidade dos efeitos das transações com partes relacionadas nas suas demonstrações contábeis:

(i) natureza e montante de cada transação individualmente significativa; e

(ii) para outras transações que no conjunto são significativas, mas individualmente não o são, uma indicação qualitativa e quantitativa de sua extensão. Tipos de transações incluem aquelas enumeradas no item 21.

27. Ao recorrer ao julgamento para determinar o nível de detalhe a ser divulgado de acordo com as exigências do item 26(b), a administração da entidade que reporta a informação deve considerar o quão próximo é o relacionamento com a parte relacionada, e outros fatores relevantes para o estabelecimento do nível de significância da transação, ao avaliar se a transação é:

(a) significativa em termos de magnitude;

(b) realizada fora das condições de mercado;

(c) foge das operações normais do dia-a-dia dos negócios, como a compra e venda de negócios;

(d) divulgada para autoridades de supervisão ou regulação;

(e) reportada a administradores seniores;

(f) sujeita à aprovação dos acionistas.

Disposições transitórias

28 e 29. (Eliminados)

Revogação de outro pronunciamento

30. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas, aprovado em 30.10.2008.

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Os exemplos a seguir acompanham, mas não são parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas. Eles ilustram:

- a isenção parcial das entidades relacionadas com o Estado; e

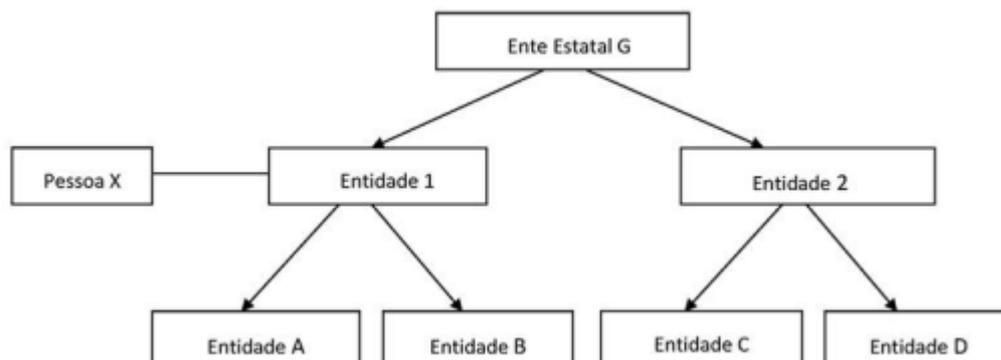
- como a definição de parte relacionada seria aplicada em circunstâncias específicas.

Nos exemplos, as referências a demonstrações contábeis devem ser entendidas como referências a demonstrações contábeis individuais, separadas ou consolidadas.

Isenção parcial das entidades relacionadas com o estado

Exemplo 1 - Isenção de divulgação (item 25)

EI1. O ente estatal G controla direta ou indiretamente as entidades 1 e 2 e as entidades A, B, C e D. A pessoa X é membro do pessoal chave da administração da entidade 1.



EI2. Para as demonstrações contábeis da entidade A, a isenção do item 25 deve ser aplicada a:

(a) transações com o ente estatal G; e

(b) transações com as entidades 1 e 2 e com as entidades B, C e D.

Contudo, a isenção não deve ser aplicada em transações com a pessoa X.

Exigências de divulgação quando a isenção é aplicada (item 26)

EI3. Nas demonstrações contábeis da entidade A, um exemplo de divulgação para pleno atendimento ao item 26(b)(i), para transações individualmente significativas, poderia ser:

Exemplo de divulgação para transações individualmente significativas realizadas fora das condições de mercado

Em 15 de janeiro de 20X1, a entidade A, companhia prestadora de serviços públicos de caráter essencial, da qual o ente estatal G detém indiretamente 75% das ações, vendeu uma área de 10 hectares para outra entidade relacionada com o Estado, também prestadora de serviços públicos de caráter essencial, por \$ 5 milhões. Em 31 de dezembro de 20X0, uma área de terreno em localidade similar, com tamanho similar e com características similares, foi vendida por \$ 3 milhões. Não ocorreu nenhuma valorização ou desvalorização da área nesse interstício temporal. Ver nota X (às demonstrações contábeis) para divulgação de assistências governamentais, conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais e notas Y e Z (às demonstrações contábeis) para atendimento de outros pronunciamentos técnicos do CPC relevantes.

Exemplo de divulgação para transações individualmente significativas realizadas em decorrência do tamanho da transação

No exercício encerrado em dezembro de 20X1, o ente estatal G concedeu à entidade A, companhia prestadora de serviços públicos de caráter essencial, da qual o ente estatal G detém indiretamente 75% das ações, um empréstimo equivalente a 50% das suas necessidades de capitalização (funding), a ser pago em prestações trimestrais ao longo dos próximos 5 anos. Os juros cobrados pelo empréstimo foram de 3% a.a., o que é comparável com o custo que a entidade A iria incorrer normalmente em empréstimos bancários (2) . Ver as notas Y e Z (às demonstrações contábeis) para atendimento de outros pronunciamentos técnicos do CPC relevantes.

Exemplo de divulgação de transações coletivamente significativas

Nas demonstrações contábeis da entidade A, um exemplo de divulgação para pleno atendimento ao item 26(b)(ii), para transações coletivamente significativas, pode ser:

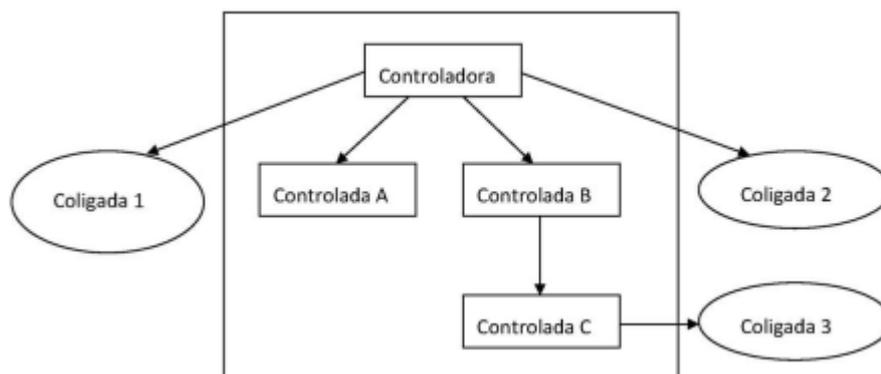
O ente estatal G detém, indiretamente, 75% das ações da entidade A. As transações significativas da entidade A com o ente estatal G e com outras entidades controladas, de modo pleno ou em conjunto, ou que sofram influência significativa do ente estatal G são [grande parte de suas receitas com vendas de produtos ou compras de matérias-primas] ou [cerca de 50% de suas receitas com vendas de produtos e cerca de 35% de suas compras de matérias-primas].

A companhia ainda se beneficia das garantias do ente estatal G em empréstimos bancários obtidos. Ver nota X (às demonstrações contábeis) para divulgação de assistências governamentais, conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais e notas Y e Z (às demonstrações contábeis) para atendimento de outros Pronunciamentos Técnicos do CPC relevantes.

Definição de parte relacionada

Exemplo 2 - Coligadas e controladas

E14. A entidade controladora detém o controle das entidades A, B e C e exerce influência significativa sobre as entidades 1 e 2. A controlada C exerce influência significativa sobre a coligada 3.



E15. Para fins das demonstrações contábeis separadas e individuais, as controladas A, B e C e as coligadas 1, 2 e 3 são consideradas partes relacionadas [item 9(b)(i) e (ii)].

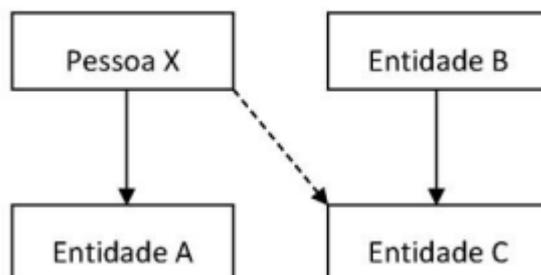
E16. Para fins das demonstrações contábeis da controlada A, a controladora, as controladas B e C e as coligadas 1, 2 e 3 são consideradas partes relacionadas. Para fins das demonstrações contábeis separadas e individuais da controlada B, a controladora, as controladas A e C e as coligadas 1, 2 e 3 são consideradas partes relacionadas. Para fins das demonstrações contábeis da controlada C, a controladora, as controladas A e B e as coligadas 1, 2 e 3 são consideradas partes relacionadas [item 9(b)(i) e (ii)].

E17. Para fins das demonstrações contábeis das coligadas 1, 2 e 3, a controladora e as controladas A, B e C são consideradas partes relacionadas. As coligadas 1, 2 e 3 não são consideradas partes relacionadas entre elas [item 9(b)(ii)].

E18. Para fins das demonstrações contábeis consolidadas da controladora, as coligadas 1, 2 e 3 são consideradas partes relacionadas com o grupo econômico [item 9(b)(ii)].

Exemplo 3 - Pessoal chave da administração

EI9. A pessoa X detém 100% de investimento na entidade A e é membro do pessoal chave da administração da entidade C. A entidade B detém 100% de investimento na entidade C.



EI10. Para fins das demonstrações contábeis da entidade C, a entidade A é parte relacionada com a entidade C em função de a pessoa X controlar a entidade A e ser membro do pessoal chave da administração da entidade C [item 9(b)(vi)-(a)(iii)].

EI11. Para fins das demonstrações contábeis da entidade C, a entidade A também é parte relacionada com a entidade C se a pessoa X for membro do pessoal chave da administração da entidade B e não for da entidade C [item 9(b)(vi)-(a)(iii)].

EI12. Ademais, as possíveis situações descritas nos itens EI10 e EI11 produzem os mesmos efeitos se a pessoa X controlar de modo compartilhado a entidade A [item 9(b)(vi)-(a)(iii)]. (Se a pessoa X exercer tão somente influência significativa sobre a entidade A e não controlá-la de modo pleno ou em conjunto, então as entidades A e C não são consideradas partes relacionadas uma da outra).

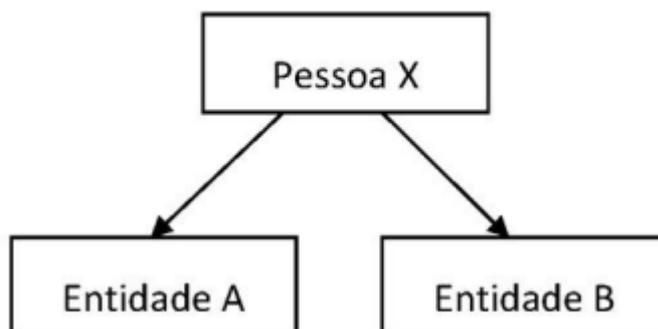
EI13. Para fins das demonstrações contábeis da entidade A, a entidade C é parte relacionada com a entidade A em função de a pessoa X controlar a entidade A e ser membro do pessoal chave da administração da entidade C [item 9(b)(vii)-(a)(i)].

EI14. Ademais, a possível situação descrita no item EI13 produz o mesmo efeito se a pessoa X controlar de modo conjunto a entidade A. Produzirá também o mesmo efeito se a pessoa X for membro do pessoal chave da administração da entidade B e não for da entidade C [item 9(b)(vii)-(a)(i)].

EI15. Para fins das demonstrações contábeis consolidadas da entidade B, a entidade A é parte relacionada como grupo econômico, se a pessoa X for membro do pessoal chave da administração do grupo [item 9(b)(vi)-(a)(iii)].

Exemplo 4 - Pessoa como investidora

EI16. A pessoa X tem investimento na entidade A e na entidade B



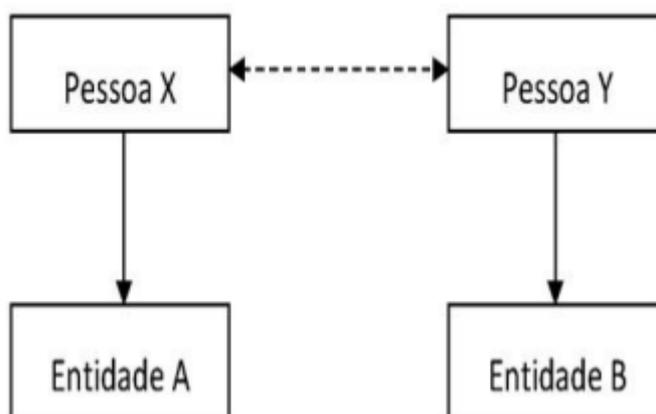
EI17. Para fins das demonstrações contábeis da entidade A, se a pessoa X controlar, de modo pleno ou em conjunto, a entidade A, a entidade B é considerada parte relacionada da entidade A quando X controlar, de modo pleno ou em conjunto, ou exercer influência significativa sobre a entidade B [item 9(b)(vi)-(a)(i) e item 9(b)(vii)-(a)(i)].

EI18. Para fins das demonstrações contábeis da entidade B, se a pessoa X controlar, de modo pleno ou em conjunto, a entidade A, a entidade A é considerada parte relacionada da entidade B quando X controlar, de modo pleno ou em conjunto, ou exercer influência significativa sobre a entidade B [item 9(b)(vi)-(a)(i) e item 9(b)(vi)-(a)(ii)].

EI19. Se a pessoa X exercer influência significativa sobre ambas as entidades A e B, as entidades A e B não são consideradas partes relacionadas uma da outra.

Exemplo 5 - Membros próximos à família detentora de holding de investimentos

EI20. A pessoa X é sócia de Y. A pessoa X tem investimento na entidade A e a pessoa Y tem investimento na entidade B.



EI21. Para fins das demonstrações contábeis da entidade A, se a pessoa X controlar, de modo pleno ou em conjunto, a entidade A, a entidade B é considerada parte relacionada com a entidade A quando a pessoa Y controlar, de modo pleno ou em conjunto, ou exercer influência significativa sobre a entidade B [item 9(b)(vi)-(a)(i) e item 9(b)(vii)-(a)(i)].

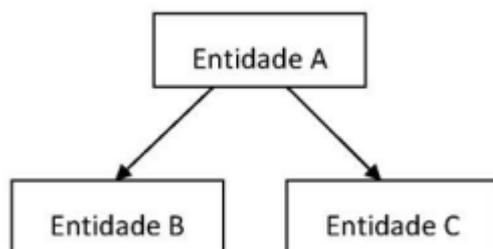
EI22. Para fins das demonstrações contábeis da entidade B, se a pessoa X controlar, de modo pleno ou em conjunto, a entidade A, a entidade A é considerada parte relacionada com a entidade B, quando a

pessoa Y controlar, de modo pleno ou em conjunto, ou exercer influência significativa sobre a entidade B [item 9(b)(vi)-(a)(i) e item 9(b)(vi)-(a)(ii)].

EI23. Se a pessoa X exercer influência significativa sobre a entidade A e a pessoa Y exercer influência significativa sobre a entidade B, as entidades A e B não são consideradas partes relacionadas uma da outra.

Exemplo 6 - Entidade que exerça controle compartilhado (venturer)

EI24. A entidade A controla de modo conjunto a entidade B e, simultaneamente, exerce influência significativa e controla de modo conjunto a entidade C.



EI25. Para fins das demonstrações contábeis da entidade B, a entidade C é considerada parte relacionada com a entidade B [item 9(b)(iii) e (iv)].

EI26. Similarmente, para fins das demonstrações contábeis da entidade C, a entidade B é considerada parte relacionada com a entidade C [item 9(b)(iii) e (iv)].

Exemplo 7 - Outras transações que devem ser divulgadas

EI27. Se ocorrerem com uma parte relacionada, em complemento aos constantes no item 21 do Pronunciamento, as seguintes transações devem ser divulgadas:

(a) prestação de serviços administrativos e/ou qualquer forma de utilização da estrutura física ou de pessoal da entidade pela outra ou outras, com ou sem contraprestação financeira;

(b) aquisição de direitos ou opções de compra ou qualquer outro tipo de benefício e seu respectivo exercício do direito;

(c) quaisquer transferências de bens, direitos e obrigações;

(d) concessão de comodato de bens imóveis ou móveis de qualquer natureza;

(e) manutenção de quaisquer benefícios para empregados de partes relacionadas, tais como: planos suplementares de previdência social, plano de assistência médica, refeitório, centros de recreação, etc.;

(f) limitações mercadológicas e tecnológicas.

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 22A não existe na versão do IASB; assim, é um requerimento adicional no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE3. O exemplo 7, item EI 27, do anexo exemplos ilustrativos, que acompanha, mas não é parte integrante do Pronunciamento, não existe na versão do IASB; esse foi um exemplo adicional que não contradiz o Pronunciamento.

NE4. 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 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 conforme as Normas Internacionais de Contabilidade por ele emitidas.

NE5. Assim, a existência das diferenças comentadas nos itens NE2 e NE3 não faz com que as divulgações sobre partes relacionadas conforme este Pronunciamento não estejam em conformidade com as normas do IASB.

NOTAS:

(1) O Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes define contratos a executar como sendo contratos por meio dos quais nenhuma parte cumpriu qualquer das suas obrigações ou ambas as partes só tenham parcialmente cumprido as suas obrigações em igual extensão.

(2) Se a entidade que reporta a informação concluir que essa transação constitui uma assistência governamental, ela deve levar em consideração as exigências de divulgação previstas no Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais.

RESOLUÇÃO CVM Nº 095, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 06(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de arrendamentos.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 06(R2), que trata de arrendamentos, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 787, de 21 de dezembro de 2017, 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 06 (R2)

ARRENDAMENTOS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 16

| Sumário | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | 1 - 2 |
| ALCANCE | 3 - 4 |
| ISENÇÃO DE RECONHECIMENTO | 5 - 8 |
| IDENTIFICAÇÃO DE ARRENDAMENTO | 9 - 17 |
| Separação de componentes de contrato | 12 - 17 |
| Arrendatário | 13 - 16 |
| Arrendador | 17 |
| PRAZO DO ARRENDAMENTO | 18 - 21 |
| ARRENDATÁRIO | 22 - 60 |
| Reconhecimento | 22 |
| Mensuração | 23 - 46 |
| Mensuração inicial | 23 - 28 |
| Mensuração subsequente | 29 - 46B |
| Apresentação | 47 - 50 |
| Divulgação | 51 - 60A |
| ARRENDADOR | 61 - 98 |
| Classificação de arrendamento | 61 - 66 |
| Arrendamento financeiro | 67 - 80 |
| Reconhecimento e mensuração | 67 - 80 |
| Arrendamento operacional | 81 - 88 |
| Reconhecimento e mensuração | 81 - 87 |
| Apresentação | 88 |
| Divulgação | 89 - 98 |
| Arrendamento financeiro | 93 - 94 |
| Arrendamento operacional | 95 - 97 |
| TRANSAÇÃO DE VENDA E RETROARRENDAMENTO (SALE AND LEASEBACK) | 98 - 103 |
| Avaliando se a transferência do ativo é uma venda | 99 - 103 |
| Transferência do ativo é uma venda | 100 - 102 |
| Transferência do ativo não é uma venda | 103 |
| Apêndice A - Definição de termos | |
| Apêndice B - Orientação de aplicação | |
| Apêndice C - Data de vigência e transição | |

Objetivo

1. Este pronunciamento estabelece os princípios para o reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação de arrendamentos. O objetivo é garantir que arrendatários e arrendadores forneçam informações relevantes, de modo que representem fielmente essas transações. Essas informações fornecem a base para que usuários de demonstrações contábeis avaliem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade. [1]

2. A pronúncia. A entidade deve aplicar este pronunciamento de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares. entidade deve considerar os termos e as condições de contratos e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este

Alcance

3. A entidade deve aplicar este pronunciamento a todos os arrendamentos, incluindo arrendamentos de ativos de direito de uso em subarrendamento, exceto para:

- (a) arrendamentos para explorar ou usar minerais, petróleo, gás natural e recursos não renováveis similares;
- (b) arrendamentos de ativos biológicos dentro do alcance do CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola mantidos por arrendatário;
- (c) acordos de concessão de serviço dentro do alcance da ICPC 01 - Contratos de Concessão;
- (d) licenças de propriedade intelectual concedidas por arrendador dentro do alcance do CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente; e
- (e) direitos detidos por arrendatário previstos em contratos de licenciamento dentro do alcance do CPC 04 - Ativo Intangível para itens como: filmes, gravações de vídeo, reproduções, manuscritos, patentes e direitos autorais.

4. O arrendatário pode, mas não é obrigado a, aplicar este pronunciamento a arrendamentos de ativos intangíveis que não sejam aqueles descritos no item 3(e).

Isenção de reconhecimento (itens B3 a B8)

5. O arrendatário pode decidir não aplicar os requisitos dos itens 22 a 49 a:

- (a) arrendamentos de curto prazo; e
 - (b) arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8).
6. Se o arrendatário decidir não aplicar os requisitos dos itens 22 a 49 a arrendamentos de curto prazo ou a arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor, o arrendatário deve reconhecer os pagamentos de arrendamento associados a esses arrendamentos como despesa em base linear ao longo do prazo do arrendamento ou em outra base sistemática. O arrendatário deve aplicar outra base sistemática se essa base representar melhor o padrão do benefício do arrendatário.

7. Se o arrendatário contabilizar arrendamentos de curto prazo aplicando o item 6, o arrendatário deve considerar o arrendamento como novo arrendamento para as finalidades deste pronunciamento se:

- (a) houver modificação do arrendamento; ou
- (b) houver qualquer alteração no prazo do arrendamento (por exemplo, o arrendatário exercer uma opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento).

8. A escolha de arrendamentos de curto prazo deve ser feita por classe de ativo subjacente ao qual se refere o direito de uso. Uma classe de ativo subjacente é o agrupamento de ativos subjacentes de natureza e uso similares nas operações da entidade. A escolha de arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor pode ser feita na base de arrendamento por arrendamento.

Identificação de arrendamento (itens B9 a B33)

9. Na celebração de contrato, a entidade deve avaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento. O contrato é, ou contém, um arrendamento se ele transmite o direito de controlar o uso de ativo identificado por um período de tempo em troca de contraprestação. Os itens B9 a B31 estabelecem orientação sobre a avaliação se o contrato é, ou contém, um arrendamento.



10. O período de tempo pode ser descrito em termos da quantidade de uso do ativo identificado (por exemplo, o número de unidades de produção que o item do equipamento será utilizado para produzir).

11. A entidade deve reavaliar se o contrato é, ou contém, um arrendamento somente se os termos e condições do contrato forem alterados.

Separação de componentes do contrato

12. Para o contrato que é, ou contém, um arrendamento, a entidade deve contabilizar cada componente do arrendamento dentro do contrato como arrendamento separadamente de componentes de não arrendamento do contrato, salvo se a entidade aplicar o expediente prático do item 15. Os itens B32 e B33 estabelecem orientação sobre como separar componentes do contrato.

Arrendatário

13. Para o contrato que contém um componente de arrendamento e um ou mais componentes adicionais de arrendamento ou de não arrendamento, o arrendatário deve alocar a contraprestação no contrato a cada componente de arrendamento com base no preço individual relativo do componente de arrendamento e no preço individual agregado dos componentes de não arrendamento.

14. O preço individual relativo de componentes de arrendamento e de não arrendamento deve ser determinado com base no preço que o arrendador, ou fornecedor similar, cobraria da entidade por esse componente, ou componente similar, separadamente. Se o preço individual observável não estiver imediatamente disponível, o arrendatário deve estimar o preço individual, maximizando o uso de informações observáveis.

15. Como expediente prático, o arrendatário pode escolher, por classe de ativo subjacente, não separar componentes de não arrendamento de componentes de arrendamento e, em vez disso, contabilizar cada componente de arrendamento e quaisquer componentes de não arrendamento associados como um único componente de arrendamento. O arrendatário não deve aplicar esse expediente prático a derivativos embutidos que atendem aos critérios no item 4.3.3 do CPC 48 - Instrumentos Financeiros.

16. Salvo se o expediente prático descrito no item 15 for aplicado, o arrendatário deve contabilizar componentes de não arrendamento utilizando outros pronunciamentos aplicáveis.

Arrendador

17. Para o contrato que contém um componente de arrendamento e um ou mais componentes adicionais de arrendamento ou de não arrendamento, o arrendador deve alocar a contraprestação no contrato aplicando os itens 73 a 90 do CPC 47.

Prazo do arrendamento (itens B34 a B41)

18. A entidade deve determinar o prazo do arrendamento como o prazo não cancelável do arrendamento, juntamente com:

(a) períodos cobertos por opção de prorrogar o arrendamento, se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e

(b) períodos cobertos por opção de rescindir o arrendamento, se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não exercer essa opção.

19. Ao avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção para rescindir o arrendamento, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes, que criam incentivo econômico para o arrendatário exercer a



opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento, conforme descrito nos itens B37 a B40.

20. O arrendatário deve reavaliar se está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogação ou de não exercer a opção de rescisão, por ocasião da ocorrência de evento significativo ou de alteração significativa nas circunstâncias, que:

(a) esteja dentro do controle do arrendatário; e

(b) afete se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer a opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento ou de não exercer a opção incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento (conforme descrito no item B41).

21. A entidade deve revisar o prazo do arrendamento se houver alteração no prazo não cancelável do arrendamento. Por exemplo, o prazo não cancelável do arrendamento será modificado se:

(a) o arrendatário exercer a opção não incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade;

(b) o arrendatário não exercer a opção incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade;

(c) ocorrer evento que obrigue contratualmente o arrendatário a exercer a opção não incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade; ou

(d) ocorrer evento que proíba contratualmente o arrendatário de exercer a opção incluída anteriormente na determinação do prazo do arrendamento pela entidade.

Arrendatário

Reconhecimento

22. Na data de início, o arrendatário deve reconhecer o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento.

Mensuração

Mensuração inicial

Mensuração inicial do ativo de direito de uso

23. Na data de início, o arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso ao custo.

24. O custo do ativo de direito de uso deve compreender:

(a) o valor da mensuração inicial do passivo de arrendamento, conforme descrito no item 26;

(b) quaisquer pagamentos de arrendamento efetuados até a data de início, menos quaisquer incentivos de arrendamento recebidos;

(c) quaisquer custos diretos iniciais incorridos pelo arrendatário; e

(d) a estimativa de custos a serem incorridos pelo arrendatário na desmontagem e remoção do ativo subjacente, restaurando o local em que está localizado ou restaurando o ativo subjacente à condição



requerida pelos termos e condições do arrendamento, salvo se esses custos forem incorridos para produzir estoques. O arrendatário incorre na obrigação por esses custos seja na data de início ou como consequência de ter usado o ativo subjacente durante um período específico.

25. O arrendatário deve reconhecer os custos descritos no item 24(d) como parte do custo do ativo de direito de uso quando incorrer em obrigação por esses custos. O arrendatário deve aplicar o CPC 16 - Estoques a custos que são incorridos durante um período específico como consequência de ter usado o ativo de direito de uso para produzir estoques durante esse período. As obrigações por esses custos contabilizados, aplicando este pronunciamento ou o CPC 16, devem ser reconhecidas e mensuradas de acordo com o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Mensuração inicial do passivo de arrendamento

26. Na data de início, o arrendatário deve mensurar o passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos do arrendamento que não são efetuados nessa data. Os pagamentos do arrendamento devem ser descontados, utilizando a taxa de juros implícita no arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente. Se essa taxa não puder ser determinada imediatamente, o arrendatário deve utilizar a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário.

27. Na data de início, os pagamentos do arrendamento incluídos na mensuração do passivo de arrendamento compreendem os seguintes pagamentos, para o direito de utilizar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento, os quais não são efetuados na data de início:

(a) pagamentos fixos (incluindo pagamentos fixos na essência, conforme descrito no item B42), menos quaisquer incentivos de arrendamento a receber;

(b) pagamentos variáveis de arrendamento, que dependem de índice ou de taxa, inicialmente mensurados utilizando o índice ou a taxa da data de início (conforme descrito no item 28);

(c) valores que se espera que sejam pagos pelo arrendatário, de acordo com as garantias de valor residual;

(d) o preço de exercício da opção de compra se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado considerando os fatores descritos nos itens B37 a B40); e

(e) pagamentos de multas por rescisão do arrendamento, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo a opção de rescindir o arrendamento.

28. Os pagamentos variáveis de arrendamento, que dependem de índice ou de taxa, descritos no item 27(b), incluem, por exemplo, pagamentos vinculados a índice de preços ao consumidor, pagamentos vinculados à taxa de juros de referência (como a LIBOR) ou pagamentos que variam para refletir alterações em taxas de mercado de aluguel.

Mensuração subsequente

Mensuração subsequente do ativo de direito de uso

29. Após a data de início, o arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso, utilizando o método de custo, salvo se utilizar um dos modelos de mensuração descritos nos itens 34 e 35.

Método de custo

30. Para aplicar o método de custo, o arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso ao custo:

(a) menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas acumuladas por redução ao valor recuperável; e

(b) corrigido por qualquer remensuração do passivo de arrendamento especificada no item 36(c).

31. O arrendatário deve aplicar os requisitos de depreciação do CPC 27 - Ativo Imobilizado na depreciação do ativo de direito de uso, de acordo com os requisitos do item 32.

32. Se o arrendamento transferir a propriedade do ativo subjacente ao arrendatário ao fim do prazo do arrendamento, ou se o custo do ativo de direito de uso refletir que o arrendatário exercerá a opção de compra, o arrendatário deve depreciar o ativo de direito de uso desde a data de início até o fim da vida útil do ativo subjacente. De outro modo, o arrendatário deve depreciar o ativo de direito de uso desde a data de início até o que ocorrer primeiro entre o fim da vida útil do ativo de direito de uso ou o fim do prazo de arrendamento.

33. O arrendatário deve aplicar o CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos para determinar se o ativo de direito de uso apresenta problemas de redução ao valor recuperável e contabilizar qualquer perda por redução ao valor recuperável identificada.

Outros modelos de mensuração

34. Se o arrendatário aplicar o método de valor justo no CPC 28 - Propriedade para Investimento à sua propriedade para investimento, o arrendatário também deve aplicar esse método de valor justo aos ativos de direito de uso que atendem à definição de propriedade para investimento no CPC 28.

35. Se ativos de direito de uso referem-se à classe do ativo imobilizado à qual o arrendatário aplica o método de reavaliação no CPC 27, se permitido por lei, o arrendatário pode decidir aplicar esse método de reavaliação a todos os ativos de direito de uso, que se referem a essa classe do imobilizado.

Mensuração subsequente do passivo de arrendamento

36. Após a data de início, o arrendatário deve mensurar o passivo de arrendamento:

(a) aumentando o valor contábil para refletir os juros sobre o passivo de arrendamento;

(b) reduzindo o valor contábil para refletir os pagamentos do arrendamento efetuados; e

(c) remensurando o valor contábil para refletir qualquer reavaliação ou modificações do arrendamento, especificadas nos itens 39 a 46, ou para refletir pagamentos fixos na essência revisados (ver item B42).

37. Os juros sobre o passivo de arrendamento em cada período, durante o prazo do arrendamento, deve ser o valor que produz a taxa de juros periódica constante sobre o saldo remanescente do passivo de arrendamento. A taxa de juros periódica é a taxa de desconto descrita no item 26 ou, se aplicável, a taxa de desconto revisada, descrita nos itens 41, 43 ou 45(c).

38. Após a data de início, o arrendatário deve reconhecer no resultado, salvo se os custos forem incluídos no valor contábil de outro ativo mediante utilização de outros pronunciamentos aplicáveis:

(a) juros sobre o passivo de arrendamento; e

(b) pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento no período em que ocorre o evento ou a condição que gera esses pagamentos.

Reavaliação do passivo de arrendamento

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



39. Após a data de início, o arrendatário deve aplicar os itens 40 a 43 para remensurar o passivo de arrendamento para refletir as alterações nos pagamentos do arrendamento. O arrendatário deve reconhecer o valor da remensuração do passivo de arrendamento como ajuste ao ativo de direito de uso. Contudo, se o valor contábil do ativo de direito de uso for reduzido a zero e houver uma redução adicional na mensuração do passivo de arrendamento, o arrendatário deve reconhecer qualquer valor remanescente da remensuração no resultado.

40. O arrendatário deve remensurar o passivo de arrendamento descontando os pagamentos de arrendamento revisados, utilizando a taxa de desconto revisada, se:

(a) houver alteração no prazo do arrendamento, conforme descrito nos itens 20 e 21. O arrendatário deve determinar os pagamentos de arrendamento revisados com base no prazo do arrendamento revisado; ou

(b) houver alteração na avaliação da opção de compra do ativo subjacente, avaliada considerando os eventos e circunstâncias descritos nos itens 20 e 21 no contexto da opção de compra. O arrendatário deve determinar os pagamentos de arrendamento revisados para refletir a alteração nos valores a pagar previstos na opção de compra.

41. Ao aplicar o item 40, o arrendatário deve determinar a taxa de desconto revisada como a taxa de juros implícita no arrendamento para o restante do prazo do arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente, ou a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de reavaliação, se a taxa de juros implícita no arrendamento não puder ser determinada imediatamente.

42. O arrendatário deve remensurar o passivo de arrendamento, descontando os pagamentos de arrendamento revisados, se:

(a) houver alteração nos valores que se espera que sejam pagos de acordo com a garantia de valor residual. O arrendatário deve determinar os pagamentos de arrendamento revisados para refletir a alteração nos valores que se espera que sejam pagos de acordo com a garantia de valor residual;

(b) houver alteração nos pagamentos futuros de arrendamento resultante de alteração em índice ou em taxa utilizada para determinar esses pagamentos, incluindo, por exemplo, uma alteração para refletir alterações nas taxas de mercado de aluguel após a revisão dos aluguéis de mercado. O arrendatário deve remensurar o passivo de arrendamento para refletir esses pagamentos de arrendamento revisados somente quando houver alteração nos fluxos de caixa (ou seja, quando o ajuste aos pagamentos de arrendamento entrar em vigor). O arrendatário deve determinar os pagamentos de arrendamento revisados para o restante do prazo do arrendamento com base nos pagamentos contratuais revisados.

43. Ao aplicar o item 42, o arrendatário deve utilizar a taxa de desconto inalterada, salvo se a alteração nos pagamentos de arrendamento resultar de alteração nas taxas de juros flutuantes. Nesse caso, o arrendatário deve utilizar a taxa de desconto revisada que reflita as alterações na taxa de juros.

Modificação do arrendamento

44. O arrendatário deve contabilizar a modificação do arrendamento como arrendamento separado se:

(a) a modificação aumentar o alcance do arrendamento ao acrescentar o direito de utilizar um ou mais ativos subjacentes; e

(b) a contraprestação pelo arrendamento aumentar em valor compatível com o preço individual para o aumento no alcance e quaisquer ajustes apropriados a esse preço individual para refletir as circunstâncias do contrato específico.

45. Para a modificação do arrendamento que não seja contabilizada como arrendamento separado, na data de vigência da modificação do arrendamento, o arrendatário deve:

- (a) alocar a contraprestação no contrato modificado aplicando os itens 13 a 16;
- (b) determinar o prazo do arrendamento do arrendamento modificado aplicando os itens 18 e 19; e
- (c) remensurar o passivo de arrendamento descontando os pagamentos de arrendamento revisados, utilizando a taxa de desconto revisada. A taxa de desconto revisada é determinada como a taxa de juros implícita no arrendamento para o restante do prazo do arrendamento, se essa taxa puder ser determinada imediatamente, ou a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data de vigência da modificação, se a taxa de juros implícita no arrendamento não puder ser determinada imediatamente.

46. Para a modificação do arrendamento que não seja contabilizada como arrendamento separado, o arrendatário deve contabilizar a remensuração do passivo de arrendamento:

(a) reduzindo o valor contábil do ativo de direito de uso para refletir a rescisão parcial ou total do arrendamento para modificações do arrendamento que reduzam o alcance do arrendamento. O arrendatário deve reconhecer no resultado qualquer ganho ou perda referente à rescisão parcial ou total do arrendamento;

(b) realizando o ajuste correspondente ao ativo de direito de uso para todas as outras modificações do arrendamento.

46A. Como expediente prático, o arrendatário pode optar por não avaliar se um Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido para Arrendatário em Contrato de Arrendamento, que atenda aos requisitos do item 46B, é uma modificação do contrato de arrendamento. O arrendatário que fizer essa opção deve contabilizar qualquer mudança no pagamento do arrendamento resultante do benefício concedido no contrato de arrendamento da mesma forma que contabilizaria a mudança aplicando esta Norma se a mudança não fosse uma modificação do contrato de arrendamento.

46B. O expediente prático do item 46A aplica-se apenas aos Benefícios Concedidos em Contrato de Arrendamento que ocorram como consequência direta da pandemia da Covid-19 e somente se todas as seguintes condições forem satisfeitas:

(a) a alteração nos pagamentos do arrendamento resulta em uma contraprestação revista para o arrendamento que é substancialmente igual ou inferior à contraprestação para o arrendamento imediatamente anterior à alteração;

(b) qualquer redução nos pagamentos de arrendamento afeta apenas os pagamentos originalmente devidos em ou antes de 30 de junho de 2022 (por exemplo, um benefício concedido em um arrendamento cumpriria esta condição se resultasse em pagamentos de arrendamento reduzidos em ou antes de 30 de junho de 2022 e em pagamentos de arrendamento aumentados que se estendam após 30 de junho de 2022); e

(c) não há alteração substancial de outros termos e condições do contrato de arrendamento.

Apresentação

Separação dos componentes do contrato (itens 12 a 17)

B32. O direito de usar o ativo subjacente é componente separado do arrendamento se:



(a) o arrendatário puder beneficiar-se do uso do ativo subjacente por si só ou juntamente com outros recursos que estiverem imediatamente disponíveis ao arrendatário. Recursos imediatamente disponíveis são bens ou serviços que são vendidos ou arrendados separadamente (pelo arrendador ou outros fornecedores) ou recursos que o arrendatário já tiver obtido (do arrendador ou de outras transações ou eventos); e

(b) o ativo subjacente não for altamente dependente dos outros ativos subjacentes no contrato, ou não estiver altamente inter-relacionado a esses ativos. Por exemplo, o fato de que o arrendatário poderia decidir não arrendar o ativo subjacente sem afetar significativamente seus direitos de usar outros ativos subjacentes no contrato pode indicar que o ativo subjacente não é altamente dependente dos outros ativos subjacentes ou não está altamente inter-relacionado a esses outros ativos.

B33. O contrato pode incluir o valor a pagar pelo arrendatário por atividades e custos que não transferem o bem ou serviço ao arrendatário. Por exemplo, o arrendador pode incluir no valor total a pagar os encargos por tarefas administrativas ou outros custos em que incorrer associados ao arrendamento, que não transfere o bem ou serviço ao arrendatário. Esses valores a pagar não resultam em componente separado do contrato, mas devem ser considerados parte da contraprestação total que é alocada aos componentes separadamente identificáveis do contrato.

Prazo do arrendamento (itens 18 a 21)

B34. Ao determinar o prazo do arrendamento e ao avaliar a duração do prazo não cancelável do arrendamento, a entidade deve aplicar a definição de contrato e determinar o período durante o qual o contrato é executável. O arrendamento não é mais executável quando o arrendatário e o arrendador individualmente têm o direito de rescindir o arrendamento sem permissão da outra parte mediante multa quase insignificante.

B35. Se somente o arrendatário tem o direito de rescindir o arrendamento, esse direito é considerado como sendo uma opção de rescindir o arrendamento disponível ao arrendatário que a entidade deve considerar ao determinar o prazo do arrendamento. Se somente o arrendador tem o direito de rescindir o arrendamento, o prazo não cancelável do arrendamento inclui o período coberto pela opção de rescindir o arrendamento.

B36. O prazo do arrendamento começa na data de início e inclui quaisquer períodos de arrendamento gratuito concedidos ao arrendatário pelo arrendador.

B37. Na data de início, a entidade deve avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de comprar o ativo subjacente ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes que criam incentivo econômico para o arrendatário exercer, ou não, a opção, incluindo quaisquer alterações esperadas em fatos e circunstâncias desde a data de início até a data de exercício da opção. Exemplos de fatores a serem considerados incluem, entre outros:

(a) termos e condições contratuais para os períodos opcionais comparados às taxas de mercado, tais como:

(i) o valor de pagamentos pelo arrendamento em qualquer período opcional;

(ii) o valor de quaisquer pagamentos variáveis pelo arrendamento ou outros pagamentos contingentes, tais como pagamentos resultantes de multas por rescisão e garantias de valor residual; e

(iii) os termos e condições de quaisquer opções que são exercíveis após períodos opcionais iniciais (por exemplo, opção de compra que é exercível ao final do período de prorrogação à taxa que esteja atualmente abaixo das taxas de mercado);



(b) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas realizadas (ou que se espera que sejam realizadas) durante a vigência do contrato e que se espera que tenham benefício econômico significativo para o arrendatário, quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, tornar-se exercível;

(c) custos referentes à rescisão do arrendamento, tais como custos de negociação, custos de realocação, custos de identificação de outro ativo subjacente apropriado para as necessidades do arrendatário, custos de integrar novo ativo às operações do arrendatário, ou multas rescisórias e custos similares, incluindo custos associados à devolução do ativo subjacente em condição especificada contratualmente ou para o local especificado contratualmente;

(d) a importância desse ativo subjacente para as operações do arrendatário, considerando, por exemplo, se o ativo subjacente é um ativo especializado, a localização do ativo subjacente e a disponibilidade de alternativas adequadas; e

(e) condicionalidade associada ao exercício da opção (ou seja, quando a opção puder ser exercida somente se uma ou mais condições forem atendidas) e a probabilidade de que essas condições existam.

B38. A opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento pode ser combinada com uma ou mais características contratuais (por exemplo, garantia de valor residual), de modo que o arrendatário garanta ao arrendador o retorno de caixa fixo ou mínimo que é, substancialmente, o mesmo, independentemente de a opção ser exercida. Nesses casos, e não obstante a orientação sobre pagamentos fixos na essência no item B42, a entidade deve assumir que o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento.

B39. Quanto mais curto for o prazo não cancelável do arrendamento, maior a probabilidade de o arrendatário exercer a opção de prorrogar o arrendamento e de não exercer a opção de rescindi-lo. Isso porque os custos associados à obtenção de ativo de substituição têm a probabilidade de serem proporcionalmente mais elevados quanto mais curto for o prazo não cancelável.

B40. As práticas passadas do arrendatário referentes ao período durante o qual utilizou normalmente tipos específicos de ativos (sejam arrendados ou próprios), e seus motivos econômicos para fazê-lo, podem fornecer informações úteis ao avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer, ou não, a opção. Por exemplo, se o arrendatário normalmente utiliza tipos específicos de ativos por determinado período de tempo ou se o arrendatário tem a prática de frequentemente exercer opções sobre arrendamentos de determinados tipos de ativos subjacentes, o arrendatário deve considerar os motivos econômicos para essa prática passada ao avaliar se está razoavelmente certo de exercer a opção sobre os arrendamentos desses ativos.

B41. O item 20 especifica que, após a data de início, o arrendatário deve reavaliar o prazo do arrendamento quando da ocorrência de evento significativo ou de alteração significativa nas circunstâncias que esteja dentro do controle do arrendatário e afete se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer a opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento ou de não exercer a opção anteriormente incluída em sua determinação do prazo do arrendamento. Exemplos de eventos ou alterações significativas nas circunstâncias incluem:

(a) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas não antecipadas na data de início, que se espera que tenham benefício econômico significativo para o arrendatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, tornar-se exercível;

(b) modificação significativa ou personalização do ativo subjacente, que não foi antecipada na data de início;

(c) a celebração de subarrendamento do ativo subjacente para período além do final do prazo do arrendamento anteriormente determinado; e



(d) a decisão comercial do arrendatário que seja diretamente relevante para o exercício ou não da opção (por exemplo, decisão de prorrogar o arrendamento do ativo complementar, de alienar o ativo alternativo ou alienar a unidade de negócio dentro da qual o ativo de direito de uso é empregado).

Pagamento fixo em essência (itens 27(a), 36(c) e 70(a))

B42. Os pagamentos de arrendamentos incluem quaisquer pagamentos fixos em essência. Os pagamentos fixos em essência são pagamentos que podem, na forma, conter variação, mas que, em essência, são inevitáveis. Os pagamentos fixos em essência existem, por exemplo, se:

(a) os pagamentos estiverem estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento, mas não existe variação autêntica nesses pagamentos. Esses pagamentos contêm cláusulas variáveis que não possuem essência econômica real. Exemplos desses tipos de pagamentos incluem:

(i) pagamentos que devem ser efetuados somente se for provado que o ativo é capaz de operar durante o arrendamento, ou somente se ocorrer evento que não tem possibilidade verdadeira de não ocorrer; ou

(ii) pagamentos que são inicialmente estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento vinculados ao uso do ativo subjacente, mas para o qual a variação será resolvida em algum momento após a data de início de modo que os pagamentos se tornem fixos pelo restante do prazo do arrendamento. Esses pagamentos tornam-se pagamentos fixos em essência, quando a variação for resolvida;

(b) há mais de um conjunto de pagamentos que o arrendatário poderia efetuar, mas somente um desses conjuntos de pagamentos é realista. Nesse caso, a entidade deve considerar o conjunto de pagamentos realista como sendo os pagamentos do arrendamento;

(c) há mais de um conjunto de pagamentos realista que o arrendatário poderia efetuar, mas deve efetuar pelo menos um desses conjuntos de pagamentos. Nesse caso, a entidade deve considerar o conjunto de pagamentos que agrega o menor valor (em base descontada) como sendo os pagamentos do arrendamento.

Envolvimento do arrendatário com o ativo subjacente antes da data de início

Custos do arrendatário referentes à construção ou projeto do ativo subjacente

B43. A entidade pode negociar o arrendamento antes que o ativo subjacente esteja disponível para uso pelo arrendatário. Para alguns arrendamentos, o ativo subjacente pode precisar ser construído ou novamente projetado para uso pelo arrendatário. Dependendo dos termos e condições do contrato, o arrendatário pode ser obrigado a efetuar pagamentos referentes ao projeto e construção do ativo.

B44. Se o arrendatário incorrer em custos relativos ao projeto ou construção do ativo subjacente, o arrendatário deve contabilizar esses custos utilizando outros pronunciamentos aplicáveis, como o CPC 27. Os custos relativos ao projeto ou construção do ativo subjacente não devem incluir pagamentos efetuados pelo arrendatário pelo direito de uso do ativo subjacente. Os pagamentos pelo direito de uso do ativo subjacente são pagamentos pelo arrendamento, independentemente do cronograma desses pagamentos.

Titularidade legal do ativo subjacente

B45. O arrendatário pode obter a titularidade legal do ativo subjacente antes que essa titularidade legal seja transferida ao arrendador e o ativo seja arrendado ao arrendatário. A obtenção de titularidade legal não determina por si só como contabilizar a transação.



B46. Se o arrendatário controla o ativo subjacente (ou obtém o seu controle) antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação é uma transação de venda e retroarrendamento que deve ser contabilizada utilizando-se os itens 98 a 103.

B47. Contudo, se o arrendatário não obtém o controle do ativo subjacente antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação não é uma transação de venda e retroarrendamento. Por exemplo, esse pode ser o caso se o fabricante, o arrendador ou o arrendatário negocia uma transação para a compra de ativo do fabricante pelo arrendador, que, por sua vez, é arrendado ao arrendatário. O arrendatário pode obter a titularidade legal do ativo subjacente antes que a titularidade legal seja transferida ao arrendador. Nesse caso, se o arrendatário obtém a titularidade legal do ativo subjacente, mas não obtém o controle do ativo antes que seja transferido ao arrendador, a transação não deve ser contabilizada como transação de venda e retroarrendamento e, sim, como arrendamento.

Divulgação do arrendatário (item 59)

B48. Ao determinar se são necessárias informações adicionais sobre atividades de arrendamento para atingir o objetivo de divulgação do item 51, o arrendatário deve considerar:

(a) se essas informações são relevantes para os usuários das demonstrações contábeis. O arrendatário deve fornecer as informações adicionais especificadas no item 59 somente se for esperado que essas informações sejam relevantes aos usuários das demonstrações contábeis. Nesse contexto, é provável que esse seja o caso se isso ajudar esses usuários a entenderem:

(i) a flexibilidade proporcionada pelos arrendamentos. Os arrendamentos podem proporcionar flexibilidade se, por exemplo, o arrendatário conseguir reduzir sua exposição ao exercer opções de rescisão ou renovar arrendamentos com termos e condições favoráveis;

(ii) as restrições impostas por arrendamentos. Os arrendamentos podem impor restrições, por exemplo, ao exigir que o arrendatário mantenha determinados coeficientes financeiros;

(iii) a sensibilidade das informações reportadas a variáveis importantes. As informações reportadas podem ser sensíveis, por exemplo, a pagamentos variáveis de arrendamento futuros;

(iv) a exposição a outros riscos resultantes de arrendamentos;

(v) os desvios das práticas do setor. Esses desvios podem incluir, por exemplo, termos e condições de arrendamento incomuns ou únicos que afetam a carteira de arrendamento do arrendatário;

(b) se essas informações resultam de informações apresentadas nas demonstrações contábeis primárias ou divulgadas nas notas explicativas. O arrendatário não precisa repetir as informações que já estão apresentadas em outro lugar nas demonstrações contábeis.

B49. As informações adicionais referentes a pagamentos variáveis de arrendamento que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

(a) os motivos do arrendatário para utilizar pagamentos variáveis de arrendamento e a prevalência desses pagamentos;

(b) a magnitude relativa de pagamentos variáveis de arrendamento em relação aos pagamentos fixos;

(c) as principais variáveis das quais dependem os pagamentos variáveis de arrendamento e como se espera que os pagamentos variem em resposta a alterações nessas principais variáveis; e

(d) outros efeitos operacionais e financeiros de pagamentos variáveis de arrendamento.



B50. As informações adicionais referentes a opções de prorrogação ou opções de rescisão que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

- (a) os motivos do arrendatário para utilizar opções de prorrogação ou opções de rescisão e a prevalência dessas opções;
- (b) a magnitude relativa de pagamentos de arrendamento opcionais em relação aos pagamentos de arrendamento;
- (c) a prevalência do exercício de opções que não estavam incluídas na mensuração de passivos de arrendamento; e
- (d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas opções.

B51. As informações adicionais referentes a garantias de valor residual que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

- (a) os motivos do arrendatário para fornecer garantias de valor residual e a prevalência dessas garantias;
- (b) a magnitude da exposição do arrendatário ao risco de valor residual;
- (c) a natureza de ativos subjacentes para os quais essas garantias são fornecidas; e
- (d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas garantias.

B52. As informações adicionais referentes a transações de venda e retroarrendamento que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

- (a) os motivos do arrendatário para transações de venda e retroarrendamento e a prevalência dessas transações;
- (b) os principais termos e condições de transações de venda e retroarrendamento individuais;
- (c) pagamentos não incluídos na mensuração desses passivos de arrendamento; e
- (d) o efeito de fluxo de caixa das transações de venda e retroarrendamento no período de relatório.

Classificação de arrendamento para arrendador (itens 61 a 66)

B53. A classificação de arrendamentos para arrendadores neste pronunciamento é baseada na extensão em que o arrendamento transfere os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente. Os riscos incluem as possibilidades de perdas decorrentes da capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devido às condições econômicas variáveis. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de operação lucrativa ao longo da vida econômica do ativo subjacente e de ganho a partir de sua valorização ou da realização do valor residual.

B54. O contrato de arrendamento pode incluir termos e condições para ajustar os recebimentos de arrendamento para alterações específicas ocorridas entre a data de celebração do arrendamento e a data de início do arrendamento (tais como alteração no custo para o arrendador do ativo subjacente ou alteração no custo para o arrendador de financiar o arrendamento). Nesse caso, para as finalidades de



classificação do arrendamento, o efeito de quaisquer dessas alterações deve ser considerado como tendo ocorrido na data de celebração do arrendamento.

B55. Quando o arrendamento inclui conjuntamente terreno e edificações, o arrendador deve avaliar a classificação de cada elemento como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional separadamente, aplicando os itens 62 a 66, B53 e B54. Ao determinar se o elemento de terreno é arrendamento operacional ou arrendamento financeiro, uma consideração importante é a de que terrenos normalmente têm vida útil econômica indefinida.

B56. Sempre que necessário para classificar e contabilizar o arrendamento de terrenos e edificações, o arrendador deve alocar os recebimentos do arrendamento (inclusive quaisquer recebimentos totais antecipados) entre os elementos de terrenos e edificações, na proporção dos valores justos relativos das participações na propriedade arrendada, nos elementos de terrenos e edificações do arrendamento na data de celebração do arrendamento. Se as prestações do arrendamento não puderem ser alocadas de forma confiável entre esses dois elementos, todo o arrendamento deve ser classificado como arrendamento financeiro, exceto se ficar claro que ambos os elementos são arrendamentos operacionais, em cujo caso todo o arrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional.

B57. Para arrendamento de terrenos e edificações em que o valor do elemento terreno é imaterial para o arrendamento, o arrendador pode tratar os terrenos e as edificações como uma única unidade para a finalidade de classificação do arrendamento e para classificá-lo como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional, aplicando os itens 62 a 66, B53 e B54. Nesse caso, o arrendador deve considerar a vida econômica das edificações como a vida econômica de todo o ativo subjacente.

Classificação do subarrendamento

B58. Ao classificar o subarrendamento, o arrendador intermediário deve classificar o subarrendamento como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional da seguinte forma:

(a) se o arrendamento principal for arrendamento de curto prazo que a entidade, como arrendatária, contabilizou aplicando o item 6, o subarrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional;

(b) caso contrário, o subarrendamento deve ser classificado com base no ativo de direito de uso resultante do arrendamento principal e não com base no ativo subjacente (por exemplo, item do ativo imobilizado que é objeto do arrendamento).

Apêndice C - Data de vigência e transição

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

Data de vigência

C1. A vigência deste pronunciamento será definida 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 2019.

C1A. A revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 16/2020, referente a Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento, aprovada pelo CPC em 2020, acrescentou os itens 46A, 46B, 60A, C20A e C20B. A vigência desta revisão de pronunciamentos será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem.

C1B. 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 104 a 106 e C20C e C20D. 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.

C1C. A revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 18, aprovada em 11 de junho de 2021, referente a Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021, aprovada pelo CPC em 2021, modificou o item 46B e acrescentou os itens C20BA e C20BB. A vigência desta revisão de pronunciamentos será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem.

Transição

C2. Para as finalidades dos requisitos dos itens C1 a C19, a data da aplicação inicial é o início do período de relatório anual em que a entidade aplicar este pronunciamento pela primeira vez.

Definição de arrendamento

C3. Como expediente prático, a entidade não é obrigada a reavaliar se o contrato é ou contém arrendamento na data da aplicação inicial. Em vez disso, a entidade pode:

(a) aplicar este pronunciamento a contratos que foram anteriormente identificados como arrendamento, utilizando o CPC 06 (IAS 17) e a ICPC 03 (IFRIC 4). A entidade deve aplicar os requisitos de transição, constantes dos itens C5 a C18, a esses arrendamentos;

(b) não aplicar este pronunciamento a contratos que não foram anteriormente identificados como contendo arrendamento, utilizando o CPC 06 (IAS 17) e a ICPC 03 (IFRIC 4).

C4. Se a entidade escolher o expediente prático constante do item C3, ela deve divulgar esse fato e aplicar o expediente prático a todos os seus contratos. Como resultado, a entidade deve aplicar os requisitos, constantes dos itens 9 a 11, somente a contratos celebrados (ou alterados) a partir da data da aplicação inicial.

Arrendatário

C5. O arrendatário deve aplicar este pronunciamento a seus arrendamentos:

(a) retrospectivamente, a cada período de relatório anterior apresentado, aplicando o CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou

(b) retrospectivamente, com efeito cumulativo de inicialmente utilizar o pronunciamento reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 a C13.

C6. O arrendatário deve aplicar a escolha descrita no item C5 consistentemente a todos os seus arrendamentos nos quais é arrendatário.

C7. Se o arrendatário decidir aplicar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário não deve reapresentar as informações comparativas. Em vez disso, o arrendatário deve reconhecer o efeito cumulativo de aplicar inicialmente este pronunciamento como ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) na data da aplicação inicial.

Arrendamento anteriormente classificado como arrendamento operacional



C8. Se o arrendatário decidir aplicar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário deve:

(a) reconhecer o passivo de arrendamento na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário deve mensurar esse passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos de arrendamento remanescentes, descontado, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário, na data da aplicação inicial;

(b) reconhecer o ativo de direito de uso na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário deve escolher, na base de arrendamento por arrendamento, mensurar esse ativo de direito de uso:

(i) ao seu valor contábil como se o pronunciamento tivesse sido aplicado desde a data de início, mas descontado, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data da aplicação inicial; ou

(ii) ao valor equivalente ao passivo de arrendamento, ajustado pelo valor de quaisquer pagamentos de arrendamento antecipados ou acumulados referentes a esse arrendamento que tiver sido reconhecido no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial;

(c) aplicar o CPC 01 a ativos de direito de uso na data da aplicação inicial, salvo se o arrendatário aplicar o expediente prático descrito no item C10(b).

C9. Não obstante os requisitos do item C8, para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos operacionais, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o arrendatário:

(a) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos para os quais os ativos subjacentes são de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8) e devem ser contabilizados, utilizando o item 6. O arrendatário deve contabilizar esses arrendamentos utilizando este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial;

(b) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos anteriormente contabilizados como propriedade para investimento utilizando o método de valor justo descrito no CPC 28. O arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultantes desses arrendamentos, utilizando o CPC 28 e este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial;

(c) deve mensurar o ativo de direito de uso ao valor justo na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente contabilizados como arrendamentos operacionais, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e isso deve ser contabilizado como propriedade para investimento, utilizando o método de valor justo, descrito no CPC 28, a partir da data da aplicação inicial. O arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultantes desses arrendamentos, utilizando o CPC 28 e este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

C10. O arrendatário pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar este pronunciamento, retrospectivamente, de acordo com o item C5(b) a arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário pode aplicar esses expedientes práticos na base de arrendamento por arrendamento:

(a) o arrendatário pode aplicar uma taxa de desconto única à carteira de arrendamentos com características razoavelmente similares (tais como os arrendamentos com prazo de arrendamento remanescente similar para uma classe similar de ativo subjacente em ambiente econômico similar);

(b) o arrendatário pode basear-se em sua avaliação sobre se os arrendamentos são onerosos, utilizando o CPC 25 imediatamente antes da data da aplicação inicial como uma alternativa para realizar a revisão

da redução ao valor recuperável. Se o arrendatário escolher esse expediente prático, o arrendatário deve ajustar o ativo de direito de uso na data da aplicação inicial pelo valor de qualquer provisão para arrendamentos onerosos reconhecida no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial;

(c) o arrendatário pode decidir não aplicar os requisitos do item C8 a arrendamentos para os quais o prazo do arrendamento se encerra dentro de 12 meses da data da aplicação inicial. Nesse caso, o arrendatário deve:

(i) contabilizar esses arrendamentos da mesma forma que arrendamentos de curto prazo, conforme descrito no item 6; e

(ii) incluir o custo, associado a esses arrendamentos, dentro da divulgação da despesa de arrendamento de curto prazo no período de relatório anual que incluir a data da aplicação inicial;

(d) o arrendatário pode excluir custos diretos iniciais da mensuração do ativo de direito de uso na data da aplicação inicial;

(e) o arrendatário pode utilizar percepção tardia, tal como ao determinar o prazo do arrendamento, se o contrato contém opções para prorrogar ou rescindir o arrendamento.

Arrendamento anteriormente classificado como arrendamento financeiro

C11. Se o arrendatário escolher aplicar este pronunciamento, de acordo com o item C5(b), para arrendamentos que foram classificados como arrendamento financeiro, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o valor contábil do ativo de direito de uso e do passivo de arrendamento na data da aplicação inicial deve ser o valor contábil do ativo de arrendamento e do passivo de arrendamento imediatamente antes dessa data mensurado, utilizando o CPC 06 (IAS 17). Para esses arrendamentos, o arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento, utilizando este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

Divulgação

C12. Se o arrendatário escolher utilizar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário deve divulgar informações sobre a aplicação inicial, requeridas pelo item 28 do CPC 23, exceto para as informações especificadas no item 28(f) do CPC 23. Em vez das informações especificadas no item 28(f) do CPC 23, o arrendatário deve divulgar:

(a) a taxa incremental média ponderada sobre empréstimo do arrendatário, aplicada a passivos de arrendamento reconhecidos no balanço patrimonial na data da aplicação inicial; e

(b) uma explicação de qualquer diferença entre:

(i) compromissos de arrendamento operacional divulgados, utilizando o CPC 06 (IAS 17) ao final do período de relatório anual imediatamente precedente à data da aplicação inicial, descontados, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo na data da aplicação inicial, conforme descrito no item C8(a); e

(ii) passivos de arrendamento reconhecidos no balanço patrimonial na data da aplicação inicial.

C13. Se o arrendatário utilizar um ou mais dos expedientes práticos especificados no item C10, ele deve divulgar esse fato.

Arrendador



C14. Exceto conforme descrito no item C15, o arrendador não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos, nos quais é o arrendador, e deve contabilizar esses arrendamentos, utilizando este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

C15. O arrendador intermediário:

(a) deve reavaliar subarrendamentos, que foram classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e estão em andamento na data da aplicação inicial para determinar se cada subarrendamento seria classificado como arrendamento operacional ou arrendamento financeiro, utilizando este pronunciamento. O arrendador intermediário deve realizar essa avaliação na data da aplicação inicial, com base nos termos e condições contratuais remanescentes do arrendamento principal e subarrendamento nessa data;

(b) para subarrendamentos, que foram classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e não arrendamentos financeiros, utilizando este pronunciamento, deve contabilizar o subarrendamento como novo arrendamento financeiro, celebrado na data da aplicação inicial.

Transação de venda e retroarrendamento (sale and leaseback), antes da data da aplicação inicial

C16. A entidade não deve reavaliar transações de venda e retroarrendamento, celebradas antes da data da aplicação inicial, para determinar se a transferência do ativo subjacente satisfaz aos requisitos do CPC 47 para ser contabilizada como venda.

C17. Se a transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como venda e arrendamento financeiro, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o vendedor-arrendatário deve:

(a) contabilizar o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo financeiro, existente na data da aplicação inicial; e

(b) continuar a amortizar qualquer ganho na venda ao longo do prazo do arrendamento.

C18. Se a transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como venda e arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o vendedor-arrendatário deve:

(a) contabilizar o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo operacional, existente na data da aplicação inicial; e

(b) ajustar o ativo de direito de uso de retroarrendamento para quaisquer ganhos ou perdas diferidos, referentes a condições fora do mercado, reconhecidos no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial.

Valor anteriormente reconhecido em relação à combinação de negócios

C19. Se o arrendatário reconheceu anteriormente o ativo ou o passivo aplicando o CPC 15 - Combinação de Negócios, referente a termos favoráveis ou desfavoráveis de arrendamento operacional adquirido como parte da combinação de negócios, o arrendatário deve desreconhecer esse ativo ou passivo e ajustar o valor contábil do ativo de direito de uso pelo valor correspondente na data da aplicação inicial.

Referências ao CPC 48 - Instrumentos Financeiros

C20. Se a entidade aplicar este pronunciamento, mas ainda não houver utilizado o CPC 48, qualquer referência neste pronunciamento ao CPC 48 será lida como referência ao CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.



Benefício em contrato de arrendamento relacionada à Covid-19 para arrendatários

C20A. O arrendatário deve aplicar o Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido em Contrato de Arrendamento (ver item C1A) retrospectivamente, reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa revisão como um ajuste no saldo inicial dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) no início do período em que o arrendatário aplicar a revisão pela primeira vez.

C20B. No período em que o arrendatário aplicar, pela primeira vez, o Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido em Contrato de Arrendamento, o arrendatário não precisa divulgar a informação requerida pelo item 28(f) do CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

C20BA. O arrendatário deve aplicar o Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021 (ver item C1B) retrospectivamente, reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa revisão como um ajuste no saldo inicial dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) no início do período em que o arrendatário aplicar a revisão pela primeira vez.

C20BB. No período em que o arrendatário aplicar, pela primeira vez, o Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021, o arrendatário não precisa divulgar a informação requerida pelo item 28 (f) do CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

C20BC. Ao aplicar o item 2 deste Pronunciamento, o arrendatário deve aplicar o expediente prático do item 46A de forma consistente para os contratos que atenderem as condições e tiverem características e estiverem em circunstâncias similares, independentemente de o contrato ter se tornado elegível para o expediente prático referente Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento (conforme descrito no item C1A) ou após 30 de junho de 2021 (conforme descrito no item C1C).

Reforma da Taxa de Juros de Referência - Fase 2

C20C. A entidade deve aplicar essas alterações retrospectivamente de acordo com CPC 23, exceto conforme especificado no item C20D.

C20D. 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 retrospectiva (hindsight). Se a entidade não reapresentar períodos anteriores, a entidade deve reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil e o valor contábil no início do período que inclui a data de aplicação inicial destas alterações nos lucros acumulados de abertura (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data de início aplicação destas alterações.

Revogação de outros pronunciamentos

C21. Este pronunciamento substitui o pronunciamento e a interpretação seguintes:

(a) CPC 06 (R1) - Operações de Arrendamento Mercantil; e

(b) ICPC 03 - Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil (IFRIC 4, SIC-15 e SIC-27).

Nota:



[1] O termo "arrendamentos" adotado neste Pronunciamento corresponde à tradução do termo 'leases' na língua inglesa e pode abranger contratos (mas não se limita a) de arrendamento, aluguel, locação e outros contratos que conferem à entidade que reporta o direito de uso de um ativo em troca de uma contraprestação.

47. O arrendatário deve apresentar no balanço patrimonial ou divulgar nas notas explicativas:

(a) ativos de direito de uso separadamente de outros ativos. Se o arrendatário não apresentar ativos de direito de uso separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve:

(i) incluir ativos de direito de uso na mesma rubrica que aquela em que os ativos subjacentes correspondentes seriam apresentados se fossem próprios; e

(ii) divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses ativos de direito de uso;

(b) passivos de arrendamento separadamente de outros passivos. Se o arrendatário não apresentar passivos de arrendamento separadamente no balanço patrimonial, o arrendatário deve divulgar quais rubricas no balanço patrimonial incluem esses passivos.

48. O requisito do item 47(a) não se aplica a ativos de direito de uso que atendem à definição de propriedade para investimento, que devem ser apresentados no balanço patrimonial como propriedade para investimento.

49. Na demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, o arrendatário deve apresentar despesas de juros sobre o passivo de arrendamento separadamente do encargo de depreciação para o ativo de direito de uso. Despesas de juros sobre o passivo de arrendamento são um componente de despesas financeiras, em que o item 82(b) do CPC 26 - Apresentação de Demonstrações Contábeis requer que seja apresentado separadamente na demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes.

50. Na demonstração dos fluxos de caixa, o arrendatário deve classificar:

(a) pagamentos à vista para a parcela do principal do passivo de arrendamento dentro de atividades de financiamento;

(b) pagamentos à vista para a parcela dos juros do passivo de arrendamento, aplicando os requisitos do CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa para juros pagos; e

(c) pagamentos do arrendamento de curto prazo, pagamentos de arrendamentos de ativos de baixo valor e pagamentos variáveis de arrendamento não incluídos na mensuração do passivo de arrendamento dentro de atividades operacionais.

Divulgação

51. O objetivo da divulgação é que os arrendatários divulguem informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários de demonstrações contábeis avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do arrendatário. Os itens 52 a 60 especificam os requisitos sobre como atender a esse objetivo.

52. O arrendatário deve divulgar informações sobre seus arrendamentos nos quais é arrendatário em uma única nota explicativa ou em seção separada em suas demonstrações contábeis. Contudo, o arrendatário não precisa repetir informações, que já sejam apresentadas em outro lugar nas



demonstrações contábeis, desde que as informações sejam incorporadas por referência cruzada na única nota explicativa ou na seção separada sobre arrendamentos.

53. O arrendatário deve divulgar os seguintes valores para o período de relatório:

(a) encargos de depreciação para ativos de direito de uso por classe de ativo subjacente;

(b) despesas de juros sobre passivos de arrendamento;

(c) despesa referente a arrendamentos de curto prazo contabilizada, aplicando o item 6. Essa despesa não precisa incluir a despesa referente a arrendamentos com prazo do arrendamento de um mês ou menos;

(d) despesa referente a arrendamentos de ativos de baixo valor contabilizada, aplicando o item 6. Essa despesa não deve incluir a despesa referente a arrendamentos de curto prazo de ativos de baixo valor incluída no item 53(c);

(e) despesa referente a pagamentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração de passivos de arrendamento;

(f) receita decorrente de subarrendamento de ativos de direito de uso;

(g) saídas de caixa totais para arrendamentos;

(h) adições a ativos de direito de uso;

(i) ganhos ou perdas resultantes de transações de venda e retroarrendamento; e

(j) valor contábil de ativos de direito de uso ao final do período de relatório por classe de ativo subjacente.

54. O arrendatário deve fornecer as divulgações especificadas no item 53 em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado. Os valores divulgados devem incluir custos que o arrendatário tiver incluído no valor contábil de outro ativo durante o período de relatório.

55. O arrendatário deve divulgar o valor de seus compromissos de arrendamento para arrendamentos de curto prazo contabilizados, aplicando o item 6, se a carteira de arrendamentos de curto prazo, com a qual está comprometido no final do período de relatório, for diferente da carteira de arrendamentos de curto prazo ao qual se refere a despesa de arrendamentos de curto prazo divulgada aplicando o item 53(c).

56. Se os ativos de direito de uso atenderem à definição de propriedade para investimento, o arrendatário deve aplicar os requisitos de divulgação do CPC 28. Nesse caso, o arrendatário não precisa fornecer as divulgações especificadas no item 53(a), (f), (h) ou (j) para esses ativos de direito de uso.

57. Se o arrendatário mensurar ativos de direito de uso a valores reavaliados, aplicando o CPC 27, se permitido por lei, o arrendatário deve divulgar as informações exigidas pelo item 77 do CPC 27 para esses ativos de direito de uso.

58. O arrendatário deve divulgar a análise de vencimento de passivos de arrendamento, aplicando os itens 39 e B11 do CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação separadamente das análises de vencimento de outros passivos financeiros.



59. Além das divulgações exigidas nos itens 53 a 58, o arrendatário deve divulgar informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação do item 51 (conforme descrito no item B48). Essas informações adicionais podem incluir, entre outras, informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar:

- (a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendatário;
- (b) os fluxos de saída de caixa futuros, aos quais o arrendatário está potencialmente exposto, que não estão refletidos na mensuração de passivos de arrendamento. Isso inclui exposição decorrente de:
 - (i) pagamentos variáveis de arrendamento (conforme descrito no item B49);
 - (ii) opções de prorrogação e opções de rescisão (conforme descrito no item B50);
 - (iii) garantias de valor residual (conforme descrito no item B51); e
 - (iv) arrendamentos ainda não iniciados com os quais o arrendatário está comprometido;
- (c) restrições ou acordos impostos por arrendamentos; e
- (d) transações de venda e retroarrendamento (conforme descrito no item B52).

60. O arrendatário que contabiliza arrendamentos de curto prazo ou arrendamentos de ativos de baixo valor, aplicando o item 6, deve divulgar esse fato.

60A. Se o arrendatário aplicar o expediente prático do item 46A, deve divulgar:

- (a) que aplicou o expediente prático a todos os Benefícios Concedidos em Contratos de Arrendamento que atenderam às condições do item 46B ou, se não aplicou a todos os benefícios, informações sobre a natureza dos contratos para os quais aplicou o expediente prático (ver item 2); e
- (b) o montante reconhecido no resultado do período que refletir as mudanças nos pagamentos ocasionadas pelos benefícios concedidos com relação aos contratos de arrendamento para os quais foi aplicado o expediente prático do item 46A.

Arrendador

Classificação de arrendamento (itens B53 a B58)

61. O arrendador deve classificar cada um de seus arrendamentos como arrendamento operacional ou arrendamento financeiro.

62. O arrendamento é classificado como arrendamento financeiro se transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente. O arrendamento é classificado como arrendamento operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

63. O fato de o arrendamento ser arrendamento financeiro ou arrendamento operacional depende da essência da transação, em vez da forma do contrato. A seguir, exemplos de situações que, individualmente ou em combinação, normalmente levariam o arrendamento a ser classificado como arrendamento financeiro:

- (a) o arrendamento transfere a propriedade do ativo subjacente ao arrendatário ao final do prazo do arrendamento;



(b) o arrendatário tem a opção de comprar o ativo subjacente a preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, na data de celebração do arrendamento, que a opção será exercida;

(c) o prazo do arrendamento é equivalente à maior parte da vida econômica do ativo subjacente, mesmo se a propriedade não for transferida;

(d) na data da celebração do arrendamento, o valor presente dos recebimentos do arrendamento equivale substancialmente à totalidade do valor justo do ativo subjacente; e

(e) o ativo subjacente é de natureza tão especializada que somente o arrendatário pode usá-lo sem modificações importantes.

64. Indicadores de situações que, individualmente ou em combinação, também poderiam levar o arrendamento a ser classificado como arrendamento financeiro são:

(a) se o arrendatário puder cancelar o arrendamento, as perdas do arrendador associadas ao cancelamento são arcadas pelo arrendatário;

(b) ganhos ou perdas provenientes da flutuação no valor justo do residual são gerados para o arrendatário (por exemplo, na forma de desconto no aluguel que seja equivalente à maior parte dos rendimentos de venda no final do arrendamento); e

(c) se o arrendatário tiver a capacidade de continuar o arrendamento por período secundário, com aluguel que seja substancialmente menor que o aluguel de mercado.

65. Os exemplos e indicadores nos itens 63 e 64 nem sempre são conclusivos. Se ficar claro, a partir de outras características, que o arrendamento não transfere, substancialmente, todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente, o arrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional. Por exemplo, esse pode ser o caso se a propriedade do ativo subjacente for transferida, no final do arrendamento, por recebimento variável equivalente ao seu então valor justo, ou se houver recebimentos variáveis de arrendamento, como resultado dos quais o arrendador não transfere, substancialmente, todos esses riscos e benefícios.

66. A classificação do arrendamento é feita na data de celebração do arrendamento e é reavaliada somente se houver modificação do arrendamento. Alterações nas estimativas (por exemplo, alterações nas estimativas da vida econômica ou do valor residual do ativo subjacente) ou alterações nas circunstâncias (por exemplo, inadimplência por parte do arrendatário) não originam nova classificação do arrendamento para fins contábeis.

Arrendamento financeiro

Reconhecimento e mensuração

67. Na data de início, o arrendador deve reconhecer os ativos mantidos em arrendamento financeiro em seu balanço patrimonial e deve apresentá-los como recebível ao valor equivalente ao investimento líquido no arrendamento.

Mensuração inicial

68. O arrendador deve utilizar a taxa de juros implícita no arrendamento para mensurar o investimento líquido no arrendamento. No caso de subarrendamento, se a taxa de juros implícita no subarrendamento não puder ser determinada imediatamente, o arrendador intermediário pode utilizar a taxa de desconto usada para o arrendamento principal (corrigida por quaisquer custos diretos iniciais associados ao subarrendamento) para mensurar o investimento líquido no subarrendamento.



69. Os custos diretos iniciais, que não sejam aqueles incorridos pelos arrendadores fabricantes ou revendedores, estão incluídos na mensuração inicial do investimento líquido no arrendamento e reduzem o valor da receita reconhecido ao longo do prazo do arrendamento. A taxa de juros implícita no arrendamento é definida de forma que os custos diretos iniciais sejam incluídos, automaticamente, no investimento líquido no arrendamento; não há necessidade de adicioná-los separadamente.

Mensuração inicial dos recebimentos de arrendamento incluídos no investimento líquido no arrendamento

70. Na data de início, os recebimentos de arrendamento incluídos na mensuração do investimento líquido no arrendamento compreendem os seguintes recebimentos para o direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento, os quais não são recebidos na data de início:

(a) recebimentos fixos (incluindo recebimentos fixos na essência, conforme descrito no item B42), menos quaisquer incentivos de arrendamento a pagar;

(b) recebimentos variáveis de arrendamento que dependem de índice ou de taxa, inicialmente mensurados, utilizando o índice ou a taxa da data de início;

(c) quaisquer garantias de valor residual fornecidas ao arrendador pelo arrendatário, uma parte relacionada ao arrendatário ou um terceiro não relacionado ao arrendador, que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia;

(d) o preço de exercício da opção de compra, se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção (avaliado considerando os fatores descritos no item B37); e

(e) recebimentos de multas por rescisão do arrendamento, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo a opção de rescindir o arrendamento.

Arrendador fabricante ou revendedor

71. Na data de início, para cada um de seus arrendamentos financeiros, o arrendador fabricante ou revendedor deve reconhecer o seguinte:

(a) a receita que é o valor justo do ativo subjacente ou, se for inferior, o valor presente dos recebimentos de arrendamento de responsabilidade do arrendador, descontado, utilizando a taxa de juros de mercado;

(b) o custo de venda, que é o custo, ou valor contábil, caso seja diferente, do ativo subjacente menos o valor presente do valor residual não garantido; e

(c) o resultado na venda (que é a diferença entre a receita e o custo da venda), de acordo com sua política para vendas diretas à qual se aplica o CPC 47. O arrendador fabricante ou revendedor deve reconhecer o resultado na venda em arrendamento financeiro na data de início, independentemente de se o arrendador transfere o ativo subjacente, conforme descrito no CPC 47.

72. Os fabricantes ou revendedores frequentemente oferecem aos clientes a escolha de comprar ou arrendar o ativo. O arrendamento financeiro de ativo por arrendador fabricante ou revendedor dá origem ao resultado equivalente ao resultado decorrente da venda direta do ativo subjacente, a preços de venda normais, refletindo quaisquer descontos comerciais ou por volume aplicáveis.

73. Os arrendadores fabricantes ou revendedores, algumas vezes, cotam taxas de juro artificialmente baixas para atrair os clientes. O uso dessa taxa resulta no reconhecimento pelo arrendador de uma parcela excessiva da receita total da transação na data de início. Se forem cotadas taxas de juros artificialmente baixas, o arrendador fabricante ou revendedor deve restringir o ganho na venda àquele que seria aplicável se fosse cobrada taxa de juros de mercado.



74. O arrendador fabricante ou revendedor deve reconhecer como despesa os custos incorridos em relação à obtenção do arrendamento financeiro na data de início, pois estão relacionados principalmente à obtenção do ganho na venda pelo fabricante ou revendedor. Os custos incorridos pelo arrendador fabricante ou revendedor associados à obtenção do arrendamento financeiro devem ser excluídos da definição de custos diretos iniciais e, portanto, devem ser excluídos do investimento líquido no arrendamento.

Mensuração subsequente

75. O arrendador deve reconhecer a receita financeira ao longo do prazo do arrendamento, com base em padrão que reflita a taxa de retorno periódica constante sobre o investimento líquido do arrendador no arrendamento.

76. O arrendador objetiva alocar a receita financeira ao longo do prazo do arrendamento de forma sistemática e racional. O arrendador deve aplicar os recebimentos do arrendamento relativos ao período contra o investimento bruto no arrendamento para reduzir tanto o principal quanto a receita financeira não auferida.

77. O arrendador deve aplicar os requisitos de desreconhecimento e redução ao valor recuperável do CPC 48 ao investimento líquido no arrendamento. O arrendador deve revisar, regularmente, os valores residuais não garantidos estimados utilizados no cálculo do investimento bruto no arrendamento. Se houver redução no valor residual não garantido estimado, o arrendador deve revisar a alocação de receita ao longo do prazo do arrendamento e deve reconhecer, imediatamente, qualquer redução em relação aos valores acumulados.

78. O arrendador, que classificar o ativo em arrendamento financeiro como mantido para venda (ou o incluir em grupo de alienação, que é classificado como mantido para venda), aplicando o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, deve contabilizar o ativo de acordo com esse pronunciamento.

Modificação do arrendamento

79. O arrendador deve contabilizar a modificação em arrendamento financeiro como arrendamento separado se:

(a) a modificação aumentar o alcance do arrendamento ao acrescentar o direito de utilizar um ou mais ativos subjacentes; e

(b) a contraprestação pelo arrendamento aumentar em valor compatível com o preço individual para o aumento no alcance e quaisquer ajustes apropriados a esse preço individual para refletir as circunstâncias do contrato específico.

80. Para a modificação em arrendamento financeiro, que não seja contabilizada como arrendamento separado, o arrendador deve contabilizar a modificação da seguinte forma:

(a) e o arrendamento tiver sido classificado como arrendamento operacional, caso a modificação esteja vigente na data de celebração do arrendamento, o arrendador deve:

(i) contabilizar a modificação do arrendamento como novo arrendamento a partir da data de vigência da modificação; e

(ii) mensurar o valor contábil do ativo subjacente como investimento líquido no arrendamento imediatamente antes da data de vigência da modificação do arrendamento.

(b) caso contrário, o arrendador deve aplicar os requisitos do CPC 48.

Arrendamento operacional

Reconhecimento e mensuração

81. O arrendador deve reconhecer os recebimentos de arrendamento decorrentes de arrendamentos operacionais como receita pelo método linear ou em outra base sistemática. O arrendador deve aplicar outra base sistemática, se essa base representar melhor o padrão em que o benefício do uso do ativo subjacente é diminuído.

82. O arrendador deve reconhecer os custos, incluindo a depreciação, incorridos na realização da receita de arrendamento como despesa.

83. O arrendador deve adicionar os custos diretos iniciais incorridos na obtenção do arrendamento operacional ao valor contábil do ativo subjacente e deve reconhecer esses custos como despesa ao longo do prazo do arrendamento na mesma base que a receita do arrendamento.

84. A política de depreciação para ativos subjacentes depreciáveis sujeitos a arrendamentos operacionais deve ser consistente com a política de depreciação normal do arrendador para ativos similares. O arrendador deve calcular a depreciação de acordo com o CPC 27 e com o CPC 04.

85. O arrendador deve aplicar o CPC 01 para determinar se o ativo subjacente sujeito a arrendamento operacional apresentar problemas de redução ao valor recuperável e deve contabilizar qualquer perda por redução ao valor recuperável identificada.

86. O arrendador fabricante ou revendedor não deve reconhecer nenhum ganho na venda na celebração de arrendamento operacional, pois essa operação não é equivalente a uma venda.

Modificação do arrendamento

87. O arrendador deve contabilizar a modificação em arrendamento operacional, como novo arrendamento, a partir da data de vigência da modificação, considerando quaisquer recebimentos de arrendamento antecipados ou acumulados, referentes ao arrendamento original, como parte dos recebimentos do arrendamento do novo arrendamento.

Apresentação

88. O arrendador deve apresentar os ativos subjacentes, sujeitos a arrendamentos operacionais, em seu balanço patrimonial, de acordo com a natureza do ativo subjacente.

Divulgação

89. O objetivo da divulgação é que os arrendadores divulguem informações nas notas explicativas que, juntamente com as informações fornecidas no balanço patrimonial, na demonstração do resultado e na demonstração dos fluxos de caixa, forneçam uma base para os usuários das demonstrações contábeis avaliarem o efeito que os arrendamentos têm sobre a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa do arrendador. Os itens 90 a 97 especificam os requisitos sobre como atender a esse objetivo.

90. O arrendador deve divulgar os seguintes valores para o período de relatório:

(a) para arrendamentos financeiros:

(i) resultado na venda;

(ii) receita financeira sobre o investimento líquido no arrendamento; e

(iii) receita referente a recebimentos variáveis de arrendamento não incluída na mensuração do investimento líquido no arrendamento;

(b) para arrendamentos operacionais, receita de arrendamento, divulgando separadamente a receita referente a recebimentos variáveis de arrendamento que não dependem de índice ou taxa.

91. O arrendador deve fornecer as divulgações especificadas no item 90 em forma de tabela, salvo se outro formato for mais apropriado.

92. O arrendador deve divulgar informações qualitativas e quantitativas adicionais sobre suas atividades de arrendamento necessárias para atingir o objetivo de divulgação descrito no item 89. Essas informações adicionais incluem, entre outras, informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar:

(a) a natureza das atividades de arrendamento do arrendador; e

(b) como o arrendador gerencia o risco associado a quaisquer direitos que possui em ativos subjacentes. Particularmente, o arrendador deve divulgar sua estratégia de gerenciamento de risco para os direitos que possui em ativos subjacentes, incluindo quaisquer meios pelos quais o arrendador reduz esse risco. Esses meios podem incluir, por exemplo, acordos de recompra, garantias de valor residual ou recebimentos variáveis de arrendamento para uso além dos limites especificados.

Arrendamento financeiro

93. O arrendador deve fornecer explicação qualitativa e quantitativa sobre as alterações significativas no valor contábil do investimento líquido em arrendamentos financeiros.

94. O arrendador deve divulgar a análise de vencimento dos valores do arrendamento a receber, mostrando os valores do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e o total dos valores para os anos remanescentes. O arrendador deve conciliar os recebimentos do arrendamento não descontados ao investimento líquido no arrendamento. A conciliação deve identificar a receita financeira não auferida referente aos valores do arrendamento a receber e qualquer valor residual não garantido descontado.

Arrendamento operacional

95. Para itens do ativo imobilizado sujeitos a arrendamento operacional, o arrendador deve aplicar os requisitos de divulgação do CPC 27. Ao aplicar os requisitos de divulgação do CPC 27, o arrendador deve desagregar cada classe do imobilizado em ativos sujeitos a arrendamentos operacionais e ativos não sujeitos a arrendamentos operacionais. Consequentemente, o arrendador deve fornecer as divulgações requeridas pelo CPC 27 para ativos sujeitos a arrendamento operacional (por classe de ativo subjacente), separadamente de ativos próprios detidos e utilizados pelo arrendador.

96. O arrendador deve aplicar os requisitos de divulgação especificados no CPC 01, no CPC 04, no CPC 28 e no CPC 29 para ativos sujeitos a arrendamentos operacionais.

97. O arrendador deve divulgar a análise de vencimento de recebimentos do arrendamento, mostrando os valores do arrendamento não descontados a serem recebidos anualmente para cada um dos primeiros cinco anos, no mínimo, e o total dos valores para os anos remanescentes.

Transação de venda e retroarrendamento (sale and leaseback)

98. Se a entidade (vendedor-arrendatário) transferir o ativo a outra entidade (comprador-arrendador) e efetuar o retroarrendamento desse ativo do comprador-arrendador, tanto o vendedor-arrendatário, como o comprador-arrendador devem contabilizar o contrato de transferência e o arrendamento, aplicando os itens 99 a 103.

Avaliando se a transferência do ativo é uma venda

99. A entidade deve aplicar os requisitos para determinar quando a obrigação de performance estará satisfeita com base no CPC 47, para determinar se a transferência do ativo deve ser contabilizada como venda desse ativo.

Transferência do ativo é uma venda

100. Se a transferência do ativo pelo vendedor-arrendatário satisfizer aos requisitos do CPC 47 para ser contabilizada como venda do ativo:

(a) o vendedor-arrendatário deve mensurar o ativo de direito de uso resultante do retroarrendamento proporcionalmente ao valor contábil anterior do ativo referente ao direito de uso retido pelo vendedor-arrendatário. Conseqüentemente, o vendedor-arrendatário deve reconhecer somente o valor de qualquer ganho ou perda referente aos direitos transferidos ao comprador-arrendador;

(b) o comprador-arrendador deve contabilizar a compra do ativo utilizando os pronunciamentos aplicáveis, e o arrendamento, aplicando os requisitos de contabilização do arrendador deste pronunciamento.

101. Se o valor justo da contraprestação pela venda do ativo não equivale ao valor justo do ativo, ou se os pagamentos pelo arrendamento não são a taxas de mercado, a entidade deve fazer os seguintes ajustes para mensurar os rendimentos da venda ao valor justo:

(a) quaisquer termos abaixo do mercado devem ser contabilizados como pagamentos antecipados de pagamentos do arrendamento; e

(b) quaisquer condições acima do mercado devem ser contabilizadas como financiamento adicional fornecido pelo comprador-arrendador ao vendedor-arrendatário.

102. A entidade deve mensurar qualquer potencial ajuste requerido pelo item 101 com base no valor mais facilmente determinável entre:

(a) a diferença entre o valor justo da contraprestação pela venda e o valor justo do ativo; e

(b) a diferença entre o valor presente dos pagamentos contratuais pelo arrendamento e o valor presente dos pagamentos pelo arrendamento a taxas de mercado.

Transferência do ativo não é uma venda

103. Se a transferência do ativo pelo vendedor-arrendatário não satisfizer aos requisitos do CPC 47 para ser contabilizado como venda do ativo:

(a) o vendedor-arrendatário deve continuar a reconhecer o ativo transferido e deve reconhecer o passivo financeiro equivalente aos rendimentos da transferência. Ele deve contabilizar o passivo financeiro, aplicando o CPC 48;

(b) o comprador-arrendador não deve reconhecer o ativo transferido e deve reconhecer o ativo financeiro equivalente aos rendimentos da transferência. Ele deve contabilizar o ativo financeiro, aplicando o CPC 48.

Exceção temporária decorrente da Reforma da Taxa de Juros de Referência

104. Um locatário deve aplicar os itens 105 e 106 a todas as modificações do arrendamento que mudam a base para determinar os pagamentos futuros do arrendamento como resultado da reforma da taxa de juros de referência (ver os itens 5.4.6 e 5.4.8 do CPC 48). Estes itens aplicam-se apenas a tais modificações de arrendamento. Para este efeito, o termo "reforma da taxa de juros de referência" refere-se à reforma em todo o mercado da taxa de juros de referência, conforme descrito no item 6.8.2 do CPC 48.

105. Como um expediente prático, o locatário deve aplicar o item 42 para reconhecer uma modificação do arrendamento exigida pela reforma da taxa de juros de referência. Esse expediente prático aplica-se apenas a tais modificações. Para este efeito, uma modificação no arrendamento é exigida pela reforma da taxa de juros de referência se, e somente se, ambas as seguintes condições forem atendidas:

(a) a modificação é necessária como consequência direta da reforma da taxa de juros de referência; e

(b) a nova base para determinar os pagamentos do arrendamento é economicamente equivalente à base anterior (ou seja, a base imediatamente anterior à modificação).

106. No entanto, se modificações de locação forem feitas além dessas modificações exigidas pela reforma da taxa de juros de referência, um locatário deve aplicar os requisitos aplicáveis neste Pronunciamento para contabilizar todas as modificações de arrendamento feitas ao mesmo tempo, incluindo aquelas exigidas por interesse taxa de reforma de referência.

Apêndice A - Definição de termos

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento.

Arrendador é a entidade que fornece o direito de usar o ativo subjacente por um período de tempo em troca de contraprestação.

Arrendamento é o contrato, ou parte do contrato, que transfere o direito de usar um ativo (ativo subjacente) por um período de tempo em troca de contraprestação.

Arrendamento de curto prazo é o arrendamento que, na data de início, possui o prazo de arrendamento de 12 meses ou menos. O arrendamento que contém opção de compra não é arrendamento de curto prazo.

Arrendamento financeiro é o arrendamento que transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

Arrendamento operacional é o arrendamento que não transfere substancialmente todos os riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente.

Arrendatário é a entidade que obtém o direito de usar o ativo subjacente por um período de tempo em troca de contraprestação.

Ativo de direito de uso é o ativo que representa o direito do arrendatário de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento.



Ativo subjacente é o ativo que é o objeto de arrendamento, para o qual o direito de usar esse ativo foi fornecido pelo arrendador ao arrendatário.

Custo direto inicial é o custo incremental de obtenção do arrendamento que não teria sido incorrido se o arrendamento não tivesse sido obtido, exceto para os custos incorridos por arrendador fabricante ou revendedor associados ao arrendamento financeiro.

Data de celebração do arrendamento é a data que ocorrer antes, entre a data do contrato de arrendamento e a data em que as partes se comprometerem aos principais termos e condições do arrendamento.

Data de início do arrendamento é a data em que o arrendador disponibiliza o ativo subjacente para uso pelo arrendatário.

Data de vigência da modificação é a data em que ambas as partes concordam com a modificação do arrendamento.

Garantia de valor residual é a garantia feita ao arrendador por uma parte não relacionada ao arrendador de que o valor (ou parte do valor) do ativo subjacente ao final do arrendamento será, no mínimo, o valor especificado.

Incentivos de arrendamento são os pagamentos efetuados pelo arrendador ao arrendatário associados ao arrendamento, ou reembolso ou assunção, pelo arrendador, dos custos do arrendatário.

Investimento bruto no arrendamento é a soma:

- (a) dos pagamentos do arrendamento a receber pelo arrendador em arrendamento financeiro; e
- (b) de qualquer valor residual não garantido de responsabilidade do arrendador.

Investimento líquido no arrendamento é o investimento bruto no arrendamento descontado à taxa de juros implícita no arrendamento.

Modificação do arrendamento é a alteração no alcance do arrendamento, ou a contraprestação pelo arrendamento, que não era parte dos termos e condições originais do arrendamento (por exemplo, acrescentar ou rescindir o direito de usar um ou mais ativos subjacentes, ou prorrogar ou reduzir o prazo do arrendamento contratual).

Pagamento de arrendamento opcional é o pagamento a ser efetuado pelo arrendatário ao arrendador pelo direito de usar o ativo subjacente durante os períodos cobertos por opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, os quais não estão incluídos no prazo do arrendamento.

Pagamento do arrendamento é o pagamento efetuado pelo arrendatário ao arrendador referente ao direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento, o qual compreende o seguinte:

- (a) pagamentos fixos (incluindo pagamentos fixos em essência), menos quaisquer incentivos de arrendamento;
- (b) pagamentos variáveis de arrendamento, que dependem de índice ou de taxa;
- (c) preço de exercício da opção de compra se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e



(d) pagamentos de multas por rescisão do arrendamento, se o prazo do arrendamento refletir o arrendatário exercendo a opção de rescindir o arrendamento.

Para o arrendatário, os pagamentos do arrendamento também incluem os valores que se espera que sejam pagos pelo arrendatário de acordo com as garantias de valor residual. Os pagamentos do arrendamento não incluem os pagamentos alocados a componentes de não arrendamento do contrato, salvo se o arrendatário decidir combinar componentes de não arrendamento com o componente de arrendamento e contabilizá-los como um único componente de arrendamento.

Para o arrendador, os recebimentos de arrendamento também incluem quaisquer garantias de valor residual fornecidas ao arrendador pelo arrendatário, pela parte relacionada ao arrendatário ou por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia. Os recebimentos de arrendamento não incluem recebimentos alocados a componentes de não arrendamento.

Pagamento fixo é o pagamento efetuado pelo arrendatário ao arrendador pelo direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento, excluindo pagamentos variáveis de arrendamento.

Pagamento variável de arrendamento é a parcela de pagamento efetuado pelo arrendatário ao arrendador pelo direito de usar o ativo subjacente durante o prazo do arrendamento que varia devido a alterações em fatos ou circunstâncias ocorridas após a data de início, além da passagem do tempo.

Período de uso é o período total de tempo em que o ativo é utilizado para cumprir o contrato com o cliente (incluindo quaisquer períodos de tempo não consecutivos).

Prazo do arrendamento é o prazo não cancelável durante o qual o arrendatário tem o direito de usar o ativo subjacente, juntamente com:

- (a) períodos cobertos por opção de prorrogar o arrendamento, se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer essa opção; e
- (b) períodos cobertos por opção de rescindir o arrendamento, se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não exercer essa opção.

Receita financeira não auferida é a diferença entre:

- (a) o investimento bruto no arrendamento; e
- (b) o investimento líquido no arrendamento.

Subarrendamento é a transação na qual o ativo subjacente é novamente arrendado pelo arrendatário (arrendador intermediário) a um terceiro, e o arrendamento (arrendamento principal) entre o arrendador principal e o arrendatário permanece vigente.

Taxa de juros implícita no arrendamento é a taxa de juros que faz com que o valor presente (a) dos pagamentos do arrendamento e (b) do valor residual não garantido seja igual à soma (i) do valor justo do ativo subjacente e (ii) de quaisquer custos diretos iniciais do arrendador.

Taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário é a taxa de juros que o arrendatário teria que pagar ao pedir emprestado, por prazo semelhante e com garantia semelhante, os recursos necessários para obter o ativo com valor similar ao ativo de direito de uso em ambiente econômico similar.

Valor justo, para fins de aplicação dos requisitos de contabilização do arrendador neste pronunciamento, é o valor pelo qual o ativo poderia ser trocado, ou o passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas em uma transação em bases usuais de mercado.



Valor residual não garantido é a parcela do valor residual do ativo subjacente cuja realização, pelo arrendador, não está garantida ou está garantida exclusivamente pela parte relacionada ao arrendador.

Vida econômica é o período ao longo do qual se espera que o ativo seja economicamente utilizável por um ou mais usuários ou o número de unidades de produção ou similares que se espera obter a partir do ativo por um ou mais usuários.

Termos definidos em outros pronunciamentos e utilizados neste pronunciamento com o mesmo significado:

Contrato é o acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.

Vida útil é o período ao longo do qual se espera que o ativo esteja disponível para uso pela entidade, ou o número de unidades de produção ou similares que a entidade espera obter do ativo.

Apêndice B - Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 103 e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

Aplicação à carteira

B1. Este pronunciamento especifica a contabilização de arrendamento individual. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento à carteira de arrendamentos com características similares, se essa entidade razoavelmente esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difeririam significativamente da aplicação deste pronunciamento aos arrendamentos individuais dentro dessa carteira. Caso contabilize a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

Combinação de contratos

B2. Ao aplicar este pronunciamento, a entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou, aproximadamente, na mesma data com a mesma contraparte (ou partes relacionadas da contraparte) e deve contabilizar os contratos como um único contrato, se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

(a) os contratos forem negociados como um pacote com o objetivo comercial geral que não pode ser entendido sem considerar os contratos em conjunto;

(b) o valor da contraprestação a ser pago no contrato depender do preço ou da performance de outro contrato; ou

(c) os direitos de usar os ativos subjacentes transferidos nos contratos (ou alguns direitos de usar ativos subjacentes transferidos em cada um dos contratos) constituírem um único componente do arrendamento, conforme descrito no item B32.

Isenção de reconhecimento: arrendamento para o qual o ativo subjacente é de baixo valor (itens 5 a 8)

B3. Exceto conforme especificado no item B7, este pronunciamento permite que o arrendatário aplique o item 6 para contabilizar arrendamentos para os quais o ativo subjacente é de baixo valor. O arrendatário deve avaliar o valor do ativo subjacente com base no valor do ativo quando este é novo, independentemente da idade do ativo que está sendo arrendado.



B4. A avaliação sobre se o ativo subjacente é de baixo valor deve ser realizada em base absoluta. Os arrendamentos de ativos de baixo valor qualificam-se para o tratamento contábil descrito no item 6, independentemente de se esses arrendamentos são materiais para o arrendatário. A avaliação não é afetada pelo porte, natureza ou circunstâncias do arrendatário. Conseqüentemente, espera-se que diferentes arrendatários cheguem às mesmas conclusões sobre se o ativo subjacente específico é de baixo valor.

B5. O ativo subjacente pode ser de baixo valor somente se:

(a) o arrendatário puder beneficiar-se do uso do ativo subjacente por si só ou juntamente com outros recursos que estiverem imediatamente disponíveis ao arrendatário; e

(b) o ativo subjacente não for altamente dependente de outros ativos ou não estiver altamente inter-relacionado a outros ativos.

B6. O arrendamento do ativo subjacente não se qualifica como arrendamento de baixo valor se a natureza do ativo é tal que, quando novo, o ativo não é normalmente de baixo valor. Por exemplo, arrendamentos de veículos não se qualificariam como arrendamentos de ativos de baixo valor porque o veículo novo normalmente não seria de baixo valor.

B7. Se o arrendatário subarrenda o ativo, ou espera subarrendar o ativo, o arrendamento principal não se qualifica como arredamento de ativo de baixo valor.

B8. Exemplos de ativos subjacentes de baixo valor podem incluir computadores pessoais, tablets, pequenos itens de mobiliário de escritório e telefones.

Identificação de arrendamento (itens 9 a 11)

B9. Para avaliar se o contrato transfere o direito de controlar o uso de ativo identificado (ver itens B13 a B20) por um período de tempo, a entidade deve avaliar se, durante todo o período de uso, o cliente possui o seguinte:

(a) o direito de obter substancialmente todos os benefícios econômicos do uso dos ativos identificados (conforme descrito nos itens B21 a B23); e

(b) o direito de direcionar o uso dos ativos identificados (conforme descrito nos itens B24 a B30).

B10. Se o cliente tem o direito de controlar o uso de ativo identificado somente durante parte do prazo do contrato, o contrato contém arrendamento para essa parte do prazo.

B11. O contrato para receber bens ou serviços pode ser celebrado por negócio em conjunto, ou em nome de negócio em conjunto, conforme definido no CPC 19 - Negócios em Conjunto. Nesse caso, o negócio em conjunto é considerado como sendo o cliente no contrato. Conseqüentemente, ao avaliar se esse contrato contém arrendamento, a entidade deve avaliar se o negócio em conjunto possui o direito de controlar o uso do ativo identificado durante todo o período de uso.

B12. A entidade deve avaliar se o contrato contém arrendamento para cada potencial componente de arrendamento separado. Consulte o item B32 para orientação sobre componentes de arrendamento separados.

Ativo identificado

B13. O ativo normalmente é identificado ao ser expressamente especificado no contrato. Contudo, o ativo também pode ser identificado ao ser implicitamente especificado na ocasião em que o ativo for disponibilizado para uso pelo cliente.



Direito substantivo de substituição

B14. Mesmo se o ativo for especificado, o cliente não tem o direito de usar o ativo identificado se o fornecedor tiver o direito substantivo de substituir o ativo durante todo o período de uso. O direito do fornecedor de substituir o ativo é substantivo somente se estiverem presentes ambas as condições abaixo:

(a) o fornecedor tiver a capacidade prática de substituir ativos alternativos durante todo o período de uso (por exemplo, o cliente não consegue impedir o fornecedor de substituir o ativo e os ativos alternativos estiverem imediatamente disponíveis ao fornecedor ou puderem ser fornecidos por este dentro de um período de tempo razoável); e

(b) o fornecedor se beneficiaria economicamente do exercício de seu direito de substituir o ativo (ou seja, espera-se que os benefícios econômicos associados à substituição do ativo superem os custos associados à sua substituição).

B15. Se o fornecedor tiver o direito ou a obrigação de substituir o ativo somente a partir de uma data específica, ou na ocorrência de evento específico, o direito de substituição do fornecedor não é substantivo porque o fornecedor não possui a capacidade prática de substituir ativos alternativos durante todo o período de uso.

B16. A avaliação da entidade sobre se o direito de substituição do fornecedor é substantivo baseia-se em fatos e circunstâncias na celebração do contrato e deve excluir a consideração de eventos futuros que, na celebração do contrato, não se considera que têm probabilidade de ocorrência. Entre os exemplos de eventos futuros que, na celebração do contrato, não seriam considerados como tendo probabilidade de ocorrerem e, portanto, deveriam ser excluídos da avaliação, estão:

(a) um acordo de cliente futuro de pagar uma taxa acima do mercado pelo uso do ativo;

(b) a introdução de nova tecnologia que não está substancialmente desenvolvida na celebração do contrato;

(c) uma diferença substancial entre o uso do ativo pelo cliente, ou o desempenho do ativo, e o uso ou o desempenho considerado provável na celebração do contrato; e

(d) uma diferença substancial entre o preço de mercado do ativo durante o período de uso e o preço de mercado considerado provável na celebração do contrato.

B17. Se o ativo estiver localizado nas dependências do cliente ou em outro local, os custos associados à substituição geralmente são mais elevados do que quando está localizado nas dependências do fornecedor e, portanto, têm maior probabilidade de superar os benefícios associados à substituição do ativo.

B18. O direito ou a obrigação do fornecedor de substituir o ativo para reparos e manutenção, se o ativo não estiver funcionando adequadamente, ou se a atualização técnica se tornar disponível, não impede o cliente de ter o direito de usar o ativo identificado.

B19. Se o cliente não puder determinar imediatamente se o fornecedor tem direito substantivo de substituição, o cliente deve presumir que qualquer direito de substituição não é substantivo.

Partes de ativos

B20. Uma parte da capacidade do ativo é o ativo identificado, se for fisicamente distinta (por exemplo, piso de edifício). Uma parte da capacidade ou outra parte do ativo que não seja fisicamente distinta (por exemplo, parte da capacidade do cabo de fibra ótica) não é ativo identificado, salvo se representar,



substancialmente, a capacidade total do ativo e com isso dar ao cliente o direito de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios econômicos do uso do ativo.

Direito de obter benefícios econômicos do uso

B21. Para controlar o uso do ativo identificado, o cliente é obrigado a possuir o direito de obter, substancialmente, todos os benefícios econômicos do uso do ativo durante todo o período de uso (por exemplo, ao ter o uso exclusivo do ativo durante todo esse período). O cliente pode obter benefícios econômicos do uso do ativo direta ou indiretamente de diversas maneiras, tais como, pelo uso, pela posse ou pelo subarrendamento do ativo. Os benefícios econômicos do uso do ativo incluem sua produção (output) principal e subprodutos (incluindo potenciais fluxos de caixa resultantes desses itens) e outros benefícios econômicos decorrentes do uso do ativo, que poderiam ser realizados a partir de transação comercial com terceiro.

B22. Ao avaliar o direito de obter, substancialmente, todos os benefícios econômicos de uso do ativo, a entidade deve considerar os benefícios econômicos que resultam do uso do ativo dentro do alcance definido do direito do consumidor de usar o ativo (ver item B30). Por exemplo:

(a) se o contrato limita o uso do veículo automotor somente em território específico durante o período de uso, a entidade deve considerar somente os benefícios econômicos do uso do veículo automotor dentro desse território e, não, além dele;

(b) se o contrato especifica que o cliente pode dirigir o veículo automotor somente até determinada distância durante o período de uso, a entidade deve considerar somente os benefícios econômicos do uso do veículo automotor para a distância permitida e, não, além dela.

B23. Se o contrato exige que o cliente pague ao fornecedor, ou à outra parte, parcela dos fluxos de caixa resultantes do uso do ativo como contraprestação, esses fluxos de caixa pagos como contraprestação devem ser considerados como sendo parte dos benefícios econômicos que o cliente obtém do uso do ativo. Por exemplo, se o cliente é obrigado a pagar ao fornecedor uma porcentagem das vendas pelo uso do espaço de varejo como contraprestação por esse uso, essa obrigação não impede que o cliente tenha o direito de obter, substancialmente, todos os benefícios econômicos do uso do espaço de varejo. Isso porque os fluxos de caixa resultantes dessas vendas devem ser considerados como sendo benefícios econômicos que o cliente obtém pelo uso do espaço de varejo, parte dos quais ele então paga ao fornecedor como contraprestação pelo direito de uso desse espaço.

Direito de direcionar o uso

B24. O cliente tem o direito de direcionar o uso do ativo identificado durante todo o período de uso somente se:

(a) o cliente tiver o direito de direcionar como e para que finalidade o ativo deve ser utilizado durante todo o período de uso (conforme descrito nos itens B25 a B30); ou

(b) as decisões relevantes sobre como e para que finalidade o ativo é usado são predeterminadas e:

(i) o cliente tem o direito de operar o ativo (ou de orientar outros para operar o ativo da forma como determina) durante todo o período de uso, sem o fornecedor ter o direito de alterar essas instruções operacionais; ou

(ii) o cliente projetou o ativo (ou aspectos específicos do ativo) de modo que predetermina como e para qual finalidade o ativo deve ser usado durante todo o período de uso.

Como e para qual finalidade o ativo deve ser usado



B25. O cliente tem o direito de direcionar como e para qual finalidade o ativo deve ser usado se, dentro do alcance de seu direito de uso definido no contrato, puder alterar como e para qual finalidade o ativo deve ser usado durante todo o período de uso. Ao fazer essa avaliação, a entidade deve considerar os direitos de tomada de decisão que são mais relevantes para alterar como e para qual finalidade o ativo deve ser usado durante todo o período de uso. Os direitos de tomada de decisão são relevantes quando afetam os benefícios econômicos a serem obtidos do uso. É provável que os direitos de tomada de decisão que são mais relevantes sejam diferentes para diferentes contratos, dependendo da natureza do ativo e dos termos e condições do contrato.

B26. Exemplos de direitos de tomada de decisão que, dependendo das circunstâncias, concedem o direito de alterar como e para qual finalidade o ativo deve ser usado, dentro do alcance definido do direito de uso do cliente, incluem:

(a) direitos de alterar o tipo de produção que é produzido pelo ativo (por exemplo, decidir se deve utilizar o contêiner para transporte de mercadorias ou para armazenamento ou decidir sobre o mix de produtos vendidos no espaço de varejo);

(b) direitos de alterar quando a produção é realizada (por exemplo, decidir quando um item de maquinário ou a usina de energia será utilizado);

(c) direitos de alterar o local onde a produção é realizada (por exemplo, decidir sobre o destino de um caminhão ou de um navio ou decidir quando um item do equipamento será utilizado); e

(d) direitos de alterar se a produção é realizada e a quantidade dessa produção (por exemplo, decidir se produz energia a partir de uma usina e o quanto de energia produzir a partir dessa usina).

B27. Exemplos de direitos de tomada de decisão que não concedem o direito de alterar como e para qual finalidade o ativo deve ser usado incluem direitos que são limitados à operação ou à manutenção do ativo. Esses direitos podem ser detidos pelo cliente ou pelo fornecedor. Embora os direitos como aqueles de operar ou manter o ativo frequentemente sejam essenciais para o uso eficiente do ativo, eles não são direitos de direcionar como e para qual finalidade o ativo deve ser utilizado e, frequentemente, dependem das decisões sobre como e para qual finalidade o ativo é utilizado. Contudo, os direitos de operar o ativo podem conceder ao cliente o direito de direcionar o uso do ativo se as decisões relevantes sobre como e para qual finalidade o ativo deve ser utilizado estiverem predeterminadas (ver item B24(b)(i)).

Decisão determinada durante e antes do período de uso

B28. As decisões relevantes sobre como e para qual finalidade o ativo deve ser usado podem ser predeterminadas de várias formas. Por exemplo, as decisões relevantes podem ser predeterminadas pelo projeto do ativo ou por restrições contratuais sobre o uso do ativo.

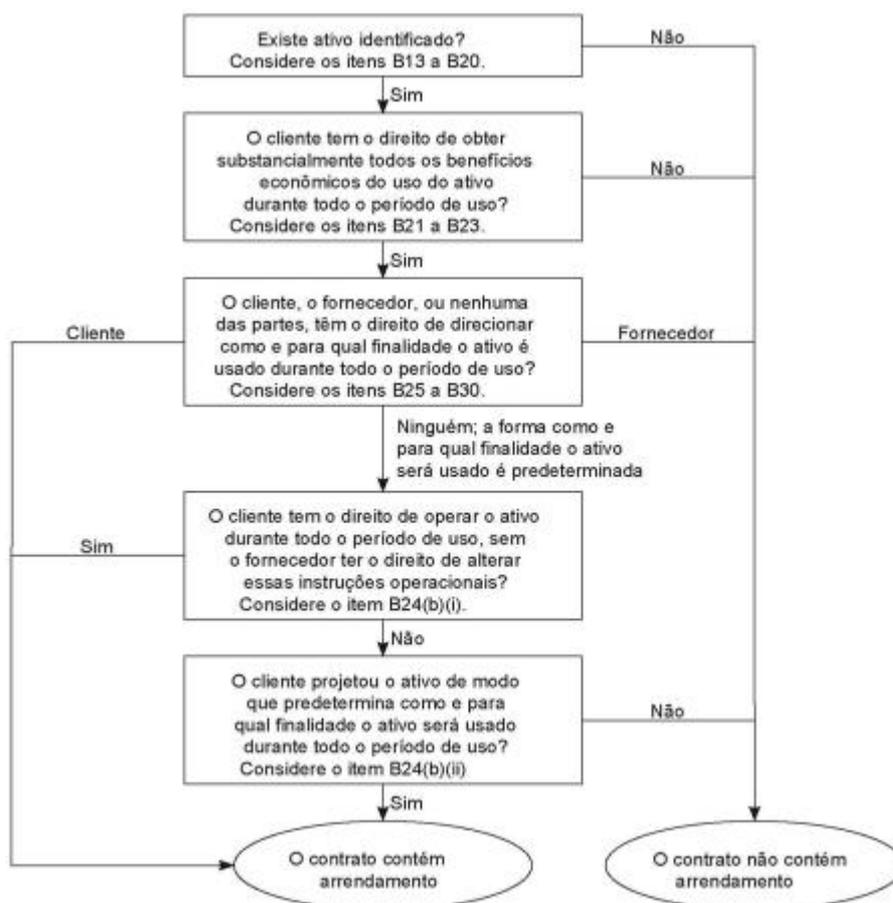
B29. Ao avaliar se o cliente tem o direito de direcionar o uso do ativo, a entidade deve considerar somente os direitos de tomar decisões sobre o uso do ativo durante o período de uso, salvo se o cliente projetou o ativo (ou os aspectos específicos do ativo), conforme descrito no item B24(b)(ii). Consequentemente, salvo se as condições do item B24(b)(ii) existirem, a entidade não deve considerar decisões que sejam predeterminadas antes do período de uso. Por exemplo, se o cliente for capaz somente de especificar a produção do ativo antes do período de uso, o cliente não terá o direito de direcionar o uso desse ativo. A capacidade de especificar a produção em contrato antes do período de uso, sem quaisquer outros direitos de tomada de decisão referentes ao uso do ativo, concede ao cliente os mesmos direitos de qualquer cliente que adquire bens ou serviços.

Direito de proteção

B30. O contrato pode incluir termos e condições destinados a proteger o interesse do fornecedor no ativo ou em outros ativos; a proteger seu pessoal; ou a garantir o cumprimento de leis ou regulamentos pelo

fornecedor. A seguir, são apresentados exemplos de direitos de proteção. Por exemplo, o contrato pode (i) especificar o valor máximo de uso do ativo ou limitar onde ou quando o cliente pode utilizar o ativo, (ii) exigir que o cliente siga determinadas práticas operacionais, ou (iii) exigir que o cliente informe o fornecedor sobre as alterações na forma como o ativo será usado. Os direitos de proteção normalmente definem o alcance do direito de uso do cliente, mas não impedem, isoladamente, o cliente de ter o direito de direcionar o uso do ativo.

B31. O fluxograma a seguir pode ajudar a entidade a fazer a avaliação sobre se o contrato é ou contém arrendamento.



Separação dos componentes do contrato (itens 12 a 17)

B32. O direito de usar o ativo subjacente é componente separado do arrendamento se:

(a) o arrendatário puder beneficiar-se do uso do ativo subjacente por si só ou

juntamente com outros recursos que estiverem imediatamente disponíveis ao arrendatário.

Recursos imediatamente disponíveis são bens ou serviços que são vendidos ou arrendados

separadamente (pelo arrendador ou outros fornecedores) ou recursos que o arrendatário

já tiver obtido (do arrendador ou de outras transações ou eventos); e



(b) o ativo subjacente não for altamente dependente dos outros ativos subjacentes no contrato, ou não estiver altamente inter-relacionado a esses ativos. Por exemplo, o fato de que o arrendatário poderia decidir não arrendar o ativo subjacente sem afetar significativamente seus direitos de usar outros ativos subjacentes no contrato pode indicar que o ativo subjacente não é altamente dependente dos outros ativos subjacentes ou não está altamente inter-relacionado a esses outros ativos.

B33. O contrato pode incluir o valor a pagar pelo arrendatário por atividades e custos que não transferem o bem ou serviço ao arrendatário. Por exemplo, o arrendador pode incluir no valor total a pagar os encargos por tarefas administrativas ou outros custos em que incorrer associados ao arrendamento, que não transfere o bem ou serviço ao arrendatário. Esses valores a pagar não resultam em componente separado do contrato, mas devem ser considerados parte da contraprestação total que é alocada aos componentes separadamente identificáveis do contrato.

Prazo do arrendamento (itens 18 a 21)

B34. Ao determinar o prazo do arrendamento e ao avaliar a duração do prazo não cancelável do arrendamento, a entidade deve aplicar a definição de contrato e determinar o período durante o qual o contrato é executável. O arrendamento não é mais executável quando o arrendatário e o arrendador individualmente têm o direito de rescindir o arrendamento sem permissão da outra parte mediante multa quase insignificante.

B35. Se somente o arrendatário tem o direito de rescindir o arrendamento, esse direito é considerado como sendo uma opção de rescindir o arrendamento disponível ao arrendatário que a entidade deve considerar ao determinar o prazo do arrendamento.

Se somente o arrendador tem o direito de rescindir o arrendamento, o prazo não cancelável do arrendamento inclui o período coberto pela opção de rescindir o arrendamento.



B36. O prazo do arrendamento começa na data de início e inclui quaisquer períodos de arrendamento gratuito concedidos ao arrendatário pelo arrendador.

B37. Na data de início, a entidade deve avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de comprar o ativo subjacente ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes que criam incentivo econômico para o arrendatário exercer, ou não, a opção, incluindo quaisquer alterações esperadas em fatos e circunstâncias desde a data de início até a data de exercício da opção. Exemplos de fatores a serem considerados incluem, entre outros:

(a) termos e condições contratuais para os períodos opcionais comparados às taxas de mercado, tais como:

(i) o valor de pagamentos pelo arrendamento em qualquer período opcional;

(ii) o valor de quaisquer pagamentos variáveis pelo arrendamento ou outros pagamentos contingentes, tais como pagamentos resultantes de multas por rescisão e garantias de valor residual; e

(iii) os termos e condições de quaisquer opções que são exercíveis após períodos opcionais iniciais (por exemplo, opção de compra que é exercível ao final do período de prorrogação à taxa que esteja atualmente abaixo das taxas de mercado);

(b) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas realizadas (ou que se espera que sejam realizadas) durante a vigência do contrato e que se espera que tenham benefício econômico significativo para o arrendatário, quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, tornar-se exercível;

(c) custos referentes à rescisão do arrendamento, tais como custos de negociação, custos de realocação, custos de identificação de outro ativo subjacente apropriado para as necessidades do arrendatário, custos de integrar novo ativo às operações do arrendatário, ou multas rescisórias e custos similares, incluindo custos



associados à devolução do ativo subjacente em condição especificada contratualmente ou para o local especificado contratualmente;

(d) a importância desse ativo subjacente para as operações do arrendatário, considerando, por exemplo, se o ativo subjacente é um ativo especializado, a localização do ativo subjacente e a disponibilidade de alternativas adequadas; e

(e) condicionalidade associada ao exercício da opção (ou seja, quando a opção puder ser exercida somente se uma ou mais condições forem atendidas) e a probabilidade de que essas condições existam.

B38. A opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento pode ser combinada com uma ou mais características contratuais (por exemplo, garantia de valor residual), de modo que o arrendatário garanta ao arrendador o retorno de caixa fixo ou mínimo que é, substancialmente, o mesmo, independentemente de a opção ser exercida. Nesses casos, e não obstante a orientação sobre pagamentos fixos na essência no item B42, a entidade deve assumir que o arrendatário está razoavelmente certo de exercer a opção de prorrogar o arrendamento ou de não exercer a opção de rescindir o arrendamento.

B39. Quanto mais curto for o prazo não cancelável do arrendamento, maior a probabilidade de o arrendatário exercer a opção de prorrogar o arrendamento e de não exercer a opção de rescindi-lo. Isso porque os custos associados à obtenção de ativo de substituição têm a probabilidade de serem proporcionalmente mais elevados quanto mais curto for o prazo não cancelável.

B40. As práticas passadas do arrendatário referentes ao período durante o qual utilizou normalmente tipos específicos de ativos (sejam arrendados ou próprios), e seus motivos econômicos para fazê-lo, podem fornecer informações úteis ao avaliar se o arrendatário está razoavelmente certo de exercer, ou não, a opção. Por exemplo, se o arrendatário normalmente utiliza tipos específicos de ativos por determinado período de tempo ou se o arrendatário tem a prática de frequentemente exercer opções sobre



arrendamentos de determinados tipos de ativos subjacentes, o arrendatário deve considerar os motivos econômicos para essa prática passada ao avaliar se está razoavelmente certo de exercer a opção sobre os arrendamentos desses ativos.

B41. O item 20 especifica que, após a data de início, o arrendatário deve reavaliar o prazo do arrendamento quando da ocorrência de evento significativo ou de alteração significativa nas circunstâncias que esteja dentro do controle do arrendatário e afete se o arrendatário estiver razoavelmente certo de exercer a opção não incluída anteriormente em sua determinação do prazo do arrendamento ou de não exercer a opção anteriormente incluída em sua determinação do prazo do arrendamento. Exemplos de eventos ou alterações significativas nas circunstâncias incluem:

- (a) benfeitorias significativas em propriedades arrendadas não antecipadas na data de início, que se espera que tenham benefício econômico significativo para o arrendatário quando a opção de prorrogar ou rescindir o arrendamento, ou de comprar o ativo subjacente, tornar-se exercível;
- (b) modificação significativa ou personalização do ativo subjacente, que não foi antecipada na data de início;
- (c) a celebração de subarrendamento do ativo subjacente para período além do final do prazo do arrendamento anteriormente determinado; e
- (d) a decisão comercial do arrendatário que seja diretamente relevante para o exercício ou não da opção (por exemplo, decisão de prorrogar o arrendamento do ativo complementar, de alienar o ativo alternativo ou alienar a unidade de negócio dentro da qual o ativo de direito de uso é empregado).

Pagamento fixo em essência (itens 27(a), 36(c) e 70(a))

B42. Os pagamentos de arrendamentos incluem quaisquer pagamentos fixos em essência. Os pagamentos fixos em essência são pagamentos que podem, na forma, conter variação, mas que, em essência, são inevitáveis. Os pagamentos fixos em essência



existem, por exemplo, se:

(a) os pagamentos estiverem estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento, mas não existe variação autêntica nesses pagamentos. Esses pagamentos contêm cláusulas variáveis que não possuem essência econômica real. Exemplos desses tipos de pagamentos incluem:

(i) pagamentos que devem ser efetuados somente se for provado que o ativo é capaz de operar durante o arrendamento, ou somente se ocorrer evento que não tem possibilidade verdadeira de não ocorrer; ou

(ii) pagamentos que são inicialmente estruturados como pagamentos variáveis de arrendamento vinculados ao uso do ativo subjacente, mas para o qual a variação será resolvida em algum momento após a data de início de modo que os pagamentos se tornem fixos pelo restante do prazo do arrendamento. Esses pagamentos tornam-se pagamentos fixos em essência, quando a variação for resolvida;

(b) há mais de um conjunto de pagamentos que o arrendatário poderia efetuar, mas somente um desses conjuntos de pagamentos é realista. Nesse caso, a entidade deve considerar o conjunto de pagamentos realista como sendo os pagamentos do arrendamento;

(c) há mais de um conjunto de pagamentos realista que o arrendatário poderia efetuar, mas deve efetuar pelo menos um desses conjuntos de pagamentos. Nesse caso, a entidade deve considerar o conjunto de pagamentos que agrega o menor valor (em base descontada) como sendo os pagamentos do arrendamento.

Envolvimento do arrendatário com o ativo subjacente antes da data de início

Custos do arrendatário referentes à construção ou projeto do ativo

subjacente

B43. A entidade pode negociar o arrendamento antes que o ativo subjacente

esteja disponível para uso pelo arrendatário. Para alguns arrendamentos, o ativo

subjacente pode precisar ser construído ou novamente projetado para uso pelo arrendatário. Dependendo dos termos e condições do contrato, o arrendatário pode ser obrigado a efetuar pagamentos referentes ao projeto e construção do ativo.

B44. Se o arrendatário incorrer em custos relativos ao projeto ou construção do ativo subjacente, o arrendatário deve contabilizar esses custos utilizando outros pronunciamentos aplicáveis, como o CPC 27. Os custos relativos ao projeto ou construção do ativo subjacente não devem incluir pagamentos efetuados pelo arrendatário pelo direito de uso do ativo subjacente. Os pagamentos pelo direito de uso do ativo subjacente são pagamentos pelo arrendamento, independentemente do cronograma desses pagamentos.

Titularidade legal do ativo subjacente

B45. O arrendatário pode obter a titularidade legal do ativo subjacente antes que essa titularidade legal seja transferida ao arrendador e o ativo seja arrendado ao arrendatário. A obtenção de titularidade legal não determina por si só como contabilizar a transação.

B46. Se o arrendatário controla o ativo subjacente (ou obtém o seu controle) antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação é uma transação de venda e retroarrendamento que deve ser contabilizada utilizando-se os itens 98 a 103.

B47. Contudo, se o arrendatário não obtém o controle do ativo subjacente antes que o ativo seja transferido ao arrendador, a transação não é uma transação de venda e retroarrendamento. Por exemplo, esse pode ser o caso se o fabricante, o arrendador ou o arrendatário negocia uma transação para a compra de ativo do fabricante pelo arrendador, que, por sua vez, é arrendado ao arrendatário. O arrendatário pode obter a titularidade legal do ativo subjacente antes que a titularidade legal seja transferida ao arrendador. Nesse caso, se o arrendatário obtém a titularidade legal do ativo subjacente, mas não obtém o controle do ativo antes que seja transferido ao arrendador, a transação

não deve ser contabilizada como transação de venda e retroarrendamento e, sim, como arrendamento.

Divulgação do arrendatário (item 59)

B48. Ao determinar se são necessárias informações adicionais sobre atividades de arrendamento para atingir o objetivo de divulgação do item 51, o arrendatário deve considerar:

(a) se essas informações são relevantes para os usuários das demonstrações contábeis. O arrendatário deve fornecer as informações adicionais especificadas no item 59 somente se for esperado que essas informações sejam relevantes aos usuários das demonstrações contábeis. Nesse contexto, é provável que esse seja o caso se isso ajudar esses usuários a entenderem:

(i) a flexibilidade proporcionada pelos arrendamentos. Os arrendamentos podem proporcionar flexibilidade se, por exemplo, o arrendatário conseguir reduzir sua exposição ao exercer opções de rescisão ou renovar arrendamentos com termos e condições favoráveis;

(ii) as restrições impostas por arrendamentos. Os arrendamentos podem impor restrições, por exemplo, ao exigir que o arrendatário mantenha determinados coeficientes financeiros;

(iii) a sensibilidade das informações reportadas a variáveis importantes. As informações reportadas podem ser sensíveis, por exemplo, a pagamentos variáveis de arrendamento futuros;

(iv) a exposição a outros riscos resultantes de arrendamentos;

(v) os desvios das práticas do setor. Esses desvios podem incluir, por exemplo, termos e condições de arrendamento incomuns ou únicos que afetam a carteira de arrendamento do arrendatário;

(b) se essas informações resultam de informações apresentadas nas



demonstrações contábeis primárias ou divulgadas nas notas explicativas. O arrendatário não precisa repetir as informações que já estão apresentadas em outro lugar nas demonstrações contábeis.

B49. As informações adicionais referentes a pagamentos variáveis de arrendamento que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

- (a) os motivos do arrendatário para utilizar pagamentos variáveis de arrendamento e a prevalência desses pagamentos;
- (b) a magnitude relativa de pagamentos variáveis de arrendamento em relação aos pagamentos fixos;
- (c) as principais variáveis das quais dependem os pagamentos variáveis de arrendamento e como se espera que os pagamentos variem em resposta a alterações nessas principais variáveis; e
- (d) outros efeitos operacionais e financeiros de pagamentos variáveis de arrendamento.

B50. As informações adicionais referentes a opções de prorrogação ou opções de rescisão que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

- (a) os motivos do arrendatário para utilizar opções de prorrogação ou opções de rescisão e a prevalência dessas opções;
- (b) a magnitude relativa de pagamentos de arrendamento opcionais em relação aos pagamentos de arrendamento;
- (c) a prevalência do exercício de opções que não estavam incluídas na mensuração de passivos de arrendamento; e



(d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas opções.

B51. As informações adicionais referentes a garantias de valor residual que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

(a) os motivos do arrendatário para fornecer garantias de valor residual e a prevalência dessas garantias;

(b) a magnitude da exposição do arrendatário ao risco de valor residual;

(c) a natureza de ativos subjacentes para os quais essas garantias são fornecidas; e

(d) outros efeitos operacionais e financeiros dessas garantias.

B52. As informações adicionais referentes a transações de venda e retroarrendamento que, dependendo das circunstâncias, podem ser necessárias para satisfazer ao objetivo de divulgação definido no item 51, podem incluir informações que ajudem os usuários das demonstrações contábeis a avaliar, por exemplo:

(a) os motivos do arrendatário para transações de venda e retroarrendamento e a prevalência dessas transações;

(b) os principais termos e condições de transações de venda e retroarrendamento individuais;

(c) pagamentos não incluídos na mensuração desses passivos de arrendamento;

e

(d) o efeito de fluxo de caixa das transações de venda e retroarrendamento no período de relatório.

Classificação de arrendamento para arrendador (itens 61 a 66)

B53. A classificação de arrendamentos para arrendadores neste

pronunciamento é baseada na extensão em que o arrendamento transfere os riscos e



benefícios inerentes à propriedade do ativo subjacente. Os riscos incluem as possibilidades de perdas decorrentes da capacidade ociosa ou obsolescência tecnológica e de variações no retorno devido às condições econômicas variáveis. Os benefícios podem ser representados pela expectativa de operação lucrativa ao longo da vida econômica do ativo subjacente e de ganho a partir de sua valorização ou da realização do valor residual.

B54. O contrato de arrendamento pode incluir termos e condições para ajustar os recebimentos de arrendamento para alterações específicas ocorridas entre a data de celebração do arrendamento e a data de início do arrendamento (tais como alteração no custo para o arrendador do ativo subjacente ou alteração no custo para o arrendador de financiar o arrendamento). Nesse caso, para as finalidades de classificação do arrendamento, o efeito de quaisquer dessas alterações deve ser considerado como tendo ocorrido na data de celebração do arrendamento.

B55. Quando o arrendamento inclui conjuntamente terreno e edificações, o arrendador deve avaliar a classificação de cada elemento como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional separadamente, aplicando os itens 62 a 66, B53 e B54. Ao determinar se o elemento de terreno é arrendamento operacional ou arrendamento financeiro, uma consideração importante é a de que terrenos normalmente têm vida útil econômica indefinida.

B56. Sempre que necessário para classificar e contabilizar o arrendamento de terrenos e edificações, o arrendador deve alocar os recebimentos do arrendamento (inclusive quaisquer recebimentos totais antecipados) entre os elementos de terrenos e edificações, na proporção dos valores justos relativos das participações na propriedade arrendada, nos elementos de terrenos e edificações do arrendamento na data de celebração do arrendamento. Se as prestações do arrendamento não puderem ser alocadas de forma confiável entre esses dois elementos, todo o arrendamento deve ser classificado como arrendamento financeiro, exceto se ficar claro que ambos os elementos

são arrendamentos operacionais, em cujo caso todo o arrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional.

B57. Para arrendamento de terrenos e edificações em que o valor do elemento terreno é imaterial para o arrendamento, o arrendador pode tratar os terrenos e as edificações como uma única unidade para a finalidade de classificação do arrendamento e para classificá-lo como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional, aplicando os itens 62 a 66, B53 e B54. Nesse caso, o arrendador deve considerar a vida econômica das edificações como a vida econômica de todo o ativo subjacente.

Classificação do subarrendamento

B58. Ao classificar o subarrendamento, o arrendador intermediário deve classificar o subarrendamento como arrendamento financeiro ou arrendamento operacional da seguinte forma:

(a) se o arrendamento principal for arrendamento de curto prazo que a entidade, como arrendatária, contabilizou aplicando o item 6, o subarrendamento deve ser classificado como arrendamento operacional;

(b) caso contrário, o subarrendamento deve ser classificado com base no ativo de direito de uso resultante do arrendamento principal e não com base no ativo subjacente (por exemplo, item do ativo imobilizado que é objeto do arrendamento).

Apêndice C - Data de vigência e transição

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

Data de vigência

C1. A vigência deste pronunciamento será definida 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 2019.

C1A. A revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 16/2020, referente a Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento, aprovada pelo CPC em 2020, acrescentou os itens 46A, 46B, 60A, C20A e C20B. A vigência desta revisão de pronunciamentos será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem.

C1B. 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 104 a 106 e C20C e C20D. 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.

C1C. A revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 18, aprovada em 11 de junho de 2021, referente a Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021, aprovada pelo CPC em 2021, modificou o item 46B e acrescentou os itens C20BA e C20BB. A vigência desta revisão de pronunciamentos será estabelecida pelos órgãos reguladores que a aprovarem.

Transição

C2. Para as finalidades dos requisitos dos itens C1 a C19, a data da aplicação inicial é o início do período de relatório anual em que a entidade aplicar este pronunciamento pela primeira vez.

Definição de arrendamento

C3. Como expediente prático, a entidade não é obrigada a reavaliar se o contrato é ou contém arrendamento na data da aplicação inicial. Em vez disso, a entidade pode:

(a) aplicar este pronunciamento a contratos que foram anteriormente

identificados como arrendamento, utilizando o CPC 06 (IAS 17) e a ICPC 03 (IFRIC 4).

A entidade deve aplicar os requisitos de transição, constantes dos itens C5 a C18, a esses arrendamentos;

(b) não aplicar este pronunciamento a contratos que não foram anteriormente identificados como contendo arrendamento, utilizando o CPC 06 (IAS 17) e a ICPC 03 (IFRIC 4).

C4. Se a entidade escolher o expediente prático constante do item C3, ela deve divulgar esse fato e aplicar o expediente prático a todos os seus contratos. Como resultado, a entidade deve aplicar os requisitos, constantes dos itens 9 a 11, somente a contratos celebrados (ou alterados) a partir da data da aplicação inicial.

Arrendatário

C5. O arrendatário deve aplicar este pronunciamento a seus arrendamentos:

(a) retrospectivamente, a cada período de relatório anterior apresentado, aplicando o CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou

(b) retrospectivamente, com efeito cumulativo de inicialmente utilizar o pronunciamento reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 a C13.

C6. O arrendatário deve aplicar a escolha descrita no item C5 consistentemente a todos os seus arrendamentos nos quais é arrendatário.

C7. Se o arrendatário decidir aplicar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário não deve reapresentar as informações comparativas. Em vez disso, o arrendatário deve reconhecer o efeito cumulativo de aplicar inicialmente este pronunciamento como ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) na data da aplicação

inicial.

Arrendamento anteriormente classificado como arrendamento operacional C8. Se o arrendatário decidir aplicar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário deve:

(a) reconhecer o passivo de arrendamento na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário deve mensurar esse passivo de arrendamento ao valor presente dos pagamentos de arrendamento remanescentes, descontado, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário, na data da aplicação inicial;

(b) reconhecer o ativo de direito de uso na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário deve escolher, na base de arrendamento por arrendamento, mensurar esse ativo de direito de uso:

(i) ao seu valor contábil como se o pronunciamento tivesse sido aplicado desde a data de início, mas descontado, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo do arrendatário na data da aplicação inicial; ou

(ii) ao valor equivalente ao passivo de arrendamento, ajustado pelo valor de quaisquer pagamentos de arrendamento antecipados ou acumulados referentes a esse arrendamento que tiver sido reconhecido no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial;

(c) aplicar o CPC 01 a ativos de direito de uso na data da aplicação inicial, salvo se o arrendatário aplicar o expediente prático descrito no item C10(b).

C9. Não obstante os requisitos do item C8, para arrendamentos anteriormente classificados como arrendamentos operacionais, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o arrendatário:

(a) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos para



os quais os ativos subjacentes são de baixo valor (conforme descrito nos itens B3 a B8) e devem ser contabilizados, utilizando o item 6. O arrendatário deve contabilizar esses arrendamentos utilizando este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial;

(b) não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos

anteriormente contabilizados como propriedade para investimento utilizando o método de valor justo descrito no CPC 28. O arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultantes desses arrendamentos, utilizando o CPC 28 e este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial;

(c) deve mensurar o ativo de direito de uso ao valor justo na data da aplicação inicial para arrendamentos anteriormente contabilizados como arrendamentos operacionais, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e isso deve ser contabilizado como propriedade para investimento, utilizando o método de valor justo, descrito no CPC 28, a partir da data da aplicação inicial. O arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento resultantes desses arrendamentos, utilizando o CPC 28 e este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

C10. O arrendatário pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar este pronunciamento, retrospectivamente, de acordo com o item C5(b) a arrendamentos anteriormente classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17). O arrendatário pode aplicar esses expedientes práticos na base de arrendamento por arrendamento:

(a) o arrendatário pode aplicar uma taxa de desconto única à carteira de arrendamentos com características razoavelmente similares (tais como os arrendamentos com prazo de arrendamento remanescente similar para uma classe similar de ativo subjacente em ambiente econômico similar);

(b) o arrendatário pode basear-se em sua avaliação sobre se os arrendamentos são onerosos, utilizando o CPC 25 imediatamente antes da data da

aplicação inicial como uma alternativa para realizar a revisão da redução ao valor recuperável. Se o arrendatário escolher esse expediente prático, o arrendatário deve ajustar o ativo de direito de uso na data da aplicação inicial pelo valor de qualquer provisão para arrendamentos onerosos reconhecida no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial;

(c) o arrendatário pode decidir não aplicar os requisitos do item C8 a arrendamentos para os quais o prazo do arrendamento se encerra dentro de 12 meses da data da aplicação inicial. Nesse caso, o arrendatário deve:

(i) contabilizar esses arrendamentos da mesma forma que arrendamentos de curto prazo, conforme descrito no item 6; e

(ii) incluir o custo, associado a esses arrendamentos, dentro da divulgação da despesa de arrendamento de curto prazo no período de relatório anual que incluir a data da aplicação inicial;

(d) o arrendatário pode excluir custos diretos iniciais da mensuração do ativo de direito de uso na data da aplicação inicial;

(e) o arrendatário pode utilizar percepção tardia, tal como ao determinar o prazo do arrendamento, se o contrato contém opções para prorrogar ou rescindir o arrendamento.

Arrendamento anteriormente classificado como arrendamento financeiro

C11. Se o arrendatário escolher aplicar este pronunciamento, de acordo com o item C5(b), para arrendamentos que foram classificados como arrendamento financeiro, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o valor contábil do ativo de direito de uso e do passivo de arrendamento na data da aplicação inicial deve ser o valor contábil do ativo de arrendamento e do passivo de arrendamento imediatamente antes dessa data mensurado, utilizando o CPC 06 (IAS 17). Para esses arrendamentos, o arrendatário deve contabilizar o ativo de direito de uso e o passivo de arrendamento, utilizando este



pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

Divulgação

C12. Se o arrendatário escolher utilizar este pronunciamento de acordo com o item C5(b), o arrendatário deve divulgar informações sobre a aplicação inicial, requeridas pelo item 28 do CPC 23, exceto para as informações especificadas no item 28(f) do CPC 23. Em vez das informações especificadas no item 28(f) do CPC 23, o arrendatário deve divulgar:

(a) a taxa incremental média ponderada sobre empréstimo do arrendatário, aplicada a passivos de arrendamento reconhecidos no balanço patrimonial na data da aplicação inicial; e

(b) uma explicação de qualquer diferença entre:

(i) compromissos de arrendamento operacional divulgados, utilizando o CPC 06 (IAS 17) ao final do período de relatório anual imediatamente precedente à data da aplicação inicial, descontados, utilizando a taxa incremental sobre empréstimo na data da aplicação inicial, conforme descrito no item C8(a); e

(ii) passivos de arrendamento reconhecidos no balanço patrimonial na data da aplicação inicial.

C13. Se o arrendatário utilizar um ou mais dos expedientes práticos especificados no item C10, ele deve divulgar esse fato.

Arrendador

C14. Exceto conforme descrito no item C15, o arrendador não precisa fazer quaisquer ajustes na transição para arrendamentos, nos quais é o arrendador, e deve contabilizar esses arrendamentos, utilizando este pronunciamento a partir da data da aplicação inicial.

C15. O arrendador intermediário:

(a) deve reavaliar subarrendamentos, que foram classificados como



arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e estão em andamento na data da aplicação inicial para determinar se cada subarrendamento seria classificado como arrendamento operacional ou arrendamento financeiro, utilizando este pronunciamento.

O arrendador intermediário deve realizar essa avaliação na data da aplicação inicial, com base nos termos e condições contratuais remanescentes do arrendamento principal e subarrendamento nessa data;

(b) para subarrendamentos, que foram classificados como arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), e não arrendamentos financeiros, utilizando este pronunciamento, deve contabilizar o subarrendamento como novo arrendamento financeiro, celebrado na data da aplicação inicial.

Transação de venda e retroarrendamento (sale and leaseback), antes da data da aplicação inicial

C16. A entidade não deve reavaliar transações de venda e retroarrendamento, celebradas antes da data da aplicação inicial, para determinar se a transferência do ativo subjacente satisfaz aos requisitos do CPC 47 para ser contabilizada como venda.

C17. Se a transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como venda e arrendamento financeiro, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o vendedor-arrendatário deve:

(a) contabilizar o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo financeiro, existente na data da aplicação inicial; e

(b) continuar a amortizar qualquer ganho na venda ao longo do prazo do arrendamento.

C18. Se a transação de venda e retroarrendamento foi contabilizada como venda e arrendamento operacional, utilizando o CPC 06 (IAS 17), o vendedor-arrendatário deve:

(a) contabilizar o retroarrendamento da mesma forma que contabiliza qualquer outro ativo operacional, existente na data da aplicação inicial; e

(b) ajustar o ativo de direito de uso de retroarrendamento para quaisquer ganhos ou perdas diferidos, referentes a condições fora do mercado, reconhecidos no balanço patrimonial imediatamente antes da data da aplicação inicial.

Valor anteriormente reconhecido em relação à combinação de negócios

C19. Se o arrendatário reconheceu anteriormente o ativo ou o passivo aplicando o CPC 15 - Combinação de Negócios, referente a termos favoráveis ou desfavoráveis de arrendamento operacional adquirido como parte da combinação de negócios, o arrendatário deve desreconhecer esse ativo ou passivo e ajustar o valor contábil do ativo de direito de uso pelo valor correspondente na data da aplicação inicial.

Referências ao CPC 48 - Instrumentos Financeiros

C20. Se a entidade aplicar este pronunciamento, mas ainda não houver utilizado o CPC 48, qualquer referência neste pronunciamento ao CPC 48 será lida como referência ao CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Benefício em contrato de arrendamento relacionada à Covid-19 para arrendatários

C20A. O arrendatário deve aplicar o Benefício Relacionado à Covid-19

Concedido em Contrato de Arrendamento (ver item C1A) retrospectivamente, reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa revisão como um ajuste no saldo inicial dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) no início do período em que o arrendatário aplicar a revisão pela primeira vez.

C20B. No período em que o arrendatário aplicar, pela primeira vez, o Benefício

Relacionado à Covid-19 Concedido em Contrato de Arrendamento, o arrendatário não

precisa divulgar a informação requerida pelo item 28(f) do CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

C20BA. O arrendatário deve aplicar o Benefício Relacionado à Covid-19

Concedido em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021 (ver item C1B) retrospectivamente, reconhecendo o efeito cumulativo da aplicação inicial dessa revisão como um ajuste no saldo inicial dos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) no início do período em que o arrendatário aplicar a revisão pela primeira vez.

C20BB. No período em que o arrendatário aplicar, pela primeira vez, o Benefício Relacionado à Covid-19 Concedido em Contratos de Arrendamento que vão além de 30 de junho de 2021, o arrendatário não precisa divulgar a informação requerida pelo item 28 (f) do CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

C20BC. Ao aplicar o item 2 deste Pronunciamento, o arrendatário deve aplicar o expediente prático do item 46A de forma consistente para os contratos que atenderem as condições e tiverem características e estiverem em circunstâncias similares, independentemente de o contrato ter se tornado elegível para o expediente prático referente Benefícios Relacionados à Covid-19 Concedidos para Arrendatários em Contratos de Arrendamento (conforme descrito no item C1A) ou após 30 de junho de 2021 (conforme descrito no item C1C).

Reforma da Taxa de Juros de Referência - Fase 2

C20C. A entidade deve aplicar essas alterações retrospectivamente de acordo com CPC 23, exceto conforme especificado no item C20D.

C20D. 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 e o valor contábil no início do período que inclui a data de aplicação inicial destas alterações nos lucros acumulados de abertura (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data de início aplicação destas alterações.

Revogação de outros pronunciamentos

C21. Este pronunciamento substitui o pronunciamento e a interpretação seguintes:

(a) CPC 06 (R1) - Operações de Arrendamento Mercantil; e

(b) ICPC 03 - Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil (IFRIC 4, SIC-15 e SIC-27).

Nota:

[1] O termo "arrendamentos" adotado neste Pronunciamento corresponde à tradução do termo 'leases' na língua inglesa e pode abranger contratos (mas não se limita a) de arrendamento, aluguel, locação e outros contratos que conferem à entidade que reporta o direito de uso de um ativo em troca de uma contraprestação.

RESOLUÇÃO CVM Nº 096, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 07(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de subvenção e assistência governamentais.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 07(R1), que trata de subvenção e assistência governamentais, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 646, 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 07 (R1)

Subvenção e Assistência Governamentais

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 20 (BV2010)

| Sumário | Item |
|--|-----------|
| ALCANCE | 1 - 2 |
| DEFINIÇÕES | 3 - 6 |
| SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL | 7 - 33 |
| Ativo não monetário obtido como subvenção governamental | 23 |
| Apresentação da subvenção no balanço patrimonial | 24 - 28 |
| Apresentação da subvenção na demonstração do resultado | 29 - 31 |
| Perda da subvenção governamental | 32 - 33 |
| ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL | 34 - 38 |
| APLICAÇÃO DE PARCELA DO IMPOSTO DE RENDA DEVIDO EM FUNDOS DE INVESTIMENTO REGIONAIS | 38A - 38C |
| REDUÇÃO OU ISENÇÃO DE TRIBUTO EM ÁREA INCENTIVADA | 38D - 38E |
| D I V U L G A Ç Ã O | 39 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 40 |
| REVOGAÇÃO DE OUTRO PRONUNCIAMENTO | 41 - 43 |
| INTERPRETAÇÃO TÉCNICA - ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL SEM RELAÇÃO ESPECÍFICA COM AS ATIVIDADES OPERACIONAIS | |
| NOTA EXPLICATIVA AO PRONUNCIAMENTO | |

Alcance

1. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado na contabilização e na divulgação de subvenção governamental e na divulgação de outras formas de assistência governamental.

2. Este Pronunciamento não trata:

(a) dos problemas decorrentes da contabilização de subvenção governamental em demonstrações contábeis em moeda de poder aquisitivo constante ou em informação suplementar de natureza semelhante;

(b) da contabilização de assistência governamental ou outra forma de benefício quando se determina o resultado tributável, ou quando se determina o valor do tributo, que não tenha caracterização como subvenção governamental. Exemplos desses benefícios são isenções temporárias ou reduções do tributo sem a característica de subvenção governamental, como a permissão de depreciação acelerada, reduções de alíquota, etc.;

(c) da participação do governo no capital da entidade;

(d) de subvenção governamental tratada pelo Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola.



Definições

3. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento Técnico com as definições descritas a seguir:

Governo refere-se a Governo federal, estadual ou municipal, agências governamentais e órgãos semelhantes, sejam locais, nacionais ou internacionais.

Assistência governamental é a ação de um governo destinada a fornecer benefício econômico específico a uma entidade ou a um grupo de entidades que atendam a critérios estabelecidos. Não inclui os benefícios proporcionados única e indiretamente por meio de ações que afetam as condições comerciais gerais, tais como o fornecimento de infraestruturas em áreas em desenvolvimento ou a imposição de restrições comerciais sobre concorrentes.

Subvenção governamental é uma assistência governamental geralmente na forma de contribuição de natureza pecuniária, mas não só restrita a ela, concedida a uma entidade normalmente em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. Não são subvenções governamentais aquelas que não podem ser razoavelmente quantificadas em dinheiro e as transações com o governo que não podem ser distinguidas das transações comerciais normais da entidade.

Subvenções relacionadas a ativos são subvenções governamentais cuja condição principal para que a entidade se qualifique é a de que ela compre, construa ou de outra forma adquira ativos de longo prazo. Também podem ser incluídas condições acessórias que restrinjam o tipo ou a localização dos ativos, ou os períodos durante os quais devem ser adquiridos ou mantidos.

Subvenções relacionadas a resultado são as outras subvenções governamentais que não aquelas relacionadas a ativos.

Isenção tributária é a dispensa legal do pagamento de tributo sob quaisquer formas jurídicas (isenção, imunidade, etc.). Redução, por sua vez, exclui somente parte do passivo tributário, restando, ainda, parcela de imposto a pagar. A redução ou a isenção pode se processar, eventualmente, por meio de devolução do imposto recolhido mediante determinadas condições.

Empréstimo subsidiado é aquele em que o credor renuncia ao recebimento total ou parcial do empréstimo e/ou dos juros, mediante o cumprimento de determinadas condições. De maneira geral, é concedido direta ou indiretamente pelo Governo, com ou sem a intermediação de um banco; está vinculado a um tributo; e caracteriza-se pela utilização de taxas de juros visivelmente abaixo do mercado e/ou pela postergação parcial ou total do pagamento do referido tributo sem ônus ou com ônus visivelmente abaixo do normalmente praticado pelo mercado. Subsídio em empréstimo é a parcela do empréstimo ou do juro renunciado e a diferença entre o juro ou ônus de mercado e o juro ou o ônus praticado.

Atualização monetária é o reconhecimento de ajuste no valor de ativo e passivo da entidade com base em índice de inflação.

Juro é a remuneração auferida ou incorrida por recurso aplicado ou captado pela entidade.

Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

4. A assistência governamental toma muitas formas, variando sua natureza ou condições. O propósito da assistência pode ser o de encorajar a entidade a seguir certo rumo que ela normalmente não teria tomado se a assistência não fosse proporcionada. A contabilização deve sempre seguir a essência econômica.



5. O recebimento da assistência governamental por uma entidade pode ser significativo para a elaboração das demonstrações contábeis em razão da necessidade de identificar método apropriado para sua contabilização, bem como para indicar a extensão pela qual a entidade se beneficiou de tal assistência durante o período coberto pelas demonstrações. Isso permite a comparação das demonstrações contábeis entre períodos e entre entidades diferentes.

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

Subvenção governamental

7. Subvenção governamental, inclusive subvenção não monetária a valor justo, não deve ser reconhecida até que exista razoável segurança de que:

(a) a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção; e

(b) a subvenção será recebida.

8. A subvenção governamental não deve ser reconhecida até que exista uma razoável segurança de que a entidade cumprirá todas as condições estabelecidas e relacionadas à subvenção e de que ela será recebida. O simples recebimento da subvenção não é prova conclusiva de que as condições a ela vinculadas tenham sido ou serão cumpridas.

9. A forma como a subvenção é recebida não influencia no método de contabilização a ser adotado. Assim, por exemplo, a contabilização deve ser a mesma independentemente de a subvenção ser recebida em dinheiro ou como redução de passivo.

10. Subsídio em empréstimo é reconhecido como subvenção governamental quando existir segurança de que a entidade cumprirá os compromissos assumidos. Essa segurança de atendimento a compromissos assumidos geralmente pode ser demonstrada pela administração apenas nos casos em que esses compromissos dependem exclusivamente de providências internas da entidade, por serem mais confiáveis e viáveis ou, ainda, melhor administráveis do que requisitos que envolvam terceiros ou situação de mercado. Desse modo, é provável que as condições históricas ou presentes da entidade demonstrem, por exemplo, que pagamentos dentro de prazos fixados podem ser realizados e dependem apenas da intenção da administração. Por outro lado, requisitos que dependem de fatores externos, como a manutenção de determinado volume de venda ou nível de emprego, não podem ser presentemente determináveis e, portanto, a subvenção apenas deve ser reconhecida quando cumprido o compromisso.

10A. O benefício econômico obtido com empréstimo governamental por uma taxa de juros abaixo da praticada pelo mercado deve ser tratado como subvenção governamental. O empréstimo deve ser reconhecido e mensurado de acordo com o CPC 48 - Instrumentos Financeiros. O benefício econômico advindo da taxa de juros contratada abaixo da praticada pelo mercado deve ser mensurado por meio da diferença entre o valor contábil inicial do empréstimo, apurado conforme o CPC 48, e o montante recebido. O benefício econômico obtido deve ser contabilizado de acordo com este pronunciamento. A entidade deve considerar as condições e obrigações que foram ou que devem ser atendidas ao identificar os custos que o benefício do empréstimo pretende compensar.

11. Uma vez que a subvenção governamental seja reconhecida, qualquer contingência ativa ou passiva relacionada deve ser tratada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período e confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas as condições deste Pronunciamento. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.



13. (Eliminado)

14. (Eliminado)

15. O tratamento contábil da subvenção governamental como receita deriva dos seguintes principais argumentos:

(a) uma vez que a subvenção governamental é recebida de uma fonte que não os acionistas e deriva de ato de gestão em benefício da entidade, não deve ser creditada diretamente no patrimônio líquido, mas, sim, reconhecida como receita nos períodos apropriados;

(b) subvenção governamental raramente é gratuita. A entidade ganha efetivamente essa receita quando cumpre as regras das subvenções e cumpre determinadas obrigações. A subvenção, dessa forma, deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos ao longo dos quais a entidade reconhece os custos relacionados à subvenção que são objeto de compensação;

(c) assim como os tributos são despesas reconhecidas na demonstração do resultado, é lógico registrar a subvenção governamental que é, em essência, uma extensão da política fiscal, como receita na demonstração do resultado.

15A. Enquanto não atendidos os requisitos para reconhecimento da receita com subvenção na demonstração do resultado, a contrapartida da subvenção governamental registrada no ativo deve ser feita em conta específica do passivo.

15B. Há situações em que é necessário que o valor da subvenção governamental não seja distribuído ou de qualquer forma repassado aos sócios ou acionistas, fazendo-se necessária a retenção, após trânsito pela demonstração do resultado, em conta apropriada de patrimônio líquido, para comprovação do atendimento dessa condição. Nessas situações, tal valor, após ter sido reconhecido na demonstração do resultado, pode ser creditado à reserva própria (reserva de incentivos fiscais), a partir da conta de lucros ou prejuízos acumulados.

16. É fundamental, pelo regime de competência, que a receita de subvenção governamental seja reconhecida em bases sistemáticas e racionais, ao longo do período necessário e confrontada com as despesas correspondentes. Assim, o reconhecimento da receita de subvenção governamental no momento de seu recebimento somente é admitido nos casos em que não há base de alocação da subvenção ao longo dos períodos beneficiados.

17. Na maioria dos casos essa correlação pode ser feita, e a subvenção deve ser reconhecida em confronto com as despesas correspondentes. Semelhantemente, a subvenção relacionada a ativo depreciable deve ser reconhecida como receita ao longo do período da vida útil do bem e na mesma proporção de sua depreciação.

18. Subvenção relacionada a ativo não depreciable pode requerer o cumprimento de certas obrigações. O reconhecimento como receita deve então acompanhar a apropriação das despesas necessárias ao cumprimento das obrigações. Exemplificando: uma subvenção que transfira a propriedade definitiva de um terreno pode ter como condição a construção de uma planta industrial e deve ser apropriada como receita na mesma proporção da depreciação dessa planta. Poderão existir situações em que essa correlação exija que parcelas da subvenção sejam reconhecidas segundo critérios diferentes.

19. A subvenção é algumas vezes recebida como um pacote de ajuda financeira ou fiscal e sujeita ao cumprimento de certo número de condições. Em tais casos, é necessário cuidado na identificação das condições que dão origem aos custos e às despesas que determinam os períodos durante os quais a subvenção deve ser reconhecida. Pode ser apropriado alocar parte da subvenção em determinada base e parte em outra.



20. Uma subvenção governamental na forma de compensação por gastos ou perdas já incorridos ou para finalidade de dar suporte financeiro imediato à entidade sem qualquer despesa futura relacionada deve ser reconhecida como receita no período em que se tornar recebível.

21. Em determinadas circunstâncias, a subvenção governamental pode ser outorgada mais com o propósito de conceder suporte financeiro imediato a uma entidade do que servir como incentivo para que determinados gastos sejam incorridos. Dita subvenção pode ser outorgada exclusivamente a uma entidade em particular e não ficar disponível para uma classe inteira de beneficiários. Essas circunstâncias podem ensejar o reconhecimento da receita de subvenção na demonstração do resultado do período no qual a entidade qualificar-se para seu recebimento, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

22. A subvenção governamental pode tornar-se recebível por uma entidade para fins de compensação de perdas ou prejuízos registrados em períodos anteriores. Dita subvenção deve ser reconhecida no período no qual se torna recebível, com a divulgação adequada de forma a assegurar que os seus efeitos sejam claramente compreendidos.

Ativo não monetário obtido como subvenção governamental

23. A subvenção governamental pode estar representada por ativo não monetário, como terrenos e outros, para uso da entidade. Nessas circunstâncias, tanto esse ativo quanto a subvenção governamental devem ser reconhecidos pelo seu valor justo. Apenas na impossibilidade de verificação desse valor justo é que o ativo e a subvenção governamental podem ser registrados pelo valor nominal.

Apresentação da subvenção no balanço patrimonial

24. A subvenção governamental relacionada a ativos, incluindo aqueles ativos não monetários mensurados ao valor justo, deve ser apresentada no balanço patrimonial em conta de passivo, como receita diferida, ou deduzindo o valor contábil do ativo relacionado.

25. São considerados aceitáveis dois métodos de apresentação, nas demonstrações contábeis, da subvenção (ou parte apropriada de subvenção) não vinculada a obrigações futuras, relacionada com ativos.

26. Um dos métodos reconhece a subvenção governamental como receita diferida no passivo, sendo reconhecida como receita em base sistemática e racional durante a vida útil do ativo.

27. O outro método deduz a subvenção governamental do valor contábil do ativo relacionado com a subvenção para se chegar ao valor escriturado líquido do ativo, que pode ser nulo. A subvenção deve ser reconhecida como receita durante a vida do ativo depreciable por meio de crédito à depreciação registrada como despesa no resultado.

28. A compra de ativos e o recebimento da subvenção a eles relacionada podem causar movimentos importantes nos fluxos de caixa de uma entidade. Por essa razão, e a fim de mostrar o investimento bruto em ativos, tais movimentos devem ser frequentemente divulgados como itens separados na demonstração dos fluxos de caixa, independentemente de a subvenção ser ou não deduzida do respectivo ativo na apresentação do balanço patrimonial.

Apresentação da subvenção na demonstração do resultado

29. A subvenção é algumas vezes apresentada como crédito na demonstração do resultado, quer separadamente sob um título geral tal como "outras receitas", quer, alternativamente, como dedução da despesa relacionada. A subvenção, seja por acréscimo de rendimento proporcionado ao empreendimento, ou por meio de redução de tributos ou outras despesas, deve ser registrada na demonstração do resultado no grupo de contas de acordo com a sua natureza.



29A. (Eliminado)

30. Como justificativa da primeira opção, há o argumento de que não é apropriado compensar os elementos de receita e de despesa e que a separação da subvenção das despesas relacionadas facilita a comparação com outras despesas não afetadas pelo benefício de uma subvenção. Pelo segundo método, é argumentado que as despesas poderiam não ter sido incorridas pela entidade caso não houvesse a subvenção, sendo por isso enganosa a apresentação da despesa sem a compensação com a subvenção.

31. Ambos os métodos são aceitos para apresentação das subvenções relacionadas às receitas. É necessária a divulgação da subvenção governamental para a devida compreensão das demonstrações contábeis. Por isso é necessária a divulgação do efeito da subvenção em qualquer item de receita ou despesa quando essa receita ou despesa é divulgada separadamente.

Perda da subvenção governamental

32. Uma subvenção governamental que tenha que ser devolvida deve ser contabilizada como revisão de estimativa contábil (ver Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). O reembolso deve ser aplicado em primeiro lugar contra qualquer crédito diferido não amortizado relacionado à subvenção. Na medida em que o reembolso exceda tal crédito diferido, ou quando não exista crédito diferido, o reembolso deve ser reconhecido imediatamente como despesa. O reembolso de subvenção relacionada a ativo deve ser registrado aumentando o valor escriturado do ativo ou reduzindo o saldo da receita diferida pelo montante reembolsável. A depreciação adicional acumulada que deveria ter sido reconhecida até a data como despesa na ausência da subvenção deve ser imediatamente reconhecida como despesa.

33. Circunstâncias que dão origem à devolução de subvenção relacionada com o ativo podem requerer reconhecimento de perda de valor do ativo, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, relativamente ao novo valor escriturado do ativo.

Assistência governamental

34. Certas formas de assistência governamental que não possam ter seu valor razoavelmente atribuído devem ser excluídas da definição de subvenção governamental dada neste Pronunciamento, assim como as transações com o Governo que não possam ser distinguidas das operações comerciais normais da entidade.

35. São exemplos de assistência que não podem de maneira razoável ter valor atribuído: as assistências técnicas e de comercialização gratuitas e a concessão de garantias. Um exemplo de assistência que não pode ser distinguida das operações comerciais normais da entidade é o da política de compras do Governo que seja responsável por parte das vendas da entidade. A existência do benefício pode ser indiscutível, mas qualquer tentativa de segregar as atividades comerciais da assistência governamental pode ser arbitrária.

36. A materialidade do benefício nos exemplos anteriormente mencionados pode ser tal que a divulgação da natureza, da extensão e da duração da assistência seja necessária a fim de que as demonstrações contábeis não sejam enganosas.

37. (Eliminado)

38. Neste Pronunciamento, a assistência governamental não inclui o fornecimento de infraestruturas por meio da melhoria da rede de transportes e de comunicações gerais e o fornecimento de recursos desenvolvidos, tais como, exemplificativamente, irrigação ou rede de águas que fiquem disponíveis em base contínua e indeterminada para benefício de toda comunidade local.

Aplicação de parcela do imposto de renda devido em fundos de investimento regionais

38A. Determinadas entidades sujeitas ao pagamento do imposto de renda podem aplicar parte do imposto devido em fundos de investimento regionais, criados pelo Governo Federal com o objetivo de estimular o desenvolvimento de determinadas regiões.

38B. Essa destinação de parcela do imposto ao fundo representa uma subvenção governamental para a entidade, pois, em face da opção exercida, o Tesouro Nacional abre mão de parte da receita tributária e a entidade torna-se investidora do fundo beneficiário de sua opção.

38C. Essas subvenções devem ser registradas pelo seu valor justo no momento do fato gerador, desde que atendidas as condições para o seu reconhecimento. No caso em questão, o fato gerador da subvenção ocorre no pagamento da parcela do imposto de renda. Nesse momento, cabe à administração registrar a subvenção pelo seu valor justo, pela melhor estimativa, lembrando que pode existir deságio desse valor justo com relação ao valor nominal, mesmo nos casos em que a beneficiária da subvenção esteja investindo outros recursos nessas entidades em regiões incentivadas.

Redução ou isenção de tributo em área incentivada

38D. Certos empreendimentos gozam de incentivos tributários de imposto sobre a renda na forma de isenção ou redução do referido tributo, consoante prazos e condições estabelecidos em legislação específica. Esses incentivos atendem ao conceito de subvenção governamental.

38E. O reconhecimento contábil dessa redução ou isenção tributária como subvenção para investimento é efetuado registrando-se o imposto total no resultado como se devido fosse, em contrapartida à receita de subvenção equivalente, a serem demonstrados um deduzido do outro.

Divulgação

39. A entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) a política contábil adotada para as subvenções governamentais, incluindo os métodos de apresentação adotados nas demonstrações contábeis;

(b) a natureza e a extensão das subvenções governamentais ou assistências governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis e uma indicação de outras formas de assistência governamental de que a entidade tenha diretamente se beneficiado;

(c) condições a serem regularmente satisfeitas e outras contingências ligadas à assistência governamental que tenha sido reconhecida.

Disposições transitórias

40. (Eliminado)

Revogação de outro pronunciamento

41. Este Pronunciamento Técnico revoga e substitui o CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais, aprovado em 3.10.2008.

42 a 46. (Eliminados)

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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

ASSISTÊNCIA GOVERNAMENTAL SEM RELAÇÃO ESPECÍFICA COM AS ATIVIDADES OPERACIONAIS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - SIC 10

Esta Interpretação é parte integrante do Pronunciamento.

Questão

1. Em alguns países, a assistência governamental a entidades pode estar concentrada no estímulo ou no apoio de longo prazo a entidades de negócio em determinadas regiões ou setores industriais. As condições para receber essa assistência podem não estar especificamente relacionadas às atividades operacionais da entidade. Exemplos dessa assistência são transferências de recursos pelos governos a entidades que:

(a) operam em um setor específico;

(b) continuam operando em setores recentemente privatizados; ou

(c) começam ou continuam a conduzir seus negócios em áreas subdesenvolvidas.

2. A questão é sobre se essa assistência governamental é uma subvenção governamental dentro do alcance deste Pronunciamento e, portanto, se deve ser contabilizada de acordo com ele.

Consenso

3. A assistência governamental a entidades atende à definição de subvenções governamentais deste Pronunciamento, mesmo se não houver condições relacionadas especificamente às atividades operacionais da entidade além do requisito para operar em determinadas regiões ou determinados setores industriais. Essas subvenções não devem, portanto, ser creditadas diretamente no patrimônio líquido.

Bases para conclusões

4. O item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 07 define subvenção governamental como assistência pelo governo na forma de transferência de recursos a uma entidade em troca do cumprimento, passado ou futuro, de determinadas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade. O requisito geral de operar em determinadas regiões ou setores industriais para ter direito à assistência governamental constitui essa condição, de acordo com o citado item 3. Portanto, essa assistência se enquadra na definição de subvenções governamentais e os requisitos do Pronunciamento se aplicam, especialmente os itens 12 e 20 que tratam da época de reconhecimento como receita.

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. No item 3 do Pronunciamento, foram incluídas definições de termos que estão citados (isenção e redução tributárias, atualização monetária e juro), mas não constam suas definições no texto do IASB. Já para empréstimo subsidiado, sua definição foi complementada. As inclusões foram feitas no sentido de facilitar seu entendimento, sem, todavia, alterar o entendimento do Pronunciamento em relação a IAS 20.



NE3. Os itens 13 e 14 foram eliminados. A opção de registro da subvenção governamental como capital está vetada no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE4. Os itens 15A e 15B foram incluídos e referem-se à subvenção governamental quanto ao seu reconhecimento como receita na demonstração do resultado e a sua não distribuição aos sócios em função da legislação brasileira; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE5. O item 29A foi eliminado porque o item 81 do CPC 26 veda a utilização da alternativa de apresentação de uma única demonstração do resultado abrangente, conforme previsto na versão do IASB. A entidade deve apresentar duas demonstrações: demonstração do resultado do período e demonstração do resultado abrangente do período.

NE6. Os itens 38A a 38E não existem na versão do IASB; assim, essa exigência existe no Brasil, mas não necessariamente em outras jurisdições.

NE7. 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 conformes com as Normas Internacionais de Contabilidade por ele emitidas.

NE8. Assim, a existência das diferenças comentadas nos itens NE2 a NE6 não faz com que a subvenção e a assistência governamentais conforme definidas neste Pronunciamento não estejam em conformidade com as normas do IASB

RESOLUÇÃO CVM Nº 097, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 10(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de pagamento baseado em ações.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 10(R1), que trata de pagamento baseado em ações, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 650, de 16 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 10 (R1)****PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES**

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 2 (IASB - BV 2010)

| Sumário | Item |
|--|-----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 6 |
| RECONHECIMENTO | 7 - 9 |
| TRANSAÇÃO COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES LIQUIDADADA COM INSTRUMENTOS PATRIMONIAIS | 10 - 29 |
| Visão geral | 10 - 13A |
| Transação por meio da qual serviços são recebidos | 14 - 15 |
| Transação mensurada com base no valor justo do instrumento patrimonial outorgado | 16 - 25 |
| Determinação do valor justo do instrumento patrimonial outorgado | 16 - 18 |
| Tratamento da condição de aquisição de direito | 19 - 21 |
| Tratamento da condição de não aquisição de direito | 21A |
| Tratamento da característica de concessão automática | 22 |
| Após a data de aquisição de direito | 23 |
| Valor justo do instrumento patrimonial não pode ser mensurado com confiabilidade | 24 - 25 |
| Modificação nos termos e condições sob os quais o instrumento patrimonial foi outorgado, incluindo cancelamento e liquidação | 26 - 29 |
| TRANSAÇÃO COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES LIQUIDADADA EM CAIXA | 30 - 33 |
| TRANSAÇÃO COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES COM ALTERNATIVA DE LIQUIDAÇÃO EM CAIXA | 34 - 43 |
| Transação com pagamento baseado em ações cujos termos do acordo permitem à contraparte a escolha da forma de liquidação | 35 - 40 |
| Transação com pagamento baseado em ações cujos termos do acordo permitem à entidade a escolha da forma de liquidação | 41 - 43 |
| TRANSAÇÃO COM PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES ENTRE ENTIDADES DO MESMO GRUPO | 43A - 43D |
| DIVULGAÇÃO | 44 - 52 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 53 - 59 |
| VIGÊNCIA | 60 - 63 |
| REVOGAÇÃO DE INTERPRETAÇÕES | 64 |
| APÊNDICES | |
| A Termos utilizados neste Pronunciamento Técnico | |
| B Guia de aplicação | |

Objetivo

1. O objetivo do presente Pronunciamento é estabelecer procedimentos para reconhecimento e divulgação, nas demonstrações contábeis, das transações com pagamento baseado em ações realizadas pela entidade. Especificamente, exige-se que os efeitos das transações com pagamento baseado em ações estejam refletidos no resultado e no balanço patrimonial da entidade, incluindo despesas associadas com transações por meio das quais opções de ações são outorgadas a empregados.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para contabilizar todas as transações com pagamento baseado em ações, incluindo:

(a) transações com pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais;



(b) transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa; e

(c) transações por meio das quais a entidade recebe ou adquire produtos e serviços e cujos termos do acordo conferem à entidade ou ao fornecedor desses produtos ou serviços a liberdade de escolha da forma de liquidação da transação, a qual pode ser em caixa (ou outros ativos) ou mediante a emissão de instrumentos patrimoniais, exceto conforme indicado nos itens 3A a 6. Na ausência de produtos ou serviços especificadamente identificáveis, outras circunstâncias podem indicar que os produtos ou serviços tenham sido (ou serão) recebidos, caso em que este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado.

3. (Eliminado)

3A. Uma transação com pagamento baseado em ações pode ser liquidada por outra entidade do grupo (ou por acionista de qualquer entidade do grupo) no interesse da entidade que recebe ou adquire produtos ou serviços. O item 2 deve ser aplicado à entidade que:

(a) recebe produtos ou serviços quando outra entidade do mesmo grupo (ou acionista de qualquer outra entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação com pagamento baseado em ações; ou

(b) tem a obrigação de liquidar a transação com pagamento baseado em ações quando outra entidade do mesmo grupo recebe os produtos ou serviços, a menos que a transação seja claramente voltada a qualquer outro propósito que não seja o pagamento de produtos ou serviços fornecidos à entidade que os recebe.

4. Para o propósito deste Pronunciamento Técnico, a transação envolvendo empregado (ou outra parte) enquanto detentor de instrumento patrimonial da entidade não constitui transação com pagamento baseado em ação. Por exemplo, se a entidade outorga a todos os detentores de uma classe específica de instrumentos patrimoniais o direito de adquirir instrumentos patrimoniais adicionais da entidade a um preço que é menor do que o valor justo desses instrumentos patrimoniais, e um empregado recebe tal direito por ser detentor dessa classe específica de instrumentos patrimoniais, a concessão ou exercício desse direito não estão sujeitos às exigências do presente Pronunciamento.

5. Conforme o disposto no item 2, este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado às transações com pagamento baseado em ações por meio das quais produtos ou serviços são adquiridos por uma entidade. Os produtos incluem estoques, materiais de consumo, itens do imobilizado, ativos intangíveis ou outros ativos não financeiros. Contudo, a entidade não deve aplicar este Pronunciamento Técnico às transações por meio das quais a entidade adquire produtos que integram os ativos líquidos adquiridos em operação de combinação de negócios, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, em combinação de entidades ou negócios sob o mesmo controle, conforme descrito nos itens B1 a B4 do Pronunciamento Técnico CPC 15, ou quando da contribuição de negócio na formação de empreendimento controlado em conjunto, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 19 - Negócios em Conjunto. Assim, a emissão de instrumento patrimonial em combinação de negócios para efetivar a obtenção do controle de outra entidade não está dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico. Apesar disso, os instrumentos patrimoniais outorgados aos empregados da entidade adquirida (em retorno pela continuidade dos serviços prestados) é uma transação que está dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico. Similarmente, o cancelamento, a substituição ou outra modificação dos acordos com pagamento baseado em ações em decorrência de combinação de negócios ou outra reestruturação societária devem ser contabilizados de acordo com este Pronunciamento Técnico. O Pronunciamento Técnico CPC 15 dá orientação para se determinar se instrumentos patrimoniais emitidos em combinação de negócios são parte do montante transferido para a obtenção do controle da adquirida (estando portanto dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 15) ou se representam um retorno pela continuidade na prestação de serviços para o período pós-combinação (estando portanto dentro do alcance deste Pronunciamento Técnico CPC 10).

6. Este pronunciamento não deve ser aplicado às transações com pagamento baseado em ações por meio das quais a entidade recebe ou adquire bens ou serviços por força de contrato dentro do alcance



dos itens 8 a 10 do CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação ou dos itens 2.4 a 2.7 do CPC 48 - Instrumentos Financeiros.

6A. Este Pronunciamento Técnico usa o termo valor justo de forma diferente em alguns aspectos da definição de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo. Portanto, quando for aplicar este Pronunciamento Técnico, a entidade deve mensurar o valor justo de acordo com este Pronunciamento Técnico, e não pelo Pronunciamento Técnico CPC 46.

Reconhecimento

7. A entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em transação com pagamento baseado em ações quando ela obtiver os produtos ou à medida que receber os serviços. Em contrapartida, a entidade deve reconhecer o correspondente aumento do patrimônio líquido se os produtos ou serviços forem recebidos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais, ou deve reconhecer um passivo, se os produtos ou serviços forem adquiridos em transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa (ou com outros ativos).

8. Os produtos ou serviços recebidos ou adquiridos em transação com pagamento baseado em ações que não se qualifiquem para fins de reconhecimento como ativos, devem ser reconhecidos como despesa do período.

9. Normalmente, uma despesa surge do consumo de produtos ou serviços. Por exemplo, serviços são normalmente consumidos imediatamente e, nesse caso, a despesa deve ser reconhecida à medida que a contraparte presta os serviços. Produtos podem ser consumidos ao longo de um período de tempo ou, no caso de estoques, vendidos em data futura e, nesse caso, a despesa deve ser reconhecida quando os produtos forem consumidos ou vendidos. Contudo, por vezes, pode ser necessário reconhecer a despesa antes de os produtos ou serviços serem consumidos ou vendidos, em função de eles não se qualificarem como ativo para fins de reconhecimento. Por exemplo, a entidade pode adquirir produtos como parte da fase de pesquisa de projeto de desenvolvimento de novo produto. Apesar de referidos produtos não terem sido consumidos, eles podem não se qualificar como ativo para fins de reconhecimento, de acordo com Pronunciamentos Técnicos do CPC ou outras normas contábeis aplicáveis ao caso.

Transação com pagamento baseado em ações liquidada com instrumentos patrimoniais

Visão geral

10. Para transações com pagamento baseado em ações liquidadas pela entrega de instrumentos patrimoniais, a entidade deve mensurar os produtos ou serviços recebidos, e o aumento correspondente no patrimônio líquido, de forma direta, pelo valor justo dos produtos ou serviços recebidos, a menos que o valor justo não possa ser estimado com confiabilidade. Se a entidade não consegue mensurar com confiabilidade o valor justo dos produtos e serviços recebidos, ela deve mensurar os seus respectivos valores justos, e o correspondente aumento no patrimônio líquido, de forma indireta, tomando como base (1) o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados.

11. Para fins de aplicação do item 10 às transações com empregados e outros prestadores de serviços similares (2), a entidade deve mensurar o valor justo dos serviços recebidos tomando como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, uma vez que normalmente não é possível estimar com confiabilidade o valor justo dos serviços recebidos, conforme explicado no item 12. O valor justo desses instrumentos patrimoniais deve ser mensurado na data de outorga.

12. Via de regra, ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais são outorgados aos empregados como parte do pacote de remuneração destes, adicionalmente aos salários e outros benefícios. Normalmente, não é possível mensurar, de forma direta, os serviços recebidos por componentes específicos do pacote de remuneração dos empregados. Pode não ser possível também mensurar o valor justo do pacote de remuneração como um todo de modo independente, sem se



mensurar diretamente o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Ademais, ações e opções de ações são, por vezes, outorgadas como parte de acordo de pagamento de bônus, em vez de serem outorgadas como parte da remuneração básica dos empregados. Objetivamente, trata-se de incentivo para que os empregados permaneçam nos quadros da entidade ou de prêmio por seus esforços na melhoria do desempenho da entidade. Ao beneficiar os empregados com a outorga de ações ou opções de ações, adicionalmente a outras formas de remuneração, a entidade visa a obter benefícios marginais. Em função da dificuldade de mensuração direta do valor justo dos serviços recebidos, a entidade deve mensurá-los de forma indireta, ou seja, deve tomar como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados.

13. Para fins de aplicação do disposto no item 10 às transações com outras partes que não os empregados, deve haver a premissa refutável de que o valor justo dos produtos ou serviços recebidos pode ser estimado com confiabilidade. Dessa forma, o valor justo destes deve ser mensurado na data em que a entidade obtém os produtos ou em que a contraparte presta os serviços. Em casos raros, a entidade deve refutar essa premissa porque ela não consegue mensurar com confiabilidade o valor justo dos produtos ou serviços recebidos, quando então deve mensurar os produtos ou serviços recebidos, e o correspondente aumento do patrimônio líquido, indiretamente, ou seja, tomando como base o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, mensurados na data em que a entidade obtém os produtos ou a contraparte presta os serviços.

13A. Particularmente, se a contrapartida identificável recebida (qualquer que seja) pela entidade parecer ser inferior ao valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados ou do que o passivo incorrido, tipicamente essa situação indica que outras contrapartidas (isto é, produtos ou serviços não identificáveis) tenham sido (ou serão) recebidas pela entidade. A entidade deve mensurar os produtos e serviços identificáveis recebidos de acordo com este Pronunciamento Técnico. A entidade deve mensurar os produtos e serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) por meio da diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer produtos ou serviços recebidos (ou a serem recebidos). A entidade deve mensurar os produtos e serviços não identificáveis recebidos na data de sua outorga. Entretanto, para transações liquidadas em caixa, o passivo deve ser remensurado ao término de cada período de reporte, até que ele seja liquidado de acordo com os itens 30 a 33.

Transação por meio da qual serviços são recebidos

14. Se o direito aos instrumentos patrimoniais outorgados for, de imediato, adquirido (vest immediately), então a contraparte não é exigida a completar um período de tempo específico de prestação de serviços antes de se tornar titular incondicional desses instrumentos patrimoniais. Na ausência de evidência em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pela contraparte são a contrapartida pelos instrumentos patrimoniais outorgados. Nesse caso, na data da outorga, a entidade deve reconhecer a totalidade dos serviços recebidos, com o correspondente aumento do patrimônio líquido.

15. Se o direito aos instrumentos patrimoniais outorgados não for adquirido (do not vest) até que a contraparte complete um período de tempo específico de prestação de serviços, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pela contraparte, em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados, serão recebidos no futuro, ao longo do período de aquisição de direito (vesting period). A entidade deve contabilizar os serviços prestados pela contraparte à medida que são prestados, ao longo do período de aquisição de direito (vesting period), com o correspondente aumento do patrimônio líquido. Por exemplo:

(a) se a um empregado forem outorgadas opções de ações condicionadas ao cumprimento de três anos de serviços, então a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pelo empregado, em contrapartida às opções de ações, serão recebidos no futuro, ao longo dos três anos estabelecidos como período de aquisição de direito (vesting period);

(b) se a um empregado forem outorgadas opções de ações condicionadas ao alcance de metas de desempenho (performance condition) e à sua permanência nos quadros funcionais da entidade até que



as metas de desempenho sejam alcançadas (performance condition is satisfied), e a duração do período de aquisição de direito (vesting period) variar dependendo de quando as metas de desempenho (performance condition) forem alcançadas, a entidade deve presumir que os serviços a serem prestados pelo empregado, em contrapartida às opções de ações outorgadas, serão recebidos no futuro, ao longo do período esperado de aquisição de direito (vesting period). A entidade deve, na data da outorga, estimar a duração do período de aquisição de direito (vesting period), com base no resultado mais provável da condição de desempenho. Se a condição de desempenho for uma condição de mercado, a estimativa da duração do período de aquisição de direito (vesting period) deve ser consistente com as premissas utilizadas na estimativa do valor justo das opções outorgadas, e não deve ser subsequentemente revisada. Se a condição de desempenho não for uma condição de mercado, a entidade, se necessário, deve revisar a estimativa da duração do período de aquisição de direito (vesting period), caso informações subsequentes indiquem que a duração desse período difere de estimativas anteriores.

Transação mensurada com base no valor justo do instrumento patrimonial outorgado

Determinação do valor justo do instrumento patrimonial outorgado

16. Para transações mensuradas com base no valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, a entidade deve mensurar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados na data da mensuração, baseando-se nos preços de mercado se disponíveis, levando em consideração os termos e condições sob os quais os instrumentos patrimoniais foram outorgados (sujeito às exigências dos itens 19 a 22).

17. Se os preços de mercado não estiverem disponíveis, a entidade deve estimar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados utilizando técnica de avaliação para estimar a que preço os respectivos instrumentos patrimoniais poderiam ser negociados, na data da mensuração, em uma transação sem favorecimentos, entre partes conhecedoras do assunto e dispostas a negociar. A técnica de avaliação deve ser consistente com as metodologias de avaliação generalizadamente aceitas para precificar instrumentos financeiros, e deve incorporar todos os fatores e premissas que participantes do mercado, conhecedores do assunto e dispostos a negociar, levariam em consideração no estabelecimento do preço (sujeito às exigências dos itens 19 a 22).

18. O Apêndice B contém orientações adicionais para a mensuração do valor justo de ações e de opções de ações, com foco nos termos e condições específicos que são características comuns da outorga de ações ou de opções de ações a empregados.

Tratamento da condição de aquisição de direito

19. A outorga de instrumentos patrimoniais pode ser condicional, sujeitando-se ao cumprimento de condições de aquisição de direito especificadas (vesting conditions). Por exemplo, a outorga de ações ou opções de compra de ações ao empregado está normalmente condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Além disso, podem existir condições de desempenho a serem atendidas, tais como o alcance de determinado crescimento nos lucros ou de determinado aumento no preço das ações da entidade. As condições de aquisição, desde que não sejam condições de mercado, não devem ser levadas em conta quando da estimativa do valor justo das ações ou das opções de compra de ações na data da mensuração. Por outro lado, as condições de aquisição de direito, desde que não sejam condições de mercado, devem ser consideradas no ajuste do número de instrumentos patrimoniais incluídos na mensuração do valor da transação, de tal forma que o montante reconhecido dos produtos ou serviços, recebidos em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados, seja estimado com base na quantidade de instrumentos patrimoniais para os quais o direito seja eventualmente adquirido (eventually vest). Assim, em bases cumulativas, nenhum valor deve ser reconhecido para os produtos ou serviços recebidos, se os instrumentos patrimoniais outorgados não tiverem o direito adquirido (do not vest) em razão do não atendimento das condições de aquisição de direito, desde que não sejam condições de mercado, por exemplo, a contraparte não cumpriu o prazo especificado de prestação de serviços ou a condição de desempenho não foi alcançada, sujeitando-se às exigências do item 21.



20. Para fins de aplicação do disposto no item 19, a entidade deve reconhecer o montante relativo aos produtos ou serviços recebidos durante o período de aquisição de direito (vesting period), baseando-se na melhor estimativa disponível sobre a quantidade de instrumentos patrimoniais dos quais se espera a aquisição de direito (expected to vest), devendo revisar tal estimativa sempre que informações subsequentes indicarem que o número esperado de instrumentos patrimoniais que irão proporcionar a aquisição de direito será diferente da estimativa anterior. Na data da aquisição do direito (vesting date), a entidade deve revisar a estimativa de forma a igualar o número de instrumentos patrimoniais que efetivamente proporcionaram a aquisição de direito (ultimately vested), sujeitando-se às exigências do item 21.

21. As condições de mercado, como, por exemplo, o preço alvo a partir do qual o direito de aquisição (ou o direito de exercício) das ações está condicionado, devem ser consideradas quando da estimativa do valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Portanto, para a outorga de instrumentos patrimoniais com condições de mercado, a entidade deve reconhecer os produtos ou serviços recebidos da contraparte que satisfaça todas as demais condições de aquisição de direito (por exemplo, serviços recebidos de empregado que prestou serviços ao longo do período especificado), independentemente de as condições de mercado terem sido satisfeitas.

Tratamento da condição de não aquisição de direito

21A. De forma similar, a entidade deve considerar todas as condições de não aquisição de direito quando estimar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Portanto, para a outorga de instrumentos patrimoniais sujeitos a condições de não aquisição de direito, a entidade deve reconhecer os produtos e serviços recebidos de contraparte que cumpriu todas as condições de aquisição de direito, que não sejam condições de mercado (por exemplo, serviços recebidos de empregado que prestou serviços ao longo do período especificado), independentemente de as condições de não aquisição de direito terem sido satisfeitas.

Tratamento da característica de concessão automática

22. No caso de opções com característica de concessão automática, essa característica de concessão automática não deve ser considerada quando da estimativa do valor justo das opções outorgadas, na data da mensuração. Em vez disso, a característica de concessão automática deve ser contabilizada como nova opção outorgada, se e quando uma opção com característica de concessão automática for subsequentemente outorgada.

Após a data de aquisição de direito

23. Após o reconhecimento dos produtos e serviços recebidos, em conformidade com os itens 10 a 22, e o correspondente aumento no patrimônio líquido, a entidade não deve fazer nenhum ajuste subsequente no patrimônio líquido após a data de aquisição de direito. Por exemplo, a entidade não deve subsequentemente reverter o montante reconhecido dos serviços recebidos de empregado se os instrumentos patrimoniais que gerarem o direito de aquisição tiverem, mais tarde, prescrito referido direito, ou ainda, no caso de opções de ações, se estas não forem exercidas (expirarem). Contudo, essa exigência não elimina a necessidade do reconhecimento, pela entidade, da transferência dentro do patrimônio líquido, ou seja, a transferência de um componente para outro dentro do patrimônio líquido.

Valor justo do instrumento patrimonial não pode ser mensurado com confiabilidade

24. As exigências contidas nos itens 16 a 23 devem ser aplicadas quando a entidade é exigida a mensurar a transação com pagamento baseado em ações tendo por referência o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Em casos raros, a entidade pode não ser capaz de estimar com confiabilidade o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, na data da mensuração, conforme requerido nos itens 16 a 22. Somente nesses raros casos, a entidade deve alternativamente:



(a) mensurar os instrumentos patrimoniais pelo seu valor intrínseco, inicialmente na data em que a entidade obtém os produtos ou a contraparte presta os serviços e, posteriormente, ao término de cada período de reporte da entidade e na data da liquidação final, devendo ser reconhecida no resultado do período qualquer mudança no valor intrínseco. Na outorga de opções de ações, a liquidação final do acordo com pagamento baseado em ações ocorre quando as opções são efetivamente exercidas, quando têm o direito de exercício prescrito (por exemplo, quando há o desligamento do empregado) ou quando expiram (por exemplo, após o término do prazo fixado para exercício da opção); ou

(b) reconhecer os produtos ou serviços recebidos com base na quantidade de instrumentos patrimoniais que proporcionarem a aquisição de direito (ultimately vest) ou (se aplicável) que forem efetivamente exercidos. Ao aplicar essa exigência ao caso de opções de ações, por exemplo, a entidade deve reconhecer os produtos ou serviços recebidos durante o período de aquisição de direito (vesting period), se houver, em conformidade com o disposto nos itens 14 e 15, exceto as exigências contidas no item 15(b) sobre condições de mercado, que não são aplicáveis. O valor reconhecido para os produtos ou serviços recebidos durante o período de aquisição de direito (vesting period) deve ser apurado com base no número de opções de ações que tenha a expectativa de adquirir o direito (expected to vest). A entidade deve revisar sua estimativa sempre que informações subseqüentes indicarem que o número esperado de opções de ações que proporcionará a aquisição de direito (expected to vest) divergir da estimativa anterior. Na data da aquisição de direito (vesting date), a entidade deve revisar sua estimativa para igualar o número de instrumentos patrimoniais que efetivamente proporcionou a aquisição de direito (ultimately vested). Após a data de aquisição de direito (vesting date), a entidade deve reverter o montante reconhecido para os produtos ou serviços recebidos se as opções de ações posteriormente tiverem o direito de exercício prescrito ou expirarem após o término do prazo fixado para exercício da opção.

25. Se a entidade aplicar o item 24, não é necessário aplicar o disposto nos itens 26 a 29 porque quaisquer modificações nos termos e condições sob os quais os instrumentos patrimoniais da entidade são outorgados devem ser levadas em consideração quando da aplicação do método do valor intrínseco tratado no item 24. Contudo, se a entidade liquidar uma outorga de instrumentos patrimoniais para a qual o item 24 tenha sido aplicado:

(a) se a liquidação ocorrer durante o período de aquisição de direito (vesting period), a entidade deve contabilizar a liquidação como aceleração do período de aquisição de direito e, portanto, deve reconhecer imediatamente o montante que seria reconhecido como serviços recebidos ao longo do período remanescente de aquisição de direito;

(b) qualquer pagamento feito na liquidação deve ser contabilizado como recompra de instrumentos patrimoniais, ou seja, em conta redutora do patrimônio líquido, exceto se o pagamento exceder o valor intrínseco dos instrumentos patrimoniais mensurado na data da recompra. Qualquer excedente deve ser reconhecido como despesa do período.

Modificação nos termos e condições sob os quais o instrumento patrimonial foi outorgado, incluindo cancelamento e liquidação

26. A entidade pode modificar os termos e condições sob os quais os instrumentos patrimoniais foram outorgados. Por exemplo, ela pode reduzir o preço de exercício das opções outorgadas a empregados (isto é, reprecificar as opções), o que aumenta o valor justo dessas opções. As exigências contidas nos itens 27 a 29 para contabilizar os efeitos das modificações estão no contexto das transações com pagamento baseado em ações com empregados. Contudo, tais exigências devem ser aplicadas também às transações com pagamento baseado em ações com outras partes, que não sejam os empregados, que são mensuradas por meio do valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados. Nesse último caso, qualquer referência contida nos itens 27 a 29 à data da outorga deve, ao invés da data da outorga, ser interpretada com relação à data em que a entidade obtém os produtos ou em que a contraparte presta os serviços.



27. A entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos, mensurados na data da outorga, pelo valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, a menos que esses instrumentos patrimoniais não proporcionem a aquisição de direito (do not vest) em função do não cumprimento de alguma condição de aquisição de direito especificada na data da outorga (exceto se for condição de mercado). Isso deve ser aplicado independentemente de quaisquer modificações nos termos e condições sob as quais os instrumentos patrimoniais foram outorgados, ou de cancelamento ou liquidação da outorga dos instrumentos patrimoniais. Adicionalmente, a entidade deve reconhecer os efeitos das modificações que resultarem no aumento do valor justo dos acordos com pagamento baseado em ações ou que, de outra forma, vierem a beneficiar os empregados. No Apêndice B, figuram orientações para aplicação desse procedimento.

28. Se a outorga de instrumento patrimonial for cancelada ou liquidada durante o período de aquisição de direito (exceto quando o cancelamento da outorga ocorrer por decaimento do direito de aquisição, quando as condições de aquisição de direito não forem cumpridas):

(a) a entidade deve contabilizar o cancelamento ou liquidação como aceleração do período de aquisição de direito e, portanto, deve reconhecer imediatamente o montante que seria reconhecido como serviços recebidos ao longo do período remanescente de aquisição de direito;

(b) qualquer pagamento feito ao empregado quando do cancelamento ou da liquidação da outorga deve ser contabilizado como recompra de instrumento patrimonial, ou seja, em conta redutora do patrimônio líquido, exceto se o pagamento exceder o valor justo do instrumento patrimonial outorgado, mensurado na data da recompra. Qualquer excedente deve ser reconhecido como despesa do período. Contudo, se o acordo com pagamento baseado em ações apresentar componentes passivos, a entidade deve remensurar o valor justo do passivo correspondente na data do cancelamento ou da liquidação. Qualquer pagamento feito para liquidar esses componentes passivos deve ser contabilizado como extinção do passivo;

(c) se novos instrumentos patrimoniais forem outorgados aos empregados e na data da outorga desses novos instrumentos patrimoniais a entidade identificar os novos instrumentos patrimoniais outorgados como substituição dos instrumentos patrimoniais cancelados, a entidade deve contabilizar a outorga dos novos instrumentos patrimoniais (em substituição aos cancelados) da mesma forma que seria tratada uma modificação dos instrumentos patrimoniais originalmente outorgados, em conformidade com o disposto no item 27 e com as orientações contidas no Apêndice B. O valor justo incremental advindo da nova outorga deve ser a diferença entre o valor justo dos novos instrumentos patrimoniais dados em substituição e o valor justo líquido dos instrumentos patrimoniais cancelados, na data da outorga dos novos instrumentos patrimoniais dados em substituição. O valor justo líquido dos instrumentos patrimoniais cancelados é o seu valor justo, imediatamente antes do cancelamento, menos o montante de qualquer pagamento feito aos empregados, quando do cancelamento dos instrumentos patrimoniais, o qual deve ser contabilizado em conta redutora do patrimônio líquido, em conformidade com o item 28(b). Se a entidade não identificar os novos instrumentos patrimoniais outorgados como substituição dos instrumentos patrimoniais cancelados, a entidade deve contabilizá-los como nova outorga de instrumentos patrimoniais.

28A. Se a entidade ou a contraparte puderem optar por atender ou não uma condição de não aquisição de direito, a entidade deve tratar essa falha da entidade ou da contraparte no cumprimento de referida condição de não aquisição de direito ao longo do período de aquisição de direito (vesting period), como cancelamento.

29. Se a entidade recomprar instrumentos patrimoniais que tenham proporcionado a aquisição de direito (vested equity instruments), o pagamento feito aos empregados deve ser contabilizado em conta redutora do patrimônio líquido, exceto pelo montante que exceder o valor justo dos instrumentos patrimoniais recomprados, mensurado na data da recompra. Qualquer excesso deve ser reconhecido como despesa do período.

Transação com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa



30. Para transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa, a entidade deve mensurar os bens ou serviços adquiridos e o passivo incorrido por meio do valor justo do passivo, sujeito às exigências dos itens 31 a 33D. Até que o passivo seja liquidado, a entidade deve remensurar o valor justo do passivo ao término de cada período de reporte e na data da liquidação, sendo que quaisquer mudanças no valor justo devem ser reconhecidas no resultado do período.

31. Por exemplo, a entidade pode outorgar direitos sobre a valorização de suas ações aos seus empregados como parte do pacote de remuneração destes. Assim, os empregados passam a ter o direito a receber futuros pagamentos de caixa (em vez de instrumento patrimonial), com base no aumento do preço das ações da entidade, a partir de um nível especificado, ao longo de período de tempo também especificado. Alternativamente, a entidade pode outorgar aos seus empregados o direito a receber futuros pagamentos em caixa, outorgando-lhes o direito às ações (incluindo as ações a serem emitidas por ocasião do exercício das opções de ações), que sejam resgatáveis, ou de forma compulsória (por exemplo, no término do contrato de trabalho), ou por opção do empregado. Esses acordos são exemplos de transações de pagamento baseado em ações liquidadas em caixa. Os direitos de valorização das ações são utilizados para ilustrar alguns dos requisitos dos itens 32 a 33D. Contudo, os requisitos nesses itens devem ser aplicados a todas as transações de pagamento baseado em ações liquidadas em caixa.

32. A entidade deve reconhecer os serviços recebidos, e o passivo correspondente a esses serviços, à medida que os serviços são prestados pelos empregados. Por exemplo, alguns direitos sobre valorização de ações proporcionam a aquisição de direito imediatamente (vest immediately), e os empregados não são obrigados a completar determinado tempo de serviço para se tornarem habilitados a receber futuros pagamentos em caixa. Na ausência de evidência em contrário, a entidade deve presumir que os serviços prestados pelos empregados, em contrapartida aos direitos sobre a valorização de ações, tenham sido recebidos. Assim, a entidade deve reconhecer imediatamente os serviços recebidos e o passivo correspondente a esses serviços. Se os direitos sobre a valorização de ações não proporcionarem a aquisição de direito (do not vest) até que os empregados tenham completado o período de serviço especificado, a entidade deve reconhecer os serviços recebidos e o passivo correspondente a esses serviços à medida que os serviços forem sendo prestados pelos empregados, ao longo desse período especificado.

33. O passivo deve ser mensurado, inicialmente e ao término de cada período de reporte, até a sua liquidação, pelo valor justo dos direitos sobre a valorização de ações, mediante a aplicação de modelo de precificação de opções e considerando os termos e condições sob os quais os direitos sobre a valorização de ações foram outorgados, e na extensão em que os serviços tenham sido prestados pelos empregados até a data, sujeito às exigências dos itens 33A a 33D. A entidade pode modificar os termos e as condições nos quais o pagamento baseado em ações liquidado em caixa é concedido. As diretrizes para a modificação de transação de pagamento baseado em ações que altera sua classificação de liquidada para liquidada por ações são apresentadas nos itens B44A a B44C no Apêndice B.

Tratamento das condições de aquisição e não aquisição

33A. A transação de pagamento baseada em ações liquidada em caixa pode estar condicionada à satisfação de condições de aquisição especificadas. Pode haver condições de desempenho que devem ser satisfeitas, como a entidade atingir o crescimento especificado no lucro ou o aumento especificado no preço da ação da entidade. As condições de aquisição, que não as condições de mercado, não devem ser consideradas na estimativa do valor justo do pagamento baseado em ações liquidado em caixa na data da mensuração. Em vez disso, as condições de aquisição, que não as condições de mercado, devem ser consideradas ajustando o número de prêmios incluídos na mensuração do passivo decorrente da transação.

33B. Para aplicar os requisitos do item 33A, a entidade deve reconhecer o valor para os bens ou serviços recebidos durante o período de aquisição. Esse montante deve se basear na melhor estimativa disponível do número de prêmios que se espera adquirir. A entidade deve rever essa estimativa, se necessário, se informações subsequentes indicarem que o número de prêmios que se espera adquirir



difere das estimativas anteriores. Na data da aquisição, a entidade deve rever a estimativa para igualar o número de prêmios que, em última instância, foram adquiridos.

33C. As condições de mercado, tais como a meta do preço da ação a que está condicionada a aquisição (ou a capacidade de exercício) e as condições de não aquisição, devem ser levadas em conta na estimativa do valor justo do pagamento baseado em ações e na mensuração do valor justo no final de cada período de relatório e na data da liquidação.

33D. Como resultado da aplicação dos itens 30 a 33C, o valor acumulado final, reconhecido para bens ou serviços recebidos como contrapartida do pagamento baseado em ações liquidado em caixa, deve ser igual ao caixa que é pago.

Operação de pagamento baseado em ações com característica de liquidação pelo líquido com retenção de tributos na fonte

33E. Leis ou regulamentos fiscais podem obrigar a entidade a reter uma quantia pela obrigação fiscal de empregado associada ao pagamento baseado em ações e a transferir esse montante, normalmente em caixa, para a autoridade fiscal em nome do empregado. Para cumprir essa obrigação, os termos do acordo de pagamento baseado em ações podem permitir ou exigir que a entidade retenha o número de instrumentos patrimoniais igual ao valor monetário da obrigação tributária do empregado do número total de instrumentos de capital que, de outra forma, teria sido emitido ao empregado no exercício (ou aquisição) do pagamento baseado em ações (ou seja, o acordo de pagamento baseado em ações tem o "critério de liquidação pelo valor líquido").

33F. Como exceção às exigências do item 34, a transação descrita no item 33E deve ser classificada na sua totalidade como transação de pagamento baseado em ações liquidada por ações, se tivesse sido classificada dessa forma na ausência da característica de liquidação pelo valor líquido.

33G. A entidade deve aplicar o item 29 para contabilizar a retenção dos recursos de ações para o pagamento à autoridade fiscal da obrigação fiscal do empregado associada ao pagamento baseado em ações. Por conseguinte, o pagamento efetuado deve ser contabilizado como dedução do capital próprio para as ações retidas, exceto na medida em que o pagamento exceda o valor justo na data da liquidação pelo valor líquido dos instrumentos patrimoniais próprios retidos.

33H. A exceção no item 33F não se aplica a:

(a) acordo de pagamento baseado em ações com característica de liquidação pelo valor líquido para o qual não há nenhuma obrigação para a entidade, de acordo com leis ou regulamentos tributários, de reter o montante relativo à obrigação tributária do empregado associada a esse pagamento baseado em ações; ou

(b) qualquer instrumento patrimonial que a entidade retenha em excesso da obrigação fiscal do empregado associada ao pagamento baseado em ações (ou seja, a entidade reteve um montante de ações que excede o valor monetário da obrigação fiscal do empregado). Essas ações retidas em excesso devem ser contabilizadas como pagamento baseado em ações liquidado em caixa quando esse valor for pago em caixa (ou outros ativos) ao empregado.

Transação com pagamento baseado em ações com alternativa de liquidação em caixa

34. Para transações com pagamento baseado em ações cujos termos do acordo contratual facultem à entidade ou à contraparte a opção de escolher se a liquidação será em caixa (ou outros ativos) ou por meio da emissão de instrumentos patrimoniais, a entidade deve contabilizar essas transações, ou seus componentes, como transação com pagamento baseado em ações com liquidação em caixa se, e na extensão em que, a entidade tiver incorrido em passivo para ser liquidado em caixa ou outros ativos, ou como transação com pagamento baseado em ações com liquidação em instrumentos patrimoniais se, e na extensão em que, nenhum passivo tenha sido incorrido pela entidade.



Transação com pagamento baseado em ações cujos termos do acordo permitem à contraparte a escolha da forma de liquidação

35. Se a entidade tiver outorgado à contraparte o direito de escolher se a transação com pagamento baseado em ações será liquidada em caixa (3) ou por meio da emissão de instrumentos patrimoniais, a entidade terá outorgado um instrumento financeiro composto, o qual apresenta um componente de dívida (ou seja, o direito de a contraparte requerer o pagamento em caixa) e um componente de patrimônio líquido (ou seja, o direito de a contraparte demandar a liquidação em instrumentos patrimoniais em vez de caixa). Para transações firmadas com outras partes que não sejam os empregados, por meio das quais o valor justo dos produtos ou serviços recebidos é diretamente mensurado, a entidade deve mensurar o componente de patrimônio líquido do instrumento financeiro composto por meio da diferença entre o valor justo dos produtos ou serviços recebidos e o valor justo do componente de dívida, na data em que os produtos ou serviços forem recebidos.

36. Para outras transações, incluindo as transações com empregados, a entidade deve mensurar o valor justo do instrumento financeiro composto na data da mensuração, levando em consideração os termos e condições sob os quais os direitos ao caixa ou aos instrumentos patrimoniais foram outorgados.

37. Para aplicar o item 36, a entidade deve primeiramente mensurar o valor justo do componente de dívida e depois mensurar o valor justo do componente de patrimônio líquido, levando em consideração que a contraparte tem de perder o direito a receber caixa a fim de receber o instrumento patrimonial. O valor justo do instrumento financeiro composto é a soma dos valores justos dos dois componentes. Contudo, as transações com pagamento baseado em ações em que a contraparte pode optar pela forma de liquidação são usualmente estruturadas de tal modo que o valor justo da alternativa de liquidação é o mesmo que o da outra. Por exemplo, a contraparte pode optar pelo recebimento de opções de ações ou direitos sobre a valorização de ações liquidadas em caixa. Em tais casos, o valor justo do componente de patrimônio líquido é zero e, conseqüentemente, o valor justo do instrumento financeiro composto é o mesmo que o do componente de dívida desse instrumento. De modo oposto, se os valores justos das alternativas de liquidação forem diferentes, o valor justo do componente de patrimônio líquido usualmente será maior que zero e, nesse caso, o valor justo do instrumento financeiro composto será maior que o valor justo do componente de dívida desse instrumento.

38. A entidade deve contabilizar separadamente os produtos ou os serviços recebidos ou adquiridos em relação a cada componente do instrumento financeiro composto. Para o componente de dívida, a entidade deve reconhecer os produtos ou os serviços adquiridos e o passivo correspondente a pagar por referidos produtos ou serviços, à medida que a contraparte forneça os produtos ou preste os serviços, em conformidade com os requerimentos aplicáveis às transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa (itens 30 a 33). Para o componente de patrimônio líquido (se houver), a entidade deve reconhecer os produtos ou serviços recebidos, e um aumento do patrimônio líquido, à medida que a contraparte forneça os produtos ou preste os serviços, em conformidade com os requerimentos aplicáveis às transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais (itens 10 a 29).

39. Na data da liquidação, a entidade deve remensurar o passivo pelo seu valor justo. Se a entidade emitir instrumentos patrimoniais na liquidação, em vez de liquidar a operação com o pagamento em caixa, o passivo deve ser transferido diretamente para o patrimônio líquido, em contrapartida à emissão de instrumentos patrimoniais.

40. Se, no momento da liquidação, a entidade pagar em caixa em vez de emitir instrumentos patrimoniais, esse pagamento deve ser utilizado para liquidar todo o passivo. Qualquer componente de patrimônio líquido previamente reconhecido deve permanecer dentro do patrimônio líquido. Por ter optado pelo recebimento em caixa na liquidação, a contraparte perde o direito ao recebimento em instrumentos patrimoniais. Contudo, essa exigência não elimina a necessidade de a entidade reconhecer uma transferência dentro do patrimônio líquido, isto é, de um componente para outro dentro do patrimônio líquido.



Transação com pagamento baseado em ações cujos termos do acordo permitem à entidade a escolha da forma de liquidação

41. Para a transação com pagamento baseado em ações cujos termos e condições do acordo permitam à entidade optar pela liquidação da transação em caixa ou por meio da emissão de instrumentos patrimoniais, a entidade deve avaliar se ela tem obrigação presente de liquidar em caixa e contabilizar a transação com pagamento baseado em ações em conformidade com essa avaliação. A entidade possui uma obrigação presente de liquidar em caixa se a escolha pela liquidação em instrumentos patrimoniais não tiver substância comercial (em decorrência, por exemplo, de a entidade estar legalmente proibida de emitir ações), ou no caso de a entidade ter uma prática passada, ou política já estabelecida de liquidação em caixa, ou no caso de efetuar generalizadamente a liquidação em caixa sempre quando a contraparte assim o solicitar.

42. Se a entidade tiver uma obrigação presente de liquidar em caixa, ela deve contabilizar essa transação em conformidade com as exigências aplicáveis às transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa, conforme disposto nos itens 30 a 33.

43. Se nenhuma obrigação existir, a entidade deve contabilizar essa transação em conformidade com as exigências aplicáveis às transações com pagamento baseado em ações liquidadas com instrumentos patrimoniais, conforme disposto nos itens 10 a 29. Quando da liquidação:

(a) se a entidade optar por realizar a liquidação em caixa, o pagamento deve ser contabilizado como recompra de participação patrimonial, ou seja, em conta redutora do patrimônio líquido, exceto na situação descrita na alínea (c);

(b) se a entidade optar por realizar a liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais, nenhum registro contábil é requerido (a não ser a transferência de um componente de patrimônio líquido para outro, se necessário), exceto na situação descrita na alínea (c);

(c) se a entidade optar por realizar a liquidação por meio da alternativa com o maior valor justo, observado na data da liquidação, a entidade deve reconhecer uma despesa adicional em relação ao valor excedente, ou seja, a diferença entre o valor pago em caixa e o valor justo dos instrumentos patrimoniais que teriam sido de outra forma emitidos, ou a diferença entre o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos e o montante em caixa que teria sido de outra forma pago, o que for aplicável.

Transação com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo

43A. Para transações com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo, em suas demonstrações contábeis separadas ou individuais, a entidade beneficiária dos produtos ou serviços deve mensurar os produtos ou serviços recebidos como transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais ou como transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa, após avaliar:

(a) a natureza dos prêmios outorgados; e

(b) seus direitos e obrigações.

O montante a ser reconhecido pela entidade beneficiária dos produtos ou serviços pode diferir do montante reconhecido pelo grupo consolidado ou por outra entidade do grupo que esteja liquidando a transação com pagamento baseado em ações.

43B. A entidade beneficiária dos produtos ou serviços deve mensurar os produtos ou serviços recebidos como transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais quando:

(a) os prêmios outorgados forem seus próprios instrumentos patrimoniais; ou



(b) a entidade não tiver qualquer obrigação de liquidar a transação com pagamento baseado em ações.

A entidade deve remensurar subsequentemente referida transação com pagamento baseado em ações somente para mudanças em condições de aquisição de direito (vesting conditions) que não sejam condições de mercado em conformidade com o disposto nos itens 19 a 21. Em todas as demais circunstâncias, a entidade beneficiária dos produtos ou serviços deve mensurar os produtos ou serviços recebidos como transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa.

43C. A entidade que esteja liquidando uma transação com pagamento baseado em ações, quando outra entidade do grupo for a beneficiária dos produtos ou serviços, deve reconhecer a operação como transação com pagamento baseado em ações liquidada em instrumentos patrimoniais, somente no caso de a liquidação se processar por meio dos seus próprios instrumentos patrimoniais. De outro modo, a operação deve ser reconhecida como transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa.

43D. Algumas transações dentro do grupo envolvem acordos intitulados "repagamento", por meio dos quais uma entidade do grupo é requerida a pagar a outra entidade do grupo para fazer face a provisões de pagamento baseado em ações a fornecedores de produtos ou serviços. Nesses casos, a entidade beneficiária dos produtos ou serviços deve contabilizar a transação com pagamento baseado em ações em conformidade com o item 43B, independentemente de acordos de "repagamento" intragrupo.

Divulgação

44. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis entender a natureza e a extensão dos acordos com pagamento baseado em ações que existiram durante o período.

45. Para tornar efetivo o cumprimento do disposto no item 44, a entidade deve divulgar, no mínimo, o que segue:

(a) descrição de cada tipo de acordo com pagamento baseado em ações que vigorou em algum momento do período, incluindo, para cada acordo, os termos e condições gerais, tais como os requisitos de aquisição de direito, o prazo máximo das opções outorgadas e o método de liquidação (por exemplo, se em caixa ou em instrumentos patrimoniais). A entidade com tipos substancialmente similares de acordos com pagamento baseado em ações pode agregar essa informação, a menos que a divulgação separada para cada acordo seja necessária para atender ao princípio contido no item 44;

(b) a quantidade e o preço médio ponderado de exercício das opções de ações para cada um dos seguintes grupos de opções:

(i) em circulação no início do período;

(ii) outorgadas durante o período;

(iii) com direito prescrito durante o período;

(iv) exercidas durante o período;

(v) expiradas durante o período;

(vi) em circulação no final do período; e

(vii) exercíveis no final do período;



(c) para as opções de ações exercidas durante o período, o preço médio ponderado das ações na data do exercício. Se as opções forem exercidas em base regular durante todo o período, a entidade pode, em vez disso, divulgar o preço médio ponderado das ações durante o período;

(d) para as opções de ações em circulação no final do período, a faixa de preços de exercício e a média ponderada da vida contratual remanescente. Se a faixa de preços de exercício for muito ampla, as opções em circulação devem ser divididas em faixas que possuam um significado para avaliar a quantidade e o prazo em que ações adicionais possam ser emitidas e o montante em caixa que possa ser recebido por ocasião do exercício dessas opções.

46. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis entender como foi determinado, durante o período, o valor justo dos produtos ou serviços recebidos ou o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados.

47. Se a entidade tiver mensurado o valor justo dos produtos ou serviços recebidos indiretamente, ou seja, tomando como referência o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, para tornar efetivo o princípio contido no item 46, a entidade deve divulgar no mínimo o que segue:

(a) para opções de ações outorgadas durante o período, o valor justo médio ponderado dessas opções na data da mensuração e informações de como esse valor justo foi mensurado, incluindo:

(i) o modelo de precificação de opções utilizado e os dados de entrada do modelo, incluindo o preço médio ponderado das ações, preço de exercício, volatilidade esperada, vida da opção, dividendos esperados, a taxa de juros livre de risco e quaisquer dados de entrada do modelo, incluindo o método utilizado e as premissas assumidas para incorporar os efeitos do exercício antecipado esperado;

(ii) como foi determinada a volatilidade esperada, incluindo uma explicação da extensão na qual a volatilidade esperada foi baseada na volatilidade histórica; e

(iii) se e como quaisquer outras características da opção outorgada foram incorporadas na mensuração de seu valor justo, como, por exemplo, uma condição de mercado;

(b) para outros instrumentos patrimoniais outorgados durante o período (isto é, outros que não as opções de ações), a quantidade e o valor justo médio ponderado desses instrumentos patrimoniais na data da mensuração, e informações acerca de como o valor justo foi mensurado, incluindo:

(i) se o valor justo não foi mensurado com base no preço de mercado observável, como ele foi determinado;

(ii) se e como os dividendos esperados foram incorporados na mensuração do valor justo; e

(iii) se e como quaisquer outras características dos instrumentos patrimoniais outorgados foram incorporadas na mensuração de seu valor justo;

(c) para os acordos com pagamento baseado em ações que tenham sido modificados durante o período:

(i) uma explicação dessas modificações;

(ii) o valor justo incremental outorgado (como resultado dessas modificações); e

(iii) informações acerca de como o valor justo incremental outorgado foi mensurado, consistentemente com os requerimentos dispostos nas alíneas (a) e (b), quando aplicável;



48. Se a entidade tiver mensurado diretamente o valor justo dos produtos ou serviços recebidos durante o período, a entidade deve divulgar como o valor justo foi determinado, como, por exemplo, se o valor justo foi mensurado pelo preço de mercado para esses produtos ou serviços.

49. Se a entidade refutou a premissa contida no item 13, ela deve divulgar tal fato, e dar explicação sobre os motivos pelos quais essa premissa foi refutada.

50. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis entender os efeitos das transações com pagamento baseado em ações sobre os resultados do período da entidade e sobre sua posição patrimonial e financeira.

51. Para tornar efetivo o princípio contido no item 50, a entidade deve divulgar no mínimo o que segue:

(a) o total da despesa reconhecida no período decorrente de transações com pagamento baseado em ações por meio das quais os produtos ou os serviços recebidos não tenham sido qualificados para reconhecimento como ativos e, por isso, foram reconhecidos imediatamente como despesa, incluindo a divulgação em separado de parte do total das despesas que decorre de transações contabilizadas como transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais;

(b) para os passivos decorrentes de transações com pagamento baseado em ações:

(i) saldo contábil no final do período; e

(ii) valor intrínseco total no final do período dos passivos para os quais os direitos da contraparte ao recebimento em caixa ou em outros ativos tenham sido adquiridos (had vested) ao final do período (como, por exemplo, os direitos sobre a valorização das ações concedidas que tenham sido adquiridos).

52. Se as informações, que devem ser divulgadas por este pronunciamento, não satisfizerem aos princípios contidos nos itens 44, 46 e 50, a entidade deve divulgar informações adicionais para satisfazê-los. Por exemplo, se a entidade classificou qualquer transação de pagamento baseada em ações como liquidada por ações de acordo com o item 33F, a entidade deve divulgar a estimativa do valor que espera transferir para a autoridade fiscal para liquidar a obrigação fiscal do empregado, quando é necessário informar aos usuários sobre os efeitos futuros dos fluxos de caixa associados ao acordo de pagamento baseado em ações.

Disposições transitórias

53 a 59. (Eliminados)

59A. A entidade deve aplicar as alterações nos itens 30, 31, 33 a 33H e B44A a B44C, conforme descrito abaixo. Os períodos anteriores não devem ser corrigidos.

(a) as alterações nos itens B44A a B44C aplicam-se apenas a modificações que ocorram na data, ou após, em que a entidade aplicar essas alterações pela primeira vez;

(b) as alterações nos itens 30, 31 e 33 a 33D devem ser aplicadas às transações de pagamento baseadas em ações que não sejam liquidadas na data em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez e às transações de pagamento baseadas em ações, com data de concessão na data ou após a data em que a entidade aplicar pela primeira vez essas alterações. Para as transações de pagamento baseadas em ações não adquiridas, concedidas antes da data em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez, a entidade deve remensurar o passivo nessa data e reconhecer o efeito da remensuração em lucros acumulados de abertura (ou outro componente do patrimônio, como apropriado) do período de reporte em que as alterações foram aplicadas pela primeira vez;



(c) as alterações nos itens 33E a 33H e 52 devem ser aplicadas às transações de pagamento baseadas em ações que não tenham sido adquiridas (ou adquiridas, mas não exercidas) à data em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez e às transações de pagamento baseadas em ações, com data de concessão na data, ou após, em que a entidade aplicar as alterações pela primeira vez. Para as transações de pagamento baseadas em ações (ou seus componentes) não adquiridas (ou adquiridas, mas não exercidas), que foram anteriormente classificadas como pagamentos baseados em ações liquidados em caixa, mas agora classificadas como liquidadas por ações de acordo com as alterações, a entidade deve reclassificar o valor contábil do passivo de pagamento baseado em ações para o patrimônio líquido, na data em que aplicar pela primeira vez as alterações.

59B. Não obstante os requisitos do item 59A, a entidade pode aplicar as alterações descritas no item 63D retrospectivamente, sujeitos às disposições transitórias dos itens 53 a 59, de acordo com o CPC 23, se, e somente se, for possível, sem ser retrospectivamente. Se a entidade optar pela aplicação retrospectiva, deve fazê-lo para todas essas alterações efetuadas.

Vigência

60 a 63A. (Eliminados)

Revogação de interpretações

64.O tópico "Transações com pagamento baseado em ações, entre entidades do mesmo grupo" (itens B45 e seguintes do Apêndice B) revoga a Interpretação Técnica ICPC 04 - Alcance do Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações e revoga a Interpretação Técnica ICPC 05 - Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações - Transações de Ações do Grupo e em Tesouraria. As emendas feitas neste Pronunciamento Técnico, incorporadas previamente nas disposições contidas nas ICPCs 04 e 05, são as que seguem:

(a) item 2 emendado e adicionado o item 13A, para tratar da contabilização de transações segundo as quais a entidade não consegue identificar especificamente alguns ou todos os produtos e serviços recebidos;

(b) adicionados os itens B46, B48, B49, B51 a B53, B55, B59 e B61 no Apêndice B, para tratar da contabilização de transações entre entidades do mesmo grupo.

APÊNDICE A

Termos utilizados neste pronunciamento

(Este Apêndice é parte integrante deste pronunciamento)

Transação com pagamento baseado em ações liquidada em caixa é a transação com pagamento baseado em ações por meio da qual a entidade adquire produtos ou serviços incorrendo em passivo, para transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses produtos ou serviços, por montante que é baseado no preço (ou no valor) dos instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo.

Empregados e outros provedores de serviços similares são indivíduos que prestam serviços personalizados à entidade e também (a) são considerados como empregados para fins legais ou tributários, ou (b) trabalham para a entidade sob sua direção, da mesma forma que os indivíduos que são considerados como empregados para fins legais ou tributários, ou (c) cujos serviços prestados são similares àqueles prestados pelos empregados. Por exemplo, o termo abrange todo o pessoal da administração, isto é, aquelas pessoas que têm autoridade e responsabilidade para planejamento, direção e controle das atividades da entidade, incluindo diretores não executivos.



Instrumento patrimonial é um contrato que evidencia um interesse residual nos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos. (4)

Instrumento patrimonial outorgado é o direito (condicional ou incondicional) a um instrumento patrimonial da entidade, conferido pela entidade a outra parte mediante acordo com pagamento baseado em ações.

Transação com pagamento baseado em ações liquidada com instrumentos patrimoniais é a transação com pagamento baseado em ações segundo a qual a entidade:

(a) recebe produtos ou serviços em contrapartida a seus próprios instrumentos patrimoniais (incluindo ações e opções de ações); ou

(b) recebe produtos ou serviços, mas não tem obrigação de liquidar a transação com o fornecedor.

Valor justo é o valor pelo qual um ativo poderia ser trocado, um passivo liquidado, ou um instrumento patrimonial outorgado poderia ser trocado, entre partes conhecedoras do assunto e interessadas, em uma transação sem favorecimentos.

Data da outorga é a data na qual a entidade e a contraparte (incluindo empregado) firmam um acordo com pagamento baseado em ações, ou seja, quando a entidade e a contraparte têm um entendimento compartilhado dos termos e condições do acordo. Na data da outorga, a entidade confere à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, desde que condições de aquisição de direito especificadas, caso existentes, sejam cumpridas. Se o acordo estiver sujeito a um processo de aprovação (por exemplo, pelos acionistas), a data da outorga será a data em que a aprovação for obtida.

Valor intrínseco é a diferença entre o valor justo das ações que a contraparte tem o direito (condicional ou incondicional) de subscrever, ou de receber, e o preço (se houver) que a contraparte é (ou será) requerida a pagar por essas ações. Por exemplo, uma opção de ações com preço de exercício de \$ 15, sobre uma ação cujo valor justo é de \$ 20, tem valor intrínseco de \$ 5.

Condição de mercado é a meta de desempenho sob a qual o preço de exercício, a aquisição de direito (vesting) ou a exercibilidade do instrumento patrimonial dependem, estando relacionada com o preço (ou valor) de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade (ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo), como, por exemplo:

(a) atingir um preço de ação especificado, ou atingir um montante especificado de valor intrínseco da opção de ação; ou

(b) alcançar a meta especificada que seja baseada no preço (ou valor) de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade (ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo) em relação a algum índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras entidades.

A condição de mercado exige que a contraparte complete um período específico de serviço (ou seja, condição de serviço); o requisito de serviço pode ser explícito ou implícito.

Meta de desempenho é a condição de aquisição que exige que:

(a) a contraparte complete um período específico de serviço (ou seja, condição de serviço); o requisito de serviço pode ser explícito ou implícito; e

(b) a meta específica de desempenho a ser cumprida, enquanto a contraparte está prestando o serviço exigido em (a).

O período de cumprimento da meta de desempenho:



(a) não deve se estender além do fim do período de serviço; e

(b) pode começar antes do período de serviço desde que a data de início da meta de desempenho não seja substancialmente antes do início do período de serviço.

A meta de desempenho é definida tendo por referência:

(a) operações (ou atividades) próprias da entidade ou operações ou atividades de outra entidade do mesmo grupo (ou seja, condição de não mercado); ou

(b) o preço (ou valor) dos instrumentos patrimoniais da entidade ou instrumentos patrimoniais de outra entidade do mesmo grupo (incluindo ações e opções de ações) (ou seja, condição de mercado).

A meta de desempenho pode estar relacionada tanto ao desempenho da entidade como um todo ou parte da entidade (ou parte do grupo), tal como uma divisão ou um empregado individual.

Condição de serviço é a condição de aquisição que exige que a contraparte complete um período específico de serviço durante o qual os serviços são prestados à entidade. Se a contraparte, independentemente da razão, deixar de prestar o serviço durante o período de aquisição, ela não foi capaz de satisfazer a condição. A condição de serviço não requer que a meta de desempenho seja cumprida.

Data da mensuração é a data na qual o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados é mensurado para os propósitos deste Pronunciamento Técnico. Para transações com empregados e outros provedores de serviços similares, a data da mensuração é a data da outorga. Para transações com outras partes que não sejam empregados (e com aqueles que prestam serviços similares), a data da mensuração é a data em que a entidade obtém os produtos ou em que a contraparte presta o serviço.

Característica de concessão automática é a característica que proporciona a outorga automática de opções de ações adicionais, sempre que o detentor das opções exercer as opções, previamente outorgadas, usando as ações da entidade em vez de caixa para pagar o preço de exercício.

Opção de concessão automática é a nova opção de ações outorgada quando a ação é utilizada para pagar o preço de exercício da opção de ações anterior.

Acordo com pagamento baseado em ações é o acordo entre a entidade (ou outra entidade do grupo (5) ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e a contraparte (incluindo empregado), que confere à contraparte o direito de receber:

(a) caixa ou outros ativos da entidade em montantes baseados no preço (ou no valor) dos instrumentos patrimoniais (incluindo ações e opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo; ou

(b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo, desde que sejam atendidas condições de aquisição de direito especificadas.

Transação com pagamento baseado em ações é a transação segundo a qual a entidade:

(a) recebe produtos ou serviços do fornecedor desses produtos ou serviços (incluindo empregado) por meio de acordo com pagamento baseado em ações; ou

(b) incorre em passivo para liquidar a transação com o fornecedor, por meio de acordo com pagamento baseado em ações, quando outra entidade do grupo recebe referidos produtos ou serviços.



Opção de ações é um contrato que confere ao seu detentor o direito, porém não a obrigação, de subscrever as ações da entidade a um preço fixo ou determinável, por um período de tempo especificado.

Aquisição de direito é passar a ter o direito. Conforme acordo com pagamento baseado em ações, o direito de a contraparte receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade é adquirido quando o direito da contraparte não estiver mais condicionado ao cumprimento de quaisquer condições de aquisição de direito.

Condições de aquisição de direito são as condições que determinam se a entidade recebe os serviços que habilitam a contraparte a receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, por força de acordo com pagamento baseado em ações. As condições de aquisição de direito são condições de serviço ou são condições de desempenho.

Período de aquisição é o período ao longo do qual todas as condições de aquisição de direito de um acordo com pagamento baseado em ações devem ser cumpridas.

APÊNDICE B

Guia de aplicação

(Este Apêndice é parte integrante deste Pronunciamento)

Estimativa do valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados

B1. Os itens B2 a B41 deste Apêndice discutem a mensuração do valor justo das ações e das opções de ações outorgadas, com foco nos termos e condições específicos que são características comuns de uma outorga de ações ou de opções de ações a empregados. Portanto, o assunto não será tratado de forma exaustiva. Além disso, em razão de as questões de avaliação, discutidas a seguir, estarem focadas nas ações e opções de ações outorgadas a empregados, assume-se que o valor justo das ações ou opções de ações é mensurado na data da outorga. Contudo, muitas das questões de avaliação discutidas a seguir (por exemplo, a determinação da volatilidade esperada), também se aplicam no contexto da estimativa do valor justo das ações ou opções de ações outorgadas a outras partes que não sejam os empregados, na data em que a entidade obtém os produtos ou a contraparte presta os serviços.

Ações

B2. Para ações outorgadas a empregados, o valor justo das ações deve ser mensurado pelo preço de mercado das ações da entidade (ou preço de mercado estimado, se as ações não forem negociadas publicamente), ajustado pelos termos e condições sob os quais as ações foram outorgadas (exceto pelas condições de aquisição de direito que devem ser excluídas da mensuração do valor justo, conforme disposto nos itens 19 a 21).

B3. Por exemplo, se o empregado não tiver direito de receber dividendos durante o período de aquisição, esse fator deve ser levado em consideração quando da estimativa do valor justo das ações outorgadas. Similarmente, se as ações estão sujeitas a restrições de transferência após a data da aquisição, esse fator deve ser considerado, porém somente na extensão em que as restrições após o período de aquisição afetem o preço que um participante do mercado, conhecedor do assunto e predisposto a negociar, poderia pagar por aquelas ações. Por exemplo, se as ações são ativamente negociadas em mercado ativo com profunda liquidez, restrições de transferência após a aquisição de direito podem ter pouco, se houver algum, efeito no preço que um participante do mercado conhecedor do assunto e predisposto a negociar poderia pagar por tais ações. Restrições de transferência ou outras restrições existentes, durante o período de aquisição de direito, não devem ser levadas em consideração quando da estimativa, na data da outorga, do valor justo das ações outorgadas, uma vez que essas restrições se originam da existência de condições de aquisição de direito, as quais devem ser consideradas conforme o disposto nos itens 19 a 21.



Opções de ações

B4. Para as opções de ações outorgadas a empregados, em muitos casos não existe preço de mercado disponível, em decorrência de as opções outorgadas estarem sujeitas a termos e condições que não são aplicáveis às opções negociadas no mercado. Se opções negociadas com termos e condições similares não existem, o valor justo das opções outorgadas deve ser estimado pela aplicação de modelo de precificação de opções.

B5. A entidade deve considerar fatores que participantes do mercado, conhecedores do assunto e predispostos a negociar, considerariam na seleção do modelo a ser aplicado na precificação de opções. Por exemplo, muitas opções outorgadas a empregados têm vida longa e são usualmente exercíveis durante o período entre a data da aquisição de direito e o término da vida da opção, e são frequentemente exercidas antecipadamente. Esses fatores devem ser considerados quando da estimativa do valor justo das opções na data da outorga. Para muitas entidades, isso pode inviabilizar o uso da fórmula Black-Scholes-Merton, a qual não permite admitir o exercício da opção antes do fim da vida da opção e pode não refletir adequadamente os efeitos do exercício antecipado esperado. Essa fórmula também não permite admitir que a volatilidade esperada ou outros dados de entrada do modelo possam variar ao longo da vida da opção. Contudo, para as opções de ações com vida contratual relativamente curta, ou que tenham de ser exercidas dentro de um período curto de tempo após a data da aquisição do direito, os fatores acima identificados podem não ser aplicáveis. Nesses casos, a fórmula Black-Scholes-Merton pode produzir um valor que seja substancialmente o mesmo produzido por modelo mais flexível de precificação de opções.

B6. Todos os modelos de precificação de opções levam em consideração, no mínimo, os seguintes fatores:

- (a) o preço de exercício da opção;
- (b) a vida da opção;
- (c) o preço corrente das ações subjacentes;
- (d) a volatilidade esperada do preço da ação;
- (e) os dividendos esperados sobre as ações (se apropriado); e
- (f) a taxa de juros livre de risco para a vida da opção.

B7. Outros fatores que participantes do mercado, conhecedores do assunto e predispostos a negociar, considerariam na determinação do preço também devem ser levados em conta (exceto as condições de aquisição de direito e as características de concessão automática, as quais devem ser excluídas da mensuração do valor justo de acordo com os itens 19 a 22).

B8. Por exemplo, uma opção de ação outorgada a empregado normalmente não pode ser exercida durante períodos especificados (por exemplo, durante o período de aquisição de direito ou durante períodos especificados pelos reguladores do mercado de valores mobiliários). Esse fator deve ser levado em conta se o modelo de precificação de opções aplicado assumir, de outro modo, que a opção possa ser exercida em qualquer momento ao longo de sua vida. Contudo, se a entidade utilizar modelo de precificação de opções que avalie opções que possam ser exercidas tão-somente ao término de sua vida, nenhum ajuste será requerido pela impossibilidade de exercê-las durante o período de aquisição de direito (ou outros períodos durante a vida da opção), em decorrência de o modelo assumir que as opções não podem ser exercidas durante tais períodos.

B9. Similarmente, outro fator comum em opções de ações outorgadas a empregados é a possibilidade de exercício antecipado da opção, por exemplo, porque a opção não é livremente transferível, ou porque



o empregado tem de exercer todas as opções cujos direitos foram adquiridos (vested options) até o encerramento de seu contrato de trabalho. Os efeitos do exercício antecipado devem ser levados em conta, de acordo com o disposto nos itens B16 a B21.

B10. Fatores que participantes do mercado, conhecedores do assunto e predispostos a negociar, não considerariam na determinação do preço de uma opção de ação (ou outro instrumento patrimonial) não devem ser levados em conta quando da estimativa do valor justo das opções de ações outorgadas (ou outro instrumento patrimonial). Por exemplo, para opções de ações outorgadas a empregados, fatores que afetam o valor das opções apenas a partir da perspectiva individual dos empregados não são relevantes na estimativa do preço que seria calculado por participante do mercado, conhecedor do assunto e predisposto a negociar.

Dados de entrada do modelo de precificação de opções

B11. Na estimativa da volatilidade e dos dividendos esperados sobre as ações subjacentes, o objetivo é aproximar as expectativas que estariam refletidas no preço corrente de mercado ou no preço de troca negociado para a opção. Similarmente, quando da estimativa dos efeitos do exercício antecipado das opções de ações para empregados, o objetivo é aproximar as expectativas que um terceiro externo à empresa, com acesso às informações detalhadas sobre o comportamento de exercício de empregados, poderia desenvolver baseando-se nas informações disponíveis na data da outorga.

B12. Frequentemente existe um intervalo provável de expectativas razoáveis acerca da volatilidade, dividendos e comportamento de exercício futuro. Sendo assim, o valor esperado deve ser calculado pela ponderação de cada montante dentro do intervalo pela sua probabilidade associada de ocorrência.

B13. Expectativas sobre o futuro são geralmente baseadas na experiência e modificadas quando se espera que o futuro seja razoavelmente diferente do passado. Em algumas circunstâncias, fatores identificáveis podem indicar que a experiência passada não ajustada constitui um preditor relativamente pobre acerca da experiência futura. Por exemplo, se a entidade com duas linhas distintas de negócio se desfaz de uma delas - aquela com risco significativamente menor - a volatilidade histórica pode não ser a melhor informação sobre a qual se deve basear as expectativas sobre o futuro.

B14. Em outras circunstâncias, a informação histórica pode não estar disponível. Por exemplo, uma entidade recentemente listada em bolsa terá pouco, se houver, dado histórico sobre a volatilidade do preço de suas ações. Entidades não listadas e entidades listadas recentemente são tratadas adiante.

B15. Em resumo, a entidade não deve simplesmente basear estimativas sobre a volatilidade, os dividendos e o comportamento de exercício futuro em dados históricos, sem considerar a extensão sobre a qual se espera que a experiência passada seja um preditor razoável da experiência futura.

Exercício antecipado esperado

B16. Os empregados frequentemente exercem antecipadamente suas opções de ações por uma variedade de motivos. Por exemplo, normalmente as opções de ações para empregados não são transferíveis. Isso faz com que os empregados, com frequência, exerçam suas opções de ações antecipadamente, em decorrência de ser o único meio de liquidarem suas posições. Além disso, os empregados que rescindem o contrato de trabalho normalmente são obrigados a exercer quaisquer opções cujos direitos tenham sido adquiridos (vested options), dentro de curto espaço de tempo, caso contrário as opções de ações terão o direito prescrito. Esse fator também provoca o exercício antecipado das opções de ações para empregados. Outros fatores que podem causar o exercício antecipado são a aversão ao risco e a ausência de diversificação de riqueza.

B17. Os meios pelos quais os efeitos do exercício antecipado esperado são considerados dependem do tipo de modelo de precificação de opções aplicado. Por exemplo, o exercício antecipado esperado poderia ser considerado pelo uso de estimativa de vida esperada da opção (a qual, para uma opção de ação para empregado, é o período de tempo da data da outorga até a data na qual se espera que a



opção seja exercida) como um dado de entrada no modelo de precificação de opções (por exemplo, na fórmula Black-Scholes-Merton). Alternativamente, o exercício antecipado esperado poderia ser modelado a partir de um modelo binomial ou outro de precificação de opções similar, que utiliza a vida contratual como um dado de entrada.

B18. Os fatores a serem considerados na estimativa do exercício antecipado incluem:

(a) a extensão do período de aquisição de direito, uma vez que a opção normalmente não pode ser exercida antes do término desse período. Assim, a determinação das implicações da avaliação do exercício antecipado esperado baseia-se na premissa de que as opções terão os seus direitos adquiridos. As implicações das condições de aquisição são tratadas nos itens 19 a 21;

(b) a duração média de tempo com que opções similares permaneceram em circulação no passado;

(c) o preço das ações subjacentes. A experiência pode indicar que os empregados tendem a exercer as opções quando o preço das ações atinge um nível especificado acima do preço de exercício;

(d) o nível hierárquico dos empregados dentro da organização. Por exemplo, a experiência pode indicar que os empregados de nível mais elevado tendem a exercer as opções mais tarde em relação aos de níveis mais baixos (como tratado adiante, no item B21);

(e) a volatilidade esperada das ações subjacentes. Em média, os empregados tendem a exercer as opções de ações com alta volatilidade mais cedo do que as que apresentam baixa volatilidade.

B19. Como observado no item B17, os efeitos do exercício antecipado poderiam ser levados em conta pelo uso de estimativa de vida esperada das opções como um dado de entrada no modelo de precificação de opções. Ao estimar a vida esperada das opções de ações outorgadas a um grupo de empregados, a entidade pode basear essa estimativa na média ponderada de vida esperada de opções, apropriada a todo o conjunto de empregados ou na média ponderada de vidas esperadas de opções, apropriada a subgrupos de empregados dentro do conjunto total de empregados, com base em dados mais detalhados acerca do comportamento de exercício dos empregados (tratado a seguir).

B20. A separação das opções outorgadas em grupos de empregados com comportamento de exercício com relativa homogeneidade é provavelmente muito importante. O valor da opção não é uma função linear do prazo da opção; o valor aumenta a uma taxa decrescente à medida que o prazo aumenta. Por exemplo, se todas as outras premissas forem iguais, não obstante a opção de dois anos possuir um valor maior que a opção de um ano, ela não vale duas vezes mais. Isso significa que o cálculo do valor estimado da opção com base em uma simples média ponderada de vida da opção, que contemple um vasto rol de opções com vidas diferenciadas, pode superestimar o valor justo das opções de ações outorgadas. Uma forma de evitar isso é separar as opções outorgadas em vários grupos, cada qual com intervalos de vida relativamente estreitos, incluídos no cômputo da respectiva média ponderada de vida, de modo a concorrer para a redução da superestimação.

B21. Considerações similares devem ser aplicadas quando do uso do modelo binomial ou outro similar. Por exemplo, a experiência da entidade que outorga opções de forma ampla a seus empregados, em todos os níveis, pode indicar que os executivos do alto escalão tendem a manter suas opções por mais tempo do que os empregados em nível de gerência intermediária, e que os empregados de menor nível tendem a exercer suas opções antes de qualquer outro grupo. Adicionalmente, os empregados que são encorajados ou obrigados a manter um montante mínimo de instrumentos patrimoniais do seu empregador, incluindo opções, podem em média exercer suas opções mais tarde do que aqueles empregados que não estão sujeitos a esses incentivos ou obrigações. Nessas situações, a separação das opções em grupos de beneficiários com comportamento de exercício relativamente homogêneo resultará em estimativa mais precisa do valor justo total das opções de ações outorgadas.

Volatilidade esperada



B22. A volatilidade esperada é a medida do valor a partir do qual é esperada a oscilação de preço durante um período. A medida da volatilidade utilizada nos modelos de precificação de opções é o desvio padrão anualizado das taxas de retorno das ações continuamente compostas ao longo de um período de tempo. A volatilidade é normalmente expressa em termos anuais que são comparáveis, independentemente do período de tempo utilizado no cálculo; por exemplo, observações de preços em frequência diária, semanal ou mensal.

B23. A taxa de retorno (que pode ser positiva ou negativa) sobre uma ação para um período deve mensurar o benefício econômico auferido por um acionista com dividendos e com a valorização (ou desvalorização) do preço das ações.

B24. A volatilidade anualizada esperada de uma ação é o intervalo dentro do qual se espera que a taxa de retorno anual continuamente composta esteja em aproximadamente dois terços do tempo. Por exemplo, dizer que uma ação com taxa de retorno esperada continuamente composta de 12% tem volatilidade de 30%, significa dizer que a probabilidade da taxa de retorno da ação para um ano ficar situada entre -18% (12% - 30%) e 42% (12% + 30%) é de aproximadamente dois terços. Se o preço da ação é de \$ 100 no início do ano e nenhum dividendo será pago ao final do ano, o preço esperado ficaria entre \$ 83,53 ($100 \times e^{-0,18}$) e \$ 152,20 ($100 \times e^{0,42}$), aproximadamente dois terços do tempo.

B25. Os fatores a considerar na estimativa da volatilidade esperada incluem:

(a) a volatilidade implícita das opções de ações negociadas nas ações da entidade, ou outros instrumentos negociados da entidade com características de opção (como título de dívida conversível), se houver;

(b) a volatilidade histórica do preço da ação ao longo do período mais recente, que é geralmente compatível com o prazo esperado da opção (considerando o tempo de vida contratual remanescente da opção e os efeitos do exercício antecipado esperado);

(c) a duração de tempo com que as ações da entidade têm sido publicamente negociadas. A entidade recém-listada em bolsa pode ter volatilidade histórica alta, comparada com entidades semelhantes listadas há mais tempo. Orientações adicionais para entidades recém-listadas são dadas adiante, no item B26;

(d) a tendência de a volatilidade reverter à sua média, ou seja, seu nível médio de longo prazo, e outros fatores que indiquem que a volatilidade futura esperada pode ser diferente da volatilidade passada. Por exemplo, se o preço das ações da entidade esteve extraordinariamente volátil para alguns períodos de tempo identificáveis, por causa de tentativa fracassada de oferta de aquisição de controle, ou em decorrência de grande reestruturação, esse período pode ser expurgado no cômputo da média histórica anual da volatilidade;

(e) intervalos de tempo adequados e regulares para observação dos preços. As observações de preços devem ser consistentes de um período para o outro. Por exemplo, a entidade pode usar o preço de fechamento para cada semana ou o preço mais alto da semana, porém não deve usar o preço de fechamento para algumas semanas e o preço mais alto para outras semanas. Além disso, as observações de preço devem ser expressas na mesma moeda do preço de exercício.

Entidades recém-listadas

B26. Conforme observado no item B25, a entidade deve considerar a volatilidade histórica do preço da ação ao longo do período mais recente que seja geralmente compatível com o prazo esperado da opção. Se a entidade recém-listada não tiver informação suficiente sobre a volatilidade histórica de suas ações, ela deve contudo computar a volatilidade histórica para o período mais longo para o qual a atividade de negociação estiver disponível. Ela também pode considerar a volatilidade histórica de entidades similares seguindo um período comparável de suas vidas. Por exemplo, uma entidade que esteja listada há apenas um ano e que tenha outorgado opções de ações com vida média esperada de cinco anos,



pode considerar o padrão e o nível de volatilidade histórica de entidades do mesmo setor para os primeiros seis anos em que as ações dessas entidades foram publicamente negociadas.

Entidades não listadas

B27. Uma entidade não listada em bolsa não terá informação histórica para considerar ao estimar a volatilidade esperada. Alguns fatores a serem considerados em substituição são apresentados a seguir.

B28. Em alguns casos, a entidade não listada que regularmente emite opções ou ações para seus empregados (ou outras partes) pode ter estabelecido mercado interno para suas ações. A volatilidade do preço dessas ações pode ser considerada quando da estimativa da volatilidade esperada.

B29. Alternativamente, a entidade pode considerar a volatilidade histórica ou implícita de entidades similares listadas, para as quais existem informações disponíveis sobre preço das ações ou das opções, para utilizar na estimativa da volatilidade esperada. Isso seria apropriado se a entidade tiver baseado o valor de suas ações no preço das ações de entidades similares listadas.

B30. Se a entidade não tiver baseado sua estimativa do valor de suas ações no preço das ações de entidades similares listadas e, em vez disso, tiver usado outra metodologia de avaliação de suas ações, a entidade pode derivar a estimativa de volatilidade esperada de modo consistente com referida metodologia de avaliação. Por exemplo, a entidade pode avaliar suas ações com base nos ativos líquidos ou com base nos lucros. Ela poderia então considerar a volatilidade esperada no montante desses ativos líquidos ou lucros.

Dividendos esperados

B31. Determinar se os dividendos esperados devem ser levados em consideração, quando da mensuração do valor justo das ações ou opções de ações outorgadas, depende de a contraparte ter ou não o direito a dividendos ou equivalentes de dividendos.

B32. Por exemplo, se aos empregados forem outorgadas opções de ações e eles tiverem o direito aos dividendos das ações subjacentes ou a equivalentes de dividendos (que podem ser pagos em caixa ou aplicados na redução do preço de exercício) entre a data da outorga e a data de exercício, as opções outorgadas devem ser avaliadas como se nenhum dividendo fosse pago sobre as ações subjacentes, ou seja, o dado de entrada referente aos dividendos esperados deve ser zero.

B33. Da mesma forma, quando o valor justo das ações outorgadas a empregados for estimado na data da outorga, nenhum ajuste será requerido em relação aos dividendos esperados, se os empregados tiverem o direito de receber os dividendos, a serem pagos durante o período de aquisição de direito (vesting period).

B34. Por outro lado, se os empregados não tiverem direito de receber os dividendos ou equivalentes de dividendos durante o período de aquisição de direito (ou antes da data de exercício, no caso de opção), a avaliação, na data da outorga, dos direitos às ações ou opções deve levar em conta os dividendos esperados. Isso significa dizer que, quando o valor justo de opção outorgada for estimado, os dividendos esperados devem ser incluídos na aplicação do modelo de precificação de opções. Quando o valor justo de ação outorgada for estimado, essa avaliação deve ser reduzida pelo valor presente dos dividendos esperados, a serem pagos durante o período de aquisição de direito (vesting period).

B35. Os modelos de precificação de opções geralmente consideram a taxa de retorno do dividendo esperado. Contudo, os modelos podem ser modificados para permitir o uso do montante de dividendo esperado em vez da taxa de retorno. A entidade pode usar ou a taxa de retorno esperada ou os pagamentos esperados. Se a entidade utilizar os pagamentos esperados, ela deve considerar o padrão histórico dos aumentos nos dividendos. Por exemplo, se a política da entidade tem sido geralmente aumentar os dividendos em aproximadamente 3% ao ano, seu valor de opção estimado não deve



assumir um montante de dividendo fixo durante toda a vida da opção, a menos que exista evidência que suporte essa premissa.

B36. Geralmente, as premissas sobre os dividendos esperados devem estar baseadas em informações publicamente disponíveis. A entidade que não paga dividendos e não tem planos para fazê-lo deve assumir a taxa de retorno sobre o dividendo esperado igual a zero. Contudo, a entidade em crescimento (emergente), sem histórico de pagamento de dividendos, pode esperar iniciar o pagamento de dividendos durante as vidas esperadas das opções de ações de seus empregados. Essas entidades podem usar uma média entre suas taxas de retorno passadas de dividendos (zero) e a taxa de retorno média de dividendos de grupo similar, apropriadamente comparável.

Taxa de juro livre de risco

B37. Tipicamente, a taxa de juros livre de risco é o rendimento implícito, atualmente disponível, nos títulos governamentais sem cupom (zero-coupon bonds), emitidos pelo país em cuja moeda o preço de exercício foi expresso, com prazo remanescente igual ao prazo esperado da opção que está sendo avaliada (baseado na vida contratual remanescente da opção e levando em conta os efeitos do exercício antecipado esperado). Pode ser necessário usar um substituto adequado, se não houver nenhuma emissão de títulos governamentais, ou se as circunstâncias indicarem que a taxa de rendimento implícita nos títulos governamentais emitidos sem cupom (zero-coupon bonds) não for representativa da taxa de juros livre de risco (por exemplo, em economias altamente inflacionárias). Além disso, um apropriado substituto deve ser utilizado caso os participantes de mercado usualmente determinem a taxa de juros livre de risco pelo uso desse substituto em vez da taxa de rendimento implícita nos títulos governamentais sem cupom (zero-coupon bonds), quando da estimativa do valor justo de opção com vida igual ao prazo esperado das opções que estão sendo avaliadas.

Efeitos da estrutura de capital

B38. Normalmente terceiros, e não a entidade, lançam opções de ações negociadas. Quando essas opções de ações são exercidas, o lançador entrega as ações ao titular das opções. Essas ações são adquiridas dos acionistas existentes. Portanto, o exercício de opções de ações negociadas não tem efeito de diluição.

B39. Em contraste, se as opções de ações são lançadas pela entidade, novas ações serão emitidas quando referidas opções de ações forem exercidas (emitidas de fato ou em essência, se tais ações forem previamente recompradas e mantidas em tesouraria). Dado que as ações devem ser emitidas ao preço de exercício, em vez do preço corrente de mercado na data do exercício, essa diluição real ou potencial pode reduzir o preço da ação, de forma tal que o titular da opção não consiga um ganho tão grande no seu exercício quanto obteria, de outro modo, no exercício de opção similar negociada que não produza diluição no preço das ações.

B40. Se isso tem efeito significativo no valor das opções de ações outorgadas, depende de vários fatores, tais como o número de novas ações que serão emitidas no exercício das opções comparado com o número de ações já emitidas. Além disso, se o mercado já espera que as opções outorgadas serão exercidas, o mercado pode já ter computado, na data da outorga, a diluição potencial no preço das ações.

B41. Contudo, a entidade deve considerar se o possível efeito de diluição do exercício futuro das opções de ações outorgadas poderá ter impacto em sua estimativa do valor justo na data da outorga. Modelos de precificação de opções podem ser adaptados para considerar esse potencial efeito de diluição.

Modificações em acordos com pagamento baseado em ações e liquidados em instrumentos patrimoniais

B42. O item 27 exige que, independentemente de quaisquer modificações nos prazos e condições em que foram outorgados os instrumentos patrimoniais, ou o cancelamento ou a liquidação dos instrumentos patrimoniais outorgados, a entidade deve reconhecer, no mínimo, os serviços recebidos mensurados, na



data da outorga, pelo valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, a menos que esses instrumentos patrimoniais não tenham o seu direito adquirido (do not vest) por conta do não atendimento de condição de aquisição de direito (que não seja condição de mercado) especificada na data da outorga. Adicionalmente, a entidade deve reconhecer os efeitos das modificações que aumentem o valor justo total dos acordos com pagamento baseado em ações ou que, de outro modo, venham a beneficiar os empregados.

B43. Para aplicar as exigências do item 27:

(a) se a modificação aumentar o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados (por exemplo, reduzindo o preço de exercício), mensurado imediatamente antes e depois da modificação, a entidade deve incluir o valor justo incremental outorgado na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados. O valor justo incremental outorgado é a diferença entre o valor justo do instrumento patrimonial modificado e o valor justo do instrumento patrimonial original, ambos estimados na data da modificação. Se a modificação ocorrer durante o período de aquisição de direito (vesting period), o valor justo incremental outorgado deve ser incluído na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos para o período a partir da data da modificação até a data em que os instrumentos patrimoniais modificados tenham seu direito adquirido (vest), adicionalmente ao montante baseado no valor justo, na data da outorga, dos instrumentos patrimoniais originais, que deve ser reconhecido ao longo do período de aquisição original remanescente. Se a modificação ocorrer após a data da aquisição de direito, o valor justo incremental outorgado deve ser reconhecido imediatamente, ou ao longo do período de aquisição de direito se o empregado for obrigado a concluir um período de serviço adicional antes de ter direito incondicional a esses instrumentos patrimoniais modificados;

(b) similarmente, se a modificação aumentar o número de instrumentos patrimoniais outorgados, a entidade deve incluir o valor justo dos instrumentos patrimoniais adicionais outorgados, mensurado na data da modificação, na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos em contrapartida aos instrumentos patrimoniais outorgados, consistentemente com as exigências da alínea (a). Por exemplo, se a modificação ocorrer durante o período de aquisição de direito, o valor justo dos instrumentos patrimoniais adicionais outorgados deve ser incluído na mensuração do montante reconhecido pelos serviços recebidos ao longo do período a partir da data da modificação até a data em que os instrumentos patrimoniais adicionais tiverem o seu direito adquirido (vest), adicionalmente ao montante baseado no valor justo, na data da outorga, dos instrumentos patrimoniais originalmente outorgados, que deve ser reconhecido ao longo do período de aquisição original remanescente;

(c) se a entidade modificar as condições de aquisição de direito, de modo a beneficiar os empregados, por exemplo, por meio da redução do período de aquisição de direito ou por meio da modificação ou eliminação da condição de desempenho (que não seja condição de mercado, cujas mudanças devem ser contabilizadas de acordo com a alínea (a)), a entidade deve considerar as condições de aquisição de direito modificadas ao aplicar as exigências dos itens 19 a 21.

B44. Além disso, se a entidade modificar os prazos ou condições dos instrumentos patrimoniais outorgados, de modo a reduzir o valor justo total dos acordos com pagamento baseado em ações, ou que não seja de outro modo benéfico aos empregados, a entidade deve, contudo, continuar a contabilizar os serviços recebidos, em contrapartida dos instrumentos patrimoniais outorgados, como se aquela modificação não tivesse ocorrido (exceto cancelamento de alguns ou de todos os instrumentos patrimoniais outorgados, que deve ser contabilizado de acordo com o item 28). Por exemplo:

(a) se a modificação reduzir o valor justo dos instrumentos patrimoniais outorgados, mensurado imediatamente antes e depois da modificação, a entidade não deve considerar essa redução no valor justo e deve continuar a mensurar o montante reconhecido pelos serviços recebidos, em contrapartida dos instrumentos patrimoniais, com base no valor justo, na data da outorga, dos instrumentos patrimoniais outorgados;



(b) se a modificação reduzir o número de instrumentos patrimoniais outorgados aos empregados, essa redução deve ser contabilizada como cancelamento de parte dos instrumentos patrimoniais outorgados, de acordo com as exigências do item 28;

(c) se a entidade modificar as condições de aquisição de direito, de modo a não beneficiar os empregados, por exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou por meio da modificação ou inclusão de condição de desempenho (que não seja condição de mercado, cujas mudanças devem ser contabilizadas de acordo com a alínea (a)), a entidade não deve considerar as condições de aquisição de direito modificadas ao aplicar as exigências dos itens 19 a 21.

Contabilização de modificação de transação de pagamento baseado em ações, que altera sua classificação de liquidada em caixa para liquidada em ações

B44A. Se os termos e as condições da transação de pagamento baseada em ações liquidada em caixa forem modificados para se tornar transação de pagamento baseada em ações com liquidação em ações, a transação deve ser contabilizada como tal a partir da data da modificação. Especificamente:

(a) a transação de pagamento baseada em ações liquidada em ações deve ser mensurada pelo valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos na data da modificação. A transação de pagamento baseada em ações com liquidação em ações deve ser reconhecida no patrimônio líquido na data da modificação, na medida em que os bens ou serviços forem recebidos;

(b) o passivo da transação de pagamento baseada em ações liquidada em caixa, na data de modificação, deve ser desreconhecido nessa data;

(c) qualquer diferença, entre o valor contábil do passivo desreconhecido e o valor do patrimônio líquido reconhecido na data da modificação, deve ser reconhecida imediatamente no resultado.

B44B. Se, como resultado da modificação, o período de carência for estendido ou encurtado, a aplicação dos requisitos do item B44A deve refletir o período de aquisição de direitos modificado. Os requisitos do item B44A devem ser aplicados, mesmo que a modificação ocorra após o período de carência.

B44C. A transação de pagamento baseada em ações liquidada em caixa pode ser cancelada ou liquidada (exceto transação cancelada por perda, quando as condições de aquisição não forem cumpridas). Se forem concedidos instrumentos patrimoniais próprios e, na data da concessão, a entidade os identificar como substitutos para o pagamento baseado em ações liquidado em caixa cancelada, a entidade deve aplicar os itens B44A e B44B.

Transações com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo

B45. Os itens 43A a 43C tratam da contabilização de transações com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo, para fins de demonstrações contábeis separadas e individuais. Os itens B46 a B61 orientam como aplicar as exigências dos itens 43A a 43C. Conforme observado no item 43D, transações com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo podem ser produzidas por uma variedade de razões, a depender dos fatos e das circunstâncias. Desse modo, essa discussão não é exaustiva e assume que quando a entidade recebe produtos ou serviços, mas não tem a obrigação de liquidar a transação, essa transação deve ser encarada como contribuição patrimonial da controladora para a controlada, independentemente de quaisquer acordos contratuais intragrupo de "repagamento".

B46. Embora a discussão a seguir esteja direcionada a transações com empregados, ela também é aplicável a transações similares com pagamento baseado em ações com outros fornecedores de produtos ou serviços que não os empregados. Um acordo contratual entre a controladora e sua controlada pode exigir que a controlada pague a controladora pelo fornecimento de instrumentos patrimoniais aos empregados. A discussão a seguir não trata de como contabilizar referidos acordos contratuais de pagamento intragrupo.



B47. Quatro questões emergem frequentemente das transações com pagamento baseado em ações entre entidades do mesmo grupo. Por conveniência, os exemplos a seguir tratam de questões relacionadas a uma controladora e sua controlada.

Acordos com pagamento baseado em ações envolvendo os próprios instrumentos patrimoniais de uma entidade

B48. A primeira questão avalia se as transações a seguir, envolvendo os próprios instrumentos patrimoniais da entidade, devem ser contabilizadas como liquidação em instrumentos patrimoniais ou como liquidação em caixa, conforme as exigências deste Pronunciamento Técnico:

(a) a entidade outorga aos seus empregados direitos sobre instrumentos patrimoniais da entidade (por exemplo, opções de ações), e alternativamente tem a escolha ou é exigida a adquirir instrumentos patrimoniais (isto é, ações em tesouraria) de outra parte para satisfazer suas obrigações com seus empregados; e

(b) aos empregados da entidade são outorgados direitos sobre instrumentos patrimoniais da entidade (por exemplo, opções de ações), ou pela própria entidade ou por empresas acionistas, e as empresas acionistas da entidade fornecem os instrumentos patrimoniais necessários.

B49. A entidade deve contabilizar as transações com pagamento baseado em ações por meio das quais recebe serviços em contrapartida de seus próprios instrumentos patrimoniais como liquidação em instrumentos patrimoniais. Esse procedimento deve ser aplicado independentemente de a entidade ter a escolha ou ser exigida a adquirir referidos instrumentos patrimoniais de outra parte para satisfazer suas obrigações para com seus empregados por força de acordo com pagamento baseado em ações. Esse procedimento também deve ser aplicado independentemente de:

(a) os direitos dos empregados sobre os instrumentos patrimoniais da entidade terem sido outorgados pela própria entidade ou por sua empresa acionista; ou

(b) o acordo com pagamento baseado em ações ter sido liquidado pela própria entidade ou por sua empresa acionista.

B50. Se uma empresa, que é acionista, tiver a obrigação de liquidar a transação com os empregados de investida, ela irá fornecer os instrumentos patrimoniais da investida em vez de seus próprios instrumentos patrimoniais. Desse modo, se a investida pertencer ao mesmo grupo da empresa acionista, de acordo com o item 43C, a empresa acionista deve mensurar sua obrigação em conformidade com as exigências aplicáveis a transações com pagamento baseado em ações liquidadas em caixa, em suas demonstrações contábeis separadas, e em conformidade com aquelas exigências aplicáveis a transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais, em suas demonstrações contábeis consolidadas.

Acordos com pagamento baseado em ações envolvendo os instrumentos patrimoniais da controladora

B51. A segunda questão diz respeito a transações com pagamento baseado em ações entre duas ou mais entidades dentro do mesmo grupo, envolvendo o instrumento patrimonial de outra entidade do grupo. Por exemplo, aos empregados da controlada são outorgados direitos sobre os instrumentos patrimoniais da sua controladora em contrapartida aos serviços prestados à controlada.

B52. Desse modo, a segunda questão dedica atenção aos seguintes acordos com pagamento baseado em ações:

(a) a controladora outorga direitos sobre os seus instrumentos patrimoniais diretamente aos empregados de sua controlada: a controladora (e não a controlada) tem a obrigação de fornecer aos empregados da controlada os seus instrumentos patrimoniais; e



(b) a controlada outorga direitos sobre os instrumentos patrimoniais de sua controladora aos seus empregados: a controlada tem a obrigação de fornecer aos seus empregados os instrumentos patrimoniais de sua controladora.

Controladora outorga direitos sobre os seus instrumentos patrimoniais aos empregados de sua controlada (item B52(a))

B53. A controlada não tem obrigação de fornecer os instrumentos patrimoniais de sua controladora aos seus empregados (da controlada). Isso posto, de acordo com o item 43B, a controlada deve mensurar os serviços recebidos de seus empregados em conformidade com as exigências aplicáveis a transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais, e reconhecer o correspondente aumento em seu patrimônio líquido como contribuição (aporte) de sua controladora.

B54. A controladora tem obrigação de liquidar a transação com os empregados da controlada, por meio do fornecimento de seus próprios instrumentos patrimoniais. Desse modo, de acordo com o item 43C, a controladora deve mensurar sua obrigação em conformidade com as exigências aplicáveis a transações com pagamento baseado em ações liquidadas em instrumentos patrimoniais.

Controlada outorga direitos sobre os instrumentos patrimoniais de sua controladora aos seus empregados (item 52(b))

B55. Em função de a controlada não se enquadrar em nenhuma das condições do item 43B, ela deve contabilizar a transação com seus empregados como liquidação em caixa. Essa exigência deve ser aplicada não importando como a controlada obtenha os instrumentos patrimoniais para satisfazer sua obrigação para com seus empregados.

Acordos com pagamento baseado em ações envolvendo pagamentos liquidados em caixa aos empregados

B56. A terceira questão está relacionada em como a entidade que recebe produtos ou serviços de seus fornecedores (incluindo empregados) deve contabilizar acordos com pagamento baseado em ações que são liquidados em caixa, quando a própria entidade não tem qualquer obrigação de fazer os pagamentos requeridos aos seus fornecedores. Por exemplo, tomando por base os seguintes acordos em que a controladora (e não a própria entidade) tem obrigação de fazer os pagamentos em caixa requeridos aos empregados da entidade:

(a) os empregados da entidade irão receber os pagamentos em caixa que estão sujeitos (are linked) ao preço de seus instrumentos patrimoniais;

(b) os empregados da entidade irão receber os pagamentos em caixa que estão sujeitos (are linked) ao preço dos instrumentos patrimoniais de sua controladora.

B57. A controlada não tem obrigação de liquidar a transação com seus empregados. Assim sendo, a controlada deve contabilizar a transação com seus empregados como transação liquidada em instrumentos patrimoniais e reconhecer o correspondente aumento em seu patrimônio líquido como contribuição (aporte) de sua controladora. A controlada deve "remensurar" o custo da transação subsequentemente para quaisquer mudanças que advenham de condições de aquisição de direito, que não sejam de mercado (non-market vesting conditions), não satisfeitas, de acordo com os itens 19 a 21. Esse procedimento difere da mensuração da transação como liquidação em caixa nas demonstrações contábeis consolidadas do grupo.

B58. Em decorrência de a controladora ter obrigação de liquidar a transação com os empregados, e a contrapartida ser caixa, a controladora (e o grupo consolidado) deve mensurar sua obrigação em conformidade com as exigências aplicáveis a transações com pagamento baseado em ações, liquidadas em caixa, contidas no item 43C.



Transferência de empregados entre entidades do mesmo grupo

B59. A quarta questão está relacionada com acordos com pagamento baseado em ações do grupo econômico que envolvem empregados de mais de uma entidade do grupo. Por exemplo, a controladora pode outorgar direitos sobre os seus instrumentos patrimoniais a empregados de suas controladas, condicionados à plena prestação de serviços continuados ao grupo por período de tempo especificado. O empregado da controlada pode ter seu vínculo empregatício transferido para outra controlada durante o período de aquisição de direito (vesting period), sem que os direitos do empregado sobre os instrumentos patrimoniais da controladora, previstos no acordo com pagamento baseado em ações original, sejam afetados. Se as controladas não têm obrigação de liquidar a transação com pagamento baseado em ações com seus empregados, elas devem contabilizar a transação como liquidação em instrumentos patrimoniais. Cada controlada deve mensurar os serviços recebidos dos empregados tendo como referência o valor justo dos instrumentos patrimoniais na data em que os direitos a referidos instrumentos patrimoniais foram originalmente outorgados pela controladora, conforme definido no Apêndice A, e tendo como referência a proporção do período de aquisição de direito (vesting period) em que o empregado prestou serviços a cada controlada.

B60. Se a controlada tem obrigação de liquidar a transação com seus empregados por meio dos instrumentos patrimoniais de sua controladora, ela deve contabilizar a transação como liquidação em caixa. Cada controlada deve mensurar os serviços recebidos com base no valor justo dos instrumentos patrimoniais, na data da outorga, e com base na proporção do período de aquisição de direito em que o empregado prestou serviços a cada controlada. Adicionalmente, cada controlada deve reconhecer qualquer mudança no valor justo dos instrumentos patrimoniais durante o período de serviço do empregado dedicado a cada controlada.

B61. Referido empregado, após sua transferência entre as entidades do grupo, pode não atender a uma condição de aquisição de direito que não seja condição de mercado, conforme definido no Apêndice A, ou seja, o empregado desliga-se do grupo antes de completar o período de serviço especificado. Nesse caso, em decorrência de a condição de aquisição de direito estar relacionada à prestação de serviços ao grupo, cada controlada deve ajustar o montante previamente reconhecido com relação aos serviços recebidos dos empregados, em conformidade com os princípios do item 19. Assim, se os direitos aos instrumentos patrimoniais outorgados pela controladora não são adquiridos (do not vest) em decorrência do não atendimento do empregado a condições de aquisição de direito, que não sejam condições de mercado, nenhum montante deve ser reconhecido, em base cumulativa, para os serviços recebidos dos empregados, nas demonstrações contábeis de qualquer entidade do grupo.

(1) Este Pronunciamento Técnico utiliza a sentença "tomando como base" ao invés de "pelo", em decorrência de a transação ser objetivamente mensurada pela multiplicação do valor justo do instrumento patrimonial outorgado, mensurado na data especificada nos itens 11 ou 13 (qualquer que seja aplicável ao caso), pelo número de instrumentos patrimoniais que atendem a condição de aquisição de direito (that vest), conforme explicado no item 19.

(2) Nos itens subsequentes deste Pronunciamento Técnico, as referências aos empregados incluem também outros prestadores de serviços similares.

(3) Nos itens 35 a 43, todas as referências à caixa também consideram outros ativos da entidade.

(4) O CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro define passivo como obrigação presente da entidade de transferir recurso econômico como resultado de eventos passados.

(5) Um grupo é definido no Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, como sendo "a controladora e suas controladas", partindo da perspectiva de que a entidade a reportar a informação final

RESOLUÇÃO CVM Nº 098, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 11 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis -CPC, que trata sobre contratos de seguro.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 11, que trata sobre contratos de seguro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 563, de 17 de dezembro de 2008, 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 11

CONTRATOS DE SEGURO

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 4

| . Sumário | Item |
|---|----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 12 |
| Derivativo embutido | 7 - 9 |
| Separação dos componentes de depósito | 10 - 12 |
| RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO | 13 - 35 |
| Exceções temporárias a outros pronunciamentos | 13 - 20 |
| Teste de adequação do passivo | 15 - 19 |
| Redução ao valor recuperável dos ativos por contrato de resseguro | 20 |
| Mudança nas políticas contábeis | 21 - 25 |
| Taxa de juros de mercado correntes | 24 |
| Continuação de práticas existentes | 25 |
| Prudência | 26 |
| Margem futura de investimento | 27 - 29 |
| Shadow accounting | 30 |
| Contratos de seguro adquiridos em combinação de negócios ou transferência de carteira | 31 - 33 |
| Característica de participação discricionária em contratos de seguro | 34 |
| Característica de participação discricionária em instrumentos financeiros | 35 |
| DIVULGAÇÃO | 36 - 39 |
| Explicação dos valores reconhecidos | 36 - 37 |
| Natureza e extensão dos riscos originados por contratos de seguro | 38 - 39A |



| | |
|--|---------|
| DATA DE INÍCIO DE APLICAÇÃO E TRANSIÇÃO | 40 - 45 |
| Divulgação | 42 - 44 |
| Nova designação para ativos financeiros | 45 |
| Apêndice A - Definições | |
| Apêndice B - Definição de contratos de seguro | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é especificar o reconhecimento contábil para contratos de seguro por parte de qualquer entidade que emite tais contratos (denominada neste Pronunciamento como seguradora) até que este Comitê de Pronunciamentos Contábeis complete a segunda fase do projeto sobre contratos de seguro, em consonância com as normas internacionais de contabilidade as quais prevêm, para essa segunda fase, o aprofundamento das questões conceituais e práticas relevantes. Em particular, este Pronunciamento determina:

- (a) limitadas melhorias na contabilização de contratos de seguro pelas seguradoras;
- (b) divulgação que identifique e explique os valores resultantes de contratos de seguro nas demonstrações contábeis da seguradora e que ajude os usuários dessas demonstrações a compreender o valor, a tempestividade e a incerteza de fluxos de caixa futuros originados de contratos de seguro.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para:

- (a) contratos de seguro (inclusive contratos de resseguro) emitidos por ela e contratos de resseguro mantidos por ela; e
- (b) instrumentos financeiros que ela emita com característica de participação discricionária (ver item 35). A prática contábil em vigor sobre Instrumentos Financeiros requer divulgação dos instrumentos financeiros, entre os quais devem ser incluídos os instrumentos financeiros que possuam tais características.

3. Este pronunciamento não trata de outros aspectos da contabilidade de seguradoras, como a contabilização de ativos financeiros mantidos pelas seguradoras e de passivos financeiros emitidos pelas seguradoras (ver CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação e CPC 48 - Instrumentos Financeiros), exceto:

- (a) o item 20A permite às seguradoras que atendem aos critérios especificados aplicar uma isenção temporária do CPC 48;
- (b) o item 35B permite às seguradoras aplicar a abordagem de sobreposição para ativos financeiros designados; e
- (c) o item 45 permite às seguradoras reclassificar, em circunstâncias especificadas, alguns ou todos os seus ativos financeiros para que os ativos sejam mensurados ao valor justo por meio do resultado.

4. A entidade não deve aplicar este pronunciamento para:

- (a) garantia de produtos emitida diretamente pelo fabricante, comerciante ou varejista (ver CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente e CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes);
- (b) ativos e passivos de empregador relativos a planos de benefícios de seus empregados e obrigações de benefícios de aposentadoria reportados como planos de aposentadoria de benefícios definidos;



(c) direitos ou obrigações contratuais que dependem do uso, ou do direito de uso, de item não financeiro (por exemplo, algumas taxas de licença, royalties, pagamentos variáveis de arrendamentos e itens semelhantes), assim como garantia de valor residual embutido em arrendamento (ver CPC 06 - Arrendamentos, CPC 47 e CPC 04 - Ativo Intangível);

(d) contratos com garantia financeira, a menos que o emitente tenha, prévia e explicitamente, afirmado que considera tais contratos como contratos de seguro e tenha usado o método de contabilização aplicável a contratos de seguro, em cujo caso o emitente pode optar por adotar a prática contábil aplicável ao CPC 39, ao CPC 40 e ao CPC 48 ou a este pronunciamento a essas modalidades de contratos com garantia financeira. O emitente pode fazer essa opção "contrato a contrato", porém, a opção que vier a fazer para cada contrato será irrevogável;

(e) recompensas contingentes a pagar ou a receber em uma combinação de negócios;

(f) contratos de seguro diretos que a entidade detenha (ou seja, contrato de seguro direto em que a entidade seja a segurada). Entretanto, uma cedente deve aplicar este Pronunciamento para contratos de resseguro detidos por ela.

5. Como referência, este pronunciamento considera qualquer entidade que emita contrato de seguro como seguradora, independentemente de a emitente ser considerada seguradora para fins legais ou de supervisão. Todas as referências, nos itens 3(a) e (b), 20A a 20Q, 35B a 35N, 39B a 39M e 46 a 49, para seguradora devem ser lidas como abrangendo também o emitente de instrumento financeiro que contenha característica de participação discricionária.

6. O contrato de resseguro é um tipo de contrato de seguro. Desse modo, todas as referências neste Pronunciamento para contratos de seguro também se aplicam aos contratos de resseguro.

Derivativo embutido

7. O CPC 48 exige que a entidade separe alguns derivativos embutidos de seu contrato principal, mensure-os ao valor justo e inclua, no resultado, as alterações no seu valor justo. O CPC 48 é aplicável a derivativos embutidos em contrato de seguro, exceto se o derivativo embutido for ele próprio um contrato de seguro.

8. Como exceção aos requisitos do CPC 48, a seguradora não precisa separar e mensurar ao valor justo a opção do segurado de resgatar o contrato de seguro por valor fixo (ou por valor baseado em montante fixo e uma taxa de juros), mesmo se o preço de exercício for diferente do valor contabilizado no passivo pelo contrato de seguro principal. Entretanto, os requerimentos do CPC 48 devem ser aplicados para opções de venda e opções de resgate em dinheiro embutidas no contrato de seguro, se o valor de resgate variar em função de variáveis financeiras (como preços ou índices de ações ou de mercadorias), ou de variável não financeira que não seja específica para uma das partes do contrato. Além disso, esse requerimento também deve ser aplicado se a possibilidade do detentor de exercer a opção de venda ou de resgate em dinheiro for provocada por tal variável (por exemplo, opção de venda que possa ser exercida se o índice de ações da bolsa atingir determinado nível).

9. O que está apresentado no item anterior também deve ser aplicado a opções de resgate de um instrumento financeiro que contenha característica de participação discricionária.

Separação dos componentes de depósito

10. Alguns contratos de seguro contêm tanto componentes de seguro quanto componentes de depósito. Em alguns casos, é exigido ou permitido à seguradora contabilizar em separado esses componentes:

(a) a contabilização em separado é exigida se ambas as condições a seguir forem atendidas:



(i) a seguradora pode mensurar o componente de depósito (incluindo qualquer opção embutida de resgate) separadamente (ou seja, sem considerar o componente de seguro); e

(ii) a política contábil da seguradora não reconhece de outra forma todas as obrigações e os direitos resultantes do componente de depósito;

(b) a contabilização em separado é permitida, mas não exigida, se a seguradora puder mensurar o componente de depósito separadamente como em (a)(i), mas sua política contábil exige que ela reconheça todas as obrigações e direitos advindos do componente de depósito, independentemente da base utilizada para mensurar tais direitos e obrigações;

(c) a contabilização em separado é proibida se a seguradora não puder mensurar o componente de depósito separadamente como em (a)(i).

11. A seguir um exemplo em que a política contábil da seguradora não exige o reconhecimento de todas as obrigações resultantes do componente de depósito. Uma cedente recebe indenização de uma resseguradora, mas o contrato obriga a cedente a reembolsar a indenização em anos futuros. Essa obrigação resulta de um componente de depósito. Se a política contábil da cedente permite o reconhecimento da indenização como receita sem reconhecer a obrigação decorrente, a separação é exigida.

12. Para contabilizar em separado o contrato, a seguradora deve:

(a) aplicar este pronunciamento para os componentes de seguro; e

(b) aplicar o CPC 48 para os componentes de depósito.

Reconhecimento e mensuração

Exceções temporárias a outros pronunciamentos

13. A norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros" especifica critérios a serem utilizados pela entidade no desenvolvimento de política contábil se nenhuma prática contábil vigente se aplicar especificamente para aquele item. Entretanto, este Pronunciamento isenta a seguradora de aplicar tais critérios para suas políticas contábeis relativas a:

(a) contratos de seguro emitidos por ela (incluindo despesas de comercialização relacionadas e ativos intangíveis relacionados, como os descritos nos itens 31 e 32); e

(b) contratos de resseguro que ela mantenha.

14. Não obstante, este Pronunciamento não isenta a seguradora de algumas implicações dos critérios da norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros". Especificamente, a seguradora:

(a) não deve reconhecer como passivo qualquer provisão para possíveis sinistros futuros, se esses sinistros forem originados de contratos de seguro que ainda não existem ou não estão vigentes na data da demonstração contábil (como as provisões para catástrofe ou provisão para equalização de risco);

(b) deve realizar teste de adequação de passivo descrito nos itens 15-19;



(c) deve remover um passivo por contrato de seguro (ou parte dele) de seu balanço patrimonial quando, e somente quando, ele estiver extinto, isto é, quando a obrigação especificada no contrato for liquidada, cancelada ou expirada;

(d) não deve compensar:

(i) ativos por contrato de resseguro contra passivos por contrato de seguro relacionados; ou

(ii) receitas ou despesas de contratos de resseguro com as receitas e as despesas de contratos de seguro relacionados.

(e) deve considerar se seu ativo por contrato de resseguro está com valor de realização reduzido (ver item 20).

Teste de adequação do passivo

15. A seguradora deve avaliar, a cada data de balanço, se seu passivo por contrato de seguro está adequado, utilizando estimativas correntes de fluxos de caixa futuros de seus contratos de seguro. Se essa avaliação mostrar que o valor do passivo por contrato de seguro (menos as despesas de comercialização diferidas relacionadas e ativos intangíveis relacionados, como os discutidos nos itens 31 e 32) está inadequado à luz dos fluxos de caixa futuros estimados, toda a deficiência deve ser reconhecida no resultado.

16. Se a seguradora aplicar um teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos especificados, este Pronunciamento não impõe novas exigências. Os requisitos mínimos são:

(a) o teste deve considerar estimativas correntes para todo o fluxo de caixa contratual e os fluxos de caixa relacionados, como os custos de regulação de sinistros, assim como os fluxos de caixa resultantes de opções embutidas e garantias; e

(b) se o teste demonstrar que o passivo está inadequado, toda a deficiência deve ser reconhecida no resultado.

17. Se a política contábil da seguradora não exigir um teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos do item 16, essa seguradora deve:

(a) determinar o valor do passivo por contrato de seguro relevante menos o valor de:

(i) qualquer despesa de comercialização diferida relacionada; e

(ii) qualquer ativo intangível relacionado, como os adquiridos em uma combinação de negócios ou transferência de carteira (ver itens 31 e 32). Entretanto, ativos de contrato de resseguro não são considerados, porque a seguradora os contabiliza separadamente (ver item 20).

(b) determinar se o valor descrito em (a) é menor que o valor que seria exigido se o passivo por contrato de seguro relevante fosse reconhecido de acordo com a norma contábil vigente sobre "Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas". Se ele for menor, a seguradora deve reconhecer toda a diferença no resultado e diminuir o valor das despesas de comercialização diferidas relacionadas ou dos ativos intangíveis relacionados ou aumentar o valor do passivo por contrato de seguro relevante (1) .

18. Se o teste de adequação de passivo atender aos requisitos do item 16, o teste é aplicado no nível de agregação definido no próprio teste. Se o teste de adequação de passivo não atender àqueles requisitos mínimos, a comparação descrita no item 17 deve ser feita ao nível de uma carteira de seguros os quais estejam sujeitos a riscos similares e gerenciados em conjunto como uma única carteira.



19. O montante descrito no item 17(b) deve refletir margens futuras de investimento (ver itens 27-29) se, e somente se, o montante descrito no item 17(a) também refletir tais margens.

Redução ao valor recuperável dos ativos por contrato de resseguro

20. Se o ativo por contrato de resseguro da cedente teve seu valor recuperável reduzido, a cedente deve reduzir o valor desse ativo e reconhecer a perda no resultado. Um ativo por contrato de resseguro perde valor recuperável se, e somente se:

(a) houver evidências objetivas, como resultado de evento que ocorreu após o reconhecimento inicial do ativo por contrato de resseguro, que a cedente possa não receber todo o valor relacionado a ele nos termos do contrato; e

(b) o impacto desse evento no valor que a cedente tem a receber da resseguradora pode ser mensurado de forma confiável.

Isenção temporária do CPC 48

20A. O CPC 48 trata da contabilização de instrumentos financeiros e é eficaz quando da sua aprovação pelos órgãos reguladores. Recomenda-se aos reguladores de que sua vigência seja para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2018. No entanto, para a seguradora que atenda aos critérios do item 20B, este pronunciamento proporciona isenção temporária que permite, mas não exige, que a seguradora aplique o CPC 38 - Instrumentos financeiros: Reconhecimento e Mensuração em vez do CPC 48, para períodos anuais com início antes de 1º de janeiro de 2021, exceto se outra data for requerida ou definida pelos órgãos reguladores. A seguradora que aplicar a isenção temporária do CPC 48 deve:

(a) usar os requisitos do CPC 48 necessários para fornecer as divulgações exigidas nos itens 39B a 39J deste pronunciamento; e

(b) aplicar todos os outros pronunciamentos aplicáveis a seus instrumentos financeiros, exceto no que se refere ao descrito nos itens 20A a 20Q, 39B a 39J e 46 e 47 deste pronunciamento.

20B. A seguradora pode aplicar a isenção temporária do CPC 48, se, e somente se:

(a) não tiver aplicado anteriormente qualquer versão do CPC 48, a não ser os requisitos para a apresentação de ganhos e perdas em passivos financeiros designados como ao valor justo por meio do resultado nos itens 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5 a B5.7.20 do CPC 48; e

(b) as suas atividades são predominantemente relacionadas com seguro, como descrito no item 20D, na data do seu relatório anual que precede imediatamente 1º de abril de 2016, ou em data posterior da apresentação de relatórios anuais, conforme especificado no item 20G.

20C. É permitido à seguradora, que aplicar a isenção temporária do CPC 48, decidir aplicar apenas os requisitos para a apresentação de ganhos e perdas em passivos financeiros designados como ao valor justo por meio do resultado nos itens 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5 a B5.7.20 do CPC 48. Se a seguradora optar por aplicar esses requisitos, deve aplicar as disposições transitórias relevantes do CPC 48, divulgar que aplicou esses requisitos e fornecer de forma contínua as divulgações relacionadas, estabelecidas nos itens 10 e 11 do CPC 40.

20D. As atividades da seguradora são predominantemente relacionadas com seguro se, e somente se:

(a) o valor contábil de seus passivos decorrentes de contratos dentro do âmbito deste pronunciamento, o que inclui todos os componentes de depósito ou derivativos embutidos contabilizados em separado dos

contratos de seguro pela aplicação dos itens 7 a 12 deste pronunciamento, é significativo em comparação com a quantia total escriturada de todos seus passivos; e

(b) a percentagem do valor contábil total de suas obrigações relacionadas com seguro (ver item 20E) em relação ao valor contábil total de todos os seus passivos é a seguinte:

(i) maior do que 90%; ou

(ii) menor ou igual a 90%, mas superior a 80%, e a seguradora não se envolve em atividade significativa não relacionada com seguros (ver item 20F).

20E. Para efeitos da aplicação do item 20D(b), os passivos relacionados com o seguro compreendem:

(a) responsabilidades decorrentes de contratos dentro do âmbito deste pronunciamento, conforme descrito no item 20D(a);

(b) contratos de investimentos passivos, não derivativos, mensurados ao valor justo por meio do resultado, conforme aplicação do CPC 38 (incluindo os designados como ao valor justo por meio do resultado a que a seguradora tenha aplicado os requisitos do CPC 48 para a apresentação de ganhos e perdas (ver itens 20B(a) e 20C)); e

(c) passivos que surgem porque a seguradora emite os contratos previstos em (a) e (b), ou cumpre as obrigações decorrentes desses contratos. Exemplos de tais passivos incluem derivativos utilizados para mitigar os riscos decorrentes desses contratos e dos ativos representativos desses contratos, obrigações tributárias pertinentes, tais como os impostos diferidos passivos para as diferenças temporárias sobre as obrigações decorrentes desses contratos, e os instrumentos de dívida emitidos, que estão incluídos no capital regulatório da seguradora.

20F. Ao avaliar se está envolvida em atividade significativa, não relacionada com o seguro, para efeitos da aplicação do item 20D(b)(ii), a seguradora deve considerar:

(a) apenas as atividades nas quais pode obter receitas e incorrer em despesas; e

(b) fatores quantitativos ou qualitativos (ou ambos), incluindo informações disponíveis ao público, tais como a classificação da indústria para os usuários das demonstrações contábeis aplicáveis à companhia.

20G. O item 20B(b) exige que a entidade avalie se está qualificada, para a isenção temporária do CPC 48, na data do seu relatório anual que precede, imediatamente, o dia 1º de abril de 2016. Após essa data:

(a) a entidade, que já se qualificou para a isenção temporária do CPC 48, deve reavaliar se as suas atividades são, predominantemente, relacionadas com seguro no relatório anual seguinte, se, e somente se, houve alteração nas atividades da entidade, conforme descrito nos itens 20H e 20I, durante o período anual que terminou nessa data;

(b) é permitido à entidade que, anteriormente não se qualificava para a isenção temporária do CPC 48, reavaliar se as suas atividades são predominantemente relacionadas com o seguro na data de relato anual subsequente até 31 de dezembro 2018, se, e somente se, houve alteração nas atividades da entidade, conforme descrito nos itens 20H e 20I, durante o período anual que terminou nessa data.

20H. Para efeitos da aplicação do item 20G, a alteração nas atividades da entidade é a mudança que:

(a) é determinada pela direção da entidade como resultado de alterações internas ou externas;

(b) é significativa para as operações da entidade; e

(c) é demonstrável a partes externas.

Assim, tal mudança só ocorre quando a entidade começa ou deixa de realizar a atividade que é significativa para suas operações ou altera, significativamente, a magnitude de uma das suas atividades, por exemplo, quando a entidade adquire, elimina ou encerra uma linha de negócios.

20I. É esperado que a alteração nas atividades da entidade, conforme descrito no item 20H, seja muito pouco frequente. Os exemplos a seguir não constituem alterações nas atividades da entidade para efeitos da aplicação do item 20G:

(a) a alteração na estrutura de financiamento da entidade que, em si, não afeta as atividades a partir da qual a entidade obtém receitas e incorre em despesas;

(b) o plano da entidade para vender uma linha de negócios, mesmo se os ativos e os passivos são classificados como detidos para venda de acordo com o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada. O plano para vender a linha de negócios pode mudar as atividades da entidade e dar origem à reavaliação de qualificação no futuro, mas ainda tem de afetar os passivos reconhecidos no seu balanço patrimonial.

20J. Se a entidade não se qualificar para a isenção temporária do CPC 48, como resultado da reavaliação de qualificação (ver item 20G(a)), então estará autorizada a continuar a aplicar a isenção temporária do CPC 48 apenas até o final do período anual que começou imediatamente após a reavaliação de qualificação. No entanto, a entidade deve aplicar o CPC 48 para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2021. Por exemplo, se a entidade determinar que já não se qualifica para a isenção temporária do CPC 48 para aplicar o item 20G(a) em 31 de dezembro de 2018 (fim do seu período anual), então a entidade estará autorizada a continuar a aplicar a isenção temporária do CPC 48 apenas até 31 de dezembro de 2019.

20K. A seguradora, que anteriormente optou por aplicar a isenção temporária do CPC 48, pode no início de qualquer período anual subsequente e irrevogavelmente, decidir aplicar o CPC 48.

Adotante pela primeira vez

20L. A entidade adotante pela primeira vez, tal como definido no CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, pode aplicar a isenção temporária do CPC 48 descrito no item 20A, se, e somente se, cumpre os critérios descritos no item 20B. Ao aplicar o item 20B(b), o adotante pela primeira vez deve usar os valores contábeis determinados para aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade na data especificada nesse item.

20M. O CPC 37 contém requisitos e isenções aplicáveis ao adotante pela primeira vez. Esses requisitos e isenções (por exemplo, itens D16 e D17 do CPC 37) não substituem os requisitos dos itens 20A a 20Q e 39B a 39J deste pronunciamento. Por exemplo, os requisitos e isenções no CPC 37 não substituem a exigência de que o adotante pela primeira vez deve atender aos critérios especificados no item 20L para aplicar a isenção temporária do CPC 48.

20N. O adotante pela primeira vez, que divulgar a informação exigida pelos itens 39B a 39J, deve utilizar os requisitos e isenções no CPC 37 que sejam pertinentes para fazer as alterações requeridas para essas divulgações.

Isenção temporária de requisitos específicos do CPC 18

20O. Os itens 35 e 36 do CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto exigem que a entidade aplique políticas contábeis uniformes ao utilizar o



método da equivalência patrimonial. No entanto, para os períodos anuais com início antes de 1º de janeiro de 2021, é permitido à entidade, mas não exigido, manter as políticas contábeis relevantes aplicadas pela coligada ou empreendimento controlado em conjunto da seguinte forma:

(a) a entidade aplica o CPC 48, mas a coligada ou empreendimento controlado em conjunto aplica a isenção temporária do CPC 48; ou

(b) a entidade aplica a isenção temporária do CPC 48, mas a coligada ou empreendimento controlado em conjunto aplica o CPC 48.

20P. Quando a entidade usa o método da equivalência patrimonial para contabilizar seu investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto:

(a) se o CPC 48 foi aplicado anteriormente nas demonstrações contábeis utilizadas para aplicar o método da equivalência patrimonial a essa coligada ou empreendimento controlado em conjunto (depois de refletir eventuais ajustes feitos pela entidade), então o CPC 48 deve continuar a ser aplicado;

(b) se a isenção temporária do CPC 48 foi aplicada anteriormente nas demonstrações contábeis utilizadas para aplicar o método da equivalência patrimonial a essa coligada ou empreendimento controlado em conjunto (depois de refletir eventuais ajustes feitos pela entidade), então o CPC 48 pode ser aplicado posteriormente.

20Q. A entidade pode aplicar os itens 20O e 20P(b) separadamente para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto.

Mudanças na base para determinar os fluxos de caixa contratuais como resultado da reforma da taxa de juros de referência

20R. Uma seguradora que aplique a isenção temporária do CPC 48 deve aplicar os requisitos nos itens 5.4.6 a 5.4.9 do CPC 48 para um ativo ou passivo financeiro se, e somente se, a base para determinar o fluxo de caixa contratual desse 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 102B do CPC 38.

20S. Para efeitos de aplicação dos itens 5.4.6 a 5.4.9 das alterações aos CPC 48, as referências ao item B5.4.5 da CPC 48 devem ser lidas como referências ao item AG7 da CPC 38. Referências aos itens 5.4.3 e B5.4.6 do CPC 48 devem ser lidas como se referindo ao item AG8 da CPC 38.

Mudança nas políticas contábeis

21. Os itens 22-30 são aplicados tanto a mudanças feitas por seguradora que já adotem as práticas contábeis previstas neste Pronunciamento quanto a mudanças feitas por seguradora que esteja adotando este Pronunciamento pela primeira vez.

22. A seguradora pode alterar sua política contábil para contratos de seguro se, e somente se, as alterações tornarem as demonstrações contábeis mais relevantes para necessidades dos usuários que tomam decisões econômicas e não menos confiável, ou mais confiável e não menos relevante para tais necessidades. A seguradora deve julgar relevância e confiabilidade conforme os critérios da norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros".

23. Para justificar mudanças em sua política contábil para contratos de seguro, a seguradora deve demonstrar que a mudança tornou as demonstrações contábeis mais aderentes aos critérios da norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros",



mas a mudança não precisa alcançar conformidade total com tais critérios. Os seguintes problemas são discutidos a seguir:

- (a) taxas de juros de mercado correntes (item 24);
- (b) continuação das práticas existentes (item 25);
- (c) prudência (item 26);
- (d) margens futuras de investimento (itens 27-29); e
- (e) shadow accounting (item 30).

Taxa de juros de mercado correntes

24. É permitido a seguradora, porém não exigido, alterar sua política contábil a fim de reavaliar passivos por contratos de seguro designados (2) para refletir taxas de juros de mercado correntes e reconhecer as alterações desse passivo no resultado. Ao mesmo tempo, a seguradora também pode introduzir política contábil que requeira outras estimativas e premissas correntes para tal passivo. A opção proporcionada por este item permite à seguradora alterar sua política contábil para os passivos designados, sem aplicar tal política consistentemente para todos os passivos similares, como a norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros" de outro modo exigiria. Se a seguradora designar passivos para adotar esse procedimento, ela deve continuar a aplicar taxa de juros de mercado corrente (e, se aplicável, outras estimativas e premissas correntes) consistentemente em todos os períodos e para todos os passivos designados até que eles estejam extintos.

Continuação das práticas existentes

25. A seguradora pode continuar a adotar as práticas a seguir, mas a introdução de qualquer uma delas não satisfaz ao item 22:

- (a) mensurar passivos por contratos de seguro em base não descontada;
- (b) mensurar direitos contratuais relativos a comissões futuras de gestão de investimentos em valor que exceda seu valor justo obtido a partir da comparação com as taxas correntes cobradas por outros participantes do mercado para serviços similares. É provável que o valor justo no início de tais contratos seja igual ao custo original pago, a não ser que a comissão futura de gestão de investimentos e os custos relacionados não estejam compatíveis com o mercado; e
- (c) utilizar política contábil para contratos de seguro (e despesas de comercialização diferidas relacionadas e ativos intangíveis relacionados, se houver algum) não uniformes para subsidiárias, com exceção do permitido pelo item 24. Se as políticas contábeis não estão uniformes, a seguradora pode alterá-las se a alteração não tornar as políticas contábeis mais diversas e também satisfizer outros requerimentos deste Pronunciamento.

Prudência

26. A seguradora não precisa alterar sua política contábil para contratos de seguro para eliminar excesso de prudência. No entanto, se a seguradora já mensura seus contratos de seguro com prudência suficiente, ela não deve introduzir prudência adicional.

Margem futura de investimento



27. A seguradora não precisa alterar sua política contábil para contratos de seguro para eliminar margens futuras de investimento. Entretanto, há a refutável presunção de que as demonstrações contábeis da seguradora ficarão menos relevantes e confiáveis se ela introduzir política contábil que reflita margens futuras de investimentos na mensuração de contratos de seguro, a menos que tais margens afetem pagamentos contratuais. Dois exemplos de políticas contábeis que refletem tais margens são:

- (a) utilizar taxa de desconto que reflita o retorno estimado dos ativos da seguradora; ou
- (b) projetar os retornos desses ativos a uma taxa de retorno estimada, descontando esses retornos projetados a uma taxa diferente e incluir o resultado na mensuração do passivo.

28. A seguradora pode superar a refutável presunção descrita no item 27 se, e somente se, os outros componentes da alteração na política contábil aumentarem a relevância e a confiabilidade de suas demonstrações contábeis de forma suficiente para compensar a diminuição na relevância e na confiabilidade causada pela inclusão das margens futuras de investimentos. Por exemplo, suponha que a política contábil da seguradora para contratos de seguro envolva premissas excessivamente prudentes definidas no início e uma taxa de desconto prescrita pelo regulador sem referência direta com as condições de mercado, e não considera algumas opções e garantias embutidas. A seguradora pode tornar suas demonstrações contábeis mais relevantes e não menos confiáveis, alterando para uma contabilização orientada para o investidor e que seja amplamente utilizada e envolva:

- (a) estimativas e premissas correntes;
- (b) ajustes razoáveis (mas não excessivamente prudentes) para refletir riscos e incertezas;
- (c) mensurações que reflitam tanto o valor intrínseco como o valor no tempo de opções e garantias embutidas; e
- (d) taxa de desconto de mercado corrente, mesmo que essa taxa de desconto reflita os retornos estimados dos ativos da seguradora.

29. Em algumas abordagens de mensuração, a taxa de desconto é utilizada para determinar o valor presente de margem futura de lucro. Essa margem de lucro é atribuída a diferentes períodos por meio de uma fórmula. Nessas abordagens, a taxa de desconto somente afeta a mensuração do passivo indiretamente. Em particular, o uso de uma taxa de desconto menos apropriada produz efeitos limitados ou não produz efeitos na mensuração inicial do passivo. Entretanto, em outras abordagens, a taxa de desconto determina a mensuração do passivo diretamente. Nesse último caso, já que a introdução de taxa de desconto baseada no ativo tem efeito mais significativo, é muito improvável que a seguradora possa superar a presunção refutável descrita no item 27.

Shadow accounting

30. Em alguns modelos contábeis, ganhos ou perdas realizados no ativo da seguradora têm efeito direto na mensuração de alguns ou de todos os (a) seus passivos por contrato de seguro; (b) despesas de comercialização diferidas relacionadas; e (c) ativos intangíveis relacionados, como os descritos nos itens 31 e 32. É permitido à seguradora, mas não exigido, alterar sua política contábil, de forma que ganhos ou perdas reconhecidos, mas não realizados de um ativo, afetem essas mensurações da mesma forma que ganhos ou perdas realizadas. O ajuste no passivo por contrato de seguro (ou na despesa de comercialização diferida ou no ativo intangível) deve ser reconhecido no patrimônio líquido se, e somente se, os ganhos e as perdas não realizados forem reconhecidos diretamente no patrimônio líquido. Essa prática é algumas vezes descrita como shadow accounting.

Contratos de seguro adquiridos em combinação de negócios ou transferência de carteira



31. A seguradora deve, na data de aquisição, e tão logo esteja em vigência o pronunciamento técnico sobre combinação de negócios a ser emitido por este Comitê de Pronunciamentos Contábeis em consonância com as normas internacionais de contabilidade, mensurar a valor justo os passivos por contrato de seguro assumidos e os ativos por contratos de seguro adquiridos em uma combinação de negócios. Entretanto, é permitido à seguradora, mas não exigido, utilizar uma apresentação expandida que divida o valor justo dos contratos de seguro adquiridos em dois componentes:

(a) passivo mensurado de acordo com as políticas contábeis para os contratos de seguro emitidos pela seguradora; e

(b) ativo intangível, representando a diferença entre (i) o valor justo dos direitos por contratos de seguro adquiridos e obrigações por contrato de seguro assumidas e (ii) o montante descrito em (a). A mensuração subsequente desse ativo deve ser consistente com a mensuração do passivo por contrato de seguro relacionado.

32. A seguradora, ao adquirir uma carteira de contratos de seguro, pode utilizar a apresentação expandida descrita no item 31.

33. Os ativos intangíveis descritos no item 31 e 32 estão excluídos do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos e do Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível. Entretanto, esses pronunciamentos são aplicados para carteira de clientes e relacionamentos com clientes que reflitam a expectativa de contratos futuros que não fazem parte dos direitos por contratos de seguro e obrigações por contratos de seguro já existentes na data da combinação de negócios ou transferência de carteira.

Característica de participação discricionária em contratos de seguro

34. Alguns contratos de seguro contêm característica de participação discricionária e também elemento garantido. O emitente desse contrato:

(a) pode, mas não é obrigado, reconhecer o elemento garantido separadamente da característica de participação discricionária. Se o emitente não os reconhecer separadamente, ele deve classificar todo o contrato como um passivo. Se o emitente classifica-os separadamente, ele deve classificar o elemento de garantido como passivo;

(b) deve, se reconhecer a característica de participação discricionária separadamente do elemento garantido, classificar essa característica ou como passivo ou como um componente separado do patrimônio líquido. Este Pronunciamento não especifica como o emitente determina se a característica é um passivo ou faz parte do patrimônio líquido. O emitente pode dividir a característica em componentes do passivo e patrimônio líquido e deve utilizar política contábil consistente para essa divisão. O emitente não deve classificar essa característica como uma categoria intermediária que não seja nem passivo e nem patrimônio líquido;

(c) pode reconhecer todo o prêmio recebido como receita sem separar qualquer parcela para o patrimônio líquido. As mudanças resultantes no elemento garantido e na característica de participação discricionária classificada como passivo devem ser reconhecidas no resultado. Se parte ou toda a característica de participação discricionária estiver classificada no patrimônio líquido, uma parcela do resultado pode ser atribuída àquela característica (assim como uma parte pode ser atribuída aos minoritários). O emitente deve reconhecer a parte do resultado atribuída a qualquer componente do patrimônio líquido com característica de participação discricionária como uma destinação de resultado, não como uma despesa ou receita;

(d) deve, se o contrato contiver derivativo embutido dentro do alcance do CPC 48, aplicar as disposições do CPC 48 para esse derivativo embutido; e



(e) deve, para todos os aspectos não descritos nos itens 14 a 20 e 34 (a) (d), continuar com suas políticas contábeis para tais contratos, a não ser que a seguradora mude suas políticas contábeis para se adequar aos itens 21 a 30.

Característica de participação discricionária em instrumentos financeiros

35. Os requisitos do item 34 também se aplicam a instrumentos financeiros com característica de participação discricionária. Em complemento:

(a) se o emitente classificar toda a característica de participação discricionária como passivo, ele deve aplicar o teste de adequação de passivo dos itens 15 a 19 para todo o contrato (isto é, tanto para o elemento garantido, quanto para a característica de participação discricionária). O emitente não precisa determinar o montante que resultaria da aplicação do CPC 48 para o elemento garantido;

(b) se o emitente classificar parte ou toda essa característica como componente separado do patrimônio líquido, o passivo reconhecido para todo o contrato não deve ser inferior ao valor que resultaria da aplicação do CPC 48 para os elementos garantidos. Esse montante deve incluir o valor intrínseco da opção de resgate do contrato, mas não precisa incluir o fator tempo, se o item 9 excetuar essa opção da mensuração ao valor justo. O emitente não precisa divulgar o montante que resultaria da aplicação do CPC 48 para o elemento garantido, nem precisa apresentar seu montante separadamente. Além disso, o emitente não precisa determinar esse valor se o passivo total reconhecido for claramente superior;

(c) embora esses contratos sejam instrumentos financeiros, o emitente pode continuar a reconhecer os prêmios desses contratos como receita e a reconhecer como despesa o valor do aumento do passivo;

(d) embora esses contratos sejam instrumentos financeiros, a emitente que aplicar as normas de divulgação sobre instrumentos financeiros para contratos com participação discricionária deve divulgar o total da despesa de juros reconhecida no resultado, mas não precisa calcular tal despesa de juros utilizando o método de taxa efetiva de juros.

35A. As isenções temporárias nos itens 20A, 20L e 20O e a abordagem de sobreposição no item 35B também estão disponíveis para o emitente de instrumento financeiro que contém característica de participação discricionária. Por conseguinte, todas as referências, nos itens 3(a) e (b), 20A a 20Q, 35B a 35N, 39B a 39M e 46 a 49 para a seguradora, devem ser lidas como abrangendo também o emitente de instrumento financeiro que contenha característica de participação discricionária.

Apresentação

Abordagem de sobreposição

35B. É permitido à seguradora, mas não exigido, aplicar a abordagem de sobreposição para ativos financeiros designados. A seguradora que aplica a abordagem de sobreposição deve:

(a) reclassificar da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes o valor do resultado obtido no final do período das demonstrações contábeis para os ativos financeiros designados, sendo o mesmo que se a seguradora tivesse aplicado o CPC 38 aos ativos financeiros designados. Por conseguinte, o montante reclassificado é igual à diferença entre:

(i) o valor reportado na demonstração do resultado para os ativos financeiros designados, aplicando o CPC 48; e

(ii) o valor que teria sido reportado na demonstração do resultado para os ativos financeiros designados, se a seguradora tivesse aplicado o CPC 38;



(b) aplicar todos os outros pronunciamentos aplicáveis a seus instrumentos financeiros, exceto conforme descrito nos itens 35B a 35N, 39K a 39M, 48 e 49 deste pronunciamento.

35C. A seguradora pode optar pela aplicação da abordagem de sobreposição descrita no item 35B somente quando aplicar pela primeira vez o CPC 48, inclusive quando aplicar pela primeira vez o CPC 48, após aplicá-lo anteriormente, no tocante:

(a) à isenção temporária do CPC 48 descrita no item 20A; ou

(b) apenas aos requisitos para a apresentação do resultado sobre passivos financeiros, designados como ao valor justo por meio do resultado nos itens 5.7.1(c), 5.7.7 a 5.7.9, 7.2.14 e B5.7.5 a B5.7.20 do CPC 48.

35D. A seguradora deve apresentar o valor, reclassificado da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes, da aplicação da abordagem de sobreposição:

(a) no resultado como item separado; e

(b) em outros resultados abrangentes como componente separado de outros resultados abrangentes.

35E. O ativo financeiro é elegível para designação da abordagem de sobreposição, se, e somente se, os seguintes critérios são atendidos:

(a) é mensurado ao valor justo por meio do resultado pela aplicação do CPC 48, mas não teria sido mensurado ao valor justo por meio do resultado, em sua totalidade, pela aplicação do CPC 38; e

(b) não é mantido em relação à atividade que é alheia a contratos dentro do âmbito deste pronunciamento. Exemplos de ativos financeiros que não seriam elegíveis para a abordagem de sobreposição são aqueles ativos mantidos no domínio das atividades bancárias ou ativos financeiros mantidos em fundos relacionados com contratos de investimento, que estão fora do âmbito deste pronunciamento.

35F. A seguradora pode designar o ativo financeiro como elegível para a abordagem de sobreposição quando optar pela aplicação da abordagem de sobreposição (ver item 35C). Posteriormente, poderá designar o ativo financeiro como elegível para a abordagem de sobreposição quando, e somente quando:

(a) esse ativo for inicialmente reconhecido; ou

(b) esse ativo passou a atender recentemente ao critério no item 35E(b) e não atendia a esse critério anteriormente.

35G. É permitido à seguradora aplicar o item 35F na base de instrumento-a-instrumento para designar ativos financeiros como elegíveis para a abordagem de sobreposição.

35H. Quando relevante, para fins da aplicação da abordagem de sobreposição em ativo financeiro recém-designado, na aplicação do item 35F(b):

(a) seu valor justo na data da designação deve ser seu novo valor contábil do custo amortizado; e

(b) a taxa de juros efetiva deve ser determinada com base no seu valor justo na data da designação.

35I. A entidade deve continuar a aplicar a abordagem de sobreposição em ativo financeiro designado até aquele ativo financeiro ser desreconhecido. No entanto, a entidade:

(a) deve retirar a designação do ativo financeiro quando este deixar de satisfazer o critério descrito no item 35E(b). Por exemplo, o ativo financeiro deixa de atender a esse critério, quando a entidade transfere esse ativo para que seja mantido no âmbito das suas atividades bancárias ou quando a entidade deixa de ser seguradora;

(b) pode, no início de qualquer período anual, parar de aplicar a abordagem de sobreposição para todos os ativos financeiros designados. A entidade, que opte por deixar de aplicar a abordagem de sobreposição, deve aplicar o CPC 23 para contabilizar a alteração da política contábil.

35J. Quando a entidade retirar a designação do ativo financeiro, aplicando o item 35I(a), ela deve reclassificá-lo de outros resultados abrangentes acumulados, para demonstração do resultado, como ajuste de reclassificação (ver CPC 26) de qualquer saldo relativo a esse ativo financeiro.

35K. Se a entidade parar de usar a abordagem de sobreposição, aplicando a opção prevista no item 35I(b) ou porque já não é seguradora, não deve aplicar, posteriormente, a abordagem de sobreposição. A seguradora que optou por aplicar a abordagem de sobreposição (ver item 35C), mas não tem ativos financeiros elegíveis (ver item 35E), pode aplicar, posteriormente, a abordagem de sobreposição quando possuir ativos financeiros elegíveis.

Interação com outros requisitos

35L. O item 30 deste pronunciamento permite a prática que é algumas vezes descrita como shadow accounting. Se a seguradora aplicar a abordagem de sobreposição, a prática de shadow accounting pode ser aplicável.

35M. A reclassificação de valor da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes, aplicando o item 35B, pode ter efeito consequente de incluir outros valores em outros resultados abrangentes, tais como tributos. A seguradora deve aplicar os pronunciamentos relevantes, como, por exemplo, o CPC 32 - Tributos sobre o Lucro, para determinar qualquer efeito consequente.

Adotante pela primeira vez

35N. Se a entidade adotante pela primeira vez optar por aplicar a abordagem de sobreposição, deve refazer a informação comparativa para refletir a abordagem de sobreposição, se, e somente se, ela rerepresentar a informação comparativa para cumprir o CPC 48.

Divulgação

Explicação dos valores reconhecidos

36. A seguradora deve divulgar informações que identifiquem e expliquem os valores em suas demonstrações contábeis resultantes de contratos de seguro.

37. Para estar adequada ao item 36, a seguradora deve divulgar:

(a) suas políticas contábeis para contratos de seguro e ativos, passivos, receitas e despesas relacionados;

(b) os ativos, os passivos, as receitas e as despesas reconhecidos (e fluxo de caixa, se a seguradora apresentar a demonstração de fluxo de caixa pelo método direto) resultantes dos contratos de seguro. Além disso, se a seguradora for cedente, ela deve divulgar:

(i) ganhos e perdas reconhecidos no resultado na contratação de resseguro; e



(ii) se a cedente diferir e amortizar ganhos e perdas resultantes da contratação de resseguro, a amortização do período e o montante ainda não amortizado no início e final do período.

(c) o processo utilizado para determinar as premissas que têm maior efeito na mensuração de valores reconhecidos descritos em (b). Quando possível, a seguradora deve também divulgar aspectos quantitativos de tais premissas;

(d) o efeito de mudanças nas premissas usadas para mensurar ativos e passivos por contrato de seguro, mostrando separadamente o efeito de cada alteração que tenha efeito material nas demonstrações contábeis;

(e) a conciliação de mudanças em passivos por contrato de seguro, os ativos por contrato de resseguro e, se houver, as despesas de comercialização diferidas relacionadas.

Natureza e extensão dos riscos originados por contratos de seguro

38. A seguradora deve divulgar informações que auxiliem os usuários a entenderem a natureza e a extensão dos riscos originados por contratos de seguro.

39. Para estar adequada ao item 38, a seguradora deve divulgar:

(a) seus objetivos, políticas e processos existentes para gestão de riscos resultantes dos contratos de seguro e os métodos e os critérios utilizados para gerenciar esses riscos;

(b) (eliminada);

(c) informação sobre riscos de seguro (antes e depois da mitigação do risco por resseguro), incluindo informações sobre:

(i) sensibilidade ao risco de seguro (ver item 39A);

(ii) concentração de riscos de seguro, incluindo uma descrição da forma como a administração determina concentrações, bem como uma descrição das características comuns que identificam cada concentração (por exemplo, tipo de evento segurado, área geográfica ou moeda);

(iii) sinistros ocorridos comparados com estimativas prévias (isto é, o desenvolvimento de sinistros). A divulgação sobre desenvolvimento de sinistros deve retroceder ao período do sinistro material mais antigo para o qual ainda haja incerteza sobre o montante e a tempestividade do pagamento de indenização, mas não precisa retroagir mais que dez anos. A seguradora não precisa divulgar essa informação para sinistros cuja incerteza sobre montante e tempestividade da indenização é tipicamente resolvida no período de um ano.

(d) informações sobre risco de crédito, risco de liquidez e risco de mercado que os itens 31 a 42 do Pronunciamento Técnico CPC 40 requerem quando o contrato de seguros está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 40. Entretanto:

(i) a seguradora não precisa apresentar a análise de maturidade requerida pelos itens 39(a) e (b) do Pronunciamento Técnico CPC 40 se, divulgar informações sobre a tempestividade estimada dos fluxos de caixa líquidos resultantes de passivos de seguro reconhecidos. Essa divulgação pode assumir a forma de uma análise, por tempestividade estimada, das quantias reconhecidas no balanço;

(ii) se a seguradora usar um método alternativo de gestão de sensibilidade às condições de mercado, tal como uma análise de valor embutido, pode usar essa análise de sensibilidade para cumprir o



requerimento previsto no item 40(a) do Pronunciamento Técnico CPC 40. Essa seguradora deverá também apresentar as divulgações requeridas no item 41 do Pronunciamento Técnico CPC 40;

(e) informações sobre a exposição ao risco de mercado dos derivativos embutidos em contrato de seguro principal se a seguradora não for requerida a mensurar, e não mensurar, os derivativos embutidos a valor justo.

39A. Para cumprir o item 39(c)(i), a seguradora deve divulgar o constante das alíneas (a) e (b) que seguem:

(a) uma análise de sensibilidade que mostre como o resultado e o patrimônio líquido teriam sido afetados caso tivessem ocorrido as alterações razoavelmente possíveis na variável de risco relevante à data do balanço; os métodos e os pressupostos utilizados na elaboração da análise de sensibilidade; e quaisquer alterações dos métodos e das premissas utilizadas relativamente ao período anterior. Porém, se a seguradora utilizar um método alternativo de gestão de sensibilidade às condições de mercado, como uma análise do valor embutido, essa seguradora pode cumprir esse requisito fornecendo essa análise de sensibilidade alternativa, bem como as divulgações sobre análise de sensibilidade por ela preparada, tais como value-at-risk, que reflete a interdependência entre riscos (isto é, taxas de juros e variações cambiais) e o seu uso para o gerenciamento dos riscos financeiros. A entidade deve também divulgar (a) uma explicação do método utilizado na preparação de tais análises de sensibilidade e os principais parâmetros e premissas e suas fontes; e (b) uma explicação do objetivo do método usado e suas limitações na apuração do valor justo dos ativos e passivos envolvidos;

(b) informação qualitativa acerca da sensibilidade e informação relativa aos termos e às condições dos contratos de seguro as quais têm um efeito material sobre o valor, a tempestividade e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da seguradora.

Divulgação sobre a isenção temporária do CPC 48

39B. A seguradora, que optar pela aplicação da isenção temporária do CPC 48, deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis:

(a) entender como a seguradora se qualificou para a isenção temporária; e

(b) comparar as seguradoras, que aplicam a isenção temporária, com entidades que aplicam o CPC 48.

39C. Para cumprir o item 39B(a), a seguradora deve divulgar que está aplicando a isenção temporária do CPC 48 e ainda como concluiu, na data especificada no item 20B(b), que se qualifica para a isenção temporária do CPC 48, incluindo:

(a) se o valor contábil de seus passivos decorrentes de contratos dentro do âmbito deste pronunciamento (ou seja, as responsabilidades descritas no item 20E(a)) foi inferior ou igual a 90% do valor contábil total de todos os seus passivos, a natureza e o valor contábil das obrigações relacionadas com seguro que não são passivos decorrentes de contratos dentro do âmbito deste pronunciamento (ou seja, aqueles passivos descritos nos itens 20E(b) e 20E(c));

(b) se o percentual do valor contábil total de suas obrigações relacionadas com seguro em relação ao valor contábil total de todos os seus passivos era inferior ou igual a 90%, mas superior a 80%, como a seguradora determinou que não se envolve em atividade significativa não relacionada com seguro, incluindo as informações que considerou; e

(c) se a seguradora se classificou para a isenção temporária do CPC 48 baseada em reavaliação de qualificação, aplicando o item 20G(b):

(i) a razão para a reavaliação de qualificação;

(ii) a data em que a mudança relevante em suas atividades ocorreu; e

(iii) uma explicação detalhada da alteração em suas atividades e a descrição qualitativa do efeito dessa alteração sobre as demonstrações contábeis da seguradora.

39D. Se, ao aplicar o item 20G(a), a entidade concluir que as suas atividades não são mais predominantemente relacionadas com seguro, deve divulgar as seguintes informações em cada período das demonstrações contábeis, antes de começar a aplicar o CPC 48:

(a) o fato de que a entidade não se qualifica mais para a isenção temporária do CPC 48;

(b) a data em que ocorreu a alteração relevante em suas atividades; e

(c) uma explicação detalhada da alteração de suas atividades e a descrição qualitativa do efeito dessa mudança sobre as demonstrações contábeis da entidade.

39E. Para cumprir o item 39B(b), a seguradora deve divulgar o valor justo ao final do período das demonstrações contábeis e o valor da alteração no valor justo durante esse período para os dois grupos de ativos financeiros seguintes, de forma separada:

(a) ativos financeiros com termos contratuais que dão origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam, exclusivamente, pagamentos de principal e juros sobre o valor principal em aberto (ou seja, ativos financeiros que atendam à condição descrita nos itens 4.1.2(b) e 4.1.2A(b) do CPC 48), exceto qualquer ativo financeiro que satisfaça à definição de mantidos para negociação do CPC 48, ou que seja gerenciado e cujo desempenho seja avaliado com base no valor justo (ver item B4.1.6 do CPC 48);

(b) todos os outros ativos financeiros que não os especificados no item 39E(a), isto é, qualquer ativo financeiro:

(i) com termos contratuais que não dão origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor principal em aberto;

(ii) que satisfaça à definição de mantido para negociação do CPC 48; ou

(iii) que seja gerenciado e cujo desempenho seja avaliado com base no valor justo.

39F. Ao divulgar a informação descrita no item 39E, a seguradora:

(a) pode julgar que o valor contábil do ativo financeiro mensurado, conforme aplicação do CPC 38, é uma aproximação razoável do seu valor justo, se a seguradora não for obrigada a divulgar o valor justo, aplicando o item 29(a) do CPC 40 (por exemplo, contas a receber em curto prazo); e

(b) deve considerar o nível de detalhe necessário para permitir que os usuários das demonstrações contábeis entendam as características dos ativos financeiros.

39G. Para cumprir o item 39B(b), a seguradora deve divulgar informações sobre a exposição ao risco de crédito, incluindo concentrações significativas de risco de crédito, inerentes aos ativos financeiros descritos no item 39E(a). No mínimo, a seguradora deve divulgar a seguinte informação para esses ativos financeiros no final do período das demonstrações contábeis:

(a) por classificação do grau de risco de crédito, tal como definido no CPC 40, os valores contábeis aplicáveis pelo CPC 38 (no caso de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado, antes de quaisquer ajustes para perdas por redução ao valor recuperável);



(b) para os ativos financeiros descritos no item 39E(a) que, no final do período das demonstrações contábeis, não possuem baixo risco de crédito, valor justo e valor contábil, aplicando o CPC 38 (no caso de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado, antes de quaisquer ajustes para perdas por redução ao valor recuperável). Para efeitos dessa divulgação, o item B5.5.22 do CPC 48 fornece os requisitos relevantes para avaliar se o risco de crédito do instrumento financeiro é considerado baixo.

39H. Para cumprir o item 39B(b), a seguradora deve divulgar o local em que o usuário das demonstrações contábeis pode obter qualquer informação publicamente disponível, requerida pelo CPC 48, que diga respeito à entidade que faça parte do grupo e que não sejam fornecidas nas demonstrações contábeis consolidadas desse grupo para o período. Por exemplo, essas informações requeridas pelo CPC 48 podem ser obtidas nas demonstrações contábeis individuais ou separadas disponíveis publicamente da entidade dentro do grupo que aplicou o CPC 48.

39I. Se a entidade optou por aplicar a isenção prevista no item 20O para os requisitos específicos descritos no CPC 18, deve divulgar esse fato.

39J. Se a entidade aplicou a isenção temporária do CPC 48 ao contabilizar o seu investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, utilizando o método da equivalência patrimonial (por exemplo, ver o item 20O(a)), a entidade deve divulgar o seguinte, além da informação requerida pelo CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades:

(a) as informações descritas nos itens 39B a 39H para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto que seja relevante para a entidade. Os valores divulgados devem ser aqueles incluídos nas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, da coligada ou empreendimento controlado em conjunto depois de refletir eventuais ajustes realizados pela entidade ao usar o método da equivalência patrimonial (ver item B14(a) do CPC 45), em vez da parcela da entidade sobre esses montantes;

(b) a informação quantitativa descrita nos itens 39B a 39H, de modo agregado, para todas as coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto, individualmente imateriais. Os valores agregados:

(i) divulgados devem refletir a parcela da entidade sobre esses montantes; e

(ii) para as coligadas devem ser divulgados separadamente dos montantes agregados, divulgados para empreendimento controlado em conjunto.

Divulgação sobre a abordagem de sobreposição

39K. A seguradora, que aplicar a abordagem de sobreposição, deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis compreender:

(a) como o montante total reclassificado da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes no período das demonstrações contábeis foi calculado; e

(b) o efeito dessa reclassificação sobre as demonstrações contábeis.

39L. Para cumprir o item 39K, a seguradora deve divulgar:

(a) o fato de que está aplicando a abordagem de sobreposição;

(b) o valor, escriturado no fim do período das demonstrações contábeis, dos ativos financeiros, por classe, aos quais a seguradora aplica a abordagem de sobreposição;



(c) o fundamento para designação dos ativos financeiros aos quais foi aplicada a abordagem de sobreposição, incluindo uma explicação de quaisquer ativos financeiros designados, que são mantidos fora da entidade jurídica que emite contratos dentro do âmbito deste pronunciamento;

(d) uma explicação do montante total, reclassificado da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes, no período das demonstrações contábeis, de forma que permita aos usuários das demonstrações contábeis compreenderem como esse valor foi calculado, incluindo:

(i) o valor apresentado no resultado para os ativos financeiros designados, que aplicam o CPC 48; e

(ii) a quantia que teria sido apresentada no resultado para os ativos financeiros designados, se a seguradora tivesse aplicado o CPC 38;

(e) o efeito da reclassificação, descrito nos itens 35B e 35M, sobre cada item do resultado afetado; e

(f) se, durante o período das demonstrações contábeis, a seguradora mudou a designação de ativos financeiros:

(i) o valor reclassificado da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes, no período relativo aos ativos financeiros recém-designados para aplicação da abordagem de sobreposição (ver item 35F(b));

(ii) a quantia que teria sido reclassificada da demonstração do resultado para outros resultados abrangentes, no período em análise, se os ativos financeiros não tivessem tido a designação retirada (ver item 35I(a)); e

(iii) o valor, reclassificado no período, de outros resultados abrangentes acumulados para o resultado, relativo aos ativos financeiros cuja designação foi retirada (ver item 35J).

39M. Se a entidade aplicou a abordagem de sobreposição ao contabilizar o seu investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, usando o método da equivalência patrimonial, a entidade deve divulgar o seguinte, além da informação requerida pelo CPC 45:

(a) as informações descritas nos itens 39K e 39L para cada coligada ou empreendimento controlado em conjunto que seja relevante para a entidade. Os valores divulgados são aqueles incluídos nas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, da coligada ou empreendimento controlado em conjunto, após refletir eventuais ajustes realizados pela entidade ao usar o método da equivalência patrimonial (ver item B14(a) do CPC 45), em vez da parcela da entidade sobre esses montantes;

(b) a informação quantitativa descrita nos itens 39K e 39L(d) e (f), e o efeito da reclassificação descrito no item 35B sobre a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes de forma agregada para todas as coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto, individualmente imateriais. Os valores agregados:

(i) divulgados devem refletir a parcela da entidade sobre esses montantes; e

(ii) para as coligadas, devem ser divulgados separadamente dos montantes agregados divulgados para empreendimento controlado em conjunto.

Data de início de aplicação e transição

40. As disposições transitórias dos itens 41 a 45 aplicam-se tanto a entidades que já adotem as práticas contábeis previstas neste Pronunciamento quando elas iniciarem a aplicação deste Pronunciamento,



quanto a entidades que estejam aplicando as práticas contábeis previstas neste Pronunciamento pela primeira vez.

41. A entidade deve aplicar este Pronunciamento para períodos anuais iniciados em 2010. Aplicações antecipadas são encorajadas. Se a entidade aplica as normas internacionais de contabilidade para períodos anteriores, ela deve divulgar esse fato.

41A a 41E. (Eliminados)

Divulgação

42. A entidade não precisa aplicar as exigências de divulgação deste Pronunciamento para informações comparativas de períodos anuais anteriores ao da adoção inicial deste Pronunciamento. Por exemplo, se o primeiro ano de adoção for 2010, a exigência de divulgação comparativa introduzida por este Pronunciamento está limitada a 2009.

43. Se for impraticável aplicar um requisito em particular contido nos itens 10-35 para informações comparativas relacionadas a períodos anuais anteriores ao da adoção inicial deste Pronunciamento, a entidade deve divulgar o fato. Aplicar o teste de adequação de passivo (itens 15-19) para tais comparações pode, algumas vezes, ser impraticável, mas é muito pouco provável ser impraticável aplicar os outros requerimentos dos itens 10-35 para informações comparativas. A norma contábil vigente sobre "Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros" explica o termo impraticável.

44. Ao aplicar o item 39(b)(iii), a entidade não precisa divulgar informações sobre desenvolvimento de sinistros ocorridos há mais de cinco anos antes do fim do primeiro exercício financeiro em que este Pronunciamento for aplicado. Além disso, se for impraticável quando a entidade adotar este Pronunciamento pela primeira vez - preparar informações sobre desenvolvimento de sinistros que tenham ocorrido antes do início do exercício mais antigo para o qual a entidade apresente informações comparativas completas que se adequem a este Pronunciamento, a entidade deve divulgar esse fato.

Nova designação para ativos financeiros

45. Não obstante o item 4.4.1 do CPC 48, quando a seguradora alterar suas políticas contábeis para passivo por contratos de seguro, é permitido, mas não exigido, reclassificar alguns ou todos os seus ativos financeiros para que eles sejam mensurados ao valor justo por meio do resultado. Essa reclassificação é permitida, se a seguradora alterar suas políticas contábeis na primeira vez que adotar este pronunciamento e se ela fizer, subsequentemente, alteração na política permitida no item 22. A reclassificação é uma alteração na política contábil nos termos do CPC 23.

Aplicação deste pronunciamento com o CPC 48

Isenção temporária do CPC 48

46. A primeira revisão deste pronunciamento, que permite às seguradoras, que atendam aos critérios especificados, aplicar a isenção temporária do CPC 48, para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2018, alterou os itens 3 e 5, e incluiu os itens 20A a 20Q, 35A e 39B a 39J e seus títulos após os itens 20, 20K, 20N e 39A. A entidade deve aplicar essas alterações quando os órgãos reguladores aprovarem o CPC 48 e a mencionada revisão, recomendando-se aos reguladores a vigência para os períodos anuais com início em ou após 1º de janeiro de 2018.

47. A entidade, que divulgar a informação exigida pelos itens 39B a 39J, deve utilizar as disposições transitórias do CPC 48, que são relevantes, para fazer as alterações requeridas nessas divulgações. A data da aplicação inicial para esse efeito deve ser o início do primeiro período anual com início em, ou após, 1º de janeiro de 2018.



Abordagem de sobreposição

48. A primeira revisão deste pronunciamento, que permite às seguradoras aplicar a abordagem de sobreposição para ativos financeiros designados, alterou os itens 3 e 5 e incluiu os itens 35A a 35N e 39K a 39M e seus títulos após os itens 35A, 35K, 35M e 39J. A entidade deve aplicar essas alterações, que permitem às seguradoras aplicarem a abordagem de sobreposição para ativos financeiros designados, quando, após aprovação da mencionada revisão pelos reguladores, aplicar pela primeira vez o CPC 48 (ver item 35C).

49. A entidade que opte por aplicar a abordagem de sobreposição deve:

(a) aplicar essa abordagem retrospectivamente aos ativos financeiros designados na transição para o CPC 48. Assim, por exemplo, a entidade deve reconhecer, como ajuste ao saldo de abertura de outros resultados abrangentes acumulados, o montante igual à diferença entre o valor justo dos ativos financeiros designados determinados pela aplicação do CPC 48 e o respectivo valor contábil determinado pela aplicação do CPC 38;

(b) refazer a informação comparativa para refletir a abordagem de sobreposição se, e somente se, a entidade rerepresentar a informação comparativa na aplicação do CPC 48.

50. 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 20R e 20S e item 51. 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. A entidade deve aplicar essas alterações retrospectivamente de acordo com a CPC 23, exceto conforme especificado no item 51.

51. 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 e o valor contábil no início do período de relatório que inclui a data de aplicação inicial dessas alterações nos lucros acumulados de abertura (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data de início aplicação destas alterações.

APÊNDICE A - DEFINIÇÕES

Cedente é o segurado em um contrato de resseguro.

Componente de depósito é o componente contratual, que não é contabilizado como derivativo de acordo com o CPC 48 e que estaria no âmbito do CPC 48 se fosse instrumento separado.

Contrato de seguro direto é um contrato de seguro que não seja um contrato de resseguro.

Característica de participação discricionária é um direito contratual de receber, como suplemento de benefícios garantidos, benefícios adicionais:

(a) que provavelmente serão parte significativa da totalidade dos benefícios contratuais;

(b) cujo valor ou tempestividade dependa contratualmente de decisão do emitente; e

(c) que se baseiem contratualmente:

(i) no desempenho de um conjunto de contratos específico ou de um tipo de contrato específico;



(ii) nos retornos de investimento, realizados ou não, de um conjunto específico de ativos mantidos pelo emitente; ou

(iii) nos resultados de sociedade, fundo ou outra entidade que emita o contrato.

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).

Risco Financeiro é o risco de possível alteração futura em uma ou mais taxas de juro, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, rating de crédito ou índices de crédito ou outra variável especificada, desde que, no caso de uma variável não financeira, essa variável não seja específica de uma das partes do contrato.

Benefícios garantidos são pagamentos ou outros benefícios em relação aos quais um determinado segurado ou investidor tem direito incondicional que não está sujeito à discricionariedade contratual do emitente.

Elemento garantido é a obrigação de pagar benefícios garantidos, incluída em um contrato que contém uma característica de participação discricionária.

Ativo por contrato de seguro é o direito contratual líquido da seguradora de acordo com um contrato de seguro.

Contrato de seguro é um contrato segundo o qual uma parte (a seguradora) aceita um risco de seguro significativo de outra parte (o segurado), aceitando indenizar o segurado no caso de um evento específico, futuro e incerto (evento segurado) afetar adversamente o segurado.

Passivo por contrato de seguro é a obrigação contratual líquida da seguradora de acordo com um contrato de seguro.

Risco de seguro é o risco, que não seja um risco financeiro, transferido do detentor do contrato para o emitente.

Evento segurado é o acontecimento futuro e incerto, coberto por um contrato de seguro e que cria um risco de seguro.

Seguradora é a parte que tem a obrigação, em um contrato de seguro, de indenizar o segurado se ocorrer um evento segurado.

Teste de adequação de passivo é o teste que avalia se o montante do passivo por contrato de seguro precisa ser aumentado (ou reduzido o montante das despesas de comercialização diferidas ou dos ativos intangíveis relacionados), com base em uma análise dos fluxos de caixa futuros.

Segurado é a parte que tem direito à indenização em um contrato de seguro, se ocorrer um evento segurado.

Ativos por contrato de resseguro é o direito contratual líquido da cedente em um contrato de resseguro.

Contrato de resseguro é um contrato de seguro emitido pela seguradora (a resseguradora) para indenizar outra seguradora (a cedente) por perdas resultantes de um ou mais contratos emitidos pela cedente.



Resseguradora é a parte que tem a obrigação, em um contrato de resseguro, de indenizar uma cedente se ocorrer um evento segurado.

Contabilização em separado significa contabilizar os componentes de um contrato como se fossem contratos separados.

APÊNDICE B - DEFINIÇÃO DE CONTRATOS DE SEGURO

B1. Esse apêndice proporciona orientação sobre a definição de contrato de seguro incluída no Apêndice A. Ele trata as seguintes questões:

- (a) o termo "evento futuro e incerto" (itens B2-B4);
- (b) pagamentos em espécie (itens B5-B7);
- (c) distinção entre risco de seguro e outros riscos (itens B8-B17);
- (d) exemplos de contratos de seguro (itens B18-B21);
- (e) risco de seguro significativo (itens B22-B28); e
- (f) alterações no nível de risco de seguro (itens B29 e B30).

Evento futuro e incerto

B2. A incerteza (ou risco) é a essência de um contrato de seguro. Assim, pelo menos um dos seguintes aspectos é incerto no início de um contrato de seguro:

- (a) se o evento segurado vai ocorrer;
- (b) quando vai ocorrer; ou
- (c) a quantia que a seguradora terá de pagar caso ele ocorra.

B3. Em alguns contratos de seguro, o evento segurado é a descoberta de uma perda durante a vigência do contrato, mesmo que a perda resulte de um acontecimento ocorrido antes do início do contrato. Em outros contratos de seguro, o evento segurado é um acontecimento que ocorre durante a vigência do contrato, mesmo que a perda resultante seja descoberta após o final do prazo do contrato.

B4. Alguns contratos de seguro cobrem eventos que já ocorreram, mas cujo efeito financeiro ainda é incerto. Um exemplo é um contrato de resseguro que cobre a seguradora direta contra o desenvolvimento adverso de sinistros já avisados pelos segurados. Nesses contratos, o evento segurado é a descoberta do custo final desses sinistros.

Pagamento em espécie

B5. Alguns contratos de seguro exigem ou permitem pagamentos em bens ou serviços. Um exemplo é quando a seguradora substitui diretamente um artigo roubado, em vez de reembolsar o segurado. Outro exemplo é quando a seguradora usa os seus próprios hospitais e pessoal médico para providenciar os serviços médicos cobertos pelos contratos.

B6. Alguns contratos de serviços que prevêm pagamentos fixos periódicos, cujos níveis de serviço dependem de um evento incerto, satisfazem a definição de contrato de seguro contida neste Pronunciamento, mas não estão regulamentados como contratos de seguro em alguns países. Um



exemplo seria um contrato de manutenção em que o fornecedor do serviço concorda em reparar o equipamento especificado após uma avaria. O valor do pagamento fixo baseia-se no número esperado de avarias, mas se uma determinada máquina vai ser avariada é incerto. A avaria do equipamento afeta adversamente o seu proprietário e o contrato indeniza o proprietário (em bens ou serviços ao invés de dinheiro). Outro exemplo é o contrato para serviços de reparação de veículos, em que o fornecedor concorda, por um pagamento anual fixo, em fornecer assistência rodoviária ou rebocar o veículo até uma garagem próxima. Esse último contrato pode satisfazer a definição de contrato de seguro mesmo que o fornecedor não concorde em efetuar reparos ou substituir peças.

B7. A aplicação deste pronunciamento aos contratos descritos no item B6 não deve ser mais onerosa do que a utilização das práticas contábeis que seriam aplicáveis se esses contratos estivessem fora do âmbito deste pronunciamento:

(a) é pouco provável que haja passivos significativos por avarias ou problemas de funcionamento que já tenham ocorrido;

(b) se o CPC 47 for aplicado, o fornecedor de serviços deve reconhecer a receita quando (ou conforme) transferir serviços ao cliente (sujeito a outros critérios especificados). Essa abordagem também é aceitável segundo este pronunciamento, que permite que o fornecedor de serviços (i) continue as suas políticas contábeis existentes para esses contratos, a não ser que envolvam práticas não permitidas pelo item 14 e (ii) represente um aprimoramento das suas políticas contábeis, se tal for permitido pelos itens 22 a 30;

(c) o fornecedor de serviços deve considerar se o custo de satisfazer a sua obrigação contratual de fornecer os serviços excede a receita recebida antecipadamente. Para tal, o fornecedor deve aplicar o teste de adequação de passivo descrito nos itens 15-19 deste Pronunciamento. Se este Pronunciamento não se aplicasse a esses contratos, o fornecedor de serviços deveria aplicar a prática contábil vigente sobre "Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas" para determinar se os contratos são onerosos;

(d) para esses contratos, as exigências de divulgação deste Pronunciamento não deverão acrescentar, significativamente, as divulgações exigidas por outras práticas contábeis.

Distinção entre risco de seguro e outros riscos

B8. A definição de um contrato de seguro refere-se a um risco de seguro, que este Pronunciamento define como risco, que não seja risco financeiro, transferido do detentor de um contrato para o emitente. Um contrato que expõe o emitente a risco financeiro sem risco de seguro significativo não é um contrato de seguro.

B9. A definição de risco financeiro no Apêndice A inclui uma lista de variáveis financeiras e não financeiras. Essa lista inclui variáveis não financeiras que não são específicas de uma parte do contrato, tais como um índice de perdas por terremoto em determinada região ou um índice de temperaturas em determinada cidade. A lista exclui variáveis não financeiras que são específicas de uma parte do contrato, tais como a ocorrência, ou não, de um incêndio que danifique ou destrua um ativo dessa parte. Além disso, o risco de alterações no valor justo de um ativo não financeiro não constitui um risco financeiro se o valor justo refletir não apenas as alterações nos preços de mercado desses ativos (uma variável financeira), mas também a condição desse ativo não financeiro específico detido por uma parte de um contrato (uma variável não financeira). Por exemplo, se uma garantia do valor residual de um carro específico expuser o fiador ao risco de alterações na condição física do carro, esse risco constitui um risco de seguro e, não, um risco financeiro.

B10. Alguns contratos expõem o emitente a risco financeiro, além do risco de seguro significativo. Por exemplo, muitos contratos de seguro de vida garantem uma taxa mínima de retorno aos segurados (criando um risco financeiro) ao mesmo tempo em que prometem benefícios por morte, que, por vezes,



excedem significativamente o saldo de conta do segurado (criando um risco de seguro, na forma de risco de mortalidade). Esses contratos são contratos de seguro.

B11. Segundo alguns contratos, a ocorrência de um evento segurado acarreta o pagamento de um valor referenciado a um índice de preços. Esses contratos são contratos de seguro, desde que o pagamento dependente do evento segurado possa ser significativo. Por exemplo, uma renda por seguro de vida associada a um índice de custo de vida transfere o risco de seguro, porque o pagamento é acarretado por um evento incerto - a sobrevivência do beneficiário da renda. A ligação com o índice de preços é um derivativo embutido, mas também há transferência de risco de seguro. Se a transferência resultante do risco de seguro for significativa, o derivativo embutido satisfaz à definição de contrato de seguro. Nesse caso, o derivativo embutido não precisa ser separado e mensurado pelo valor justo (ver itens de 7 a 9 deste Pronunciamento).

B12. A definição de risco de seguro refere-se ao risco que a seguradora aceita do segurado. Em outras palavras, o risco de seguro é um risco preexistente, transferido do segurado para a seguradora. Assim, um novo risco criado pelo contrato não é um risco de seguro.

B13. A definição de contrato de seguro refere-se a um efeito adverso para o segurado. A definição não limita o pagamento por parte da seguradora a um valor igual ao impacto financeiro do evento adverso. Por exemplo, a definição não exclui a cobertura "novo por velho", que paga ao segurado o suficiente para permitir a substituição de um ativo velho e danificado por um ativo novo. De forma semelhante, a definição não limita o pagamento de um contrato de seguro de vida a prazo à perda financeira sofrida pelos dependentes do falecido, nem exclui o pagamento de valores predeterminados para quantificar a perda causada por morte ou acidente.

B14. Alguns contratos determinam o pagamento de indenização caso ocorra um evento incerto específico, mas não exigem um efeito adverso sobre o segurado como condição prévia de indenização. Esse contrato não constitui um contrato de seguro, mesmo que o detentor use o contrato para mitigar uma exposição a risco subjacente. Por exemplo, se um detentor usar um derivativo para dar cobertura a uma variável não financeira subjacente que esteja correlacionada com fluxos de caixa de um ativo da entidade, o derivativo não constitui um contrato de seguro porque o pagamento não está condicionado ao fato de o detentor ser, ou não, adversamente afetado por uma redução nos fluxos de caixa resultantes do ativo. Ao contrário, a definição de um contrato de seguro refere-se a um evento incerto, para o qual um efeito adverso no segurado constitui condição prévia contratual para a indenização. Essa condição prévia contratual não exige que a seguradora investigue se o evento causou, efetivamente, um efeito adverso, mas permite que a seguradora negue a indenização se não estiver convencida de que o evento causou um efeito adverso.

B15. O risco de anulação ou de persistência (isto é, o risco de que a contraparte cancele o contrato mais cedo ou mais tarde do que o emitente esperava ao determinar o preço do contrato) não constitui risco de seguro, porque a indenização à contraparte não depende de um evento futuro incerto que afete adversamente a contraparte. De forma semelhante, o risco de despesa (isto é, o risco de aumentos inesperados nas despesas administrativas associadas ao cumprimento dos serviços de um contrato, em vez de nas despesas associadas a eventos segurados) não constitui risco de seguro porque um aumento inesperado nas despesas não afeta adversamente a contraparte.

B16. Portanto, um contrato que expõe o emitente a risco de anulação, risco de persistência ou risco de despesa não constitui um contrato de seguro, a não ser que também exponha o emitente a risco de seguro. Contudo, se o emitente desse contrato mitigar esse risco usando um segundo contrato para transferir parte desse risco para outra parte, o segundo contrato expõe essa outra parte a risco de seguro.

B17. A seguradora só pode aceitar um risco de seguro significativo do segurado se a seguradora for uma entidade separada do segurado. No caso das sociedades mútuas, como as cooperativas de taxis, ela aceita o risco de cada segurado e partilha esse risco. Embora os segurados suportem esse risco



partilhado coletivamente na sua capacidade como proprietários, as sociedades mútuas aceitaram o risco, que é a essência de um contrato de seguro.

Exemplos de contratos de seguro

B18. Seguem-se exemplos de contratos que são contratos de seguro, caso a transferência de risco de seguro for significativa:

(a) seguro contra roubo ou danos de propriedade;

(b) seguro de responsabilidade por produtos, responsabilidade profissional, responsabilidade civil ou despesas legais;

(c) seguro de vida e planos de funeral pré-pagos (embora a morte seja certa, é incerto o momento de ocorrência da morte ou, para alguns tipos de seguros, se a morte vai ocorrer durante o período coberto pelo seguro);

(d) anuidades e pensões contingentes à vida (isto é, contratos que proporcionam compensação pelo evento futuro incerto a sobrevivência do segurado ou do pensionista para ajudar o segurado ou o pensionista a manter um determinado padrão de vida, que, de outra forma, poderia ser adversamente afetado pela sua sobrevivência);

(e) invalidez e cobertura médica;

(f) cauções, garantia de obrigações de fidelidade, garantia de obrigações de desempenho e garantia de obrigações de leilão (isto é, contratos que proporcionam compensação se outra parte falhar no cumprimento de uma obrigação contratual, por exemplo, a obrigação de construir um edifício);

(g) seguro de crédito que preveja indenizações específicas a fim de reembolsar o detentor por perda em razão de o devedor específico não efetuar o pagamento, na data prevista, de acordo com as condições iniciais ou alteradas de instrumento de dívida. Esses contratos podem se revestir de várias formas legais, tais como garantia financeira, cartas de crédito, contrato de derivativo de crédito que cubra o risco de descumprimento ou contrato de seguro. No entanto, embora esses contratos satisfaçam à definição de contrato de seguro, satisfazem igualmente à definição de contrato de garantia financeira do CPC 48 e encontram-se abrangidos no âmbito do CPC 39 (quando a entidade aplicar o CPC 40, a referência ao CPC 39 é substituída pela referência ao CPC 40) e do CPC 48, mas não por este pronunciamento (ver item 4(d)). Contudo, se o emitente de contratos de garantia financeira tiver indicado anteriormente, de forma expressa e de modo explícito, que considera esses contratos como contratos de seguro, e caso tenha efetuado a contabilização de acordo com o tratamento reservado a esses contratos, o emitente pode decidir aplicar o CPC 39 (quando a entidade aplicar o CPC 40, a referência ao CPC 39 é substituída pela referência ao CPC 40) e o CPC 48 ou este pronunciamento a esses contratos de garantia financeira;

(h) garantias de produto. As garantias de produto emitidas por outra parte para bens vendidos por fabricante, negociante ou varejista estão dentro do alcance deste pronunciamento. Contudo, as garantias de produto emitidas diretamente por fabricante, negociante ou varejista estão fora do seu alcance, porque se encontram dentro do alcance do CPC 47 e do CPC 25;

(i) seguro de escritura (isto é, seguro contra a descoberta de problemas na escritura de uma propriedade que não eram evidentes quando o contrato de seguro foi subscrito). Nesse caso, o evento coberto é a descoberta de um problema na escritura e, não, o problema em si;

(j) assistência em viagem (isto é, compensação em dinheiro ou em bens ou serviços aos segurados por perdas sofridas enquanto viajam). Os itens B6 e B7 discutem alguns contratos desse tipo;



(k) obrigações vinculadas a catástrofes, que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos se um evento especificado afetar adversamente o emitente da obrigação (a não ser que o evento especificado não crie risco de seguro significativo, por exemplo, se o evento for uma alteração em uma taxa de juro ou em uma taxa de câmbio);

(l) swaps de seguro e outros contratos que exigem um pagamento com base em alterações em variáveis climáticas, geológicas ou outras variáveis físicas que sejam específicas de uma parte do contrato; e

(m) contratos de resseguro.

B19. Seguem-se exemplos de itens que não são contratos de seguro:

(a) contratos de investimento que têm a forma legal de um contrato de seguro, mas não expõem a seguradora a um risco de seguro significativo, como por exemplo, contratos de seguro de vida em que a seguradora não retém qualquer risco de mortalidade significativo (tais contratos são instrumentos financeiros do tipo não seguro ou contratos de serviços; ver itens B20 e B21);

(b) contratos que têm a forma legal de seguro, mas passam de volta todo o risco de seguro significativo para o segurado por meio de mecanismos não canceláveis e obrigatórios que ajustam pagamentos futuros por parte do segurado como resultado direto de perdas seguradas. Por exemplo, alguns contratos de resseguro financeiros ou alguns contratos coletivos (tais contratos são normalmente instrumentos financeiros de tipo não seguro ou contratos de serviços; ver itens B20 e B21);

(c) auto-seguro, em outras palavras, a retenção de um risco que poderia ter sido coberto por seguro (não há contrato de seguro porque não há acordo com outra parte);

(d) contratos (como os contratos de jogo) que exigem um pagamento se ocorrer um evento futuro e incerto especificado, mas não exigem, como condição prévia contratual para o pagamento, que o evento afete adversamente o detentor. Contudo, isso não exclui a especificação de uma indenização predeterminada para quantificar a perda causada por um evento especificado, como a morte ou um acidente (ver também o item B13);

(e) derivativos que expõem uma parte a risco financeiro, mas, não, a risco de seguro, porque exigem que essa parte faça o pagamento unicamente com base em alterações em uma ou mais taxas de juros especificadas, preços de instrumentos financeiros, preços de mercadorias, taxas de câmbio, índices de preços ou taxas, classificações de crédito ou índices de crédito ou outra variável, desde que, no caso de variável não financeira, a variável não seja específica de uma parte do contrato (ver CPC 48);

(f) contrato de garantia financeira (ou carta de crédito, contrato de derivativo de crédito que cubra o risco de descumprimento ou contrato de seguro de crédito) que requer que se efetuem pagamentos, mesmo se o detentor não tiver registrado perdas devido ao descumprimento das obrigações de pagamento por parte do devedor nos prazos previstos (ver CPC 48);

(g) contratos que exigem um pagamento com base em variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato (normalmente descrita como derivativos do clima); e

(h) obrigações vinculadas a catástrofes que proporcionam pagamentos reduzidos de capital, juros ou ambos, com base em variável climática, geológica ou outra variável física que não seja específica de uma parte do contrato.

B20. Se os contratos descritos no item B19 criarem ativos financeiros ou passivos financeiros, eles estão dentro do âmbito do CPC 48. Entre outras coisas, isso significa que as partes do contrato usam o que, por vezes, é designado contabilização de depósito, que envolve o seguinte:



- (a) uma parte reconhece a retribuição recebida como passivo financeiro, em vez de receita;
- (b) a outra parte reconhece a retribuição paga como ativo financeiro, em vez de despesa.

B21. Se os contratos descritos no item B19 não criarem ativos financeiros ou passivos financeiros, aplica-se o CPC 47. Segundo o CPC 47, a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) a entidade satisfaz à obrigação de performance ao transferir o bem ou serviço prometido ao cliente no valor que reflita a contrapartida à qual a entidade espera ter direito.

Risco de seguro significativo

B22. Um contrato é um contrato de seguro somente se transferir risco de seguro significativo. Os itens B8 a B21 discutem o risco de seguro. Os itens seguintes discutem a avaliação feita para determinar se o risco de seguro é, ou não, significativo.

B23. O risco de seguro é significativo se, e somente se, o evento segurado obrigar a seguradora a pagar benefícios adicionais significativos em qualquer cenário, excluindo cenários com falta de substância comercial (isto é, não têm efeito discernível sobre a economia de uma transação). Se benefícios adicionais significativos forem pagáveis em cenários com substância comercial, a condição enunciada na frase anterior pode ser satisfeita, mesmo se o evento segurado for extremamente improvável ou mesmo se o valor presente esperado (isto é, ponderado em função de probabilidades) dos fluxos de caixa contingentes for uma pequena proporção do valor presente esperado de todos os fluxos de caixa contratuais remanescentes.

B24. Os benefícios adicionais descritos no item B23 referem-se a valores que excedem aqueles que seriam pagos se não ocorresse qualquer evento segurado (excluindo cenários em que falta substância comercial). Esses valores adicionais incluem despesas de regulação e de avaliação de sinistros, mas excluem:

(a) a perda da capacidade de cobrar do segurado serviços futuros. Por exemplo, em um contrato de seguro de vida associado a um investimento, a morte do segurado significa que a seguradora já não pode prestar serviços de gestão do investimento e cobrar uma comissão por isso. Contudo, essa perda econômica para a seguradora não reflete risco de seguro, da mesma forma que a entidade gestora do fundo mútuo não assume um risco de seguro em relação à possível morte do cliente. Portanto, a potencial perda de futuras comissões de gestão de investimento não é relevante ao avaliar o grau de risco de seguro que é transferido por um contrato;

(b) dispensa das taxas que poderiam ser cobradas por cancelamento ou resgate devido à morte. Dado que o contrato criou essas taxas, sua dispensa não compensa o segurado por um risco preexistente. Desse modo, as taxas não são relevantes ao avaliar o grau do risco de seguro que é transferido por um contrato;

(c) um pagamento condicionado a um evento que não causa uma perda significativa ao detentor do contrato. Por exemplo, considere um contrato que exija que o emitente pague um milhão de unidades monetárias se um ativo sofrer danos físicos que causem uma perda econômica insignificante de uma unidade monetária para o detentor. Nesse contrato, o detentor transfere para a seguradora o risco insignificante da perda de uma unidade monetária. Ao mesmo tempo, o contrato cria um risco de tipo não seguro de que o emitente tenha de pagar 999.999 unidades monetárias se o evento especificado ocorrer. Dado que o emitente não aceita risco de seguro significativo do detentor, esse contrato não constitui um contrato de seguro; e

(d) possíveis recuperações de resseguros. A seguradora contabiliza-os separadamente.

B25. A seguradora deve avaliar a significância do risco de seguro contrato a contrato, e não em relação à materialidade nas demonstrações contábeis. Assim, o risco de seguro pode ser significativo mesmo que exista uma probabilidade mínima de perdas materiais para toda uma carteira de contratos. Essa



avaliação contrato a contrato facilita a classificação de um contrato como contrato de seguro. Contudo, no caso de uma carteira relativamente homogênea de pequenos contratos, sendo todos considerados como contratos que transferem risco de seguro, a seguradora não precisa examinar cada contrato dessa carteira para identificar uns poucos contratos não derivativos que transferem risco de seguro insignificante.

B26. Conclui-se pela leitura dos itens B23 a B25 que, se um contrato determinar o pagamento de um benefício por morte que exceda a quantia a pagar por sobrevivência, o contrato é um contrato de seguro, a não ser que o benefício adicional por morte seja insignificante (julgado individualmente por contrato e, não, pela totalidade da carteira de contratos). Conforme disposto no item B24(b), a dispensa por morte das taxas de cancelamento ou de resgate não está incluída nessa avaliação se essa dispensa não compensar o segurado por um risco preexistente. De forma semelhante, um contrato de anuidades que paga somas regulares para o resto da vida do segurado é um contrato de seguro, a não ser que os pagamentos agregados dependentes da vida sejam insignificantes.

B27. O item B23 faz referência a benefícios adicionais. Esses benefícios adicionais podem incluir uma obrigação de pagar benefícios mais cedo se o evento segurado ocorrer mais cedo e a indenização não estiver ajustada ao valor do dinheiro no tempo. Um exemplo é o seguro de vida vitalício a um valor fixo (em outras palavras, seguro que proporciona indenização fixa por morte quando o segurado morre, sem data de expiração para a cobertura). É certo que o segurado vai morrer, mas a data da morte é incerta. A seguradora vai sofrer uma perda naqueles contratos individuais em que o segurado morre cedo, mesmo que não haja qualquer perda global na totalidade da carteira de contratos.

B28. Se um contrato de seguro for separado em componente de depósito e componente de seguro, a significância do risco de seguro transferido é avaliado em relação ao componente de seguro. A significância do risco de seguro transferido por um derivativo embutido é avaliada em relação ao derivativo embutido.

Alterações no nível de risco de seguro

B29. Alguns contratos não transferem qualquer risco de seguro para o emitente no início, embora transfiram risco de seguro em um momento posterior. Por exemplo, considere um contrato que proporciona um retorno de investimento definido e inclui uma opção para o segurado usar os recursos do investimento na maturidade para comprar uma anuidade contingente à vida às taxas de anuidade correntes cobradas pela seguradora a outros novos beneficiários quando o segurado exercer essa opção. O contrato não transfere qualquer risco de seguro para o emitente enquanto a opção não for exercida, dado que a seguradora permanece livre de apreçar a anuidade em uma base que reflita o risco de seguro transferido para a seguradora nesse momento. Contudo, se o contrato especificar as taxas da anuidade (ou uma base para definir as taxas da anuidade), o contrato transfere risco de seguro para o emitente no seu início.

B30. Um contrato que se qualifica como contrato de seguro mantém-se como contrato de seguro até que todos os direitos e obrigações sejam extintos ou expirem.

(1) Passivo por contrato de seguro relevante é o passivo por contrato de seguro (e os custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis relacionados) em que a prática contábil da seguradora não requer teste de adequação de passivo que atenda aos requisitos mínimos do item 16.

(2) Nesse item, passivos por contratos de seguro incluem as despesas de comercialização diferidas relacionadas e ativos intangíveis relacionados, como discutidos nos itens 31 e 32.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 099, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 16(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de estoques.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 16 (R1), que trata de estoques, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação nº 575, de 05 de junho 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 16(R1)

Estoques

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 2 (IASB)

| Sumário | Item |
|--|-------------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 5 |
| DEFINIÇÕES | 6 - 8 |
| MENSURAÇÃO DE ESTOQUE | 9 - 33 |
| Custos do estoque | 10 - 22 |
| Custos de aquisição | 11 |
| Custos de transformação | 12 - 14 |
| Outros custos | 15 - 18 |
| Custos de estoque de prestador de serviços | 19 |
| Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico | 20 |
| Outras formas para mensuração do custo | 21 - 22 |
| Critérios de valoração de estoque | 23 - 27 |
| Valor realizável líquido | 28 - 33 |
| RECONHECIMENTO NO RESULTADO | 34 - 35 |
| DIVULGAÇÃO | 36 - 39 |

Objetivo



1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os estoques. A questão fundamental na contabilização dos estoques é quanto ao valor do custo a ser reconhecido como ativo e mantido nos registros até que as respectivas receitas sejam reconhecidas. Este Pronunciamento proporciona orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa em resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Alcance

2. Este pronunciamento aplica-se a todos os estoques, com exceção dos seguintes:

(a) (eliminada);

(b) instrumentos financeiros (ver CPC 48 - Instrumentos Financeiros e CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação); e

(c) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita (ver CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola).

3. Este pronunciamento não se aplica também à mensuração dos estoques mantidos por:

(a) produtores de produtos agrícolas e florestais, de produtos agrícolas após colheita, de minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido de acordo com as práticas já estabelecidas nesses setores. Quando tais estoques são mensurados pelo valor realizável líquido, as alterações nesse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração;

(b) comerciantes de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda. Nesse caso, as alterações desse valor devem ser reconhecidas no resultado do período em que tenha sido verificada a alteração.

4. Os estoques referidos no item 3(a) devem ser mensurados pelo valor realizável líquido em determinadas fases de produção. Isso ocorre, por exemplo, quando as culturas agrícolas tenham sido colhidas ou os minerais tenham sido extraídos e a venda esteja assegurada pelos termos de um contrato futuro ou por garantia governamental ou quando exista um mercado ativo e haja um risco baixo de fracasso de venda. Esses estoques devem ser excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

5. Os operadores (broker-traders) de commodities são aqueles que compram ou vendem commodities para outros ou por sua própria conta. Os estoques referidos no item 3(b) são essencialmente adquiridos com a finalidade de venda no futuro próximo e de gerar lucro com base nas variações dos preços ou na margem dos operadores. Quando esses estoques são mensurados pelo valor justo menos os custos de venda, eles são excluídos apenas dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

Definições

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

Estoques são ativos:

(a) mantidos para venda no curso normal dos negócios;

(b) em processo de produção para venda; ou



(c) na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Valor realizável líquido é o preço de venda estimado no curso normal dos negócios deduzido dos custos estimados para sua conclusão e dos gastos estimados necessários para se concretizar a venda.

Valor justo é 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.

7. O valor realizável líquido refere-se à quantia líquida que a entidade espera realizar com a venda do estoque no curso normal dos negócios. O valor justo reflete o preço pelo qual uma transação ordenada para a venda do mesmo estoque no mercado principal (ou mais vantajoso) para esse estoque ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração. O primeiro é um valor específico para a entidade, ao passo que o segundo já não é. Por isso, o valor realizável líquido dos estoques pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para a respectiva venda.

8. Os estoques compreendem bens adquiridos e destinados à venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda. Os estoques também compreendem produtos acabados e produtos em processo de produção pela entidade e incluem matérias-primas e materiais, aguardando utilização no processo de produção, tais como: componentes, embalagens e material de consumo. Os custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, que não resultam em estoques (ou ativos dentro do alcance de outro pronunciamento), devem ser contabilizados de acordo com o CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

Custos de transformação

12. Os custos de transformação de estoques incluem os custos diretamente relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, como pode ser o caso da mão de obra direta. Também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção, fixos e variáveis, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados. Os custos indiretos de produção fixos são aqueles que permanecem relativamente constantes independentemente do volume de produção, tais como a depreciação e a manutenção de edifícios e instalações fabris, máquinas, equipamentos e ativos de direito de uso utilizados no processo de produção e o custo de gestão e de administração da fábrica. Os custos indiretos de produção variáveis são aqueles que variam diretamente, ou quase diretamente, com o volume de produção, tais como materiais indiretos e certos tipos de mão de obra indireta.



13. A alocação de custos fixos indiretos de fabricação às unidades produzidas deve ser baseada na capacidade normal de produção. A capacidade normal é a produção média que se espera atingir ao longo de vários períodos em circunstâncias normais; com isso, leva-se em consideração, para a determinação dessa capacidade normal, a parcela da capacidade total não utilizada por causa de manutenção preventiva, de férias coletivas e de outros eventos semelhantes considerados normais para a entidade. O nível real de produção pode ser usado se aproximar-se da capacidade normal. Como consequência, o valor do custo fixo alocado a cada unidade produzida não pode ser aumentado por causa de um baixo volume de produção ou ociosidade. Os custos fixos não alocados aos produtos devem ser reconhecidos diretamente como despesa no período em que são incorridos. Em períodos de anormal alto volume de produção, o montante de custo fixo alocado a cada unidade produzida deve ser diminuído, de maneira que os estoques não são mensurados acima do custo. Os custos indiretos de produção variáveis devem ser alocados a cada unidade produzida com base no uso real dos insumos variáveis de produção, ou seja, na capacidade real utilizada.

14. Um processo de produção pode resultar em mais de um produto fabricado simultaneamente. Este é, por exemplo, o caso quando se fabricam produtos em conjunto ou quando há um produto principal e um ou mais subprodutos. Quando os custos de transformação de cada produto não são separadamente identificáveis, eles devem ser atribuídos aos produtos em base racional e consistente. Essa alocação pode ser baseada, por exemplo, no valor relativo da receita de venda de cada produto, seja na fase do processo de produção em que os produtos se tornam separadamente identificáveis, seja no final da produção, conforme o caso. A maior parte dos subprodutos, em razão de sua natureza, geralmente é imaterial. Quando for esse o caso, eles são muitas vezes mensurados pelo valor realizável líquido e este valor é deduzido do custo do produto principal. Como resultado, o valor contábil do produto principal não deve ser materialmente diferente do seu custo.

Outros custos

15. Outros custos que não de aquisição nem de transformação devem ser incluídos nos custos dos estoques somente na medida em que sejam incorridos para colocar os estoques no seu local e na sua condição atuais. Por exemplo, pode ser apropriado incluir no custo dos estoques gastos gerais que não sejam de produção ou os custos de desenho de produtos para clientes específicos.

16. Exemplos de itens não incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como despesa do período em que são incorridos:

- (a) valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- (b) gastos com armazenamento, a menos que sejam necessários ao processo produtivo entre uma e outra fase de produção;
- (c) despesas administrativas que não contribuem para trazer o estoque ao seu local e condição atuais; e
- (d) despesas de comercialização, incluindo a venda e a entrega dos bens e serviços aos clientes.

17. O Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos identifica as circunstâncias específicas em que os encargos financeiros de empréstimos obtidos são incluídos no custo do estoque.

18. A entidade geralmente compra estoques com condição para pagamento a prazo. A negociação pode efetivamente conter um elemento de financiamento, como, por exemplo, uma diferença entre o preço de aquisição em condição normal de pagamento e o valor pago; essa diferença deve ser reconhecida como despesa de juros durante o período do financiamento.

Custos de estoque de prestador de serviços

19. (Eliminado)



Custo do produto agrícola colhido proveniente de ativo biológico

20. Segundo o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola, os estoques que compreendam o produto agrícola que a entidade tenha colhido, proveniente dos seus ativos biológicos, devem ser mensurados no reconhecimento inicial pelo seu valor justo deduzido dos gastos estimados no ponto de venda no momento da colheita. Esse é o custo dos estoques naquela data para aplicação deste Pronunciamento.

Outras formas para mensuração do custo

21. Outras formas para mensuração do custo de estoque, tais como o custo-padrão ou o método de varejo, podem ser usadas por conveniência se os resultados se aproximarem do custo. O custo-padrão leva em consideração os níveis normais de utilização dos materiais e bens de consumo, da mão-de-obra e da eficiência na utilização da capacidade produtiva. Ele deve ser regularmente revisto à luz das condições correntes. As variações relevantes do custo-padrão em relação ao custo devem ser alocadas nas contas e nos períodos adequados de forma a se ter os estoques de volta a seu custo.

22. O método de varejo é muitas vezes usado no setor de varejo para mensurar estoques de grande quantidade de itens que mudam rapidamente, itens que têm margens semelhantes e para os quais não é praticável usar outros métodos de custeio. O custo do estoque deve ser determinado pela redução do seu preço de venda na percentagem apropriada da margem bruta. A percentagem usada deve levar em consideração o estoque que tenha tido seu preço de venda reduzido abaixo do preço de venda original. É usada muitas vezes uma percentagem média para cada departamento de varejo.

Crítérios de valoração de estoque

23. O custo dos estoques de itens que não são normalmente intercambiáveis e de bens ou serviços produzidos e segregados para projetos específicos deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais.

24. A identificação específica do custo significa que são atribuídos custos específicos a itens identificados do estoque. Este é o tratamento apropriado para itens que sejam segregados para um projeto específico, independentemente de eles terem sido comprados ou produzidos. Porém, quando há grandes quantidades de itens de estoque que sejam geralmente intercambiáveis, a identificação específica de custos não é apropriada. Em tais circunstâncias, um critério de valoração dos itens que permanecem nos estoques deve ser usado.

25. O custo dos estoques, que não sejam os tratados nos itens 23 e 24, deve ser atribuído pelo uso do critério Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado. A entidade deve usar o mesmo critério de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. Para os estoques que tenham outra natureza ou uso, podem justificar-se diferentes critérios de valoração.

26. Por exemplo, os estoques usados em um segmento de negócio podem ter um uso para a entidade diferente do mesmo tipo de estoques usados em outro segmento de negócio. Porém, uma diferença na localização geográfica dos estoques (ou nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes critérios de valoração do estoque.

27. O critério PEPS (Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair) pressupõe que os itens de estoque que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar e, conseqüentemente, os itens que permanecerem em estoque no fim do período sejam os mais recentemente comprados ou produzidos. Pelo critério do custo médio ponderado, o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo de itens semelhantes no começo de um período e do custo dos mesmos itens comprados ou produzidos durante o período. A média pode ser determinada em base periódica ou à medida que cada lote seja recebido, dependendo das circunstâncias da entidade.



Valor realizável líquido

28. O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado. A prática de reduzir o valor de custo dos estoques (write down) para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda ou uso.

29. Os estoques geralmente devem ser reduzidos para o seu valor realizável líquido, item a item. Em algumas circunstâncias, porém, pode ser apropriado agrupar unidades semelhantes ou relacionadas. Pode ser o caso de itens do estoque relacionados com a mesma linha de produtos que tenham finalidades ou usos finais semelhantes, que sejam produzidos e comercializados na mesma área geográfica e não possam ser avaliados separadamente de outros itens dessa linha de produtos. Não é apropriado reduzir o valor do estoque com base em uma classificação de estoque, como, por exemplo, bens acabados, ou em todo estoque de determinado setor ou segmento operacional.

30. As estimativas do valor realizável líquido devem ser baseadas nas evidências mais confiáveis disponíveis no momento em que são feitas as estimativas do valor dos estoques que se espera realizar. Essas estimativas devem levar em consideração variações nos preços e nos custos diretamente relacionados com eventos que ocorram após o fim do período, à medida que tais eventos confirmem as condições existentes no fim do período.

31. As estimativas do valor realizável líquido também devem levar em consideração a finalidade para a qual o estoque é mantido. Por exemplo, o valor realizável líquido da quantidade de estoque mantido para atender contratos de venda ou de prestação de serviços deve ser baseado no preço do contrato. Se os contratos de venda dizem respeito a quantidades inferiores às quantidades de estoque possuídas, o valor realizável líquido do excesso deve basear-se em preços gerais de venda. Podem surgir provisões resultantes de contratos firmes de venda superiores às quantidades de estoques existentes ou de contratos firmes de compra em andamento se as aquisições adicionais a serem feitas para atender a esses contratos de venda forem previstas com base em valores estimados que levem à situação de prejuízo no atendimento desses contratos de venda. Tais provisões devem ser tratadas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisão e Passivo e Ativo Contingentes.

32. Os materiais e os outros bens de consumo mantidos para uso na produção de estoques ou na prestação de serviços não serão reduzidos abaixo do custo se for previsível que os produtos acabados em que eles devem ser incorporados ou os serviços em que serão utilizados sejam vendidos pelo custo ou acima do custo. Porém, quando a diminuição no preço dos produtos acabados ou no preço dos serviços prestados indicar que o custo de elaboração desses produtos ou serviços excederá seu valor realizável líquido, os materiais e os outros bens de consumo devem ser reduzidos ao valor realizável líquido. Em tais circunstâncias, o custo de reposição dos materiais pode ser a melhor medida disponível do seu valor realizável líquido.

33. Em cada período subsequente deve ser feita uma nova avaliação do valor realizável líquido. Quando as circunstâncias que anteriormente provocaram a redução dos estoques abaixo do custo deixarem de existir ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido à alteração nas circunstâncias econômicas, a quantia da redução deve ser revertida (a reversão é limitada à quantia da redução original) de modo a que o novo montante registrado do estoque seja o menor valor entre o custo e o valor realizável líquido revisto. Isso ocorre, por exemplo, com um item de estoque registrado pelo valor realizável líquido quando o seu preço de venda tiver sido reduzido e, enquanto ainda mantido em período posterior, tiver o seu preço de venda aumentado.

Reconhecimento como despesa no resultado

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



34. Quando os estoques são vendidos, o custo escriturado desses itens deve ser reconhecido como despesa do período em que a respectiva receita é reconhecida. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques devem ser reconhecidas como despesa do período em que a redução ou a perda ocorrerem. A quantia de toda reversão de redução de estoques, proveniente de aumento no valor realizável líquido, deve ser registrada como redução do item em que for reconhecida a despesa ou a perda, no período em que a reversão ocorrer.

35. Alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados ao custo de outro ativo devem ser reconhecidos como despesa durante a vida útil e na proporção da baixa desse ativo.

Divulgação

36. As demonstrações contábeis devem divulgar:

(a) as políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;

(b) o valor total escriturado em estoques e o valor registrado em outras contas apropriadas para a entidade;

(c) o valor de estoques escriturados pelo valor justo menos os custos de venda;

(d) o valor de estoques reconhecido como despesa durante o período;

(e) o valor de qualquer redução de estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;

(f) o valor de toda reversão de qualquer redução do valor dos estoques reconhecida no resultado do período de acordo com o item 34;

(g) as circunstâncias ou os acontecimentos que conduziram à reversão de redução de estoques de acordo com o item 34; e

(h) o montante escriturado de estoques dados como penhor de garantia a passivos.

37. A informação relativa a valores contábeis contabilizados em diferentes classificações de estoques e a proporção de alterações nesses ativos são úteis para os usuários das demonstrações contábeis. As classificações comuns de estoques são: mercadorias, bens de consumo de produção, materiais, produtos em elaboração e produtos acabados.

38. O valor do estoque baixado, reconhecido como despesa durante o período, o qual é denominado frequentemente como custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos, consiste nos custos que estavam incluídos na mensuração do estoque que agora é vendido. Os custos indiretos de produção eventualmente não alocados aos produtos e os valores anormais de custos de produção devem ser reconhecidos como despesa do período em que ocorrem, sem transitar pelos estoques, dentro desse mesmo grupo, mas de forma identificada. As circunstâncias da entidade também podem admitir a inclusão de outros valores, tais como custos de distribuição.

39. Algumas entidades adotam um formato para a demonstração de resultados que resulta na divulgação de valores que não sejam os custos dos estoques reconhecidos como despesa durante o período. De acordo com esse formato, a entidade deve apresentar a demonstração do custo das vendas usando uma classificação baseada na natureza desses custos, elemento a elemento. Nesse caso, a entidade deve divulgar os custos reconhecidos como despesas item a item, por natureza: matérias-



primas e outros materiais, evidenciando o valor das compras e da alteração líquida nos estoques iniciais e finais do período; mão-de-obra; outros custos de transformação, etc.

40 a 42. (Eliminados)

RESOLUÇÃO CVM Nº 100, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 19(R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de negócios em conjunto.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 19(R2), que trata de negócios em conjunto, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 694, de 23 de novembro de 2012, 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 19 (R2)

Negócios em Conjunto

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 11 (IASB - BV 2012)



| Sumário | Item |
|--|---------|
| OBJETIVO | 1 - 2 |
| ALCANCE | 3 |
| NEGÓCIOS EM CONJUNTO | 4 - 19 |
| Controle Conjunto | 7 - 13 |
| Tipos de negócios em conjunto | 14 - 19 |
| DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DE PARTES INTEGRANTES DE NEGÓCIO EM CONJUNTO | 20 - 25 |
| Operações em conjunto | 20 - 23 |
| Empreendimentos controlados em conjunto | 24 - 25 |
| DEMONSTRAÇÕES SEPARADAS | 26 - 27 |
| DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS INDIVIDUAIS | 27A |
| APÊNDICES | |
| A Definição de termos | |
| B Guia de aplicação | |
| C Disposições transitórias | |
| EXEMPLOS ILUSTRATIVOS | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer princípios para o reporte financeiro por entidades que tenham interesses em negócios controlados em conjunto (negócios em conjunto).
2. Este Pronunciamento Técnico define controle conjunto e exige que a entidade que seja parte integrante de negócio em conjunto determine o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida por meio da avaliação de seus direitos e obrigações e contabilize esses direitos e obrigações conforme esse tipo de negócio em conjunto.

Alcance

3. Este Pronunciamento Técnico deve ser aplicado por todas as entidades que sejam partes integrantes de negócio em conjunto.

Negócio em conjunto

4. Negócio em conjunto é um negócio do qual duas ou mais partes têm o controle conjunto.
5. Negócio em conjunto tem as seguintes características:
 - (a) As partes integrantes estão vinculadas por acordo contratual (ver itens B2 a B4).
 - (b) O acordo contratual dá a duas ou mais dessas partes integrantes o controle conjunto do negócio (ver itens 7 a 13).
6. Negócio em conjunto é uma operação em conjunto ou um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

Controle conjunto

7. Controle conjunto é o compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle.
8. A entidade que seja parte integrante de negócio deve avaliar se o acordo contratual dá a todas as partes integrantes, ou a um grupo de partes integrantes, o controle do negócio coletivamente. Todas as partes integrantes, ou grupo de partes integrantes, controlam o negócio coletivamente quando elas agem



em conjunto para dirigir as atividades que afetam significativamente os retornos do negócio (ou seja, as atividades relevantes).

9. Uma vez tendo sido determinado que todas as partes integrantes, ou grupo de partes integrantes, controlam o negócio coletivamente, o controle conjunto existe somente quando decisões acerca das atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes integrantes que controlam o negócio coletivamente.

10. Em negócio em conjunto, nenhuma parte integrante controla individualmente o negócio. A parte integrante que detém o controle conjunto do negócio pode impedir que qualquer das outras partes integrantes, ou grupo de partes integrantes, controle o negócio.

11. Um negócio pode ser caracterizado como sendo um negócio em conjunto ainda que nem todas as suas partes integrantes tenham o controle conjunto do negócio. Este Pronunciamento Técnico distingue entre partes integrantes que detêm o controle conjunto de negócio em conjunto (operadores em conjunto ou empreendedores em conjunto) e partes que participam de negócio em conjunto mas não têm o controle conjunto dele.

12. A entidade deve aplicar julgamento ao avaliar se todas as partes integrantes, ou um grupo de partes integrantes, têm o controle conjunto de negócio. A entidade deve fazer essa avaliação considerando todos os fatos e circunstâncias (ver itens B5 a B11).

13. Se os fatos e as circunstâncias se modificarem, a entidade deve reavaliar se ainda tem o controle conjunto do negócio.

Tipos de negócios em conjunto

14. A entidade deve determinar o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida. A classificação de negócio em conjunto como operação em conjunto (joint operation) ou como empreendimento controlado em conjunto (joint venture) depende dos direitos e obrigações das partes integrantes do negócio.

15. Operação em conjunto (joint operation) é um negócio em conjunto segundo o qual as partes integrantes que detêm o controle conjunto do negócio têm direitos sobre os ativos e têm obrigações pelos passivos relacionados ao negócio. Essas partes são denominadas de operadores em conjunto.

16. Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é um negócio em conjunto segundo o qual as partes que detêm o controle conjunto do negócio têm direitos sobre os ativos líquidos do negócio. Essas partes são denominadas de empreendedores em conjunto.

17. A entidade deve aplicar julgamento ao avaliar se um negócio em conjunto é uma operação em conjunto (joint operation) ou um empreendimento controlado em conjunto (joint venture). A entidade deve determinar o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida considerando os seus direitos e obrigações decorrentes do negócio. A entidade deve avaliar seus direitos e obrigações considerando a estrutura e a forma legal do negócio, os termos contratuais convencionados pelas partes integrantes do acordo contratual e, quando relevante, outros fatos e circunstâncias (ver itens B12 a B33).

18. Algumas vezes, as partes integrantes estão vinculadas por um arcabouço definido em contrato que estabelece os termos contratuais gerais para a realização de uma ou mais atividades. O arcabouço contratual pode definir que as partes integrantes estabeleçam negócios em conjunto diferentes para tratar de atividades específicas que fazem parte do negócio. Embora esses negócios em conjunto estejam relacionados com o mesmo arcabouço contratual, seu tipo pode ser diferente se os direitos e obrigações das partes integrantes diferirem quando da realização das diferentes atividades abordadas no negócio. Conseqüentemente, operações em conjunto (joint operation) e empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) podem coexistir quando as partes realizarem diferentes atividades que fazem parte do mesmo arcabouço contratual.



19. Se os fatos e as circunstâncias se modificarem, a entidade deve reavaliar se o tipo de negócio em conjunto com o qual está envolvida se modificou.

Demonstrações contábeis de partes integrantes de negócio em conjunto

Operações em conjunto (joint operations)

20. Operador em conjunto deve reconhecer, com relação aos seus interesses em operação em conjunto (joint operation):

(a) seus ativos, incluindo sua parcela sobre quaisquer ativos detidos em conjunto;

(b) seus passivos, incluindo sua parcela sobre quaisquer passivos assumidos em conjunto;

(c) sua receita de venda da sua parcela sobre a produção advinda da operação em conjunto (joint operation);

(d) sua parcela sobre a receita de venda da produção da operação em conjunto (joint operation); e

(e) suas despesas, incluindo sua parcela sobre quaisquer despesas incorridas em conjunto.

21. Operador em conjunto deve contabilizar os ativos, passivos, receitas e despesas relacionados aos seus interesses em operação em conjunto (joint operation) de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis aos ativos, passivos, receitas e despesas específicos.

21A. Quando a entidade adquire uma participação em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15, aplicam-se, na extensão de sua participação, de acordo com o item 20, todos os princípios sobre a contabilização de combinação de negócios do Pronunciamento Técnico CPC 15 e outros pronunciamentos, que não conflitem com as orientações deste pronunciamento. A entidade deve divulgar as informações exigidas por aqueles pronunciamentos em relação à combinação de negócios. Isto se aplica às aquisições de participação inicial e adicionais em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio. A contabilização da aquisição de participação nesse tipo de operação conjunta está especificada nos itens B33A a B33D.

22. A contabilização de transações como a venda, subscrição de participação com a integralização em ativos ou a compra de ativos entre uma entidade e uma operação em conjunto (joint operation), da qual ela seja um operador em conjunto, é especificada nos itens B34 a B37.

23. A parte integrante de acordo que participe de operação em conjunto (joint operation), mas que não detenha o controle conjunto dela, deve contabilizar os seus interesses no negócio também em conformidade com os itens 20 a 22, se essa parte integrante tiver direitos sobre os ativos e tiver obrigações pelos passivos relacionados à operação em conjunto (joint operation). Se uma parte integrante que participar de operação em conjunto (joint operation), mas que não detiver o controle conjunto dela, não tiver direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados a essa operação em conjunto (joint operation), deve contabilizar seus interesses na operação em conjunto (joint operation) de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis a esses interesses.

Empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures)

24. Empreendedor em conjunto deve reconhecer seus interesses em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) como investimento e deve contabilizar esse investimento utilizando o método da equivalência patrimonial, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 18 - Investimento em Coligada,



em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, a menos que a entidade esteja isenta da aplicação do método da equivalência patrimonial, conforme especificado no Pronunciamento e se permitido legalmente.

25. A parte integrante de acordo que participe de empreendimento controlado em conjunto (joint venture), mas não detenha o controle conjunto dele, deve contabilizar os seus interesses no negócio em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, a menos que tenha influência significativa sobre o empreendimento controlado em conjunto (joint venture), hipótese em que a contabilização deverá observar o que estabelece o Pronunciamento Técnico CPC 18.

Demonstrações separadas

26. Em suas demonstrações separadas, o operador em conjunto ou o empreendedor em conjunto deve contabilizar seus interesses em:

(a) operação em conjunto (joint operation), de acordo com os itens 20 a 22;

(b) empreendimento controlado em conjunto (joint venture), de acordo com o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 35 - Demonstrações Separadas.

27. Em suas demonstrações separadas, a parte integrante de acordo, que participe de negócio em conjunto, mas não detenha o controle conjunto, deve contabilizar seus interesses em:

(a) operação em conjunto (joint operation), de acordo com o item 23;

(b) empreendimento controlado em conjunto (joint venture), de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, a menos que tenha influência significativa sobre o empreendimento controlado em conjunto (joint venture), hipótese em que a contabilização deve observar o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 35 - Demonstrações Separadas.

Demonstrações contábeis individuais

27A. Em suas demonstrações contábeis individuais, somente as entidades com interesses em operações em conjunto (joint operation) organizadas sem personalidade jurídica própria devem aplicar os itens 20 a 22 ou 23 deste Pronunciamento.

Apêndice A - Definição de termos

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico.



| | |
|---|---|
| negócio em conjunto | Acordo segundo o qual duas ou mais partes têm o controle conjunto. |
| controle conjunto | Compartilhamento, contratualmente convencionado, do controle de negócio, que existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que compartilham o controle. |
| operação em conjunto (<i>joint operation</i>) | Negócio em conjunto segundo o qual as partes que detêm o controle conjunto do negócio têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio. |
| operador em conjunto (<i>joint operator</i>) | Parte integrante de operação em conjunto que detém o controle conjunto dessa operação em conjunto. |
| empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>) | Negócio em conjunto segundo o qual as partes que detêm o controle conjunto do negócio têm direitos sobre os ativos líquidos do negócio em conjunto. |
| empreendedor em conjunto (<i>joint venturer</i>) | Parte integrante de empreendimento controlado em conjunto (<i>joint venture</i>) que detém o controle conjunto desse empreendimento. |
| parte integrante de negócio em conjunto | Entidade que participa de negócio em conjunto, independentemente de essa entidade deter o controle conjunto do negócio em conjunto. |
| veículo separado | Estrutura financeira separadamente identificável, incluindo pessoas jurídicas separadas ou entidades reconhecidas por estatuto, independentemente de essas entidades terem personalidade jurídica. |

Os termos a seguir são definidos no Pronunciamento Técnico CPC 35 - Demonstrações Separadas, no Pronunciamento Técnico CPC 18 ou no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, e são utilizados neste Pronunciamento Técnico com os significados especificados nesses Pronunciamentos Técnicos:

- controle de investida
- método da equivalência patrimonial
- poder
- direitos de proteção
- atividades relevantes
- demonstrações contábeis separadas
- influência significativa.

Apêndice B - Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 27 e tem a mesma autoridade que as demais partes do Pronunciamento Técnico.

B1. Os exemplos deste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias relevantes de situação específica precisam ser avaliados ao aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 19.

rNegócios em conjunto

Acordo contratual (item 5)

B2. Acordos contratuais podem ser comprovados de diversas maneiras. Um acordo contratual, cujo cumprimento possa ser requerido de modo coercitivo, é frequentemente, mas nem sempre, celebrado



por escrito, normalmente na forma de contrato ou de discussões documentadas entre as partes. Mecanismos legais ou estatutários também podem criar acordos, cujo cumprimento possa ser requerido de modo coercitivo, seja por si só ou em conjunto com contratos celebrados entre as partes.

B3. Quando negócios em conjunto são estruturados por meio de veículo separado (ver itens B19 a B33), o acordo contratual ou alguns aspectos do acordo contratual serão, em alguns casos, incorporados ao contrato social, aos atos constitutivos ou ao estatuto social do veículo separado.

B4. O acordo contratual define os termos segundo os quais as partes integrantes participam da atividade objeto do negócio. O acordo contratual geralmente trata de questões do tipo:

(a) o propósito, a atividade e a duração do negócio em conjunto;

(b) como são nomeados os membros do conselho de administração ou órgão de administração equivalente do negócio em conjunto;

(c) o processo de tomada de decisões: as matérias que exigem decisões das partes integrantes do acordo, os direitos de voto das partes integrantes do acordo e o quórum exigido para essas matérias. O processo de tomada de decisões refletido no acordo contratual estabelece o controle conjunto do negócio (ver itens B5 a B11);

(d) o capital ou outros aportes de recursos exigidos das partes integrantes do acordo;

(e) como as partes integrantes do negócio compartilham ativos, passivos, receitas, despesas ou lucros e prejuízos relativos ao negócio em conjunto.

Controle conjunto (itens 7 a 13)

B5. Ao avaliar se a entidade detém o controle conjunto de negócio, a entidade deverá avaliar primeiramente se todas as partes integrantes do acordo, ou grupo de partes integrantes, controlam o negócio. O Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas define controle e deve ser usado para determinar se todas as partes integrantes, ou grupo de partes integrantes, estão expostas, ou têm direitos, aos retornos variáveis de seu envolvimento no negócio e se têm a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre o negócio. Quando todas as partes, ou grupo de partes, consideradas coletivamente, têm a capacidade de governar as atividades que afetam significativamente os retornos do negócio (ou seja, as atividades relevantes), essas partes controlam o negócio coletivamente.

B6. Após concluir que todas as partes, ou grupo de partes, controlam o negócio coletivamente, a entidade deve avaliar se tem o controle conjunto do negócio. O controle conjunto existe somente quando decisões sobre as atividades relevantes exigem o consentimento unânime das partes que controlam coletivamente o negócio. Avaliar se o negócio é controlado em conjunto por todas as suas partes ou por um grupo de partes ou se é controlado individualmente por uma de suas partes pode exigir julgamento.

B7. Algumas vezes, o processo de tomada de decisões convencionado pelas partes em seu acordo contratual implicitamente conduz ao controle conjunto. Por exemplo, suponha-se que duas partes estabeleçam um acordo por meio do qual cada uma tenha 50% dos direitos de voto, e o acordo contratual entre elas especifique que são necessários pelo menos 51% dos direitos de voto para a tomada de decisão sobre as atividades relevantes. Nesse caso, as partes concordaram implicitamente que elas têm o controle conjunto do negócio, já que as decisões sobre as atividades relevantes não podem ser tomadas sem a concordância de ambas as partes.

B8. Em outras circunstâncias, o acordo contratual exige uma proporção mínima dos direitos de voto para a tomada de decisões sobre as atividades relevantes. Quando essa proporção mínima exigida dos direitos de voto pode ser alcançada pela concordância conjunta de mais de uma combinação das partes,

esse negócio não é um negócio em conjunto, a menos que o acordo contratual especifique quais partes (ou combinação de partes) devem concordar de forma unânime para as decisões sobre as atividades relevantes do negócio.

Exemplos de aplicação

Exemplo 1

Suponha-se que três partes estabeleçam um acordo: A tem 50% dos direitos de voto no negócio, B tem 30% e C tem 20%. O acordo contratual entre A, B e C especifica que, no mínimo, 75% dos direitos de voto são necessários para a tomada de decisões sobre as atividades relevantes do negócio. Embora A possa bloquear qualquer decisão, ela não controla o negócio, pois precisa da concordância de B. Os termos de seu acordo contratual que exigem no mínimo 75% dos direitos de voto para a tomada de decisão sobre as atividades relevantes sugerem que A e B têm controle conjunto do negócio, já que as decisões sobre as atividades relevantes do negócio não podem ser tomadas sem a concordância tanto de A quanto de B.

Exemplo 2

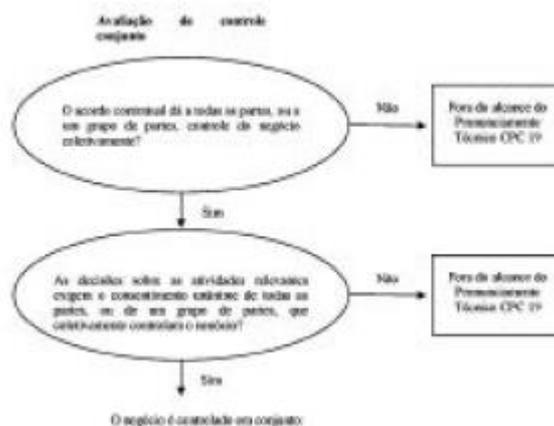
Suponha-se que um acordo tem três partes: A tem 50% dos direitos de voto no acordo e B e C têm, cada qual, 25%. O acordo contratual entre A, B e C especifica que no mínimo 75% dos direitos de voto são necessários para a tomada de decisão sobre as atividades relevantes do negócio. Embora A possa bloquear qualquer decisão, ela não controla o negócio, pois precisa da concordância de B ou de C. Nesse exemplo, A, B e C controlam coletivamente o negócio. Contudo, há mais de uma combinação das partes que podem concordar para atingir 75% dos direitos de voto (ou seja, A e B ou A e C). Nessa situação, para ser um negócio em conjunto, o acordo contratual entre as partes precisaria especificar qual combinação das partes deve concordar de forma unânime para a tomada de decisão sobre as atividades relevantes do negócio.

Exemplo 3

Suponha-se um acordo segundo o qual A e B têm, cada qual, 35% dos direitos de voto no acordo, sendo que os 30% restantes estão amplamente dispersos. Decisões sobre as atividades relevantes exigem a aprovação da maioria dos direitos de voto. A e B têm o controle conjunto do negócio somente se o acordo contratual especificar que decisões sobre as atividades relevantes do negócio exigirem a concordância tanto de A quanto de B.

B9. O requisito de consentimento unânime significa que qualquer parte com controle conjunto do acordo pode impedir qualquer das outras partes ou grupo de partes de tomar decisões unilaterais (sobre as atividades relevantes) sem o seu consentimento. Se o requisito de consentimento unânime se referir somente a decisões que dão, a uma parte, direitos de proteção (1) e não a decisões sobre as atividades relevantes do negócio, essa parte não é uma parte com controle conjunto do negócio.

B10. Um acordo contratual pode incluir cláusulas sobre solução de litígios, como, por exemplo, arbitragem. Essas disposições podem permitir que decisões sejam tomadas na ausência de consentimento unânime entre as partes que têm controle comum. A existência dessas disposições não impede que o negócio seja controlado em conjunto e, conseqüentemente, seja um negócio em conjunto.



Forma legal do veículo separado

B22. A forma legal do veículo separado é relevante ao avaliar o tipo de negócio em conjunto. A forma legal auxilia na avaliação inicial dos direitos das partes sobre os ativos e suas obrigações pelos passivos mantidos no veículo separado, como por exemplo, se as partes têm interesses sobre os ativos mantidos no veículo separado e se são responsáveis pelos passivos mantidos no veículo separado.

B23. Por exemplo, as partes integrantes do negócio podem conduzir o negócio em conjunto por meio de veículo separado, cuja forma legal faz com que o veículo separado seja considerado como independente (ou seja, os ativos e os passivos mantidos no veículo separado são os ativos e os passivos do veículo separado e não os ativos e os passivos das partes integrantes do negócio). Nesse caso, a avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma legal do veículo separado indica que o negócio é empreendimento controlado em conjunto (joint venture). Contudo, os termos pactuados pelas partes em seu negócio contratual (ver itens B25 a B28) e, quando relevante, outros fatos e circunstâncias (ver itens B29 a B33), podem se sobrepor à avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes integrantes do negócio pela forma legal do veículo separado.

B24. A avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes integrantes do negócio pela forma legal do veículo separado é suficiente para concluir que o negócio é uma operação em conjunto (joint operation) somente se as partes conduzirem o negócio em conjunto em um veículo separado cuja forma legal não confira separação entre as partes e o veículo separado (ou seja, os ativos e passivos mantidos no veículo separado são os ativos e passivos das partes).

Avaliação dos termos do negócio contratual

B25. Em muitos casos, os direitos e obrigações convencionados pelas partes integrantes em seus negócios contratuais são consistentes, ou não conflitantes, com os direitos e obrigações conferidos às partes integrantes do negócio pela forma legal do veículo separado por meio do qual o negócio foi estruturado.

B26. Em outros casos, as partes integrantes utilizam o negócio contratual para reverter ou modificar os direitos e obrigações conferidos pela forma legal do veículo separado por meio do qual o negócio foi estruturado.

Exemplo de aplicação

Exemplo 4

Suponha-se que duas partes estruturam um negócio em conjunto em entidade com personalidade jurídica. Cada parte tem participação de 50% na entidade com personalidade jurídica. A formação da



entidade permite a separação entre ela e seus proprietários e, como consequência, os ativos e passivos mantidos na entidade são os ativos e passivos da entidade com personalidade jurídica. Nesse caso, a avaliação dos direitos e obrigações conferidos às partes pela forma legal do veículo separado indica que as partes têm direitos sobre os ativos líquidos do negócio.

Contudo, as partes modificam as características da sociedade, por meio de seu negócio contratual, de modo que cada uma tenha participação sobre os ativos da entidade com personalidade jurídica e cada uma seja responsável pelos passivos da entidade com personalidade jurídica na proporção determinada. Essas modificações contratuais às características da sociedade podem fazer com que um negócio seja uma operação em conjunto (joint operation).

B27. A tabela a seguir compara termos comuns em negócios contratuais de partes de operação em conjunto (joint operation) e termos comuns em negócios contratuais de partes de empreendimento controlado em conjunto (joint venture). Os exemplos de termos contratuais fornecidos na tabela abaixo não são exaustivos.

| Avaliação dos termos do negócio contratual | | |
|--|--|---|
| | Operação em conjunto (joint operation) | Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) |
| Termos do negócio contratual | O negócio contratual dá às partes do negócio em conjunto direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio. | O negócio contratual dá às partes do negócio em conjunto direitos sobre os ativos líquidos do negócio (ou seja, é o veículo separado, e não as partes, que tem direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio). |
| Direitos sobre os ativos | O negócio contratual estabelece que as partes do negócio em conjunto compartilham todos os interesses (por exemplo, direitos, titularidade ou propriedade) sobre os ativos relacionados ao negócio na proporção especificada (por exemplo, proporcionalmente à participação das partes no negócio ou proporcionalmente à atividade realizada por meio do negócio, que seja diretamente atribuída às partes). | O negócio contratual estabelece que os ativos incorporados ao negócio ou posteriormente adquiridos pelo negócio em conjunto são os ativos do negócio. As partes não têm qualquer interesse (ou seja, não têm qualquer direito, titularidade ou propriedade) sobre os ativos do negócio. |
| Obrigações por passivos | O negócio contratual estabelece que as partes do negócio em conjunto compartilham todos os passivos, obrigações, custos e despesas na proporção especificada (por exemplo, proporcionalmente à participação das partes no negócio ou proporcionalmente à atividade realizada por meio do negócio, que seja diretamente atribuída às partes). | O negócio contratual estabelece que o negócio em conjunto é responsável pelas dívidas e obrigações do negócio. |
| | O negócio contratual estabelece que as partes do negócio em conjunto são responsáveis por quaisquer pretensões de terceiros. | O negócio estabelece que as partes do negócio em conjunto são responsáveis pelo negócio somente na medida de seus respectivos investimentos no negócio ou de suas respectivas obrigações de aportar qualquer capital não integralizado ou adicional ao negócio, ou ambos. |
| Receitas, despesas, lucros e prejuízos | O negócio contratual estabelece a alocação de receitas e despesas com base no desempenho relativo de cada parte do negócio em conjunto. Por exemplo, o negócio contratual pode estabelecer que receitas e despesas sejam alocadas com base na capacidade que cada parte utiliza na fábrica operada em conjunto, que pode diferir de seu interesse no negócio em conjunto. | O negócio contratual declara que os credores do negócio em conjunto não têm direitos de regresso contra qualquer parte em relação a dívidas ou obrigações do negócio. |
| | Em outros casos, as partes podem ter concordado compartilhar os lucros e prejuízos relacionados ao negócio com base na proporção especificada, como por exemplo, o interesse das partes no negócio. Isso não impediria que o negócio fosse uma operação conjunta se as partes tivessem direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio. | |
| Garantias | Exige-se com frequência que as partes de negócios em conjunto prestem garantias a terceiros que, por exemplo, recebem um serviço do negócio em conjunto ou fornecem financiamento a ele. A prestação dessas garantias ou o compromisso das partes de fornecê-las não determina por si só que o negócio em conjunto é uma operação em conjunto (joint operation). A característica que determina se o negócio em conjunto é uma operação em conjunto (joint operation) ou um empreendimento controlado em conjunto (joint venture) é se as partes têm obrigações pelos passivos relacionados ao negócio (para alguns dos quais as partes podem ou não ter prestado garantia). | |

B28. Quando o negócio contratual especifica que as partes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio, elas são partes da operação em conjunto (joint operation) e não precisam considerar outros fatos e circunstâncias (itens B29 a B33) para fins de classificação do negócio em conjunto.

Avaliação de outros fatos e circunstâncias

B29. Quando os termos do negócio contratual não especificam que as partes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio, as partes devem considerar outros fatos e circunstâncias para avaliar se o negócio é uma operação em conjunto (joint operation) ou um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).



B30. Um negócio em conjunto pode ser estruturado em veículo separado cuja forma legal confira separação entre as partes e o veículo separado. Os termos contratuais convencionados entre as partes podem não especificar os direitos das partes sobre os ativos e suas obrigações pelos passivos; não obstante, a consideração de outros fatos e circunstâncias pode levar que esse negócio seja classificado como operação em conjunto (joint operation). Esse é o caso quando outros fatos e circunstâncias derem às partes direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio em conjunto.

B31. Quando as atividades do negócio forem destinadas basicamente ao fornecimento de produção para as partes, isso indica que as partes têm direitos sobre substancialmente a totalidade dos benefícios econômicos dos ativos do negócio. As partes desses negócios frequentemente asseguram seu acesso à produção decorrente do negócio ao impedir que o negócio venda a produção a terceiros.

B32. O efeito prático do negócio com essa estrutura e propósito é que os passivos incorridos pelo negócio são, em essência, satisfeitos pelos fluxos de caixa recebidos das partes por meio da compra da produção do negócio por elas. Quando as partes são substancialmente a única fonte de fluxos de caixa que contribui para a continuidade das operações do negócio, isso indica que as partes têm obrigação pelos passivos relacionados ao negócio.

Exemplo de aplicação

Exemplo 5

Suponha-se que duas partes estruturam um negócio em conjunto em entidade com personalidade jurídica (entidade C), na qual cada parte tem participação societária de 50%. O objetivo do negócio é a fabricação de materiais de que as partes necessitam para seus próprios processos de fabricação individuais. O negócio assegura que as partes operem a instalação que produz os materiais de negócio com as especificações de quantidade e qualidade das partes.

A forma legal da entidade C (entidade com personalidade jurídica), por meio da qual as atividades são conduzidas inicialmente, indica que os ativos e passivos mantidos na entidade C são os ativos e passivos da entidade C. O negócio contratual entre as partes não especifica que as partes têm direitos sobre os ativos ou obrigações pelos passivos da entidade C. Consequentemente, a forma legal da entidade C e os termos do negócio contratual indicam que o negócio é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

Contudo, as partes consideram também os seguintes aspectos do negócio:

- As partes concordaram em comprar toda a produção da entidade C na proporção de 50:50. A entidade C não pode vender nenhuma parte da produção a terceiros, salvo com a aprovação das duas partes do negócio. Como o propósito do negócio é fornecer às partes a produção de que necessitam, espera-se que essas vendas a terceiros sejam incomuns e não relevantes.

- O preço da produção vendida às partes é fixado por ambas as partes, em um nível que se destina a cobrir os custos de produção e as despesas administrativas incorridas pela entidade C. Com base nesse modelo operacional, pretende-se que o negócio opere em nível de equilíbrio (break-even level).

A partir da situação acima, os seguintes fatos e circunstâncias são relevantes:

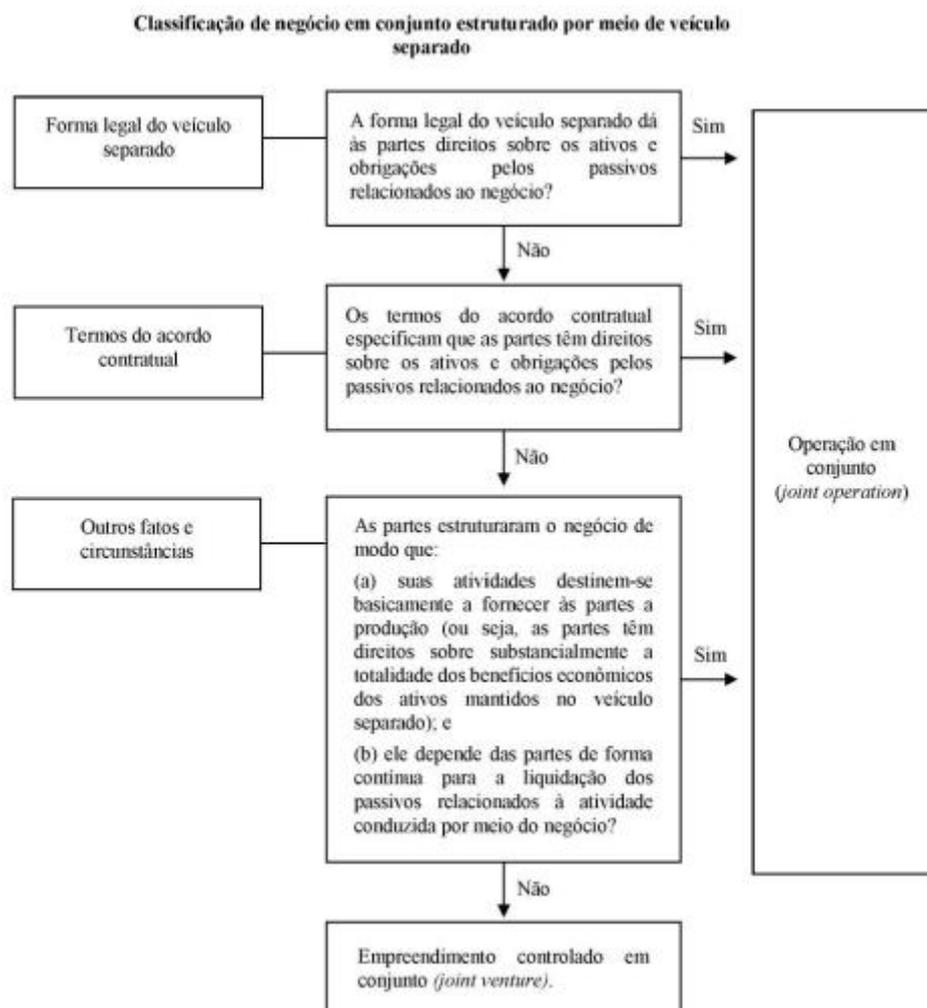
- A obrigação das partes de adquirir toda a produção da entidade C reflete a dependência exclusiva da entidade C em relação às partes para a geração de fluxos de caixa e, assim, as partes têm obrigação de financiar a liquidação dos passivos da entidade C.

- O fato de que as partes têm direitos sobre substancialmente a totalidade da produção da entidade C significa que as partes estão consumindo - e, portanto, têm direitos sobre - todos os benefícios econômicos dos ativos da entidade C.

Esses fatos e circunstâncias indicam que o negócio é uma operação em conjunto (joint operation). A conclusão sobre a classificação do negócio em conjunto nessas circunstâncias não se alteraria se, em vez de utilizarem elas próprias sua parcela da produção no processo de fabricação subsequente, as partes vendessem sua parcela da produção a terceiros.

Se as partes modificassem os termos do negócio contratual de modo que o negócio pudesse vender a produção a terceiros, isso resultaria em que a entidade C assumiria os riscos de demanda, de estocagem e de crédito. Nesse cenário, essa mudança nos fatos e circunstâncias exigiria a reavaliação da classificação do negócio em conjunto. Esses fatos e circunstâncias indicariam que o negócio é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

B33. O fluxograma a seguir reflete a avaliação que deve ser seguida pela entidade para classificar um negócio quando o negócio em conjunto é estruturado por meio de veículo separado:



Demonstrações contábeis de partes integrantes de negócio em conjunto (itens 21A e 22)

Contabilização de aquisição de participação em operação conjunta

B33A. Quando a entidade adquire uma participação em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, tal como definido no CPC 15, aplicam-se, na extensão de sua participação, de acordo com o item 20, todos os princípios sobre contabilização de combinação de negócios do Pronunciamento Técnico CPC 15 e outros pronunciamentos que não conflitem com as



orientações deste pronunciamento. A entidade deve divulgar as informações exigidas por aqueles pronunciamentos em relação à combinação de negócios. Os princípios de contabilização de combinação de negócios que não conflitem com as orientações deste pronunciamento incluem, mas não estão limitados:

(a) à mensuração dos ativos e passivos identificáveis ao valor justo, exceto para os itens excetuados pelo Pronunciamento Técnico CPC 15 e por outros pronunciamentos;

(b) ao reconhecimento de custos relacionados à aquisição como despesas nos períodos em que os custos forem incorridos e os serviços forem recebidos, com a ressalva de que as despesas com a emissão de dívida ou de títulos patrimoniais devem ser reconhecidas de acordo com os Pronunciamentos Técnicos CPC 38 e CPC 39;

(c) ao reconhecimento dos ativos de impostos diferidos e passivos de impostos diferidos que surgem a partir do reconhecimento inicial de ativo ou passivo, exceto para passivos de impostos diferidos que surgem a partir do reconhecimento inicial de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) de combinação de negócios, conforme requerido pelos Pronunciamentos Técnicos CPC 15 e CPC 32;

(d) ao reconhecimento do excesso da contraprestação transferida em relação ao valor líquido dos montantes, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, se houver, como ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill); e

(e) à aplicação do teste de perda por desvalorização (impairment) de unidade geradora de caixa à qual o ágio, por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), foi alocado, pelo menos, anualmente e sempre que houver indicação de que a unidade pode estar desvalorizada, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 01, para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios.

B33B. Os itens 21A e B33A também se aplicam à formação de operação conjunta se, e somente se, o negócio já existente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 15, é uma contribuição para a operação conjunta na sua formação por uma das partes que participam da operação conjunta. No entanto, esses itens não se aplicam à formação de operação conjunta se todas as partes que participam da operação conjunta só contribuem com ativos ou grupos de ativos que não constituam negócios para a operação conjunta na sua formação.

B33C. O operador em conjunto pode aumentar sua participação em operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, tal como definido no CPC 15, pela aquisição de participação adicional na operação conjunta. Nesses casos, as participações anteriormente detidas na operação conjunta não são remensuradas se o operador em conjunto mantiver o controle conjunto.

B33CA. A parte que participa, mas não tem controle conjunto de uma operação conjunta, pode obter o controle conjunto da operação conjunta em que a atividade da operação conjunta constitui um negócio, conforme definido no CPC 15. Nesses casos, participações anteriormente detidas em operação conjunta não devem ser remensuradas.

B33D. Os itens 21A e B33A a B33C não se aplicam à aquisição de participação em operação conjunta quando as partes que compartilham o controle conjunto, incluindo a entidade adquirente da participação na operação conjunta, estão sob o controle comum da mesma parte controladora final ou partes antes e depois da aquisição, e o controle não é transitório.

Contabilização de vendas ou aportes de ativos a uma operação em conjunto

B34. Quando a entidade celebra uma transação com uma operação em conjunto (joint operation) da qual ela é um operador em conjunto (joint operator), como, por exemplo, venda ou aporte de ativos, ela estará conduzindo a transação com as demais partes integrantes da operação em conjunto e, como tal, o operador em conjunto (joint operator) deve reconhecer o resultado decorrente dessa transação somente



na extensão das participações das demais partes integrantes do acordo na operação em conjunto (joint operation).

B35. Quando essas transações fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem vendidos ou aportados à operação em conjunto (joint operation) ou de perda por redução ao valor recuperável desses ativos, essas perdas devem ser reconhecidas integralmente pelo operador em conjunto (joint operator).

Contabilização de compras de ativos de operação em conjunto

B36. Quando a entidade celebra uma transação com uma operação em conjunto (joint operation) da qual ela é um operador em conjunto (joint operator), como, por exemplo, compra de ativos, ela não deve reconhecer a sua parcela do resultado até que revenda esses ativos a um terceiro independente.

B37. Quando essas transações fornecerem evidência de redução no valor realizável líquido dos ativos a serem comprados ou de perda por redução no valor recuperável desses ativos, o operador em conjunto (joint operator) deve reconhecer a sua parcela dessas perdas.

Apêndice C - Disposições transitórias

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico e tem a mesma autoridade que as demais partes do Pronunciamento.

C1. (Eliminado).

C1A. Eliminado.

Transição

C1B. Não obstante os requisitos do item 28 do Pronunciamento Técnico CPC 23, quando este Pronunciamento Técnico for aplicado pela primeira vez, a entidade somente precisa apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do Pronunciamento Técnico CPC 23 para o período anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial deste Pronunciamento Técnico (período imediatamente precedente). A entidade pode também apresentar essas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.

Empreendimento controlado em conjunto (joint venture) - transição da consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial

C2. Ao mudar o tratamento contábil de consolidação proporcional para o método da equivalência patrimonial (MEP), a entidade deve reconhecer o seu investimento no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) pelo MEP, a partir do período imediatamente precedente. Esse investimento inicial deve ser mensurado como o total dos valores contábeis dos ativos e passivos que a entidade havia anteriormente consolidado proporcionalmente, incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante de aquisição. Se o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) tiver composto anteriormente uma unidade geradora de caixa maior, ou um grupo de unidades geradoras de caixa, a entidade deve alocar o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ao empreendimento controlado em conjunto (joint venture) com base nos valores contábeis relativos do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) e da unidade geradora de caixa ou grupo de unidades geradoras de caixa ao qual pertenceu.

C3. O saldo de abertura do investimento determinado de acordo com o item C2 é considerado como custo atribuído (deemed cost) do investimento no reconhecimento inicial. A entidade deve aplicar os itens 40 a 43 do Pronunciamento Técnico CPC 18 ao saldo de abertura do investimento para avaliar se o investimento apresenta problemas com relação ao seu valor de recuperação e deve reconhecer qualquer



perda por redução ao valor recuperável como ajuste aos lucros ou prejuízos acumulados no início do período imediatamente precedente. A exceção de reconhecimento inicial dos itens 15 e 24 do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro não deve ser aplicada quando a entidade reconhecer um investimento em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) como resultado da aplicação dos requisitos de transição para empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) que haviam sido anteriormente consolidados proporcionalmente.

C4. Se a agregação de todos os ativos e passivos anteriormente consolidados proporcionalmente resultar em ativos líquidos negativos, a entidade deve avaliar se tem obrigações legais ou construtivas em relação aos ativos líquidos negativos e, em caso afirmativo, a entidade deve reconhecer o respectivo passivo. Se a entidade concluir que não tem obrigações legais ou construtivas em relação aos ativos líquidos negativos, a entidade não deve reconhecer o respectivo passivo, mas deve ajustar os lucros ou prejuízos acumulados no início do período imediatamente precedente. A entidade deve divulgar esse fato, juntamente com a sua parcela acumulada não reconhecida das perdas com os seus empreendimentos controlado em conjunto (joint ventures) no início do período imediatamente precedente e na data em que este Pronunciamento Técnico for aplicado pela primeira vez.

C5. A entidade deve divulgar a composição dos ativos e passivos que foram agregados ao saldo de investimentos em rubrica única no início do período imediatamente precedente. Essa divulgação deve ser elaborada de forma agregada para todos os empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) sobre os quais a entidade aplicar os requisitos de transição referidos nos itens C2 a C6.

C6. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve contabilizar seu investimento no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) usando o MEP de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 18.

Operações em conjunto (joint operations) - transição do método da equivalência patrimonial para a contabilização de ativos e passivos

C7. Ao mudar o tratamento contábil do método da equivalência patrimonial para a contabilização de ativos e passivos em relação à sua participação em operação em conjunto, a entidade deve desreconhecer, no início do período imediatamente precedente, o investimento contabilizado anteriormente utilizando-se o método da equivalência patrimonial e quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade no negócio, em conformidade com o item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 18 e deve reconhecer sua participação em cada um dos ativos e passivos em conformidade com a sua participação na operação em conjunto, incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que possa ter feito parte do valor contábil do investimento.

C8. A entidade deve determinar sua participação nos ativos e passivos relacionados à operação em conjunto com base em seus direitos e obrigações na proporção determinada em conformidade com o acordo contratual. A entidade deve mensurar os valores contábeis iniciais dos ativos e passivos por meio de sua desagregação do valor contábil do investimento no início do período imediatamente precedente, com base nas informações utilizadas pela entidade ao aplicar o método da equivalência patrimonial.

C9. Qualquer diferença resultante do investimento anteriormente contabilizado utilizando-se o MEP, juntamente com quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade no negócio, em conformidade com o item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 18, e do valor líquido reconhecido dos ativos e passivos, incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), deve ser:

(a) compensada com qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) relativo ao investimento, sendo que qualquer diferença remanescente deve ser ajustada contra os lucros ou prejuízos acumulados no início do período imediatamente precedente, se o valor líquido reconhecido dos ativos e passivos, incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), for superior ao investimento desreconhecido (e quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade);



(b) ajustada contra os lucros ou prejuízos acumulados no início do período imediatamente precedente, se o valor líquido reconhecido dos ativos e passivos, incluindo qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), for inferior ao investimento desreconhecido (e quaisquer outros itens que faziam parte do investimento líquido da entidade).

C10. A entidade que mudar do método da equivalência patrimonial para a contabilização de ativos e passivos deve fornecer uma conciliação entre o investimento desreconhecido e os ativos e passivos reconhecidos, juntamente com qualquer diferença remanescente ajustada contra os lucros ou prejuízos acumulados, no início do período imediatamente precedente.

C11. A exceção de reconhecimento inicial dos itens 15 e 24 do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro não deve ser aplicada quando a entidade reconhecer ativos e passivos relacionados à sua participação na operação em conjunto.

Disposições de transição nas demonstrações separadas da entidade

C12. A entidade que, de acordo com o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 35, contabilizava anteriormente em suas demonstrações contábeis separadas a sua participação em operação em conjunto como investimento pelo custo ou em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 38 deve:

(a) desreconhecer o investimento e reconhecer os ativos e passivos relacionados à sua participação na operação em conjunto pelos valores determinados conforme os itens C7 a C9;

(b) fornecer uma conciliação entre o investimento desreconhecido contabilmente e os ativos e passivos reconhecidos, juntamente com qualquer diferença restante ajustada nos lucros acumulados, no início do período imediatamente precedente.

Referências ao "período imediatamente precedente"

C12A. Não obstante as referências ao "período imediatamente precedente" nos itens C2 a C12, a entidade também pode apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não é obrigada a fazê-lo. Se a entidade efetivamente apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores, todas as referências ao "período imediatamente precedente" nos itens C2 a C12 devem ser lidas como o "período comparativo ajustado mais antigo apresentado".

C12B. Se a entidade apresentar informações comparativas não ajustadas para quaisquer períodos anteriores, ela deve identificar claramente as informações que não foram ajustadas e declarar que elas foram elaboradas em base diferente e explicar essa base.

C13. A exceção de reconhecimento inicial dos itens 15 e 24 do Pronunciamento Técnico CPC 32 não se aplica quando a entidade reconhece ativos e passivos relacionados à sua participação em operação em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas como resultado da aplicação dos requisitos de transição para operações em conjunto referidos no item C12.

C14. (Eliminado)

Contabilização de aquisição de participação em operação conjunta

C14A. Na aplicação das alterações introduzidas pelos itens 21A e B33A a B33D, a entidade deve aplicar essas alterações prospectivamente para aquisições de participação em operação conjunta em que as atividades das operações conjuntas constituem negócio, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 15, para as aquisições ocorridas a partir do início do primeiro período em que se apliquem essas



alterações. Consequentemente, os valores reconhecidos para aquisições de participação em operação conjunta que ocorreram em períodos anteriores não devem ser ajustados.

C15 Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 19 (R1) - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture), aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 03 de junho de 2011 e revoga a Interpretação em anexo àquele Pronunciamento, baseada na SIC 13 do IASB, "Empreendimento controlado em conjunto - Contribuições não monetárias de investidor".

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

| | |
|---|------|
| 1. SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO | IE2 |
| 2. SHOPPING CENTER OPERADO EM CONJUNTO | IE9 |
| 3. PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO EM CONJUNTO DE PRODUTO | IE14 |
| 4. BANCO OPERADO EM CONJUNTO | IE29 |
| 5. ATIVIDADES DE EXPLORAÇÃO, DESENVOLVIMENTO E PRODUÇÃO DE ÓLEO E GÁS | IE34 |
| 6. ACORDOS CONTRATUAIS COM GÁS NATURAL LIQUEFEITO | IE44 |

Estes exemplos acompanham, mas não são parte integrante do Pronunciamento Técnico. Eles ilustram aspectos do Pronunciamento Técnico CPC 19, porém não têm a intenção de fornecer orientação interpretativa.

IE1. Estes exemplos retratam situações hipotéticas ilustrando julgamentos que podem ser exercidos quando da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 19 em situações diversas. Muito embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações atuais observadas, todos os fatos e circunstâncias relevantes da situação em particular precisam ser avaliados quando da aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 19.

Exemplo 1 - Serviços de construção

IE2. Sejam A e B partes integrantes de negócio em conjunto - duas companhias separadas - cujos negócios estão voltados ao fornecimento de variados tipos de serviços de construção para a iniciativa privada e para a área pública. Ambas as companhias definem um acordo contratual por meio do qual trabalharão em conjunto para a execução de contrato firmado com um ente estatal, cujo propósito é projetar e construir uma rodovia entre duas cidades. O acordo contratual determina a participação compartilhada de A e B e estabelece o controle conjunto do negócio, cujo objeto é a entrega da rodovia.

IE3. As partes constituem um veículo separado (entidade Z) por meio do qual o negócio em conjunto será executado. A entidade Z, atendendo os interesses de A e B, ingressa no contrato com o ente estatal. Adicionalmente, os ativos e passivos relacionados ao negócio em conjunto são mantidos pela entidade Z. A principal característica da forma legal da entidade Z é que as partes integrantes do negócio em conjunto, e não a entidade Z, possuem direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos da entidade Z.

IE4. O acordo contratual entre A e B adicionalmente estabelece que:

(a) os direitos sobre todos os ativos necessários à execução das atividades previstas no negócio em conjunto são compartilhados entre as partes integrantes com base na participação que cada qual possui, conforme acordo contratual;

(b) as partes integrantes possuem responsabilidades diversas e compartilhadas, por todas as obrigações operacionais e financeiras relacionadas às atividades previstas no negócio em conjunto, com base na participação que cada qual possui, conforme acordo contratual;

(c) o resultado resultante das atividades previstas no negócio em conjunto são compartilhados entre A e B com base na participação que cada qual possui, conforme acordo contratual.

IE5. Para os propósitos de coordenação e supervisão das atividades, A e B indicam o operador (operator), que será empregado de uma das partes. Após um período especificado, o papel desempenhado pelo operador indicado será transferido para um empregado da outra parte. A e B concordam que as atividades devem ser executadas pelos empregados do operador na base "sem ganho ou perda" (no gain or loss basis).

IE6. De acordo com os termos especificados no contrato firmado com o governo, a entidade Z emite as faturas pelos serviços de construção prestados ao ente estatal, em nome das partes integrantes do negócio em conjunto.

Análise

IE7. O acordo contratual é executado por meio de veículo separado cuja forma legal não confere a sua dissociação das partes integrantes do negócio em conjunto (ou seja, os ativos e passivos mantidos na entidade Z são ativos e passivos das partes integrantes do negócio em conjunto). Tal fato é reforçado pelos termos acordados entre as partes integrantes no acordo contratual firmado, os quais estabelecem que A e B têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos, relacionados ao negócio em conjunto que é executado por intermédio da entidade Z. O negócio em conjunto é uma operação em conjunto (joint operation).

IE8. A e B, cada qual, devem reconhecer em suas demonstrações contábeis suas respectivas participações sobre os ativos (exemplo, imobilizado, contas a receber) e sobre os passivos resultantes do negócio em conjunto (exemplo, contas a pagar a terceiros) com base na participação de cada parte acordada em contrato. Cada qual deve reconhecer ainda suas respectivas participações sobre as receitas e despesas resultantes dos serviços de construção fornecidos ao ente estatal por intermédio da entidade Z.

Exemplo 2 - Shopping center operado em conjunto

IE9. Duas companhias do setor imobiliário (partes integrantes) constituem um veículo separado (entidade X) para fins de aquisição e operação de um Shopping Center. O acordo contratual entre as partes estabelece o controle conjunto das atividades que serão conduzidas pela entidade X. A principal característica da forma legal da entidade X consiste no fato de que a própria entidade X, ao invés das partes integrantes do negócio em conjunto, tem direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos relacionados ao negócio em conjunto. Essas atividades incluem a locação de lojas, a administração de seu estacionamento, a manutenção do shopping e de seus equipamentos, como, por exemplo, seus elevadores, e a construção de reputação e desenvolvimento da base de clientes para o shopping como um todo.

IE10. Os termos do acordo contratual são de tal forma que:

(a) a entidade X tem a propriedade do Shopping Center. O acordo contratual não especifica que as partes integrantes do negócio em conjunto têm direitos sobre o Shopping Center;

(b) as partes integrantes do negócio em conjunto não são responsáveis pelos débitos, por passivos e quaisquer obrigações da entidade X. Se a entidade X não tiver condições de pagar quaisquer de suas dívidas ou passivos, ou ainda não for apta a transferi-los para terceiros, a responsabilidade de cada parte integrante do negócio em conjunto está limitada ao montante não pago equivalente ao capital integralizado;

(c) as partes integrantes do negócio em conjunto têm direito de vender ou dar em garantia sua participação na entidade X;



(d) cada parte integrante do negócio em conjunto faz jus à participação nos resultados advindos da operação do Shopping Center (fruto da receita de locação líquida dos custos de operação), em conformidade com a participação de cada um na entidade X.

Análise

IE11. O negócio em conjunto é executado por meio de veículo separado, cuja forma legal caracteriza o veículo como sendo uma entidade independente (ou seja, os ativos e passivos mantidos no veículo separado são ativos e passivos do veículo separado e não os são das partes integrantes do negócio em conjunto). Adicionalmente, os termos do acordo contratual não especificam que as partes integrantes do negócio em conjunto têm direitos sobre os ativos ou obrigações pelos passivos, relacionados ao negócio em conjunto. Em vez disso, os termos do acordo contratual estabelecem que as partes possuem direitos sobre os ativos líquidos da entidade X.

IE12. Como base no descrito acima, não há outros fatos ou circunstâncias que indiquem que as partes integrantes do negócio em conjunto têm substancialmente direitos aos benefícios econômicos advindos dos ativos relacionados ao negócio em conjunto, e que têm obrigações pelos passivos relacionados ao negócio em conjunto. O negócio em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE13. As partes integrantes do negócio em conjunto devem reconhecer seus direitos sobre os ativos líquidos da entidade X como investimento e devem contabilizá-los adotando o método da equivalência patrimonial.

Exemplo 3 - Produção e distribuição em conjunto de produto

IE14. As companhias A e B (partes integrantes) definem um acordo estratégico e operacional (estrutura do acordo) por meio do qual concordam em cumprir com os seus termos propostos para executar a produção e a distribuição de produto (produto P) em diferentes mercados.

IE15. As partes integrantes concordam em executar as atividades de produção e distribuição por intermédio de negócios em conjunto, conforme descrito a seguir:

(a) Atividade de produção: as partes acordam executar a atividade de produção por meio de negócio em conjunto (acordo de produção). O acordo de produção é estruturado por intermédio de veículo separado (entidade M), cuja forma legal caracteriza-o como uma entidade própria (ou seja, os ativos e passivos mantidos pela entidade M são de fato ativos e passivos da entidade M e não das partes integrantes do negócio em conjunto). Em conformidade com a estrutura do acordo, as partes têm o compromisso de adquirir para elas próprias toda a produção do produto P, manufaturado com base no acordo de produção, de acordo com seus respectivos interesses de participação na entidade M. As partes integrantes subsequentemente vendem o produto P para outro negócio em conjunto, controlado conjuntamente pelas duas partes integrantes A e B, estabelecido exclusivamente para servir ao propósito de distribuir o produto P, conforme descrito a seguir. Nem a estrutura do acordo tampouco o negócio em conjunto entre A e B, que disciplina a atividade de produção, especifica se as partes integrantes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos, relativos às atividades de produção.

(b) Atividade de distribuição: as partes integrantes acordam executar a atividade de distribuição por meio de negócio em conjunto (acordo de distribuição). As partes estruturam o acordo de distribuição por meio de veículo separado (entidade D), cuja forma legal caracteriza-o como entidade própria (ou seja, os ativos e passivos mantidos pela entidade D são de fato ativos e passivos da entidade D e não das partes integrantes do negócio em conjunto). Em conformidade com a estrutura do acordo, o acordo de distribuição (veículo separado) faz as suas exigências do produto P para as partes integrantes do negócio, A e B, de acordo com as necessidades dos diferentes mercados por onde o acordo de distribuição (veículo separado) vende os produtos. Nem a estrutura do acordo tampouco o negócio em conjunto entre A e B, que disciplina a atividade de distribuição, especifica se as partes integrantes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos, relativos às atividades de distribuição.



IE16. Adicionalmente, a estrutura do acordo estabelece:

(a) que o acordo de produção (veículo M) vai produzir o produto P atendendo as exigências para o produto P, que o acordo de distribuição (veículo D) coloca nos mercados em nome das partes integrantes;

(b) os termos comerciais estão relacionados à venda do produto P pelo acordo de produção (veículo M) para as partes integrantes A e B. O acordo de produção (veículo M) vai vender o produto P para as partes integrantes pelo preço acordado por A e B, do modo a cobrir os custos de produção incorridos. Subsequentemente, as partes venderão o produto para o acordo de distribuição (veículo D), pelo preço acordado por A e B;

(c) que qualquer insuficiência de caixa que o acordo de produção (veículo M) venha a ter, será financiado pelas partes integrantes A e B, em conformidade com seus interesses de participação na entidade M.

Análise

IE17. A estrutura do acordo estabelece os termos segundo os quais as partes integrantes A e B vai conduzir a produção e distribuição do produto P. Essas atividades serão conduzidas por meio de negócios em conjunto cujo propósito é produzir e distribuir o produto P.

IE18. As partes integrantes conduzem o acordo de produção por intermédio da entidade M cuja forma legal confere a separação entre as partes integrantes e a entidade M (veículo separado). Adicionalmente, nem a estrutura do acordo tampouco o negócio em conjunto, que disciplina a atividade de produção, especificam que as partes integrantes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos, relacionados à atividade de produção. Entretanto, ao se considerar os fatos e circunstâncias a seguir, as partes integrantes concluem que o acordo de produção é uma operação em conjunto (joint operation):

(a) as partes comprometeram-se elas próprias a adquirirem toda a produção do produto P, manufaturado pelo acordo de produção. Consequentemente, A e B tem direitos a substancialmente todos os benefícios econômicos dos ativos do acordo de produção;

(b) o acordo de produção manufatura o produto P com vistas a atingir a quantidade e a qualidade requerida pelas partes integrantes, de modo que elas possam atender a demanda pelo produto P indicada pelo acordo de distribuição. A dependência exclusiva que o acordo de produção tem das partes integrantes em termos de geração de fluxo de caixa e o comprometimento das partes integrantes de fornecer fluxo de caixa, para o caso de o acordo de produção incorrer em problemas de caixa, são indicativos de que as partes integrantes têm obrigação pelos passivos do acordo de produção, posto que referidos passivos serão liquidados ou por meio das compras do produto P pelas partes integrantes ou por meio de fornecimento direto de fluxos de caixa pelas partes integrantes.

IE19. As partes integrantes conduzem as atividades de distribuição por meio da entidade D, cuja forma legal confere separação entre as partes integrantes e a entidade. Adicionalmente, nem a estrutura do acordo tampouco o negócio em conjunto, que disciplina a atividade de distribuição, especificam que as partes integrantes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos, relacionados à atividade de distribuição.

IE20. Não há fatos ou circunstâncias que indiquem que as partes integrantes tenham direitos a substancialmente todos os benefícios econômicos advindos dos ativos relacionados ao acordo de distribuição ou que as partes integrantes tenham obrigação pelos passivos relacionados ao acordo de distribuição. O acordo de distribuição é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE21. A e B devem reconhecer em suas demonstrações contábeis suas respectivas participações sobre os ativos (por exemplo, imobilizado, caixa) e suas respectivas participações nos passivos resultantes do



acordo de produção (por exemplo, contas a pagar a terceiros) com base em seus interesses de propriedade na entidade M. Cada parte integrante ainda deve reconhecer suas respectivas participações sobre as despesas resultantes da produção do produto P incorridas pelo acordo de produção e suas respectivas participações sobre as receitas relacionadas às vendas do produto P pelo acordo de distribuição.

IE22. As partes integrantes devem reconhecer seus direitos sobre os ativos líquidos do acordo de distribuição como investimento e contabilizá-lo adotando o método da equivalência patrimonial.

Variação

IE23. Assuma que as partes integrantes acordem que o acordo de produção descrito acima seja responsável não só pela produção do produto P, mas também por sua distribuição a terceiros independentes (clientes).

IE24. As partes integrantes ainda acordam definir o acordo de distribuição tal qual descrito anteriormente, para distribuir o produto P exclusivamente em assistência ao processo de ampliação da distribuição em mercados específicos adicionais.

IE25. O acordo de produção (entidade M) ainda vende o produto P diretamente para o acordo de distribuição (entidade D). Nenhuma proporção fixa da produção gerada pelo acordo de produção tem a sua aquisição assegurada (não há compromisso nesse sentido) pelo, ou reservada para o, acordo de distribuição (entidade D).

Análise

IE26. A variação acima não afetou a forma legal do veículo separado por meio do qual a atividade de produção é conduzida tampouco os termos contratuais relacionados aos direitos das partes integrantes sobre os ativos e suas obrigações pelos passivos, relacionados às atividades de produção. Contudo, torna o acordo de produção um acordo autofinanciado, em decorrência de torná-lo apto a executar a atividade comercial por conta própria, distribuindo o produto P a terceiros independentes (clientes) e, conseqüentemente, assumindo riscos de demanda, de estocagem e de crédito. Ainda que o acordo de produção possa vender o produto P para o acordo de distribuição, nesse cenário o acordo de produção não é dependente das partes integrantes para conduzir suas atividades em base contínua. Nesse caso, o acordo de produção é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE27. A variação não teve qualquer efeito na qualificação do acordo de distribuição como empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE28. As partes integrantes devem reconhecer seus direitos sobre os ativos líquidos do acordo de produção e seus direitos sobre os ativos líquidos do acordo de distribuição como investimento e devem contabilizá-los adotando o método da equivalência patrimonial.

Exemplo 4 - Banco operado em conjunto

IE29. Os bancos A e B (partes integrantes) acordam combinar suas atividades de banco comercial (corporate), de banco de investimento, de gestão de ativos e de serviços financeiros por meio da constituição de veículo separado (banco C). Ambas as partes integrantes esperam que o acordo contratual as beneficie de diferentes formas. O banco A acredita que o acordo permite alcançar seus planos estratégicos de crescer em tamanho, oferecendo-lhe a oportunidade de explorar seu potencial total de crescer organicamente por meio da ampliação da oferta de produtos e serviços. O banco B espera que o acordo reforce a sua oferta de produtos de poupança e de aplicação financeira.

IE30. A principal característica da forma legal do banco C é aquela que o torna um veículo separado para atuar por conta própria (ou seja, os ativos e passivos mantidos no veículo separado são ativos e



passivos do veículo separado e não das partes integrantes). Os bancos A e B, cada qual, possuem 40% de interesses de participação no banco C, sendo que os 20% de participações remanescentes estão distribuídos de modo disperso no mercado em que o banco C é listado em bolsa. O acordo de acionistas celebrado entre os bancos A e B estabelece o controle conjunto das atividades do banco C.

IE31. Adicionalmente, os bancos A e B ingressam em um acordo irrevogável segundo o qual, mesmo no caso de litígio, ambos acordam fornecer os recursos necessários no montante requerido e, se exigido, conjuntamente e de modo ostensivo, garantir que o banco C cumpra com toda a legislação e regulação bancária aplicável, bem como honrar quaisquer compromissos assumidos perante as autoridades bancárias. Esse compromisso representa a assunção de 50% dos recursos necessários, por parte de cada um dos bancos A e B, para garantir que o banco C cumpra toda a legislação e regulação bancária aplicável.

Análise

IE32. O negócio em conjunto é executado por meio de veículo separado cuja forma legal confere a separação entre as partes integrantes e o veículo separado. Os termos do acordo contratual não especificam que as partes têm direitos sobre os ativos e obrigações pelos passivos do banco C, porém estabelece que as partes têm direitos sobre os ativos líquidos do banco C. O compromisso firmado pelas partes de fornecer suporte ao banco C, caso o mesmo não consiga cumprir com toda a legislação e regulação bancária aplicável, não é por si só indicativo de que as partes têm obrigação pelos passivos do banco C. Não existem outros fatos e circunstâncias que indiquem que as partes têm direitos substancialmente a todos os benefícios econômicos advindos dos ativos do banco C e que as partes têm obrigação pelos passivos do banco C. O negócio em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE33. Ambos os bancos A e B devem reconhecer seus direitos sobre os ativos líquidos do banco C como investimento e devem contabilizá-los adotando o método da equivalência patrimonial.

Exemplo 5 - Atividades de exploração, desenvolvimento e produção de óleo e gás

IE34. As companhias A e B (partes integrantes) constituem um veículo separado (entidade H) e celebram um acordo de operação em conjunto (Joint Operating Agreement (JOA)) para executar atividades de exploração, desenvolvimento e produção de óleo e gás no país O. A principal característica da forma legal da entidade H é aquela que a torna um veículo separado para atuar por conta própria (ou seja, os ativos e passivos mantidos no veículo separado são ativos e passivos do veículo separado e não das partes integrantes).

IE35. O país O confere à entidade H o direito de concessão para as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de óleo e gás, a serem executadas em blocos específicos destinados para tal (áreas de exploração).

IE36. O acordo de acionistas e o acordo de operação em conjunto (JOA) estabelecem que as partes integrantes têm direitos e obrigações relacionadas a referidas atividades. Os principais termos dos acordos são sumariados a seguir.

Acordo de acionistas

IE37. O conselho de administração (ou órgão de administração equivalente) da entidade H consiste de um membro para cada parte integrante. Cada parte integrante do acordo tem 50% de participação acionária na entidade H. O consentimento unânime dos diretores é exigido para que a solução de qualquer matéria seja aprovada.

Acordo para operação em conjunto (JOA)



IE38. O acordo de operação em conjunto (JOA) estabelece um comitê operacional. Esse comitê consiste de um representante para cada parte integrante. Cada parte integrante tem 50% de participação no comitê operacional.

IE39. O comitê operacional aprova orçamentos e programas de trabalho relacionados às atividades, os quais do mesmo modo requerem consentimento unânime dos representantes para cada parte integrante. Uma das partes é indicada como operador (operator) e fica responsável por administrar e conduzir os programas de trabalho aprovados.

IE40. O acordo de operação em conjunto (JOA) estabelece que os direitos e obrigações advindos das atividades de exploração, desenvolvimento e produção de óleo e gás devem ser compartilhados entre as partes integrantes, proporcionalmente à participação de cada parte na entidade H. Objetivamente, o acordo de operação em conjunto (JOA) estabelece que as partes devem compartilhar:

(a) os direitos e obrigações advindos das atividades de exploração e desenvolvimento concedidas à entidade H (por exemplo, direitos de concessão, passivos de recuperação de área degradada (Asset Retirement Obligations) e ambientais (Environmental Obligations), quaisquer royalties e tributos a serem recolhidos);

(b) a produção obtida; e

(c) todos os custos associados aos programas de trabalho.

IE41. Os custos incorridos com relação a todos os programas de trabalho são cobertos por aportes de caixa requeridos das partes. Se porventura uma das partes falhar no cumprimento de suas obrigações monetárias (entrar em default), a outra parte é requerida a contribuir com a entidade H no montante correspondente (parte em default). O montante em default é considerado uma dívida entre as partes (aquela parte que honrou o compromisso possui direito de regresso contra aquela parte que entrou em default).

Análise

IE42. As partes executam o acordo em conjunto por meio de veículo separado cuja forma legal confere separação entre as partes e o veículo separado. As partes puderam reverter a avaliação inicial de seus direitos e obrigações advindas da forma legal do veículo separado por meio do qual o negócio é conduzido. Elas fizeram isso ao concordarem com os termos do acordo de operação em conjunto (JOA) que confere a elas os direitos aos ativos (por exemplo, direitos de concessão para atividades de desenvolvimento e exploração, e quaisquer outros ativos originados dessas atividades) e obrigações pelos passivos (por exemplo, custos e obrigações advindos de programas de trabalho) que são mantidos pela entidade H. O negócio em conjunto é uma operação em conjunto (joint operation).

IE43. As duas companhias A e B devem reconhecer em suas demonstrações contábeis suas respectivas participações nos ativos e quaisquer passivos resultantes do negócio em conjunto, com base em seus respectivos interesses de participação acordados. Nessa base, cada parte deve também reconhecer sua respectiva participação nas receitas (receita de venda pela participação de cada qual na produção) e sua respectiva participação nas despesas.

Exemplo 6 - Acordos contratuais com gás natural liquefeito

IE44. A companhia A detém uma área destinada à exploração de gás não desenvolvida, que contém reservas de grande potencial. A companhia A entende que a área destinada à exploração de gás não desenvolvida só será economicamente viável caso toda a produção de gás seja vendida a clientes que estejam em mercados situados no exterior (overseas markets). Para tanto, um processador de gás liquefeito (Liquefied Natural Gas (LNG)) precisa ser construído de modo a liquefazer o gás extraído e permitir o seu transporte oceânico para mercados situados além mar.



IE45. A companhia A ingressa em um negócio em conjunto com a companhia B a fim de desenvolver e operar a área destinada à exploração de gás não desenvolvida e o processador de gás liquefeito (LNG). Em conformidade com o acordo, as companhias A e B (partes integrantes) concordam verter a área destinada à exploração de gás não desenvolvida e caixa para um novo veículo separado, entidade C. Em contrapartida às respectivas contribuições, cada parte recebe 50% de participação na entidade C. A principal característica da forma legal da entidade C é aquela que a torna um veículo separado para atuar por conta própria (ou seja, os ativos e passivos mantidos no veículo separado são ativos e passivos do veículo separado e não das partes integrantes).

IE46. O acordo entre as partes especifica que:

(a) as companhias A e B precisam, cada qual, indicar dois membros para o conselho de administração da entidade C. Os membros do conselho de administração precisam, de modo unânime, concordar com os investimentos e as estratégias a serem adotadas pela entidade C;

(b) a administração diária da área de exploração de gás não desenvolvida e do processador de gás liquefeito (LNG), incluindo as atividades de desenvolvimento e construção, será executada pelo pessoal técnico (staff) da companhia B, em consonância com as direções conjuntamente acordadas pelas partes. A entidade C irá reembolsar a entidade B pelos custos por ela incorridos na execução das tarefas sob sua incumbência;

(c) a entidade C é responsável pelos tributos e royalties incidentes sobre a produção e venda de gás liquefeito (LNG), assim como por outros passivos incorridos no curso ordinário dos negócios, como aqueles originados de contas a pagar, do restabelecimento de condições naturais da área de exploração e da recuperação de ativos;

(d) as companhias A e B têm participações iguais sobre os lucros auferidos com as atividades executadas por meio do negócio em conjunto, e dessa forma, fazem jus em igualdade de condições aos dividendos distribuídos pela entidade C.

IE47. O acordo contratual não especifica que qualquer parte tem direito sobre os ativos e obrigações pelos passivos da entidade C.

IE48. O conselho de administração da entidade C decide ingressar em um acordo de financiamento, por meio de empréstimo sindicalizado (pool de bancos), para angariar recursos para fazerem face ao desenvolvimento da área de exploração de gás não desenvolvida e para a construção do processador de gás liquefeito (LNG). O custo total estimado de desenvolvimento e construção é de 1 bilhão de unidades monetárias.

IE49. O empréstimo sindicalizado garante à entidade C 700 milhões de unidades monetárias. O acordo de financiamento confere aos bancos financiadores o direito de regresso contra as companhias A e B, somente em caso de não cumprimento do acordo de financiamento pela entidade C (default de C), durante o desenvolvimento da área de exploração de gás não desenvolvida e a construção do processador de gás liquefeito (LNG). O acordo de financiamento prevê que os bancos financiadores não terão direito de regresso contra as companhias A e B, uma vez que o processador de gás liquefeito (LNG) esteja em operação, posto que estando em operação a entidade C será capaz de gerar fluxos de caixa, por meio das vendas de gás liquefeito, para fazerem face às obrigações com o acordo de financiamento. Muito embora os bancos credores não tenham o direito de regresso contra as companhias A e B, o empréstimo sindicalizado tem o risco de default de C mitigado por meio de gravame imposto ao processador de gás liquefeito (LNG), que é oferecido como garantia real.

Análise

IE50. O negócio em conjunto é executado por meio de veículo separado cuja forma legal confere separação entre as partes e o veículo separado. Os termos do acordo contratual celebrado não especificam que as partes têm direitos sobre os ativos ou obrigações pelos passivos da entidade C,



muito embora estabeleçam que as partes têm direitos sobre os ativos líquidos da entidade C. A natureza do direito de regresso previsto no acordo de financiamento, durante o desenvolvimento da área de exploração de gás não desenvolvida e a construção do processador de gás liquefeito (LNG), que em síntese prevê o oferecimento de garantias em separado pelas companhias A e B nessa fase, não impõe por si só que as partes assumam as obrigações pelos passivos da entidade C (ou seja, o empréstimo sindicalizado é uma obrigação de C). As companhias A e B possuem passivos em separado, os quais representam as garantias oferecidas para o caso de a entidade C descumprir suas obrigações com o empréstimo sindicalizado (default de C), durante a fase de desenvolvimento e construção.

IE51. Não há fatos ou circunstâncias que indiquem que as partes integrantes tenham direitos a substancialmente todos os benefícios econômicos advindos dos ativos da entidade C ou que as partes integrantes tenham obrigação pelos passivos da entidade C. O negócio em conjunto é um empreendimento controlado em conjunto (joint venture).

IE52. As partes devem reconhecer seus direitos sobre os ativos líquidos da entidade C como investimento e devem contabilizá-los adotando o método da equivalência patrimonial.

Exemplo 7 - Contabilização de aquisição de participação em operação conjunta em que a atividade é um negócio

IE53. As companhias A, B e C têm o controle conjunto da operação conjunta D cuja atividade é um negócio tal como definido no CPC 15.

IE54. A companhia E adquire 40% da participação acionária da companhia A na operação conjunta D ao custo de \$ 300 e incorre em custos relacionados à aquisição de \$ 50.

IE55. O acordo contratual entre as partes, como parte da aquisição pela companhia E, estabelece que a participação da companhia E, em diversos ativos e passivos, seja diferente de sua participação na operação conjunta D. A tabela a seguir apresenta a participação da companhia E nos ativos e passivos relacionados com a operação conjunta D, conforme estabelecido no acordo contratual entre as partes:

| | <i>Participação da companhia E nos ativos e passivos relacionados à operação conjunta D</i> |
|---|---|
| Ativo imobilizado | 48% |
| Ativo intangível (exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill)) | 90% |
| Contas a receber | 40% |
| Estoque | 40% |
| Obrigações por benefícios de aposentadoria | 15% |
| Contas a pagar | 40% |
| Passivos contingentes | 56% |

Análise

IE56. A companhia E reconhece nas suas demonstrações contábeis a sua parte dos ativos e passivos resultantes do acordo contratual (ver item 20).

IE57. Aplicam-se os princípios de contabilização de combinação de negócios do Pronunciamento Técnico CPC 15 e de outros pronunciamentos para identificar, reconhecer, mensurar e classificar os ativos adquiridos e os passivos assumidos na aquisição da participação na operação conjunta D. Isto porque a companhia E adquiriu uma participação em operação conjunta em que a atividade é um negócio (ver item 21A).

IE58. No entanto, a companhia E não aplica os princípios de contabilização de combinação de negócios do Pronunciamento Técnico CPC 15 e de outros pronunciamentos que conflitem com a orientação deste pronunciamento. Conseqüentemente, de acordo com o item 20, a companhia E reconhece e mensura,



em relação à sua participação na operação conjunta D, apenas a sua parte em cada um dos ativos mantidos e em cada um dos passivos assumidos, como estabelecido no acordo contratual. A companhia E não inclui em seus ativos e passivos as participações das outras partes na operação conjunta D.

IE59. O CPC 15 requer que o adquirente mensure os ativos adquiridos e os passivos assumidos identificáveis pelo valor justo na data de aquisição com algumas exceções, por exemplo, ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos não são mensurados pelo valor justo, mas são mensurados de acordo com o CPC 32 - Tributos sobre o Lucro. Tal mensuração não conflita com este pronunciamento e, portanto, esses requisitos são aplicáveis.

IE60. Consequentemente, a companhia E determina o valor justo ou outra mensuração prevista no CPC 15 de sua participação nos ativos e passivos identificáveis relacionados com a operação conjunta D. A tabela a seguir apresenta o valor justo, ou outra mensuração prevista pelo Pronunciamento Técnico CPC 15, da parte da companhia E nos ativos e passivos identificáveis relacionados com a operação conjunta D:

| | Valor justo, ou outra mensuração prevista pelo CPC 15, da parte da companhia E nos ativos e passivos identificáveis da operação conjunta D |
|--|--|
| | \$ |
| Ativo imobilizado | 138 |
| Ativo intangível (exceto ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>)) | 72 |
| Contas a receber | 84 |
| Estoque | 70 |
| Obrigações por benefícios de aposentadoria | (12) |
| Contas a pagar | (48) |
| Passivos contingentes | (52) |
| Passivo fiscal diferido | (24) |
| Ativos líquidos | 228 |

IE61. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15, o excesso da contraprestação transferida em relação ao montante atribuído à participação da companhia E nos ativos líquidos identificáveis deve ser registrado como ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*):

| | |
|--|--------|
| Contraprestação transferida | \$ 300 |
| Participação da companhia E nos ativos e passivos identificáveis relativos à sua participação na operação conjunta | \$ 228 |
| Ágio por expectativa de rentabilidade futura (<i>goodwill</i>) | \$ 72 |

IE62. Os custos relacionados com a aquisição no valor de \$ 50 não devem ser considerados como parte da contraprestação transferida na operação conjunta. Esses custos devem ser reconhecidos como despesa no resultado do período em que os custos forem incorridos e os serviços forem recebidos (ver item 53 do CPC 15).

Exemplo 8 - Direito de utilização de conhecimento para operação conjunta em que a atividade é um negócio

IE63. As companhias A e B são duas companhias cuja atividade é a construção de baterias de alto desempenho para diversas aplicações.

IE64. Para desenvolver baterias para veículos elétricos, as companhias montaram um acordo contratual (operação conjunta Z) para trabalhar em conjunto. As companhias A e B têm o controle conjunto da operação conjunta Z. Esse acordo é uma operação conjunta em que a atividade é um negócio conforme definido no CPC 15.

IE65. Após vários anos, os operadores em conjunto (companhias A e B) concluíram que é viável o desenvolvimento de bateria para veículos elétricos utilizando material M. No entanto, o processamento de materiais M requer conhecimento especializado e, até agora, o material M só tem sido usado na produção de cosméticos.

IE66. A fim de obter acesso ao conhecimento existente no processamento do material M, as companhias A e B acordam com a companhia C para que ela adquira participação na operação conjunta Z das empresas A e B, tornando-se parte do acordo contratual.

IE67. As atividades da companhia C até agora eram apenas o desenvolvimento e a produção de cosméticos. Ela tem longo e amplo conhecimento em processamento do material M.

IE68. Em troca de sua participação na operação conjunta Z, a companhia C paga em dinheiro para as companhias A e B e concede o direito de usar o seu conhecimento no processamento do material M para fins de operação conjunta Z. Além disso, a companhia C cede alguns de seus empregados com experiência em processamento do material M à operação conjunta Z. No entanto, a companhia C não transfere o controle do conhecimento para as companhias A e B ou a operação conjunta Z porque retém todos os seus direitos. Em particular, a companhia C tem direito a retirar o direito de usar o seu conhecimento no processamento do material M e retirar seus empregados destacados, sem quaisquer restrições ou remuneração para as companhias A e B ou a operação conjunta Z, se cessar a sua participação na operação conjunta Z.

IE69. O valor justo do conhecimento da companhia C, na data da aquisição da participação na operação conjunta, é \$ 1.000. Imediatamente antes da aquisição, o valor contábil do conhecimento nas demonstrações contábeis da companhia C é \$ 300.

Análise

IE70. A companhia C adquiriu uma participação na operação conjunta Z em que a atividade da operação conjunta é um negócio, tal como definido no CPC 15.

IE71. Na contabilização da aquisição de sua participação na operação conjunta, a companhia C aplica todos os princípios de contabilização de combinação de negócios do Pronunciamento Técnico CPC 15 e de outros pronunciamentos que não conflitem com as orientações deste pronunciamento (ver item 21A). Portanto, a companhia C reconhece nas suas demonstrações contábeis a sua parte dos ativos e passivos decorrentes do acordo contratual (ver item 20).

IE72. A companhia C concede o direito de utilizar o seu conhecimento no processamento do material M à operação conjunta Z como parte da adesão à operação conjunta Z como operador em conjunto. No entanto, a companhia C mantém o controle desse direito porque tem o direito de retirar o direito de usar

o seu conhecimento no processamento do material M e retirar seus empregados destacados, sem quaisquer restrições ou qualquer remuneração para as companhias A e B ou a operação conjunta Z, se cessar a sua participação na operação conjunta Z.

IE73. Consequentemente, a companhia C continua a reconhecer o conhecimento no processamento do material M após a aquisição da participação na operação conjunta Z porque retém todos os seus direitos. Isso significa que a companhia C continua a reconhecer o conhecimento com base em seu valor contábil de \$ 300. Como consequência de reter o controle do direito de usar o conhecimento que ela concedeu para a operação conjunta, a companhia C tem garantido o direito de utilizar o conhecimento para si mesma. Consequentemente, a companhia C não deve remensurar o conhecimento e não deve reconhecer ganho ou perda sobre a concessão do direito de usá-lo.

NOTA:

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

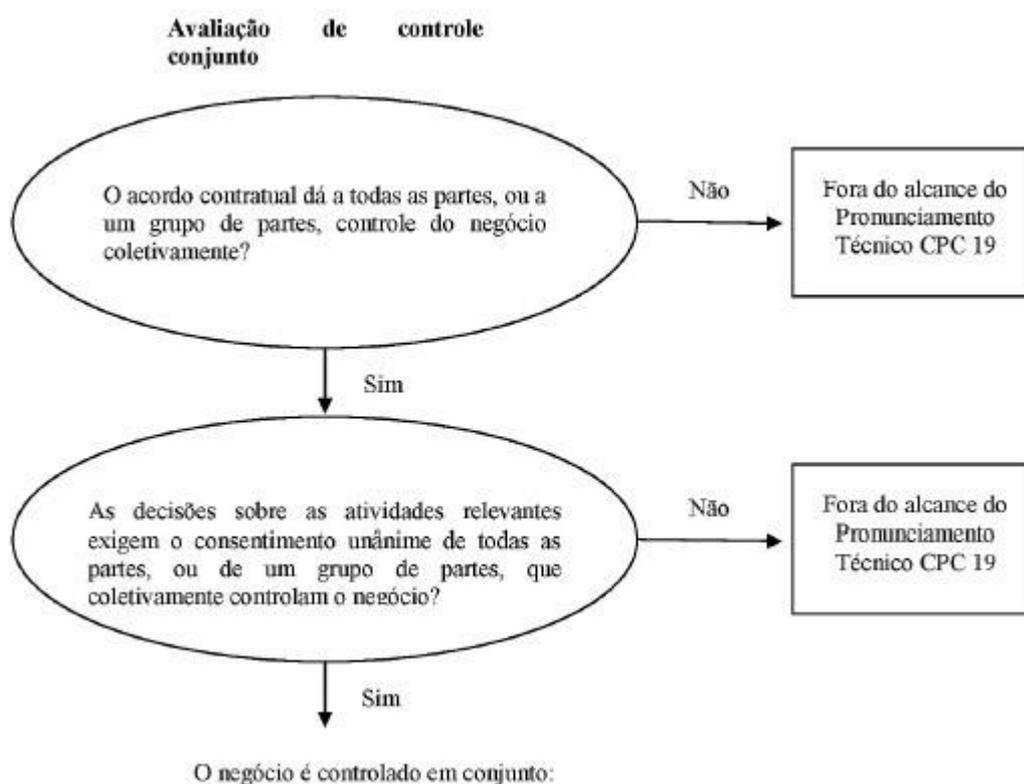
Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, Mairiporã, Mauá, Osasco, Ribeirão Pires, Rio Grande da Serra, São Bernardo do Campo, São Caetano do Sul, São Paulo e Taboão da Serra.

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

(1) Assim definidos no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas.

RESOLUÇÃO CVM Nº 100, DE 20 DE MAIO DE 2022* - (DOU de 25/05/2022)
ANEXO "A" (*) – (REPUBLICAÇÃO)

B10. Um acordo contratual pode incluir cláusulas sobre solução de litígios, como, por exemplo, arbitragem. Essas disposições podem permitir que decisões sejam tomadas na ausência de consentimento unânime entre as partes que têm controle comum. A existência dessas disposições não impede que o negócio seja controlado em conjunto e, conseqüentemente, seja um negócio em conjunto.



() Republicado, em parte, por ter saído com baixa resolução da imagem no DOU de 23/5/2022, Seção 1, pág. 111.*

RESOLUÇÃO CVM Nº 101, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 20(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de custos de empréstimos.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 20(R1), que trata de custos de empréstimos, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 672, de 20 de outubro 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 20 (R1)

Custos de Empréstimos

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 23 (IASB - BV 2011)

| Sumário | Item |
|--|---------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 4 |
| DEFINIÇÕES | 5 - 7 |
| RECONHECIMENTO | 8 - 25 |
| Custos de empréstimos elegíveis à capitalização | 10 - 15 |
| Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável | 16 |
| Início da capitalização | 17 - 19 |
| Suspensão da capitalização | 20 - 21 |
| Cessação da capitalização | 22 - 25 |
| DIVULGAÇÃO | 26 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 27 - 30 |

Objetivo

1. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável formam parte do custo de tal ativo. Outros custos de empréstimos devem ser reconhecidos como despesa.

Alcance

2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento na contabilização dos custos de empréstimos.

3. O Pronunciamento não trata do custo real ou imputado a títulos patrimoniais (custo do capital próprio), incluindo ações preferenciais classificadas no patrimônio líquido.

4. A entidade não é requerida a aplicar este Pronunciamento aos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de:



(a) ativo qualificável mensurado por valor justo, como, por exemplo, ativos biológicos dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 29; ou

(b) estoques que são manufaturados ou de outro modo produzidos, em larga escala e em bases repetitivas.

Definições

5. Este Pronunciamento utiliza os seguintes termos com os significados especificados:

Custos de empréstimos são juros e outros custos que a entidade incorre em conexão com o empréstimo de recursos.

Ativo qualificável é um ativo que, necessariamente, demanda um período de tempo substancial para ficar pronto para seu uso ou venda pretendidos.

6. Custos de empréstimos podem incluir:

(a) encargos financeiros calculados com base no método da taxa efetiva de juros, como descrito no CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários e no CPC 48 - Instrumentos Financeiros;

(b) (eliminada);

(c) (eliminada);

(d) juros sobre passivos de arrendamento reconhecidos de acordo com o CPC 06 - Arrendamentos; e

(e) variações cambiais decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, na extensão em que elas sejam consideradas como ajuste, para mais ou para menos, do custo dos juros.

7. Dependendo das circunstâncias, um ou mais dos seguintes ativos podem ser considerados ativos qualificáveis:

(a) estoques;

(b) plantas industriais para manufatura;

(c) usinas de geração de energia;

(d) ativos intangíveis;

(e) propriedades para investimentos;

(f) plantas portadoras.

Ativos financeiros e estoques que são manufaturados, ou de outro modo produzidos, ao longo de um curto período de tempo, não são ativos qualificáveis. Ativos que estão prontos para seu uso ou venda pretendidos quando adquiridos não são ativos qualificáveis.

Reconhecimento



8. A entidade deve capitalizar os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável como parte do custo do ativo. A entidade deve reconhecer os outros custos de empréstimos como despesa no período em que são incorridos.

9. Custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativo qualificável devem ser capitalizados como parte do custo do ativo quando for provável que eles irão resultar em benefícios econômicos futuros para a entidade e que tais custos possam ser mensurados com confiabilidade. Quando a entidade aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (ou a sistemática de Correção Monetária Integral, enquanto não aprovado esse Pronunciamento Técnico), deve reconhecer como parte dos custos de empréstimos atribuíveis aos ativos qualificáveis apenas a parcela excedente à inflação.

Custos de empréstimos elegíveis à capitalização

10. Os custos de empréstimos que são atribuíveis diretamente à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável são aqueles que seriam evitados se os gastos com o ativo qualificável não tivessem sido feitos. Quando a entidade toma emprestados recursos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável particular, os custos do empréstimo que são diretamente atribuíveis ao ativo qualificável podem ser prontamente identificados.

11. Pode ser difícil identificar uma relação direta entre empréstimos específicos e um ativo qualificável e determinar os empréstimos que poderiam ter sido evitados. Tal dificuldade ocorre, por exemplo, quando a atividade de financiamento da entidade é coordenada de forma centralizada num conjunto de empresas sob controle comum. Dificuldades também surgem quando a entidade utiliza uma gama variada de instrumentos de dívida para obter recursos com taxas de juros variadas e empresta tais recursos para outras entidades do mesmo grupo econômico em diversas bases. Outras complicações surgem por meio do uso de empréstimos denominados ou relacionados a moedas estrangeiras, quando o grupo econômico opera em economias altamente inflacionárias e quando há flutuações nas taxas de câmbio. Como resultado, pode ser difícil a determinação do montante dos custos de empréstimos que devam ser diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificável, sendo requerido o exercício de julgamento nessas circunstâncias.

12. Na extensão em que a entidade toma recursos emprestados especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização como sendo aqueles efetivamente incorridos sobre tais empréstimos durante o período, menos qualquer receita financeira decorrente do investimento temporário de tais empréstimos.

13. Os contratos financeiros para um ativo qualificável podem resultar em a entidade obter recursos de empréstimos e incorrer em custos de empréstimos associados antes que parte ou todos os recursos sejam utilizados para gastos com o ativo qualificável. Nessas circunstâncias, os recursos são frequentemente investidos até que se incorra em gastos com o ativo qualificável. Na determinação do montante de custos de empréstimos elegíveis à capitalização durante o período, quaisquer receitas financeiras ganhas sobre tais recursos devem ser deduzidas dos custos dos empréstimos incorridos.

14. À medida que a entidade toma recursos emprestados sem destinação específica e os utiliza com o propósito de obter ativo qualificável, a entidade deve determinar o montante dos custos dos empréstimos elegíveis à capitalização, aplicando uma taxa de capitalização aos gastos com o ativo. A taxa de capitalização deve ser a média ponderada dos custos dos empréstimos aplicáveis a todos os empréstimos da entidade que estiveram vigentes durante o período. No entanto, a entidade deve excluir desse cálculo os custos de empréstimos aplicáveis aos empréstimos feitos especificamente com o propósito de obter um ativo qualificável até que todas as atividades necessárias para preparar esse ativo para uso ou venda pretendidos estejam completas. O montante dos custos de empréstimos, que a entidade capitalizar durante o período, não deve exceder o montante dos custos de empréstimos incorridos durante esse período.



15. Em algumas circunstâncias, pode ser apropriado incluir todos os empréstimos da controladora e de suas subsidiárias quando do cálculo da média ponderada dos custos dos empréstimos; em outras circunstâncias, é apropriado para cada subsidiária utilizar a média ponderada dos custos dos empréstimos aplicável aos seus próprios empréstimos.

Excesso do valor contábil do ativo qualificável sobre o montante recuperável

16. Quando o valor contábil ou o custo final esperado do ativo qualificável exceder seu montante recuperável ou valor líquido de realização, o valor contábil deve ser baixado de acordo com os requerimentos de outros Pronunciamentos do CPC. Em certas circunstâncias, o montante da baixa pode ser revertido de acordo com outros Pronunciamentos do CPC.

Início da capitalização

17. A entidade deve iniciar a capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de um ativo qualificável na data de início. A data de início para a capitalização é a primeira data em que a entidade satisfaz todas as seguintes condições:

(a) incorre em gastos com o ativo;

(b) incorre em custos de empréstimos; e

(c) inicia as atividades que são necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos.

18. Gastos com o ativo qualificável incluem somente aqueles gastos que resultam em pagamento em caixa, transferências de outros ativos ou assunção de passivos onerosos. Gastos são reduzidos por meio de qualquer recebimento intermediário e subvenção recebida relacionada ao ativo (ver o Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais). O saldo contábil médio do ativo durante um período, incluindo os custos de empréstimos anteriormente capitalizados, constitui normalmente uma aproximação razoável dos gastos sobre os quais a taxa de capitalização deve ser aplicada nesse período.

19. As atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos abrangem mais do que a construção física do ativo. Elas incluem trabalho técnico e administrativo anterior ao início da construção física, tais como atividades associadas à obtenção de permissões para o início da construção física. Entretanto, tais atividades excluem a de manter um ativo quando nenhuma produção ou nenhum desenvolvimento que altere as condições do ativo estiverem sendo efetuados. Por exemplo, custos de empréstimos incorridos enquanto um terreno está em preparação devem ser capitalizados durante o período em que tais atividades relacionadas ao desenvolvimento estiverem sendo executadas. Entretanto, custos de empréstimos incorridos enquanto o terreno adquirido para fins de construção for mantido sem nenhuma atividade de preparação associada não se qualificam para capitalização.

Suspensão da capitalização

20. A entidade deve suspender a capitalização dos custos de empréstimos durante períodos extensos em que suspender as atividades de desenvolvimento de um ativo qualificável.

21. A entidade pode incorrer em custos de empréstimos durante um período extenso em que as atividades necessárias ao preparo do ativo para seu uso ou venda pretendidos estão suspensas. Tais custos são custos de se manter os ativos parcialmente concluídos e não se qualificam para capitalização. Entretanto, a entidade normalmente não suspende a capitalização dos custos de empréstimos durante um período em que substancial trabalho técnico e administrativo está sendo executado. A entidade também não deve suspender a capitalização de custos de empréstimos quando um atraso temporário é parte necessária do processo de concluir o ativo para seu uso ou venda pretendidos. Por exemplo, a capitalização deve continuar ao longo do período em que o nível elevado



das águas atrasar a construção de uma ponte, se tal nível elevado das águas for comum durante o período de construção na região geográfica envolvida.

Cessação da capitalização

22. A entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo do ativo qualificável para seu uso ou venda pretendidos estiverem concluídas.

23. Um ativo normalmente está pronto para seu uso ou venda pretendidos quando a construção física do ativo estiver finalizada, mesmo que trabalho administrativo de rotina possa ainda continuar. Se modificações menores, tal como a decoração da propriedade sob especificações do comprador ou do usuário, resumirem-se a tudo o que está faltando, isso é indicador de que substancialmente todas as atividades estão completas.

24. Quando a entidade completa a construção de um ativo qualificável em partes e cada parte pode ser utilizada enquanto a construção de outras partes continua, a entidade deve cessar a capitalização dos custos de empréstimos quando completar substancialmente todas as atividades necessárias ao preparo dessa parte para seu uso ou venda pretendidos.

25. Um centro de negócios compreendendo diversos edifícios, cada um deles podendo ser utilizado individualmente, é um exemplo de ativo qualificável no qual cada parte está em condições de ser utilizada enquanto a construção das outras partes continua. Um exemplo de ativo qualificável que precisa estar completo antes de qualquer parte poder ser utilizada é uma planta industrial que envolve diversos processos que são executados sequencialmente nas diversas partes da planta no mesmo local, tal como uma siderúrgica.

Divulgação

26. A entidade deve divulgar:

(a) o total de custos de empréstimos capitalizados durante o período; e

(b) a taxa de capitalização utilizada na determinação do montante dos custos de empréstimos elegíveis à capitalização.

Disposições transitórias

27. Quando a aplicação deste Pronunciamento constituir uma alteração de política contábil, a entidade deve aplicar o Pronunciamento aos custos de empréstimos relacionados aos ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior à data de sua entrada em vigor.

28. Entretanto, a entidade pode designar qualquer data anterior à data de entrada em vigor do Pronunciamento e aplicá-lo aos custos de empréstimos relacionados a todos os ativos qualificáveis para os quais a data de início da capitalização é a mesma ou posterior a essa data.

29 e 29A. (Eliminados)

30. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 20 - Custos de Empréstimos, aprovado em 08.05.2009.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 102, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 21(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstração intermediária.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 21(R1), que trata de demonstração intermediária, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 673, de 20 de outubro 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 21 (R1)

DEMONSTRAÇÃO INTERMEDIÁRIA

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 34 (IASB - BV 2011)



| Sumário | Item |
|--|----------|
| OBJETIVO | |
| ALCANCE | 1 - 3 |
| DEFINIÇÕES | 4 |
| CONTEÚDO DA DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL INTERMEDIÁRIA | 5 - 25 |
| Componentes mínimos da demonstração contábil intermediária | 8 - 8A |
| Forma e conteúdo da demonstração contábil intermediária | 9 - 14 |
| Eventos e transações significativos | 15 - 16 |
| Outras divulgações | 16A - 18 |
| Divulgação em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos do CPC | 19 |
| Períodos para os quais demonstrações contábeis intermediárias devem ser apresentadas | 20 - 22 |
| Materialidade | 23 - 25 |
| DIVULGAÇÃO NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS ANUAIS | 26 - 27 |
| RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO | 28 - 42 |
| Mesmas políticas contábeis que as anuais | 28 - 36 |
| Receita recebida sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente | 37 - 38 |
| Custo incorrido não homogeneamente durante o exercício social | 39 |
| Aplicando os princípios de reconhecimento e mensuração | 40 |
| Uso de estimativa | 41 - 42 |
| REAPRESENTAÇÃO DE DEMONSTRAÇÕES DE PERÍODOS INTERMEDIÁRIOS ANTERIORES | 43 - 45 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 46 - 49 |
| APÊNDICE A - Ilustração de períodos requeridos a serem apresentados | |
| APÊNDICE B - Exemplos de aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração | |
| APÊNDICE C - Exemplos do uso de estimativa | |
| APÊNDICE D - Demonstração contábil intermediária e perda por irrecuperabilidade (<i>impairment</i>) (IFRIC 10) | |

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o conteúdo mínimo de uma demonstração contábil intermediária e os princípios para reconhecimento e mensuração para demonstrações completas ou condensadas de período intermediário. Demonstrações intermediárias tempestivas e confiáveis aumentam a habilidade dos investidores, dos credores e de outros usuários para entender a capacidade de a entidade gerar lucros e fluxos de caixa e sua condição financeira e de liquidez.

Alcance

1. Este Pronunciamento não determina quais entidades devem divulgar ou publicar suas demonstrações contábeis intermediárias, ou com qual frequência ou prazo a partir do encerramento do período intermediário. Entretanto, governos, reguladores de mercado, bolsas de valores e órgãos contábeis frequentemente requerem que as entidades, cujos títulos de dívida ou patrimoniais sejam negociados publicamente, divulguem ou publiquem suas demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento é aplicável se a entidade é requerida a divulgar ou a publicar demonstrações contábeis intermediárias de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC. As companhias abertas, quando não exigido de forma diferente legalmente, são incentivadas a divulgar demonstrações contábeis intermediárias de acordo com os princípios de reconhecimento, mensuração e de divulgação contidos neste Pronunciamento. Especificamente, as companhias abertas são encorajadas a:

- (a) disponibilizar demonstrações contábeis intermediárias pelo menos semestralmente; e
- (b) provê-las em até 60 dias após o fim do período intermediário.

2. Cada demonstração contábil, anual ou intermediária, deve ser avaliada individualmente com relação à conformidade com os Pronunciamentos do CPC. O fato de que a entidade pode não proporcionar demonstrações contábeis intermediárias durante um exercício social em particular ou que pode disponibilizar demonstrações contábeis intermediárias que não estejam de acordo com este



Pronunciamento não implica em as demonstrações contábeis anuais não estarem de acordo com os Pronunciamentos do CPC.

3. Se uma demonstração contábil intermediária da entidade é descrita como estando em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, ela deve atender a todos os requisitos do item 19 deste Pronunciamento. O item 19 requer certas divulgações sobre esse assunto.

Definições

4. Os termos a seguir são usados neste Pronunciamento com os significados especificados:

Período intermediário é um período inferior àquele do exercício social completo.

Demonstração contábil intermediária significa uma demonstração contábil contendo um conjunto completo de demonstrações contábeis (assim como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis) ou um conjunto de demonstrações contábeis condensadas (assim como descrito neste Pronunciamento) de período intermediário.

Conteúdo da demonstração contábil intermediária

5. O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis define um conjunto completo de demonstrações contábeis como incluindo os seguintes componentes:

(a) balanço patrimonial ao final do período;

(b) demonstrações do resultado:

(i) do período;

(ii) abrangente do período;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;

(d) demonstração dos fluxos de caixa do período;

(e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações explicativas;

(ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A do Pronunciamento Técnico CPC 26;

(f) o balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplica uma política contábil retrospectivamente ou procede à republicação ou à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou ainda quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis; e

(g) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

6. No interesse da tempestividade e por considerações de custos, bem como para evitar repetições de informações previamente divulgadas, a entidade pode ser requerida a divulgar menos informações nos períodos intermediários do que em suas demonstrações contábeis anuais. Este Pronunciamento define o conteúdo mínimo da demonstração contábil intermediária como sendo as demonstrações contábeis condensadas e as notas explicativas selecionadas. A demonstração contábil intermediária tem como



objetivo prover atualização com base nas últimas demonstrações contábeis anuais completas. Portanto, elas focam em novas atividades, eventos e circunstâncias e não duplicam informações previamente reportadas.

7. Este Pronunciamento não proíbe ou desencoraja as entidades de divulgarem ou publicarem o conjunto completo de demonstrações contábeis (como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis) nos seus relatórios intermediários, em vez das demonstrações contábeis condensadas e das notas explicativas selecionadas. Este Pronunciamento também não proíbe ou desencoraja as entidades de incluírem nas demonstrações contábeis condensadas mais do que os itens mínimos ou notas explicativas selecionadas de acordo com este Pronunciamento. As orientações de reconhecimento e mensuração deste Pronunciamento também se aplicam às demonstrações contábeis completas que sejam apresentadas para os períodos intermediários, e tais demonstrações devem incluir todas as divulgações requeridas por este Pronunciamento (particularmente as notas explicativas selecionadas do item 16A), assim como também aquelas requeridas por outros pronunciamentos.

Componentes mínimos da demonstração contábil intermediária

8. A demonstração contábil intermediária deve incluir, pelo menos, os seguintes componentes:

- (a) balanço patrimonial condensado;
- (b1) demonstração condensada do resultado do exercício;
- (b2) demonstração condensada do resultado abrangente;
- (c) demonstração condensada das mutações do patrimônio líquido;
- (d) demonstração condensada dos fluxos de caixa; e
- (e) notas explicativas selecionadas.

8A. A demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada como parte da demonstração das mutações do patrimônio líquido. Ver o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Forma e conteúdo da demonstração contábil intermediária

9. Caso a entidade divulgue ou publique o conjunto completo de demonstrações contábeis no seu relatório intermediário, a forma e o conteúdo dessas demonstrações devem estar em conformidade com os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, para o conjunto completo de demonstrações contábeis.

10. Se a entidade divulga ou publica o conjunto de demonstrações contábeis condensadas nos seus relatórios intermediários, tais demonstrações condensadas devem incluir, no mínimo, cada um dos grupos ou subgrupos de contas e seus totais que foram apresentados nas demonstrações contábeis anuais mais recentes e as notas explicativas selecionadas como requeridas por este Pronunciamento. Linhas de itens adicionais devem ser incluídas caso suas omissões façam com que a demonstração contábil intermediária fique enganosa.

11. Na demonstração que apresenta os componentes do resultado de período intermediário, a entidade deve apresentar o lucro por ação básico e diluído para esse período quando a entidade está dentro do alcance do Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação.

11A. (Eliminado)



12.O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis proporciona orientação para a estrutura das demonstrações contábeis. O Guia de Implementação do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis ilustra modos pelos quais o balanço patrimonial, a demonstração do resultado abrangente e a demonstração das mutações do patrimônio líquido devem ser apresentadas.

13.(Eliminado)

14.A demonstração contábil intermediária deve ser elaborada em bases consolidadas se as demonstrações contábeis anuais mais recentes da entidade forem consolidadas. As demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora não são consistentes ou comparáveis com as demonstrações contábeis consolidadas anuais mais recentes. Se as demonstrações contábeis da entidade incluírem as demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora em adição às demonstrações contábeis consolidadas, este Pronunciamento não requer nem proíbe a inclusão das demonstrações contábeis separadas ou individuais da controladora no seu relatório intermediário.

Eventos e transações significativos

15. A entidade deve incluir em suas demonstrações contábeis intermediárias uma explicação dos eventos e transações que sejam significativos para a compreensão das mudanças patrimoniais, econômicas e financeiras da entidade e seu desempenho desde o término do último exercício social. A informação divulgada com relação a esses eventos e transações deve ser utilizada para atualização de informações relevantes apresentadas nas demonstrações contábeis anuais mais recentes.

15A. O usuário de demonstração contábil intermediária da entidade também deve ter acesso à última demonstração contábil anual. É desnecessário, portanto, que as notas explicativas da demonstração contábil intermediária proporcionem atualizações relativamente insignificantes às informações que já foram divulgadas nas notas explicativas das demonstrações contábeis anuais mais recentes.

15B. A relação a seguir contempla uma lista, não exaustiva, de eventos e transações para os quais a divulgação é requerida, caso sejam considerados significativos:

(a) redução de estoques ao valor líquido de realização e reversão desses ajustes;

(b) reconhecimento de perda ao valor recuperável (impairment) de ativos financeiros, de ativos imobilizados, de ativos intangíveis, de ativos provenientes de contratos com clientes ou de outros ativos e de reversão dessa perda;

(c) reversão de quaisquer provisões para custos de reestruturação;

(d) aquisições e baixas de itens do ativo imobilizado;

(e) assunção de compromissos para aquisição de itens do ativo imobilizado;

(f) liquidações de processos judiciais ou administrativos;

(g) retificações de erros de períodos anteriores;

(h) alterações nos negócios ou nas circunstâncias econômicas que afetam o valor justo dos ativos financeiros e dos passivos financeiros da entidade, sejam esses ativos e passivos reconhecidos pelo valor justo ou pelo custo amortizado;

(i) qualquer não atendimento de prazos de pagamento de empréstimos ou quebra de contrato de empréstimo que não tenha sido solucionado ao término ou antes do término do período de reporte;



(j) transações com partes relacionadas;

(k) transferências entre níveis hierárquicos de valor justo, utilizados para mensuração a valor justo de instrumentos financeiros;

(l) mudanças na classificação de ativos financeiros como resultado de uma alteração no propósito ou no uso desses ativos; e

(m) mudanças nos passivos contingentes ou ativos contingentes.

15C. Os pronunciamentos do CPC, individualmente, fornecem orientação acerca de como proceder na divulgação requerida para muitos dos itens listados no item 15B. Quando um evento ou transação é significativo para a compreensão das mudanças observadas na posição patrimonial, econômica e financeira da entidade e no seu desempenho desde o término do período anual relativo ao último exercício social, suas demonstrações intermediárias devem conter explicações acerca dos mesmos e uma atualização das informações relevantes incluídas nas demonstrações contábeis do último exercício social.

16. (Eliminado)

Outras divulgações

16A. Adicionalmente à divulgação de eventos e transações significativos, de acordo com os itens 15 a 15C, a entidade deve incluir as seguintes informações nas notas explicativas das demonstrações contábeis intermediárias ou em qualquer outro lugar dessas demonstrações. As seguintes divulgações devem ser feitas tanto nas demonstrações contábeis intermediárias ou incorporadas por referência cruzada a partir das demonstrações contábeis intermediárias para outras demonstrações (como comentário da administração ou relatório de risco), que estejam disponíveis para os usuários das demonstrações contábeis nas mesmas condições das demonstrações contábeis intermediárias e ao mesmo tempo. Se os usuários das demonstrações contábeis não têm acesso às informações incorporadas por referência cruzada, nas mesmas condições e ao mesmo tempo, o relatório financeiro intermediário está incompleto. Elas devem ser normalmente divulgadas com base no valor acumulado do ano até a data (year-to-date basis):

(a) uma declaração de que as políticas contábeis e os métodos de cálculo são os mesmos nas demonstrações contábeis intermediárias, quando comparados com a demonstração contábil anual mais recente; ou, se tais políticas e métodos foram alterados, uma descrição da natureza e dos efeitos dessa mudança;

(b) comentários explicativos sobre operações intermediárias sazonais ou cíclicas;

(c) a natureza e os montantes dos itens não usuais em função de sua natureza, tamanho ou incidência que afetaram os ativos, os passivos, o patrimônio líquido, o resultado líquido ou os fluxos de caixa;

(d) a natureza e os valores das alterações nas estimativas de montantes divulgados em período intermediário anterior do ano corrente ou alterações das estimativas dos montantes divulgados em períodos anuais anteriores;

(e) emissões, recompras e resgates de títulos de dívida e de títulos patrimoniais;

(f) dividendos pagos (agregados ou por ação) separadamente por ações ordinárias e por outros tipos e classes de ações;

(g) as seguintes informações por segmento (divulgação de informação por segmento é requerida nas demonstrações contábeis intermediárias da entidade somente quando o Pronunciamento Técnico CPC



22 - Informações por Segmento determinar que a entidade evidencie informações por segmento em suas demonstrações contábeis anuais):

(i) receitas de clientes externos, se incluídas na medição do resultado do segmento, revisada pelo principal tomador de decisões operacionais da entidade, ou apresentada regularmente ao principal tomador de decisões operacionais da entidade;

(ii) receitas intersegmentos, se incluídas na medição do resultado do segmento, revisada pelo principal tomador de decisões operacionais da entidade, ou apresentada regularmente ao principal tomador de decisões operacionais da entidade;

(iii) mensuração do resultado por segmento;

(iv) ativos totais para os quais tenha havido mudança significativa dos montantes evidenciados na última demonstração contábil anual;

(v) descrição das diferenças com relação à última demonstração contábil anual da base de segmentação ou da base de mensuração dos resultados por segmento;

(vi) conciliação do total dos resultados dos segmentos reportáveis com o resultado antes dos tributos da entidade e antes das operações descontinuadas. Entretanto, se a entidade alocar aos segmentos reportáveis itens tais como despesa de tributo sobre o lucro, a entidade pode conciliar o total dos resultados dos segmentos com o resultado total da entidade após esses itens. Itens de conciliação material devem ser separadamente identificados e descritos em tais conciliações;

(h) eventos subsequentes ao fim do período intermediário que não tenham sido refletidos nas demonstrações contábeis do período intermediário;

(i) efeito de mudanças na composição da entidade durante o período intermediário, incluindo combinação de negócios, obtenção ou perda de controle de controladas e investimentos de longo prazo, reestruturações e operações descontinuadas. No caso de combinação de negócios, a entidade deve divulgar as informações requeridas pelo CPC 15 - Combinação de Negócios;

(j) para instrumentos financeiros, as divulgações sobre valor justo exigidas pelos itens 91 a 93(h), 94 a 96, 98 e 99 do CPC 46 - Mensuração do Valor Justo e pelos itens 25, 26 e 28 a 30 do CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação;

(k) para entidades que se tornarem ou que deixarem de ser entidades de investimento, conforme definido no CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, as divulgações do item 9B do CPC 45;

(l) a desagregação da receita de contratos com clientes, requerida pelos itens 114 e 115 do CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

17 e 18. (Eliminados)

Divulgação em conformidade com os pronunciamentos técnicos do CPC

19. Se as demonstrações contábeis intermediárias da entidade estão de acordo com este Pronunciamento, tal fato deve ser evidenciado. A demonstração contábil intermediária não deve ser descrita como estando de acordo com os Pronunciamentos do CPC, a menos que cumpra com todos os requerimentos dos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC.

Períodos para os quais demonstrações contábeis intermediárias devem ser apresentadas



20. Demonstrações contábeis intermediárias devem incluir as demonstrações contábeis (condensadas ou completas) para os seguintes períodos:

(a) balanço patrimonial ao fim do período intermediário corrente e o balanço patrimonial comparativo do final do exercício social imediatamente anterior;

(b) demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente do período intermediário corrente e acumulado no exercício social corrente, comparadas com as dos períodos intermediários do exercício social anterior (corrente e acumulado no ano). Conforme permitido no Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, a demonstração do resultado abrangente pode ser apresentada em quadro demonstrativo próprio ou incluída dentro das mutações do patrimônio líquido;

(c) demonstração das mutações do patrimônio líquido acumuladas no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social anterior;

(d) demonstração dos fluxos de caixa acumulados no ano, com demonstração comparativa também acumulada do exercício social anterior.

21. Para a entidade cujos negócios sejam altamente sazonais, podem ser úteis informações financeiras para os últimos doze meses terminados no final do período intermediário e para os doze meses anteriores comparáveis. Portanto, entidades cujos negócios são altamente sazonais são encorajadas a considerar a divulgação de tais informações em adição às informações referidas no item anterior.

22. O Apêndice A ilustra os períodos requeridos a serem apresentados por entidade que divulga semestralmente e para a entidade que divulga trimestralmente.

Materialidade

23. Ao decidir como reconhecer, mensurar, classificar ou evidenciar um item na demonstração contábil intermediária, a materialidade deve ser avaliada com relação às informações do período intermediário. Ao serem feitas tais avaliações de materialidade, deve ser reconhecido que as mensurações intermediárias podem estar assentadas em estimativas de maneira mais extensa do que as mensurações que são feitas nas demonstrações contábeis anuais.

24. O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis e o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro definem como material um item se a sua omissão ou incorreção puder influenciar decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis. O Pronunciamento Técnico CPC 26 requer divulgações separadas de itens materiais, incluindo (por exemplo) operações descontinuadas, e o Pronunciamento Técnico CPC 23 requer divulgação de alterações de estimativas contábeis, erros e alterações de políticas contábeis. Os dois Pronunciamentos não contêm orientações quantitativas com relação à materialidade.

25. Enquanto o julgamento é sempre requerido na avaliação de materialidade, as decisões de reconhecimento e divulgação deste Pronunciamento se baseiam nas informações do próprio período intermediário por razões de compreensibilidade dos números intermediários. Assim, por exemplo, itens não usuais, mudanças de políticas contábeis ou de estimativas e erros são reconhecidos e divulgados com base na materialidade com relação às informações do período intermediário para evitar inferências enganosas que podem resultar da não divulgação. O objetivo principal é assegurar que a demonstração contábil intermediária inclua todas as informações que são relevantes para a compreensão das mudanças patrimoniais, econômicas e financeiras da entidade e seu desempenho durante o período intermediário.

Divulgação nas demonstrações contábeis anuais



26. Se a estimativa de um montante reportado em período intermediário for alterada significativamente durante o período intermediário final do exercício social, mas um reporte financeiro separado não tiver sido divulgado ou publicado para aquele período intermediário, a natureza e o montante da alteração da estimativa devem ser evidenciados em nota explicativa das demonstrações contábeis anuais daquele exercício social.

27. O Pronunciamento Técnico CPC 23 requer a divulgação da natureza e (caso aplicável) do montante de uma alteração de estimativa que tenha tanto um efeito material no período corrente quanto tenha um efeito material esperado em períodos subsequentes. O item 16A(d) deste Pronunciamento requer divulgações similares para um período intermediário. Exemplos incluem alterações de estimativas do período intermediário final referentes a perdas de estoques, reestruturações ou perdas por redução ao valor recuperável (impairment) que foram divulgadas em períodos intermediários anteriores do exercício social. As divulgações requeridas pelo item anterior deste Pronunciamento são consistentes com os requerimentos do Pronunciamento Técnico CPC 23 e têm a intenção de estreitar o alcance com relação somente às alterações de estimativas. A entidade não é requerida a incluir informações adicionais de período intermediário nas suas demonstrações contábeis anuais.

Reconhecimento e mensuração

Mesmas políticas contábeis que as anuais

28. A entidade deve aplicar as mesmas políticas contábeis nas suas demonstrações contábeis intermediárias que são aplicadas nas demonstrações contábeis anuais, com exceção de alterações de políticas contábeis feitas depois da data da mais recente demonstração contábil anual, as quais irão ser refletidas nas próximas demonstrações contábeis anuais. Entretanto, a frequência de reporte da entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afetar a mensuração de seus resultados anuais. Para atingir esse objetivo, as mensurações dos períodos intermediários devem ser feitas com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis).

29. O requerimento de que as entidades apliquem, nas suas demonstrações contábeis intermediárias, as mesmas políticas contábeis que são aplicadas nas demonstrações contábeis anuais, pode parecer sugerir que as mensurações do período intermediário são feitas como se cada período intermediário se comportasse como se fosse um período de reporte independente. Entretanto, ao ressaltar que a frequência de reporte da entidade não deve afetar as mensurações dos resultados anuais, o item 28 reconhece que um período intermediário é parte de um período financeiro mais amplo. As mensurações com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis) podem envolver alterações em estimativas de montantes divulgados em períodos intermediários anteriores do período financeiro corrente. Mas os princípios de reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas para esses períodos intermediários devem ser os mesmos que os das demonstrações contábeis anuais.

30. Para ilustrar:

(a) os princípios para reconhecimento e mensuração de perdas de estoques para ajuste ao valor líquido de realização, reestruturações ou perdas por redução ao valor recuperável (impairments) de período intermediário devem ser os mesmos que seriam adotados se a entidade fosse elaborar somente as demonstrações contábeis anuais. Entretanto, se tais itens forem reconhecidos e mensurados em período intermediário e a estimativa mudar em período intermediário subsequente daquele mesmo exercício social, as estimativas originais devem ser alteradas em períodos intermediários subsequentes tanto por contabilização de montante adicional de perda quanto por reversão de montante previamente reconhecido;

(b) os custos que não se enquadram na definição de ativo ao final de um período intermediário não devem ser diferidos no balanço patrimonial, seja para aguardar informações futuras quanto ao seu enquadramento na definição de ativo, seja para fins de nivelamento de resultados (smooth earnings) ao longo dos períodos intermediários dentro do exercício social; e



(c) a despesa com tributo sobre o lucro e contribuição social deve ser reconhecida em cada período intermediário com base na melhor estimativa da alíquota média efetiva ponderada anual esperada para o exercício social completo. Montantes contabilizados de despesa de tributo sobre o lucro e contribuição social de um período intermediário devem ser ajustados em períodos subsequentes daquele exercício social se as estimativas da alíquota anual de tributo mudarem.

31. Pelo CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, reconhecimento é o processo de captura, para inclusão no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, de item que atende à definição de um dos elementos das demonstrações contábeis. As definições de ativos, passivos, receitas e despesas são fundamentais para o reconhecimento ao término de ambos os períodos de reporte anuais e intermediários.

32. Para os ativos, os mesmos testes de benefícios econômicos futuros são aplicáveis tanto nas datas intermediárias quanto ao término dos períodos financeiros anuais. Custos que, pela sua natureza, não se qualificariam como ativos ao término do exercício social também não são qualificáveis em datas intermediárias. Similarmente, um passivo ao término de um período intermediário de reporte deve representar uma obrigação existente naquela data, assim como deve representar ao término do exercício social.

33. Uma característica essencial das receitas e despesas é que as entradas e as saídas de ativos e passivos correspondentes já ocorreram. Se tais entradas e saídas já ocorreram, as correspondentes receitas e despesas devem ser reconhecidas, caso contrário elas não devem ser reconhecidas. O CPC 00 não autoriza o reconhecimento de itens no balanço patrimonial que não satisfaçam à definição de ativos ou passivos.

34. Na mensuração de ativos, passivos, receitas, despesas e fluxos de caixa divulgados nas demonstrações contábeis, a entidade que reporta somente em termos anuais é capaz de levar em consideração informações que se tornam disponíveis durante todo o exercício social. Suas mensurações devem ser feitas, efetivamente, com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis).

35. A entidade que divulga semestralmente deve usar informações disponíveis no meio do ano, ou logo após, para fazer a mensuração nas suas demonstrações contábeis para o período de seis meses e informações disponíveis no final do ano ou logo após para fazer a mensuração nas suas demonstrações contábeis para o período de doze meses. As mensurações de doze meses vão refletir possíveis alterações nas estimativas de montantes divulgados para o primeiro período de seis meses. Os montantes reportados nas demonstrações contábeis intermediárias para o primeiro período de seis meses não devem ser ajustados retrospectivamente. Os itens 16A(d) e 26 requerem, entretanto, que a natureza e o montante de quaisquer alterações significativas nas estimativas sejam evidenciados.

36. A entidade que divulga mais frequentemente do que semestralmente mensura suas receitas e despesas com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis) para cada período intermediário, usando informações disponíveis quando cada conjunto de demonstrações estiver sendo elaborado. Montantes de receitas e despesas divulgados em períodos intermediários correntes vão refletir qualquer alteração de estimativas de montantes divulgados em períodos intermediários anteriores do exercício. Os montantes divulgados em período intermediário anterior não devem ser ajustados retrospectivamente. Os itens 16A(d) e 26 requerem, entretanto, que a natureza e o montante de qualquer alteração significativa nas estimativas sejam evidenciados.

Receita recebida sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente

37. Receitas que são recebidas sazonalmente, ciclicamente ou ocasionalmente dentro do exercício não devem ser antecipadas ou diferidas nas datas intermediárias se a antecipação ou o diferimento não for apropriado ao término do exercício da entidade.

38. Exemplos dessa situação incluem receitas de dividendos, royalties e subvenções governamentais. Adicionalmente, algumas entidades consistentemente ganham mais receitas em certos períodos

intermediários do exercício do que em outros períodos intermediários, como, por exemplo, receitas sazonais de varejistas. Tais receitas devem ser reconhecidas quando elas ocorrem.

Custo incorrido não homoganeamente durante o exercício

39. Custos que são incorridos de maneira não homogênea durante o exercício da entidade devem ser antecipados ou diferidos se, e somente se, também for apropriado antecipar ou diferir tais tipos de custos ao término do exercício.

Aplicando os princípios de reconhecimento e mensuração

40. O Apêndice B proporciona exemplos de como aplicar os princípios gerais de reconhecimento e mensuração estipulados nos itens 28 a 39.

Uso de estimativa

41. Os procedimentos de mensuração a serem aplicados na demonstração contábil intermediária devem ser designados de modo a assegurar que as informações resultantes sejam confiáveis e que todas as informações contábeis materiais relevantes para a compreensão da posição patrimonial, econômica e financeira da entidade e do seu desempenho sejam adequadamente divulgadas. Embora as mensurações em ambos os relatórios anuais e intermediários sejam geralmente baseadas em estimativas razoáveis, a elaboração das demonstrações contábeis intermediárias geralmente requer maior uso de métodos de estimativas do que a elaboração das demonstrações contábeis anuais.

42. O Apêndice C proporciona exemplos do uso de estimativas nos períodos intermediários.

Reapresentação de demonstrações de períodos intermediários anteriores

43. A alteração de política contábil, que não seja por especificação de novo Pronunciamento Técnico do CPC, deve ser refletida:

(a) por reapresentação das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e das demonstrações contábeis comparáveis de períodos intermediários de qualquer exercício social anterior que serão reapresentadas nas demonstrações contábeis anuais de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro; ou

(b) quando for impraticável determinar os efeitos cumulativos no início do exercício social da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores, mediante ajuste das demonstrações contábeis de períodos intermediários anteriores do exercício social corrente e das demonstrações intermediárias comparáveis dos exercícios sociais anteriores, por aplicação da nova política contábil prospectivamente a partir da data mais antiga que for praticável.

44. O objetivo do princípio precedente é assegurar que uma única política contábil seja aplicada a uma classe particular de transações ao longo de todo o exercício social. Pelo Pronunciamento Técnico CPC 23, a mudança de política contábil deve ser refletida pela aplicação retrospectiva, para o máximo de períodos anteriores possível, com a reapresentação das demonstrações contábeis desses períodos anteriores. Entretanto, se o montante acumulado do ajuste referente aos exercícios sociais anteriores for impraticável de ser determinado, então, pelo Pronunciamento Técnico CPC 23, a nova política contábil deve ser aplicada prospectivamente a partir da data mais antiga que for praticável. O efeito do princípio no item 43 é requerer que, dentro do exercício social corrente, qualquer mudança de política contábil seja aplicada retrospectivamente ou, se isso não for praticável, prospectivamente, desde, no máximo, o início do exercício social.



45. Permitir que mudanças contábeis sejam refletidas em uma data intermediária dentro do exercício social seria permitir que duas políticas contábeis distintas fossem aplicadas a uma classe particular de transações dentro de um único exercício social. O resultado implicaria em dificuldades de alocações intermediárias, resultados operacionais obscuros e análise e compreensibilidade prejudicadas para as informações do período intermediário.

Disposições transitórias

46. Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 21 - Demonstração Intermediária, aprovado em 26.06.2009

47 a 53. (Eliminados).

Apêndice A - Ilustração de períodos requeridos a serem apresentados

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplos para ilustrar a aplicação do princípio do item 20).

Entidade que divulga ou publica demonstrações contábeis intermediárias semestralmente

A1.O exercício social da entidade se encerra em 31 de dezembro (ano calendário). A entidade vai apresentar as seguintes demonstrações contábeis (condensadas ou completas) no seu relatório intermediário semestral de 30 de junho de 20X1:

Balanço Patrimonial:

Em 30 de junho de 20X1 31 de dezembro de 20X0

Demonstração do Resultado e do Resultado Abrangente:

6 meses finalizando em 30 de junho de 20X1 30 de junho de 20X0

Demonstração dos Fluxos de Caixa:

6 meses finalizando em 30 de junho de 20X1 30 de junho de 20X0

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido:

6 meses finalizando em 30 de junho de 20X1 30 de junho de 20X0

Entidade que divulga ou publica demonstrações contábeis intermediárias trimestralmente

A2. O exercício social da entidade se encerra em 31 de dezembro (ano calendário). A entidade vai apresentar as seguintes demonstrações contábeis (condensadas ou completas) nos seus três relatórios intermediários trimestrais, de 31 de março de 20X1 (1º trim 20X1), de 30 de junho de 20X1 (2º trim 20X1) e de 30 de setembro de 20X1 (3º trim 20X1):

Balanço Patrimonial no final do período intermediário e balanço comparativo do ano financeiro imediatamente anterior:

31-mar-20X1 e 31-dez-20X0

30-jun-20X1 e 31-dez-20X0



30-set-20X1 e 31-dez-20X0

Demonstrações do Resultado e do Resultado Abrangente do período intermediário corrente e acumulado do ano, comparadas com os mesmos períodos do ano anterior:

1° Trim 20X1:

(três meses) 01-jan-20X1 a 31-mar-20X1 e 01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2° Trim 20X1:

(seis meses) 01-jan-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

(três meses) 01-abr-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-abr-20X0 a 30-jun-20X0

3° Trim 20X1:

(nove meses) 01-jan-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-set-20X0

(três meses) 01-jul-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jul-20X0 a 30-set-20X0

Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido acumulada no ano até a data do período intermediário, comparada com o mesmo período do ano anterior:

1° Trim 20X1:

(três meses) 01-jan-20X1 a 31-mar-20X1 e 01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2° Trim 20X1:

(seis meses) 01-jan-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

3° Trim 20X1:

(nove meses) 01-jan-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-set-20X0

Demonstração dos Fluxos de Caixa acumulada no ano até a data do período intermediário, comparada com o mesmo período do ano anterior:

1° Trim 20X1:

(três meses) 01-jan-20X1 a 31-mar-20X1 e 01-jan-20X0 a 31-mar-20X0

2° Trim 20X1:

(seis meses) 01-jan-20X1 a 30-jun-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-jun-20X0

3° Trim 20X1:

(nove meses) 01-jan-20X1 a 30-set-20X1 e 01-jan-20X0 a 30-set-20X0

Apêndice B - Exemplos de aplicação dos princípios de reconhecimento e mensuração

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplos de aplicação dos princípios gerais de reconhecimento e mensuração estabelecidos nos itens 28 a 39).

Tributos sobre a folha de pagamento do empregador e contribuição previdenciária

B1. Se os tributos incidentes sobre a folha de pagamento ou contribuições a fundos de previdência patrocinados pelo Estado são estipulados em bases anuais, a correspondente despesa do empregador deve ser reconhecida no período intermediário, usando-se a estimativa de taxa média efetiva anual de impostos sobre a folha de pagamento ou taxa de contribuição, mesmo que grande parte dos pagamentos seja feita logo no início do exercício social. Um exemplo comum seria um tributo incidente sobre a folha de pagamento ou uma contribuição de seguridade que sejam impostos até certo nível máximo de renda por empregado. Para empregados com renda mais alta, a renda máxima obrigatória seria alcançada antes do fim do exercício social e o empregador não faria nenhum outro pagamento até o final do ano.

Principais manutenções e renovações periódicas

B2. O custo de uma grande manutenção ou revisão periódica planejada ou outro gasto sazonal que são esperados para ocorrer mais ao final do ano não são antecipados para propósito de relatórios intermediários, a menos que um evento tenha imputado à entidade uma obrigação legal ou construtiva. A mera intenção ou necessidade de incorrer em gastos relacionados a eventos futuros não são suficientes para o surgimento da obrigação.

Provisão

B3. A provisão deve ser reconhecida quando a entidade realmente não tiver alternativa realista, a não ser a transferência de benefícios econômicos, como resultado de evento que tiver criado obrigação legal ou construtiva. O montante da obrigação deve ser ajustado para cima ou para baixo, com os correspondentes ganhos ou perdas reconhecidos na demonstração do resultado, se as melhores estimativas da entidade sobre o montante da obrigação se alterarem.

B4. Este Pronunciamento requer que a entidade aplique o mesmo critério de reconhecimento e mensuração da provisão, tanto nos períodos intermediários quanto no encerramento do exercício social. A existência ou não existência de obrigação de se transferirem benefícios econômicos não é função da amplitude do período de reporte. É uma questão de fato.

Bônus de final de ano

B5. A natureza dos bônus de final de ano varia bastante. Alguns são ganhos simplesmente pela continuidade do emprego durante um período de tempo. Alguns bônus são ganhos baseados em medidas mensais, trimestrais ou anuais de resultados operacionais. Eles podem ser puramente discricionários, contratuais ou baseados em anos de precedentes históricos.

B6. Um bônus deve ser antecipado para finalidades de reporte intermediário se, e somente se: (a) o bônus é uma obrigação legal ou prática passada que faz com que o bônus seja uma obrigação não formalizada (construtiva) para a qual a entidade realmente não tem outra alternativa realista a não ser fazer os pagamentos; e (b) uma estimativa confiável das obrigações pode ser feita. O Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados proporciona orientação para isso.

Pagamento de arrendamento contingente

B7. Pagamentos de arrendamento contingentes podem ser um exemplo de obrigação legal ou não formalizada (construtiva) que deve ser reconhecida como passivo. Se o contrato de arrendamento possuir previsão de pagamentos contingentes, baseados no alcance de determinado nível de vendas anuais por parte do arrendatário, a obrigação pode surgir nos períodos intermediários do exercício social, antes que o nível anual de vendas requerido tenha sido alcançado, se tal nível de vendas requerido for



esperado ser atingido e a entidade, desse modo, não tiver outra alternativa realista a não ser a de fazer os futuros pagamentos do arrendamento.

Ativo intangível

B8. A entidade deve aplicar a definição e os critérios de reconhecimento para ativos intangíveis da mesma maneira no período intermediário e no relatório anual. Custos incorridos antes de os critérios de reconhecimento dos ativos intangíveis serem satisfeitos devem ser reconhecidos como despesa. Custos incorridos após o ponto específico no tempo em que tais critérios são satisfeitos devem ser reconhecidos como parte do custo do ativo intangível. Custo diferido como ativo na demonstração contábil intermediária na expectativa de que o critério de reconhecimento seja satisfeito mais tarde no exercício social não é um procedimento justificável.

Aposentadoria e pensão

B9. Custos de aposentadorias e pensões para período intermediário devem ser calculados com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis), por meio de taxa atuarial determinada no encerramento do exercício social anterior, ajustada por flutuações significativas de mercado desde aquele momento e por diminuições, liquidações ou outros eventos singulares significativos.

Férias, feriados e outras abstenções de curto prazo compensáveis

B10. Abstenções compensáveis acumuladas são aquelas que passam de um período a outro e que podem ser usadas em períodos futuros se o direito obtido no período corrente não for utilizado por completo. O Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados requer que a entidade mensure o custo esperado de uma obrigação pela acumulação das abstenções compensáveis no montante pelo qual a entidade espera pagá-las como resultado de direito não usado que tenha sido acumulado no encerramento do período de reporte. Esse princípio também deve ser aplicado no encerramento dos períodos de reporte intermediários. Igualmente, a entidade não deve reconhecer qualquer despesa ou passivo para abstenções compensáveis não acumuladas no encerramento de um período de reporte intermediário, assim como também não as deve reconhecer no encerramento do período anual de reporte.

Outros custos planejados que podem ser incorridos, porém irregulares

B11. O orçamento da entidade pode incluir certos custos esperados para serem incorridos irregularmente durante o exercício social, tais como contribuições de caridade e custos de treinamento de empregados. Tais custos geralmente são discricionários mesmo que sejam planejados e tendam a voltar a ocorrer ano a ano. Reconhecer uma obrigação ao término de período intermediário de reporte para tais custos que ainda não tenham sido incorridos geralmente não é consistente com a definição de passivo.

Mensurando os tributos sobre o lucro de período intermediário

B12. Os tributos sobre o lucro de período intermediário são contabilizados por competência usando a alíquota que deve ser aplicável ao lucro total anual esperado, ou seja, a alíquota média efetiva anual estimada é aplicada ao lucro antes dos tributos no período intermediário.

B13. Isso é consistente com o conceito básico estipulado no item 28 por meio do qual os mesmos princípios contábeis de reconhecimento e mensuração devem ser aplicados tanto nas demonstrações contábeis intermediárias quanto nas demonstrações contábeis anuais. Os tributos sobre o lucro devem ser computados em base anual. Devem ser calculados por meio da aplicação, ao lucro antes dos tributos intermediários, da alíquota que deverá ser aplicável ao lucro anual total esperado, ou seja, a alíquota efetiva média anual de cada tributo. Essa alíquota efetiva média anual deve refletir um misto de estruturas de alíquotas progressivas esperadas a serem aplicáveis ao lucro anual inteiro, incluindo alterações promulgadas ou substancialmente promulgadas nas alíquotas do tributo programadas para



produzirem efeito mais próximo do encerramento do exercício social. O Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro proporciona orientação para alterações substanciais promulgadas nessas alíquotas. A alíquota média anual dos tributos sobre o lucro estimada deve ser reestimada com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis), consistentemente com o item 28 deste Pronunciamento Técnico. O item 16A(d) requer a evidenciação de alterações significativas de estimativas.

B14. Na medida do possível, alíquotas médias anuais efetivas são estimadas distintamente para cada jurisdição fiscal e aplicadas individualmente ao lucro intermediário antes dos tributos de cada jurisdição. Semelhantemente, se diferentes alíquotas de tributo são aplicáveis para diferentes categorias de lucro (tais como de ganhos de capital ou lucro ganho em setores em particular), na medida do possível, alíquotas individuais devem ser aplicadas para cada categoria individual de lucro intermediário antes dos tributos. Enquanto o grau de precisão é desejável, isso pode não ser alcançável em todos os casos e a média ponderada das alíquotas entre as jurisdições ou entre as categorias de lucros deve ser usada se for considerada uma aproximação razoável dos efeitos que seriam obtidos quando usadas alíquotas mais específicas.

B15. Para ilustrar a aplicação do princípio anterior, a entidade que reporta seu período intermediário em bases trimestrais espera auferir \$ 10.000 de lucro antes dos tributos em cada trimestre e opera em jurisdição fiscal com alíquota de 20% sobre os primeiros \$ 20.000 de lucros anuais e 30% sobre todos os outros lucros adicionais. Os lucros observados (realizados) são iguais aos esperados. A tabela a seguir mostra o montante de tributo que deve ser reportado em cada trimestre:

| | 1º trimestre | 2º trimestre | 3º trimestre | 4º trimestre | Anual |
|-------------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-----------|
| Despesa com o tributo sobre o lucro | \$ 2.500 | \$ 2.500 | \$ 2.500 | \$ 2.500 | \$ 10.000 |

\$ 10.000 de tributos são esperados a serem pagos para o ano inteiro sobre \$ 40.000 de lucros antes do tributo. Portanto, a alíquota média efetiva anual estimada é de 25%.

B16. Como outra ilustração, a entidade que reporta trimestralmente auferir \$ 15.000 de lucros antes dos tributos no primeiro trimestre, mas espera incorrer em prejuízo de \$ 5.000 em cada um dos três trimestres remanescentes (portanto lucro zero para o ano) e opera em jurisdição fiscal na qual a alíquota média efetiva anual estimada é de 20%. A tabela a seguir mostra o montante de tributo sobre o lucro reportado em cada trimestre:

| | 1º trimestre | 2º trimestre | 3º trimestre | 4º trimestre | Anual |
|-----------------------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|-------|
| Despesa com tributo sobre o lucro | \$ 3.000 | (-) \$ 1.000 | (-) \$ 1.000 | (-) \$ 1.000 | \$ 0 |

A alíquota média efetiva anual estimada é de 20% para todos os casos, independente de haver lucro ou prejuízo antes dos tributos.

Diferença entre ano de reporte financeiro e ano fiscal

B17. Se o ano de reporte financeiro (exercício social) e o ano fiscal forem diferentes, a despesa com tributo sobre o lucro para os períodos de reporte intermediários do exercício social deve ser mensurada usando alíquotas médias ponderadas efetivas estimadas separadamente para cada um dos anos fiscais, aplicada à parcela de lucros antes dos tributos auferidos em cada um desses anos fiscais.

B18. Para ilustrar o item anterior, o exercício social (ano de reporte financeiro) da entidade se encerra em 30 de junho e ela reporta suas informações de período intermediário em bases trimestrais. O ano fiscal se encerra em 31 de dezembro. No exercício social que tem início em 1º de julho - Ano Fiscal 1 - e encerramento em 30 de junho - Ano Fiscal 2, a entidade auferir o lucro antes do tributo de renda de \$ 10.000 em cada período de reporte trimestral. A alíquota média anual estimada é de 30% no Ano Fiscal 1 e de 40% no Ano Fiscal 2.



A comparação do tributo total devido no exercício social (\$ 14.000) com o lucro total do exercício social (\$ 40.000), chegando-se a uma alíquota média de 35%, é indevida. Cada exercício social deve ter sua própria alíquota média anual estimada individualmente.

| Ano calendário | 1º jul a 30 set 20X1 | 1º out a 31 dez 20X1 | 1º jan a 31 mar 20X2 | 1º abr a 30 jun 20X2 |
|-----------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|------------------------------------|
| Ano de reporte financeiro | 1º trimestre exercício social 1 | 2º trimestre exercício social 1 | 3º trimestre exercício social 1 | 4º trimestre exercício social 1 |
| Ano fiscal | 3º trimestre ano fiscal 1 | 4º trimestre ano fiscal 1 | 1º trimestre ano fiscal 2 | 2º trimestre ano fiscal 2 |
| LAIR de cada trimestre | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 |
| Alíquotas médias anuais estimadas | 30% | 30% | 40% | 40% |
| Despesas trimestrais de IR | \$ 3.000 | \$ 3.000 | \$ 4.000 | \$ 4.000 |
| IR total devido no ano | \$ 14.000 | | | |
| LAIR total no ano | \$ 40.000 | | | |

Crédito fiscal

B19. Algumas jurisdições fiscais concedem aos seus contribuintes créditos fiscais para fazerem face aos tributos devidos em função do montante de investimentos, exportações, despesas com pesquisa e desenvolvimento ou outras bases. Antecipações de benefícios fiscais desses tipos para o ano todo geralmente são refletidas no cômputo da estimativa da alíquota média anual efetiva de tributos, em decorrência de tais créditos serem concedidos e calculados em bases anuais na maioria das leis e regulamentações fiscais. Por outro lado, benefícios fiscais relacionados a eventos que ocorrem em um único momento devem ser reconhecidos no cálculo da despesa de tributo sobre o lucro do período intermediário compreendido, da mesma maneira que alíquotas de tributo sobre o lucro especiais aplicáveis a categorias particulares de lucro não são misturadas em uma única e efetiva alíquota anual. Adicionalmente, em algumas jurisdições fiscais, benefícios fiscais ou créditos fiscais, incluindo aqueles relacionados a investimentos e níveis de exportações, quando reportados nas declarações de tributo sobre o lucro, são mais similares a subvenções governamentais e devem ser reconhecidos no período intermediário em que ocorrem.

Prejuízo fiscal e crédito fiscal compensável ou aproveitável

B20. Os benefícios de prejuízos fiscais compensáveis devem ser refletidos no período intermediário em que os correspondentes prejuízos fiscais ocorrerem. O Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro orienta para o fato de que "o benefício relacionado a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar tributos correntes de um período anterior deve ser reconhecido como um ativo". A correspondente redução da despesa de tributo sobre o lucro ou o aumento da receita de tributo sobre o lucro também devem ser reconhecidos.

B21. O Pronunciamento Técnico CPC 32 menciona que "um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o aproveitamento de prejuízos fiscais não usados e créditos fiscais não utilizados à medida que for provável que existirão lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais e os créditos fiscais poderão ser utilizados". O Pronunciamento Técnico CPC 32 fornece critérios para avaliar a probabilidade de ocorrência de lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos possam ser utilizados. Esses critérios devem ser aplicáveis ao término de cada período de reporte intermediário e, caso sejam satisfeitos, os efeitos dos prejuízos fiscais aproveitáveis devem ser refletidos no cômputo da estimativa da alíquota média anual efetiva de tributo sobre o lucro.

B22. Para ilustrar, a entidade que reporta seus períodos intermediários em bases trimestrais tem prejuízos fiscais aproveitáveis de \$ 10.000 para fins tributários no início do exercício social corrente, para o qual um ativo fiscal diferido não foi reconhecido. A entidade auferir \$ 10.000 no primeiro trimestre do ano corrente e espera auferir \$ 10.000 nos outros três trimestres remanescentes. Excluindo o



aproveitamento fiscal, é esperada uma alíquota média anual de 40%. As despesas de tributo sobre o lucro são as que seguem:

| | 1º trimestre | 2º trimestre | 3º trimestre | 4º trimestre |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|
| Lucro antes dos tributos de cada trimestre | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 |
| (a) Lucro anual total esperado | \$ 40.000 | | | |
| (-) Crédito fiscal aproveitável | (\$ 10.000) | | | |
| (=) Base de cálculo fiscal | \$ 30.000 | | | |
| (x) Alíquota efetiva | 40% | | | |
| (=) Estimativa do tributo devido no ano todo | \$ 12.000 | | | |
| (a) Lucro anual total esperado | \$ 40.000 | | | |
| (b) Estimativa do tributo devido no ano todo | \$ 12.000 | | | |
| (b/a) Alíquota média efetiva estimada | 30% | | | |
| | 1º trimestre | 2º trimestre | 3º trimestre | 4º trimestre |
| Lucro antes dos tributos de cada trimestre | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 | \$ 10.000 |
| Despesas trimestrais de tributo sobre o lucro | \$ 3.000 | \$ 3.000 | \$ 3.000 | \$ 3.000 |

Alteração contratual ou antecipação de preço de compra

B23. Reduções de preço por volume ou descontos e outras alterações contratuais nos preços de matérias-primas, mão-de-obra ou outros bens e serviços devem ser antecipados nos períodos de reporte intermediários, tanto pelo pagador quanto pelo recebedor, caso seja provável que eles vão ser ganhos ou vão se tornar efetivos. Portanto, reduções de preço e descontos contratuais devem ser antecipados, mas reduções e descontos discricionários não devem ser antecipados em função de o ativo ou o passivo resultante não satisfazerem as condições da Estrutura Conceitual de que um ativo precisa ser um recurso controlado pela entidade como resultado de evento passado e que o passivo precisa ser uma obrigação presente cuja liquidação é esperada por resultar em saída de recursos.

Depreciação e amortização

B24. A depreciação e a amortização de período de reporte intermediário devem ser baseadas somente nos ativos possuídos durante o período intermediário. Não devem levar em consideração aquisições ou baixas de ativos planejadas para ocorrerem até o encerramento do exercício social.

Estoque

B25. Os estoques devem ser mensurados para fins de reporte de períodos intermediários pelos mesmos princípios utilizados para as demonstrações contábeis de encerramento de exercício social. O Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques estabelece padrões para reconhecimento e mensuração de estoques. Os estoques apresentam problemas particulares ao término de qualquer período de reporte pelo fato de ser necessário determinar quantidades, custos e valores líquidos realizáveis. Não obstante, os mesmos princípios devem ser aplicados para os estoques em períodos intermediários. Para economizar custo e tempo, entidades frequentemente usam estimativas para mensurar estoques em datas intermediárias em maior extensão do que no encerramento de exercício social. Seguem alguns exemplos de como aplicar o teste de valor líquido realizável em data intermediária e como tratar as variações de produção nas datas intermediárias.

Valor realizável líquido do estoque

B26. O valor realizável líquido dos estoques deve ser determinado com referência aos preços de venda e aos custos relacionados para completá-los e aliená-los nas datas intermediárias. A entidade deve

reverter uma baixa ao valor líquido realizável em período de reporte subsequente somente se for apropriado fazê-lo ao término do exercício social.

B27. (Eliminado)

Variações de custo de produção de período intermediário

B28. Variações de preço, eficiência, gastos e volume da entidade industrial devem ser reconhecidas no resultado do período de reporte intermediário da mesma forma em que tais variações são reconhecidas na demonstração do resultado no encerramento do exercício social. O diferimento das variações que são esperadas para serem absorvidas até o encerramento do exercício social não é apropriado porque pode resultar no reporte de estoques no período intermediário por valor maior ou menor do que sua parte nos custos atuais de produção.

Ganho e perda de conversão de moeda estrangeira

B29. Ganhos e perdas de conversão de moedas estrangeiras devem ser mensurados nos períodos intermediários pelos mesmos princípios utilizados para as demonstrações contábeis de encerramento de exercício social.

B30. O Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis especifica como converter as demonstrações contábeis de entidades no exterior para a moeda de apresentação, incluindo orientações acerca do uso de taxas de câmbio médias ou de fechamento e orientações acerca do reconhecimento de ajustes resultantes na demonstração do resultado ou em outros resultados abrangentes. Consistente com o Pronunciamento Técnico CPC 02, as taxas efetivas médias ou de fechamento devem ser utilizadas em períodos de reporte intermediários. A entidade não deve antecipar mudanças de taxas de câmbio esperadas para o prazo remanescente para o encerramento do exercício social corrente quando da conversão de demonstrações de entidades no exterior em data intermediária.

B31. Caso o Pronunciamento Técnico CPC 02 requeira que os ajustes de conversão sejam reconhecidos como receita ou despesa no período em que ocorrerem, esse princípio deve ser aplicado para cada período de reporte intermediário. A entidade não deve diferir quaisquer ajustes de conversão em período de reporte intermediário se houver a expectativa de que os ajustes serão revertidos antes do encerramento do exercício social.

Demonstrações contábeis intermediárias em economia hiperinflacionária

B32. Demonstrações contábeis intermediárias em economias hiperinflacionárias devem ser elaboradas pelos mesmos princípios utilizados para as demonstrações contábeis de encerramento de exercício social.

B33. O Pronunciamento Técnico CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária (ou, alternativamente, o método da correção monetária integral (CMI) consagrado no Brasil, enquanto não emitido esse Pronunciamento Técnico) requer que as demonstrações contábeis da entidade, cuja moeda de reporte seja de economia hiperinflacionária, sejam demonstradas em termos de unidade monetária corrente de mensuração ao término do período de reporte e ganhos e perdas na posição monetária líquida devem ser incluídos no lucro líquido. Além disso, as informações financeiras comparativas reportadas para períodos anteriores devem ser reapresentadas para a unidade monetária corrente de mensuração.

B34. A entidade deve seguir esses mesmos princípios para fins de relatórios de períodos intermediários, apresentando, desse modo, todas as informações intermediárias na unidade de mensuração do final do período de reporte, com os ganhos e as perdas resultantes da posição monetária líquida incluídos no lucro líquido do período intermediário. A entidade não deve anualizar o reconhecimento dos ganhos e

perdas. Tampouco deve usar uma taxa anual estimada de inflação quando da elaboração da demonstração contábil intermediária em economia hiperinflacionária.

Redução ao valor recuperável de ativos (impairment)

B35. O Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos requer que perdas por desvalorização (impairment) sejam reconhecidas caso o valor recuperável tenha ficado abaixo do valor contábil.

B36. Este Pronunciamento Técnico requer que a entidade aplique, nos períodos de reporte intermediários, os mesmos testes de redução ao valor recuperável e os mesmos critérios de reconhecimento e de reversão de perdas por desvalorização que são aplicados ao término do exercício social. Isso não significa, entretanto, que a entidade deva necessariamente fazer cálculos detalhados de redução ao valor recuperável de ativos ao término de cada período de reporte intermediário. Ao invés disso, a entidade deve fazer revisões das evidências indicativas significativas de perda por desvalorização, desde o encerramento do exercício social mais recente, para avaliar se tais cálculos são necessários.

Apêndice C - Exemplos do uso de estimativa

(Este Apêndice, que acompanha, mas não é parte deste Pronunciamento, proporciona exemplos para ilustrar a aplicação do princípio do item 41)

C1. Estoque: inventários completos e procedimentos de valoração podem não ser requeridos para estoques nas datas intermediárias, mesmo que sejam feitos no encerramento do exercício social. Pode ser suficiente fazer estimativas nas datas intermediárias, baseando-se nas margens de vendas.

C2. Classificação de ativos e passivos em circulante e não circulante: entidades podem fazer investigações mais rigorosas para classificação de ativos e passivos como circulante ou não circulante nas datas de reporte anuais do que nas datas de reporte intermediárias.

C3. Provisão: determinação do montante apropriado de provisão (tal como provisão para garantias, custos ambientais e custo de restauração de sítios) pode ser complexa e frequentemente custosa e demorada. As entidades algumas vezes contratam especialistas para assistência nos cálculos anuais. Para fazer estimativas semelhantes nas datas intermediárias, frequentemente é necessária a atualização das provisões anuais e, não, a contratação de especialistas externos para fazerem novos cálculos.

C4. Pensão: o Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados requer que a entidade determine o valor presente das obrigações de benefícios definidos e o valor de mercado dos ativos dos planos ao final de cada período de reporte e encoraja que a entidade envolva profissionais atuariais qualificados na mensuração de tais obrigações. Para fins de reporte intermediário, mensurações confiáveis são geralmente obtidas pela extrapolação da última avaliação atuarial.

C5. Tributo sobre o lucro: entidades podem calcular a despesa com tributo sobre o lucro e tributo sobre o lucro diferido passivo em datas anuais pela aplicação das alíquotas fiscais para cada jurisdição para mensurar o lucro de cada jurisdição. O item B14 do Apêndice B reconhece que, enquanto tal nível de precisão também é desejável nas datas intermediárias, ele pode não ser atingível em todos os casos, e que a média ponderada das alíquotas das jurisdições ou das categorias de lucro seja utilizada como aproximação razoável do efeito de se usarem taxas mais específicas.

C6. Contingência: a mensuração das contingências pode envolver a opinião de especialistas legais ou outros consultores. Relatórios formais de especialistas independentes são algumas vezes obtidos com referência às contingências. Tais opiniões sobre litígios, demandas, avaliações e outras contingências e incertezas podem, ou não, ser também necessárias nas datas intermediárias.



C7. Reavaliação e contabilidade a valor justo: o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado permite às entidades escolherem como sua política contábil o modelo de reavaliação, quando permitida legalmente, por meio do qual os itens do imobilizado são reavaliados ao valor justo. Similarmente, o Pronunciamento Técnico 28 - Propriedade para Investimento requer que a entidade determine o valor justo das propriedades para investimento. Para tais mensurações, a entidade pode se pautar em avaliações de profissionais qualificados nas datas anuais de reporte e, não, nas datas de reporte intermediárias.

C8. Conciliação entre companhias: alguns saldos entre companhias, os quais são conciliados em níveis detalhados na elaboração das demonstrações consolidadas ao término do exercício social, podem ser conciliados com menores níveis de detalhamento na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas nas datas intermediárias.

C9. Setores especializados: por motivos de complexidade, custo e tempo, mensurações de períodos intermediários de setores especializados podem ser menos precisas do que as do final do exercício social. Um exemplo pode ser o cálculo de provisões técnicas para as companhias de seguro.

Apêndice D - Demonstração contábil intermediária e perda por irrecuperabilidade (impairment) (IFRIC 10)

(Este Apêndice, que faz parte do CPC 21, corresponde à Interpretação IFRIC 10 Interim Financial Reporting and Impairment, emitida pelo IASB - International Accounting Standards Board)

Referências

CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos;

CPC 21 - Demonstração Intermediária;

CPC 48 - Instrumentos Financeiros

Antecedentes

D1. A entidade é requerida a proceder ao teste de redução ao valor recuperável de ativos (impairment test) para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ao término de cada período de reporte e, se requerido, deve reconhecer perdas por desvalorização nessa data, de acordo com o CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Entretanto, ao término do período de reporte subsequente, pode ter havido alterações em condições de tal forma que as perdas por desvalorização poderiam ter sido reduzidas ou evitadas, caso o teste de redução ao valor recuperável de ativos tivesse sido feito somente nessa data. Este apêndice proporciona orientação sobre se tais perdas por desvalorização devem, ou não, ser revertidas.

D2. Este apêndice trata da interação entre os requerimentos do CPC 21 - Demonstração Intermediária e o reconhecimento de perdas por desvalorização do ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill), no CPC 01, e trata dos efeitos dessas interações nas demonstrações contábeis intermediárias e anuais subsequentes.

Assunto

D3. O item 28 do Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária requer que a entidade aplique as mesmas políticas contábeis nas suas demonstrações contábeis intermediárias que são aplicadas nas suas demonstrações contábeis anuais. Também diz que "a frequência de reporte da entidade (anual, semestral ou trimestral) não deve afetar a mensuração de seus resultados anuais. Para atingir esse objetivo, as mensurações dos períodos intermediários devem ser feitas com base no acumulado do ano até a data (year-to-date basis)."



D4. O item 124 do Pronunciamento Técnico CPC 01 diz que "A desvalorização reconhecida para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não deve ser revertida em período subsequente."

D5 e D6. (Eliminados)

D7. Este Apêndice discute o seguinte assunto:

A entidade deve reverter perdas por impairment de ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecidas em período intermediário, se a perda não fosse ser reconhecida, ou fosse ser reconhecida por valor menor, caso o teste de impairment ocorresse somente no término do período de reporte subsequente.

Consenso

D8. A entidade não deve reverter perda de impairment reconhecida em período intermediário anterior com relação ao goodwill.

D9. A entidade não pode estender este consenso por analogia a outras áreas de potencial conflito entre este CPC 21 - Demonstração Intermediária e outros pronunciamentos do CPC.

D10. (Eliminado)

RESOLUÇÃO CVM Nº 103, DE 22 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 22 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de informações por segmento.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 22, que trata de informações por segmento, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 582, 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 22

Informações por Segmento



Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 8

| Sumário | Item |
|--|---------|
| PRINCÍPIO BÁSICO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 4 |
| SEGMENTO OPERACIONAL | 5 - 10 |
| SEGMENTO DIVULGÁVEL | 11 - 19 |
| Critério de agregação | 12 |
| Parâmetros mínimos quantitativos | 13 - 19 |
| DIVULGAÇÃO | 20 - 24 |
| Informações gerais | 22 |
| Informações sobre lucro ou prejuízo, ativo e passivo | 23 - 24 |
| MENSURAÇÃO | 25 - 30 |
| Conciliação | 28 |
| Reapresentação de informação previamente divulgada | 29 - 30 |
| EVIDENCIAÇÃO RELATIVA AO CONJUNTO DA ENTIDADE | 31 - 34 |
| Informação sobre produto e serviço | 32 |
| Informação sobre área geográfica | 33 |
| Informação sobre os principais clientes | 34 |
| APÊNDICE A - GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO | |

Princípio básico

1. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nos quais está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

Alcance

2. Este Pronunciamento aplica-se:

(a) às demonstrações contábeis separadas ou individuais da entidade:

(i) cujos instrumentos de dívida ou patrimonial sejam negociados em mercado de capitais (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, suas demonstrações contábeis à Comissão de Valores Mobiliários ou a outra organização reguladora, com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumento em mercado de capitais;

(b) às demonstrações contábeis consolidadas de uma controladora com suas controladas:

(i) cujos instrumentos de dívida ou patrimonial sejam negociados em mercado de capitais (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais); ou

(ii) que tenha depositado, ou esteja em vias de depositar, as demonstrações contábeis consolidadas na Comissão de Valores Mobiliários ou em outros reguladores, com a finalidade de emitir qualquer categoria de instrumento em mercado de capitais.

3. Se a entidade que não é obrigada a aplicar este Pronunciamento optar por divulgar informações sobre segmentos que não estiverem de acordo com este Pronunciamento, não deve classificá-las como informações por segmento.

4. Se um relatório financeiro que contém tanto as demonstrações contábeis consolidadas da controladora que estão dentro do alcance deste Pronunciamento quanto suas demonstrações contábeis



individuais, a informação por segmento é exigida somente para as demonstrações contábeis consolidadas.

Segmento operacional

5. Um segmento operacional é um componente de entidade:

(a) que desenvolve atividades de negócio das quais pode obter receitas e incorrer em despesas (incluindo receitas e despesas relacionadas com transações com outros componentes da mesma entidade);

(a) cujos resultados operacionais são regularmente revistos pelo principal gestor das operações da entidade para a tomada de decisões sobre recursos a serem alocados ao segmento e para a avaliação do seu desempenho; e

(c) para o qual haja informação financeira individualizada disponível.

Um segmento operacional pode desenvolver atividades de negócio cujas receitas ainda serão obtidas. Por exemplo, as operações em início de atividade podem constituir segmentos operacionais antes da obtenção de receitas.

6. Nem todas as partes da entidade constituem, necessariamente, segmento operacional ou parte de segmento operacional. Por exemplo, a sede corporativa ou alguns departamentos funcionais podem não obter receitas ou podem obter receitas que sejam apenas ocasionais em relação às atividades da entidade e não são segmentos operacionais. Para fins deste Pronunciamento, os planos de benefícios pós-emprego de entidade não constituem segmentos operacionais.

7. A expressão "principal gestor das operações" identifica uma função, não necessariamente um gestor com título específico. Essa função é alocar recursos e avaliar o desempenho dos segmentos operacionais da entidade. Frequentemente, o principal gestor das operações da entidade é o seu presidente ou o diretor de operações, mas pode ser, por exemplo, um grupo de diretores executivos ou outros.

8. Para muitas entidades, as três características dos segmentos operacionais descritas no item 5 definem claramente seus segmentos operacionais. No entanto, a entidade pode elaborar relatórios em que suas atividades de negócio sejam apresentadas de vários modos. Se o principal gestor de operações utilizar mais de um conjunto de informações por segmento, outros fatores podem identificar um único conjunto de componentes como segmentos operacionais da entidade, como a natureza das atividades de negócio de cada componente, a existência de gestores responsáveis por essas atividades e as informações apresentadas ao conselho de administração.

9. Geralmente, um segmento operacional tem um gestor do segmento que se reporta diretamente ao principal gestor das operações e com este mantém contato regular para discutir sobre as atividades operacionais, os resultados financeiros, as previsões ou os planos para o segmento. A expressão "gestor de segmento" identifica uma função e, não necessariamente, um gestor com título específico. O principal gestor das operações também pode ser o gestor de segmento de alguns segmentos operacionais. Um único gestor pode ser o gestor de segmento para mais de um segmento operacional. Se as características enunciadas no item 5 se aplicarem a mais de um conjunto de componentes da organização, mas houver apenas um único conjunto do qual os gestores de segmento sejam responsáveis, esse conjunto de componentes constituirá os segmentos operacionais.

10. As características enunciadas no item 5 podem se aplicar a dois ou mais conjuntos de componentes que se sobreponham, para os quais existam gestores responsáveis. Essa estrutura é, às vezes, referida como forma de organização matricial. Por exemplo, em algumas entidades, alguns gestores são responsáveis por diversas linhas de produtos e de serviços em nível mundial, enquanto outros gestores são responsáveis por áreas geográficas específicas. O principal gestor das operações analisa

regularmente os resultados operacionais de ambos os conjuntos de componentes, e há informações contábeis disponíveis de ambos.

Nessas circunstâncias, a entidade deve determinar o conjunto de componentes que constitui os segmentos operacionais, tomando por referência o princípio fundamental.

Segmento divulgável

11. A entidade deve evidenciar separadamente informações sobre cada segmento operacional que:

(a) tenha sido identificado de acordo com os itens de 5 a 10 ou que resulte da agregação de dois ou mais desses segmentos de acordo com o item 12; e

(b) supere os parâmetros quantitativos referidos no item 13. Os itens de 14 a 19 especificam outras situações em que informações separadas sobre um segmento operacional devem ser evidenciadas.

Critério de agregação

12. Os segmentos operacionais apresentam muitas vezes desempenho financeiro de longo prazo semelhante se possuem características econômicas similares. Por exemplo, para dois segmentos operacionais, caso suas características econômicas sejam semelhantes, seriam esperadas margens brutas médias semelhantes no longo prazo. Dois ou mais segmentos operacionais podem ser agregados em um único segmento operacional se a agregação for compatível com o princípio básico deste Pronunciamento, se os segmentos tiverem características econômicas semelhantes e se forem semelhantes em relação a cada um dos seguintes aspectos:

(a) natureza dos produtos ou serviços;

(b) natureza dos processos de produção;

(c) tipo ou categoria de clientes dos seus produtos e serviços;

(d) métodos usados para distribuir os seus produtos ou prestar os serviços; e

(e) se aplicável, a natureza do ambiente regulatório, por exemplo, bancos, seguros ou serviços de utilidade pública.

Parâmetros mínimos quantitativos

13. A entidade deve divulgar separadamente as informações sobre o segmento operacional que atenda a qualquer um dos seguintes parâmetros:

(a) sua receita reconhecida, incluindo tanto as vendas para clientes externos quanto as vendas ou transferências intersegmentos, é igual ou superior a 10% da receita combinada, interna e externa, de todos os segmentos operacionais;

(b) o montante em termos absolutos do lucro ou prejuízo apurado é igual ou superior a 10% do maior, em termos absolutos, dos seguintes montantes:

(i) lucro apurado combinado de todos os segmentos operacionais que não apresentaram prejuízos; e

(ii) prejuízo apurado combinado de todos os segmentos operacionais que apresentaram prejuízos;



(c) seus ativos são iguais ou superiores a 10% dos ativos combinados de todos os segmentos operacionais.

Os segmentos operacionais que não atinjam quaisquer dos parâmetros mínimos quantitativos podem ser considerados divulgáveis e podem ser apresentados separadamente se a administração entender que essa informação sobre o segmento possa ser útil para os usuários das demonstrações contábeis.

14. A entidade pode combinar informações sobre segmentos operacionais que não atinjam os parâmetros mínimos com informações sobre outros segmentos operacionais que também não atinjam os parâmetros, para produzir um segmento divulgável, somente se os segmentos operacionais tiverem características econômicas semelhantes e compartilhem a maior parte dos critérios de agregação enunciados no item 12.

15. Se o total de receitas externas reconhecido pelos segmentos operacionais representar menos de 75% da receita da entidade, segmentos operacionais adicionais devem ser identificados como segmentos divulgáveis (mesmo que eles não satisfaçam aos critérios enunciados no item 13) até que pelo menos 75% das receitas da entidade estejam incluídas nos segmentos divulgáveis.

16. As informações sobre outras atividades de negócio e outros segmentos operacionais não divulgáveis devem ser combinadas e apresentadas numa categoria "outros segmentos", separadamente de outros itens na conciliação exigida pelo item 28. Devem ser descritas as fontes das receitas incluídas na categoria "outros segmentos".

17. Se a administração julgar que um segmento operacional definido como divulgável no período imediatamente anterior continua sendo significativo, as informações sobre esse segmento devem continuar a ser divulgadas separadamente no período corrente, ainda que tenha deixado de satisfazer aos critérios de divulgação do item 13.

18. Se um segmento operacional for definido como segmento divulgável no período corrente de acordo com os parâmetros mínimos quantitativos, as informações anteriores devem ser reapresentadas para fins comparativos, de modo a refletir o novo segmento divulgável, ainda que esse segmento não tenha satisfeito aos critérios de divulgação enunciados no item 13 no período anterior, a menos que as informações necessárias não estejam disponíveis e o custo da sua elaboração seja excessivo.

19. Pode ser estabelecido um limite prático para o número de segmentos divulgáveis apresentados separadamente pela entidade, para além do qual a informação por segmento poderia se tornar excessivamente detalhada. Embora não esteja fixado qualquer limite preciso, se o número de segmentos divulgáveis, de acordo com os itens de 13 a 18, for superior a 10, a entidade deve ponderar se o limite prático já não tenha sido atingido.

Divulgação

20. A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio em que está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

21. Para aplicar o princípio enunciado no item 20, a entidade deve divulgar as seguintes informações em relação a cada período para o qual seja apresentada demonstração do resultado abrangente:

(a) as informações gerais descritas no item 22;

(b) informações sobre o lucro ou prejuízo reconhecido dos segmentos, incluindo as receitas e as despesas específicas que compõem o lucro ou o prejuízo desses segmentos, os respectivos ativos, os passivos e as bases de mensuração, como descritos nos itens de 23 a 27;



(c) conciliações das receitas totais dos segmentos, do respectivo lucro ou prejuízo, dos seus ativos e passivos e outros itens materiais com os montantes correspondentes da entidade, em conformidade com o item 28.

Devem ser efetuadas conciliações dos valores do balanço patrimonial para segmentos divulgáveis com os valores do balanço da entidade para todas as datas em que seja apresentado o balanço patrimonial. As informações dos períodos anteriores devem ser reapresentadas em conformidade com os itens 29 e 30.

Informações gerais

22. A entidade deve divulgar as seguintes informações gerais:

(a) os fatores utilizados para identificar os segmentos divulgáveis da entidade, incluindo a base da organização (por exemplo, se a administração optou por organizar a entidade em torno das diferenças entre produtos e serviços, áreas geográficas, ambiente regulatório, ou combinação de fatores, e se os segmentos operacionais foram agregados)

(aa) os julgamentos feitos pela administração na aplicação dos critérios de agregação do item 12. Isto inclui breve descrição dos segmentos operacionais que tenham sido agregados dessa forma e os indicadores econômicos que foram avaliados na determinação de que segmentos operacionais agregados tenham características econômicas semelhantes; e

(b) tipos de produtos e serviços a partir dos quais cada segmento divulgável obtém suas receitas.

Informações sobre lucro ou prejuízo, ativo e passivo

23. A entidade deve divulgar o valor do lucro ou prejuízo de cada segmento divulgável. A entidade deve divulgar o valor total dos ativos e passivos de cada segmento divulgável se esse valor for apresentado regularmente ao principal gestor das operações. A entidade deve divulgar também as seguintes informações sobre cada segmento se os montantes especificados estiverem incluídos no valor do lucro ou prejuízo do segmento revisado pelo principal gestor das operações, ou for regularmente apresentado a este, ainda que não incluído no valor do lucro ou prejuízo do segmento:

(a) receitas provenientes de clientes externos;

(b) receitas de transações com outros segmentos operacionais da mesma entidade;

(c) receitas financeiras;

(d) despesas financeiras;

(e) depreciações e amortizações;

(f) itens materiais de receita e despesa divulgados de acordo com o item 97 do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis;

(g) participação da entidade nos lucros ou prejuízos de coligadas e de empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures) contabilizados de acordo com o método da equivalência patrimonial;

(h) despesa ou receita com imposto de renda e contribuição social; e

(i) itens não-caixa considerados materiais, exceto depreciações e amortizações.



A entidade deve divulgar as receitas financeiras separadamente das despesas financeiras para cada segmento divulgável, salvo se a maioria das receitas do segmento seja proveniente de juros e o principal gestor das operações se basear principalmente nas receitas financeiras líquidas para avaliar o desempenho do segmento e tomar decisões sobre os recursos a serem alocados ao segmento. Nessa situação, a entidade pode divulgar essas receitas financeiras líquidas de suas despesas financeiras em relação ao segmento e divulgar que ela tenha feito desse modo.

24. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre cada segmento divulgável se os montantes especificados estiverem incluídos no valor do ativo do segmento revisado pelo principal gestor das operações ou forem apresentados regularmente a este, ainda que não incluídos nesse valor de ativos dos segmentos:

(a) o montante do investimento em coligadas e empreendimentos conjuntos (joint ventures) contabilizado pelo método da equivalência patrimonial;

(b) o montante de acréscimos ao ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros, imposto de renda e contribuição social diferidos ativos, ativos de benefícios pós-emprego (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados, itens de 54 a 58) e direitos provenientes de contratos de seguro.

Mensuração

25. O montante de cada item dos segmentos divulgados deve corresponder ao valor reportado ao principal gestor das operações para fins de tomada de decisão sobre a alocação de recursos ao segmento e de avaliação do seu desempenho. Os ajustes e as eliminações efetuados na elaboração das demonstrações contábeis e as alocações de receitas, despesas e ganhos ou perdas da entidade devem ser incluídos na determinação do lucro ou prejuízo do segmento divulgado somente se estiverem incluídos no valor dos lucros ou prejuízos do segmento utilizado pelo principal gestor das operações. Da mesma forma, apenas os ativos e os passivos que estão incluídos no valor dos ativos e dos passivos dos segmentos utilizados pelo principal gestor das operações devem ser divulgados para esse segmento. Se os montantes forem alocados ao resultado, ao ativo ou ao passivo reconhecidos do segmento, esses montantes devem ser alocados em base razoável.

26. Se o principal gestor das operações utilizar apenas uma medida de valor do resultado, dos ativos ou dos passivos de segmento operacional na avaliação do desempenho desse segmento e na decisão de como alocar os recursos, o lucro ou o prejuízo do segmento e os seus ativos ou passivos devem ser divulgados segundo essa medida de valor. Se o principal gestor das operações utilizar mais do que uma medida de valor do resultado, dos ativos ou dos passivos do segmento operacional, as avaliações divulgadas devem ser as que a administração entende que são determinadas de acordo com os princípios de mensuração mais consistentes com os utilizados na mensuração dos montantes correspondentes nas demonstrações contábeis da entidade.

27. A entidade deve apresentar explicação das mensurações do lucro ou do prejuízo, dos ativos e dos passivos do segmento para cada segmento divulgável. A entidade deve divulgar, no mínimo, os seguintes elementos:

(a) a base de contabilização para quaisquer transações entre os segmentos divulgáveis;

(b) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações do lucro ou do prejuízo dos segmentos divulgáveis e o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas (se não decorrerem das conciliações descritas no item 28). Essas diferenças podem decorrer das políticas contábeis e das políticas de alocação de custos comuns incorridos, que são necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgados;

(c) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos ativos dos segmentos divulgáveis e dos ativos da entidade (se não decorrer das conciliações descritas no item 28). Essas diferenças podem

incluir as decorrentes das políticas contábeis e das políticas de alocação de ativos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgados;

(d) a natureza de quaisquer diferenças entre as mensurações dos passivos dos segmentos divulgáveis e dos passivos da entidade (se não decorrer das conciliações descritas no item 28). Essas diferenças podem incluir as decorrentes das políticas contábeis e das políticas de alocação de passivos utilizados conjuntamente, necessárias para a compreensão da informação por segmentos divulgada;

(e) a natureza de quaisquer alterações em períodos anteriores, nos métodos de mensuração utilizados para determinar o lucro ou o prejuízo do segmento divulgado e o eventual efeito dessas alterações na avaliação do lucro ou do prejuízo do segmento;

(f) a natureza e o efeito de quaisquer alocações assimétricas a segmentos divulgáveis. Por exemplo, a entidade pode alocar despesas de depreciação a um segmento sem lhe alocar os correspondentes ativos depreciáveis.

Conciliação

28. A entidade deve fornecer conciliações dos seguintes elementos:

(a) o total das receitas dos segmentos divulgáveis com as receitas da entidade;

(b) o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos divulgáveis com o lucro ou o prejuízo da entidade antes das despesas (receitas) de imposto de renda e contribuição social e das operações descontinuadas. No entanto, se a entidade alocar a segmentos divulgáveis itens como despesa de imposto de renda e contribuição social, a entidade pode conciliar o total dos valores de lucro ou prejuízo dos segmentos com o lucro ou o prejuízo da entidade depois daqueles itens;

(c) o total dos ativos dos segmentos divulgáveis com os ativos da entidade, se os ativos do segmento são divulgados de acordo com o item 23;

(d) o total dos passivos dos segmentos divulgáveis com os passivos da entidade, se os passivos dos segmentos forem divulgados de acordo com o item 23;

(e) o total dos montantes de quaisquer outros itens materiais das informações evidenciadas dos segmentos divulgáveis com os correspondentes montantes da entidade.

Todos os itens de conciliação materiais devem ser identificados e descritos separadamente. Por exemplo, o montante de cada ajuste significativo necessário para conciliar lucros ou prejuízos do segmento divulgável com o lucro ou o prejuízo da entidade, decorrente de diferentes políticas contábeis, deve ser identificado e descrito separadamente.

Reapresentação de informação previamente divulgada

29. Se a entidade alterar a estrutura da sua organização interna de maneira a alterar a composição dos seus segmentos divulgáveis, as informações correspondentes de períodos anteriores, incluindo períodos intermediários, devem ser reapresentadas, salvo se as informações não estiverem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo. A determinação da disponibilidade das informações e do caráter excessivo do custo da sua elaboração deve ser efetuada para cada item de evidenciação. Após a mudança na composição dos seus segmentos divulgáveis, a entidade deve divulgar se reapresentou os itens correspondentes da informação por segmentos de períodos anteriores.

30. Se a entidade tiver alterado a estrutura da sua organização interna de um modo que mude a composição dos seus segmentos divulgáveis e se a informação por segmentos de períodos anteriores, incluindo os períodos intermediários, não for reapresentada de modo a refletir essa alteração, a entidade



deve divulgar no ano em que ocorreu a alteração a informação por segmentos para o período corrente tanto na base antiga como na nova base de segmentação, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo.

Evidenciação relativa ao conjunto da entidade

31. Os itens de 32 a 34 aplicam-se a todas as entidades sujeitas a este Pronunciamento, incluindo as entidades que dispõem de um único segmento divulgável. As atividades de negócio de algumas entidades não estão organizadas em função das diferenças de produtos e serviços relacionados ou de áreas geográficas das operações. Os segmentos divulgáveis dessas entidades podem evidenciar as receitas de ampla gama de produtos e serviços essencialmente diferentes ou mais do que um dos seus segmentos divulgáveis pode fornecer essencialmente os mesmos produtos e serviços. Do mesmo modo, os segmentos divulgáveis da entidade podem manter ativos em diferentes áreas geográficas e evidenciar receitas provenientes de clientes em diferentes áreas geográficas ou mais do que um dos seus segmentos divulgáveis pode operar na mesma área geográfica. As informações previstas nos itens de 32 a 34 devem ser fornecidas apenas se não estiverem integradas às informações do segmento divulgável, exigidas pelo presente Pronunciamento.

Informação sobre produto e serviço

32. A entidade deve divulgar as receitas provenientes dos clientes externos em relação a cada produto e serviço ou a cada grupo de produtos e serviços semelhantes, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, devendo tal fato ser divulgado. Os montantes das receitas divulgadas devem basear-se nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações contábeis da entidade.

Informação sobre área geográfica

33. A entidade deve evidenciar as seguintes informações geográficas, salvo se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo:

(a) receitas provenientes de clientes externos:

(i) atribuídos ao país-sede da entidade; e

(ii) atribuídos a todos os países estrangeiros de onde a entidade obtém receitas. Se as receitas provenientes de clientes externos atribuídas a determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgadas separadamente. A entidade deve divulgar a base de atribuição das receitas provenientes de clientes externos aos diferentes países;

(b) ativo não circulante, exceto instrumentos financeiros e imposto de renda e contribuição social diferidos ativos, benefícios de pós-emprego e direitos provenientes de contratos de seguro:

(i) localizados no país sede da entidade; e

(ii) localizados em todos os países estrangeiros em que a entidade mantém ativos. Se os ativos em determinado país estrangeiro forem materiais, devem ser divulgados separadamente.

Os montantes divulgados devem basear-se nas informações utilizadas para elaborar as demonstrações contábeis da entidade. Se as informações necessárias não se encontrarem disponíveis e o custo da sua elaboração for excessivo, tal fato deve ser divulgado. A entidade pode divulgar, além das informações exigidas pelo presente item, subtotais de informações geográficas sobre grupos de países.

Se forem relevantes as informações por região geográfica dentro do Brasil, e se essas informações forem utilizadas gerencialmente, as mesmas regras de evidenciação devem ser observadas.



Informação sobre os principais clientes

34. A entidade deve fornecer informações sobre seu grau de dependência de seus principais clientes. Se as receitas provenientes das transações com um único cliente externo representarem 10% ou mais das receitas totais da entidade, esta deve divulgar tal fato, bem como o montante total das receitas provenientes de cada um desses clientes e a identidade do segmento ou dos segmentos em que as receitas são divulgadas. A entidade não está obrigada a divulgar a identidade de grande cliente nem o montante divulgado de receitas provenientes desse cliente em cada segmento. Para fins deste Pronunciamento, um conjunto de entidades, que a entidade divulgadora sabe que está sob controle comum, deve ser considerado um único cliente, assim como o governo (nacional, estadual, provincial, territorial, local ou estrangeiro) e as entidades que a entidade divulgadora sabe que estão sob controle comum desse governo, deve ser considerado um único cliente.

APÊNDICE A - GUIA DE IMPLEMENTAÇÃO

Este guia orientativo de implementação acompanha, porém não faz parte do Pronunciamento

Introdução

A1. Este guia de implementação fornece exemplos que ilustram as divulgações exigidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 22 - Informações por Segmento e um diagrama para auxiliar na identificação de segmentos suscetíveis de serem reportados (segmentos reportáveis). Os formatos nas ilustrações não são requisitos obrigatórios. Este CPC incentiva um formato que forneça as informações na forma mais compreensível nas circunstâncias específicas. As seguintes ilustrações destinam-se a uma única entidade hipotética referida como Companhia Diversificada.

Informações descritivas sobre segmentos reportáveis de uma entidade

A2. Os itens a seguir ilustram a divulgação de informações descritivas sobre os segmentos informados de uma entidade (as referências de item são em relação aos requisitos pertinentes no Pronunciamento).

Descrição dos tipos de produtos e serviços dos quais cada segmento reportável deriva suas receitas (item 22(b))

A Companhia Diversificada possui cinco segmentos reportáveis: peças automotivas, barcos motorizados, software, eletrônica e finanças. O segmento de peças automotivas produz peças de reposição para venda a varejistas de peças automotivas. O segmento de barcos motorizados produz pequenos barcos motorizados para servir a indústria de petróleo costeira e negócios similares. O segmento de software produz software de aplicação para venda a fabricantes e varejistas de computadores. O segmento de eletrônica produz circuitos integrados e produtos relacionados para a venda a fabricantes de computador. O segmento de finanças é responsável por parte das operações financeiras da empresa, incluindo o financiamento de compras ao cliente de produtos de outros segmentos e operações de empréstimo de imóveis.

Mensuração de lucro ou prejuízo, ativos e passivos por segmento operacional (item 27)

As políticas contábeis dos segmentos operacionais são as mesmas que aquelas descritas nas políticas contábeis significativas, exceto que a despesa de complementação de aposentadoria de cada segmento operacional é reconhecida e mensurada com base nos pagamentos em dinheiro aos planos de pensão. A Companhia Diversificada avalia o desempenho por segmento com base no resultado das operações antes dos tributos sobre o lucro, não incluindo ganhos e perdas não recorrentes e ganhos e perdas de câmbio.

A Companhia Diversificada contabiliza vendas e transferências intersegmentos como se as vendas ou as transferências fossem a terceiros, ou seja, pelos preços correntes de mercado.

Fatores que a administração utilizou para identificar os segmentos reportáveis da entidade (item 22(a))

Os segmentos reportáveis da Companhia Diversificada são unidades estratégicas de negócio que oferecem diferentes produtos e serviços. Eles são gerenciados separadamente, pois cada negócio exige diferentes tecnologias e estratégias de



marketing. A maioria dos negócios foi adquirida como unidades individuais e a administração existente na ocasião da aquisição foi mantida.

Informações sobre lucro ou prejuízo, ativos e passivos, por segmento reportável

A3. A seguinte tabela ilustra um formato sugerido para a divulgação de informações sobre lucro ou prejuízo, ativos e passivos, por segmento reportável (itens 23 e 24). O mesmo tipo de informação é exigido para cada ano em relação ao qual é apresentada uma demonstração do resultado. A Companhia Diversificada não aloca despesa (receita) com tributos sobre o lucro ou ganhos e perdas não recorrentes a segmentos reportáveis. Além disso, nem todos os segmentos reportáveis possuem itens não-caixa significativos, exceto depreciação e amortização. Os valores nesta ilustração são assumidos como sendo os valores nos relatórios utilizados pelo principal tomador de decisões operacionais.

| | Peças automotivas | Barcos motorizados | Software | Eletrônica | Finanças | Todos os demais | Totais |
|--|----------------------|-----------------------|----------|------------|----------|--------------------|--------|
| | \$ | \$ | \$ | \$ | \$ | \$ | \$ |
| Receita de clientes externos | 3.000 | 5.000 | 9.500 | 12.000 | 5.000 | 1.000 a | 35.500 |
| Receita entre segmentos | - | - | 3.000 | 1.500 | - | - | 4.500 |
| Receita de juros | 450 | 800 | 1.000 | 1.500 | - | - | 3.750 |
| Despesa de juros | 350 | 600 | 700 | 1.100 | - | - | 2.750 |
| Receita de juros líquida b | - | - | - | - | 1.000 | - | 1.000 |
| Depreciação e amortização | 200 | 100 | 50 | 1.500 | 1.100 | - | 2.950 |
| Resultado do segmento reportável | 200 | 70 | 900 | 2.300 | 500 | 100 | 4.070 |
| Outros itens não-caixa significativos | | | | | | | |
| Redução no valor recuperável | - | 200 | - | - | - | - | 200 |
| Ativos do segmento reportável | 2.000 | 5.000 | 3.000 | 12.000 | 57.000 | 2.000 | 81.000 |
| Desembolsos por ativos não circulantes por segmento reportável | 300 | 700 | 500 | 800 | 600 | - | 2.900 |
| Passivos por segmento reportável | 1.050 | 3.000 | 1.800 | 8.000 | 30.000 | - | 43.850 |

(a) Receitas de segmentos abaixo dos parâmetros mínimos quantitativos são atribuíveis a quatro segmentos operacionais. Esses segmentos incluem uma pequena propriedade para investimento, um negócio de equipamentos para aluguel, um serviço de consultoria de software e uma operação de leasing. Nenhum desses segmentos jamais atingiu quaisquer dos parâmetros mínimos quantitativos para a determinação dos segmentos reportáveis.

(b) O segmento financeiro tem nos juros a maioria de suas receitas. A gestão recai primariamente sobre a receita líquida de juros, não nos valores da receita bruta e da despesa quando da administração desse segmento. Portanto, como permitido pelo item 23, somente os valores líquidos estão sendo divulgados.

Conciliações de receitas, lucro ou prejuízo, ativos e passivos do segmento reportável

A4. Os itens a seguir ilustram as conciliações de receitas, lucro ou prejuízo, ativos e passivos do segmento reportável com os valores correspondentes da entidade - itens 28(a)-(d). Também é exigida a apresentação de conciliações para qualquer outra informação significativa divulgada - item 28(e). Presume-se que as demonstrações contábeis da entidade não incluam operações descontinuadas. Conforme discutido no item A2, a entidade reconhece e mede despesa de complementação de aposentadoria de seus segmentos reportáveis com base nos pagamentos em dinheiro ao fundo de pensão e não aloca determinados itens aos seus segmentos reportáveis.

| Receitas | \$ |
|--|---------|
| Total de receitas para segmentos reportáveis | 39.000 |
| Outras receitas | 1.000 |
| Eliminação de receitas entre segmentos | (4.500) |
| Receitas da entidade | 35.500 |



| Lucro ou prejuízo | \$ |
|---|-----------|
| Total de lucro ou prejuízo para segmentos reportáveis | 3.970 |
| Outro lucro ou prejuízo | 100 |
| Eliminação de lucros entre segmentos | (500) |
| Valores não alocados: | |
| Liquidação de litígios recebida | 500 |
| Outras despesas administrativas | (750) |
| Ajuste à despesa com fundo de pensão na consolidação | (250) |
| Receita antes do imposto sobre a renda | 3.070 |

| Ativos | \$ |
|--|-----------|
| Total de ativos nos segmentos reportáveis | 79.000 |
| Outros ativos | 2.000 |
| Eliminação de contas a receber da sede corporativa | (1.000) |
| Outros valores não alocados | 1.500 |
| Ativos da entidade | 81.500 |
| Passivo | \$ |
| Total de passivos nos segmentos reportáveis | 43.850 |
| Passivos não alocados de plano de benefício definido | 25.000 |
| Passivos da entidade | 68.850 |

| Outros itens significativos | Totais do segmento reportável \$ | Ajustes \$ | Totais da entidade \$ |
|---|---|-------------------|------------------------------|
| Receita de juros | 3.750 | 75 | 3.825 |
| Despesa de juros | 2.750 | (50) | 2.700 |
| Receita líquida de juros (somente segmento de finanças) | 1.000 | - | 1.000 |
| Gastos com ativos | 2.900 | 1.000 | 3.900 |
| Depreciação e amortização | 2.950 | - | 2.950 |
| Redução ao valor recuperável de ativos | 200 | - | 200 |

O item de conciliação para ajustar os gastos com ativos é o valor incorrido para o prédio da sede corporativa, que não está incluído nas informações por segmento. Nenhum dos outros ajustes é significativo.

Informações geográficas

A5. Os itens a seguir ilustram as informações geográficas exigidas pelo item 33. (Visto que os segmentos reportáveis da Companhia Diversificada estão baseados em diferenças em produtos e serviços, não é exigida nenhuma divulgação adicional de informações de receita sobre produtos e serviços - item 32.)

| Informações geográficas | Receitas a | Ativos não circulantes |
|--------------------------------|-------------------|-------------------------------|
| | \$ | \$ |
| Estados Unidos | 19.000 | 11.000 |
| Canadá | 4.200 | - |
| China | 3.400 | 6.500 |
| Japão | 2.900 | 3.500 |
| Outros países | 6.000 | 3.000 |



| | | |
|---|--------|--------|
| Total | 35.500 | 24.000 |
| As receitas são atribuídas aos países com base na localização do cliente. | | |

Informações sobre principais clientes

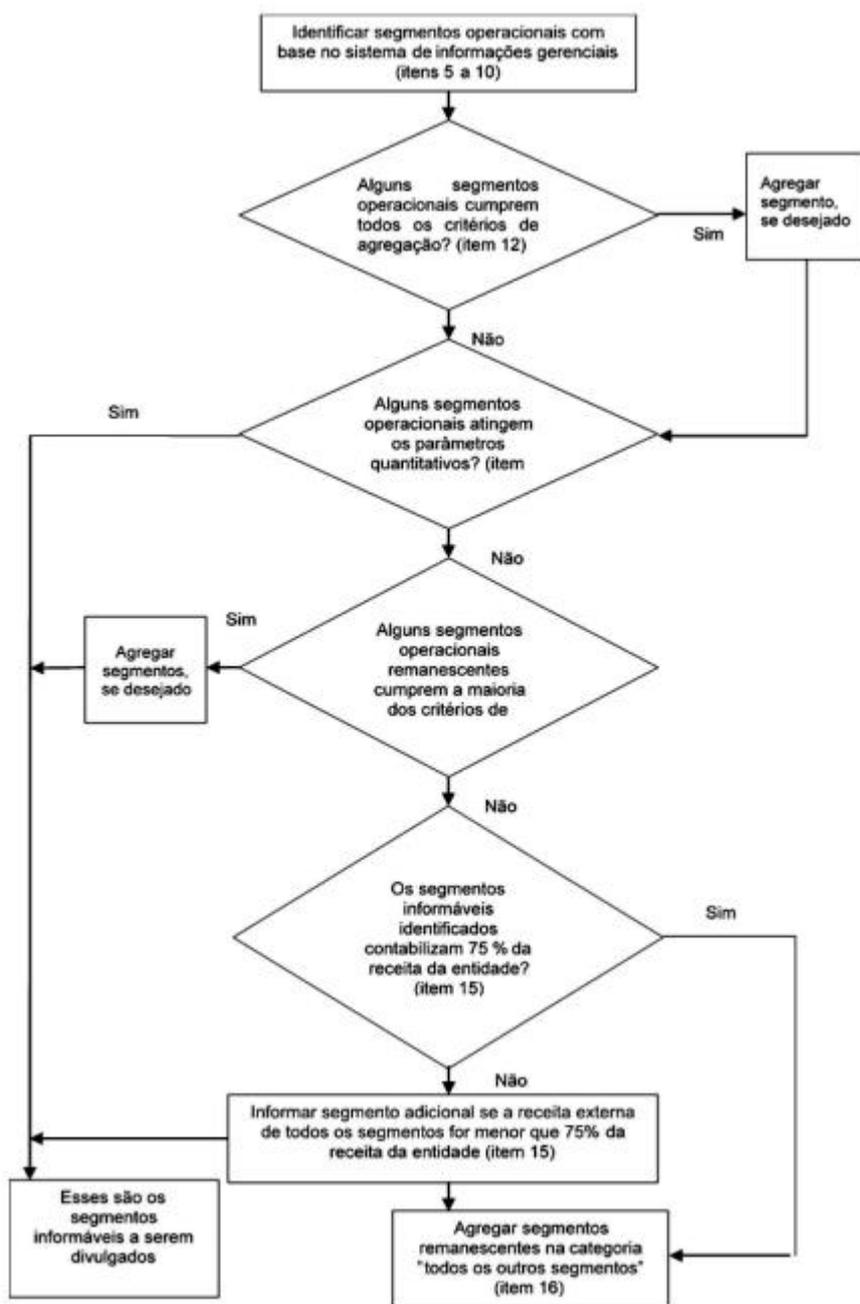
A6. Os itens a seguir ilustram as informações sobre principais clientes exigidas pelo item 34. Não é exigida a identidade do cliente nem o valor de cada segmento operacional.

| |
|---|
| As receitas de um cliente dos segmentos de software e eletrônica da Companhia Diversificada representam aproximadamente \$ 5.000 do total de receitas da empresa. |
|---|

Diagrama para auxiliar na identificação de segmentos reportáveis

A7. O seguinte diagrama ilustra como aplicar as principais disposições para identificar segmentos reportáveis conforme definido no Pronunciamento CPC 22. O diagrama é um suplemento visual ao Pronunciamento. Ele não deve ser interpretado como uma alteração ou adição a quaisquer requisitos do Pronunciamento, nem deve ser considerado como um substituto dos requisitos.

Diagrama para identificação de segmentos reportáveis



RESOLUÇÃO CVM Nº 104, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 23 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 23, que trata de políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 592, 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 23

POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 8

| Sumário | Item |
|--|---------|
| OBJETIVO | 1 - 2 |
| ALCANCE | 3 - 4 |
| DEFINIÇÕES | 5 - 6 |
| POLÍTICAS CONTÁBEIS | 7 - 31 |
| Seleção e aplicação de políticas contábeis | 7 - 12 |
| Uniformidade de políticas contábeis | 13 |
| Mudança nas políticas contábeis | 14 - 31 |
| Aplicação de mudanças de políticas contábeis | 19 - 27 |
| Aplicação retrospectiva | 22 |
| Limitação à aplicação retrospectiva | 23 - 27 |
| Divulgação | 28 - 31 |
| MUDANÇA NAS ESTIMATIVAS CONTÁBEIS | 32 - 40 |
| Divulgação | 39 - 40 |
| RETIFICAÇÃO DE ERRO | 41 - 49 |
| Limitação à reapresentação retrospectiva | 43 - 48 |
| Divulgação de erro de período anterior | 49 |
| IMPRATICABILIDADE DA APLICAÇÃO E DA REAPRESENTAÇÃO RETROSPECTIVAS | 50 - 53 |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é definir critérios para a seleção e a mudança de políticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e divulgação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro. O Pronunciamento tem como objetivo melhorar a relevância e a confiabilidade das demonstrações contábeis da entidade, bem como permitir sua comparabilidade ao longo do tempo com as demonstrações contábeis de outras entidades.



2. Os requisitos de divulgação relativos a políticas contábeis, exceto aqueles que digam respeito a mudança nas políticas contábeis, são estabelecidos no Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Alcance

3. Este Pronunciamento deve ser aplicado na seleção e na aplicação de políticas contábeis, bem como na contabilização de mudança nas políticas contábeis, de mudança nas estimativas contábeis e de retificação de erros de períodos anteriores.

4. Os efeitos tributários de retificação de erros de períodos anteriores e de ajustes retrospectivos feitos para a aplicação de alterações nas políticas contábeis são contabilizados e divulgados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

Definições

5. Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

Material é definido no item 7 do CPC 26 e é utilizado neste Pronunciamento com o mesmo significado.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Aplicação impraticável de requisito ocorre quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente a mudança em política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se:



(a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados;

(b) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado; ou

(c) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que:

(i) proporciona evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados; e

(ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.

Aplicação prospectiva de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente:

(a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e

(b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.

6. (Eliminado)

Políticas contábeis

Seleção e aplicação de políticas contábeis

7. Quando Pronunciamento, Interpretação ou Orientação se aplicar especificamente a uma transação, a outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item devem ser determinadas pela aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, e considerando quaisquer guias de implementação relevantes emitidos pelo CPC no tocante ao Pronunciamento, Interpretação ou Orientação em questão.

8. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações estabelecem políticas contábeis que o CPC concluiu resultarem em demonstrações contábeis, contendo informação relevante e confiável sobre as transações, outros eventos e condições a que se aplicam. Essas políticas não precisam ser aplicadas quando o efeito da sua aplicação for imaterial. Contudo, não é apropriado produzir, ou deixar de corrigir, incorreções imateriais em relação a eles para se alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), do desempenho (demonstração do resultado) ou dos fluxos de caixa da entidade.

9. Quaisquer guias de implementação para Pronunciamentos emitidos pelo CPC não fazem parte desses Pronunciamentos e, portanto, não contêm requisitos às demonstrações contábeis.

10. Na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou condição, a administração exercerá seu julgamento no desenvolvimento e na aplicação de política contábil que resulte em informação que seja:

(a) relevante para a tomada de decisão econômica por parte dos usuários; e

(b) confiável, de tal modo que as demonstrações contábeis:



- (i) representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da entidade;
- (ii) reflitam a essência econômica de transações, outros eventos e condições e, não, meramente a forma legal;
- (iii) sejam neutras, isto é, que estejam isentas de viés;
- (iv) sejam prudentes; e
- (v) sejam completas em todos os aspectos materiais.

11. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração deve consultar e considerar a aplicabilidade das seguintes fontes por ordem decrescente:

- (a) os requisitos e a orientação de pronunciamentos, interpretações e orientações que tratem de assuntos semelhantes e relacionados; e
- (b) as definições, os critérios de reconhecimento e os conceitos de mensuração para ativos, passivos, receitas e despesas contidos no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

12. Ao exercer os julgamentos descritos no item 10, a administração pode também considerar as mais recentes posições técnicas assumidas por outros órgãos normatizadores contábeis que usem uma estrutura conceitual semelhante à do CPC para desenvolver pronunciamentos de contabilidade, ou ainda, outra literatura contábil e práticas geralmente aceitas do setor, até o ponto em que estas não entrem em conflito com as fontes enunciadas no item 11.

Uniformidade de políticas contábeis

13. A entidade deve selecionar e aplicar suas políticas contábeis uniformemente para transações semelhantes, outros eventos e condições, a menos que Pronunciamento, Interpretação ou Orientação especificamente exija ou permita a classificação de itens para os quais possam ser aplicadas diferentes políticas. Se um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação exigir ou permitir tal classificação, uma política contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada uniformemente para cada categoria.

Mudança nas políticas contábeis

14. A entidade deve alterar uma política contábil apenas se a mudança:

- (a) for exigida por Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; ou
- (b) resultar em informação confiável e mais relevante nas demonstrações contábeis sobre os efeitos das transações, outros eventos ou condições acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade.

15. Os usuários das demonstrações contábeis devem ter a possibilidade de comparar as demonstrações contábeis da entidade ao longo do tempo para identificar tendências na sua posição patrimonial e financeira, no seu desempenho e nos seus fluxos de caixa. Por isso, devem ser aplicadas as mesmas políticas contábeis em cada período e de um período para o outro, a menos que uma mudança em política contábil esteja em conformidade com um dos critérios enunciados no item 14.

16. Não constituem mudanças nas políticas contábeis:

(a) a adoção de política contábil para transações, outros eventos ou condições que difiram em essência daqueles que ocorriam anteriormente; e

(b) a adoção de nova política contábil para transações, outros eventos ou condições que não ocorriam anteriormente ou eram imateriais.

17. A aplicação inicial da política de reavaliação de ativos, quando permitida pela legislação e regulação vigente, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado ou o CPC 04 - Ativo Intangível é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com os referidos pronunciamentos, e não conforme com este Pronunciamento.

18. Os itens 19 a 31 não se aplicam à mudança de política contábil descrita no item 17.

Aplicação de mudanças de políticas contábeis

19. Definições sujeitas ao item 23:

(a) A entidade deve contabilizar uma mudança na política contábil resultante da adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, de acordo com as disposições transitórias específicas, se existirem, expressas nesse Pronunciamento, Interpretação ou Orientação.

(b) Quando a entidade muda uma política contábil na adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que não inclua disposições transitórias específicas que se apliquem a essa mudança, ou quando muda uma política contábil voluntariamente, ela deve aplicar a mudança retrospectivamente.

20. Para fins deste Pronunciamento, a adoção antecipada de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação não deve ser considerada como mudança voluntária na política contábil.

21. Na ausência de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação que se aplique especificamente a uma transação, outro evento ou circunstância, a administração pode, de acordo com o item 12, aplicar uma política contábil derivada de pronunciamento recente emanado de outros órgãos técnicos que se utilizem de estrutura conceitual semelhante no desenvolvimento de pronunciamentos contábeis. Se, ao seguir uma mudança de referido pronunciamento, a entidade optar por mudar uma política contábil, essa mudança deve ser contabilizada e divulgada como mudança voluntária na política contábil.

Aplicação retrospectiva

22. Observado o disposto no item 23, quando uma mudança na política contábil é aplicada, retrospectivamente, de acordo com os itens 19(a) ou (b), a entidade deve ajustar o saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado para o período anterior mais antigo apresentado e os demais montantes comparativos divulgados para cada período anterior apresentado, como se a nova política contábil tivesse sempre sido aplicada.

Limitação à aplicação retrospectiva

23. Quando a aplicação retrospectiva for exigida pelos itens 19(a) ou (b), uma mudança na política contábil deve ser aplicada retrospectivamente, exceto quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo da mudança.

24. Quando for impraticável determinar o período dos efeitos específicos da mudança na política contábil na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve aplicar a nova política contábil aos saldos contábeis de ativos e passivos de abertura do período mais antigo para o qual seja praticável a aplicação retrospectiva, que pode ser o período corrente, e deve proceder ao ajuste correspondente no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido desse período.



25. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, da aplicação da nova política contábil a todos os períodos anteriores, a entidade deve ajustar a informação comparativa para aplicar a nova política contábil prospectivamente a partir do período mais antigo que for praticável.

26. Quando a entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, ela deve aplicar a nova política contábil à informação comparativa para períodos anteriores tão antigos quanto for praticável. A aplicação retrospectiva a um período anterior pode ser considerada não praticável se não for praticável determinar o efeito cumulativo nos montantes dos balanços de abertura e de encerramento desse período. O valor do ajuste resultante, relacionado com períodos anteriores aos apresentados nas demonstrações contábeis, é registrado no saldo de abertura de cada componente do patrimônio líquido afetado do período anterior mais antigo apresentado. Geralmente, o ajuste é registrado em Lucros ou Prejuízos Acumulados. Contudo, o ajuste pode ser feito em outro componente do patrimônio líquido (por exemplo, para cumprir um Pronunciamento, Interpretação ou Orientação específico). Qualquer outra informação sobre períodos anteriores, tal como resumos históricos de dados financeiros, é também ajustada para períodos tão antigos quanto for praticável.

27. Quando for impraticável à entidade aplicar a nova política contábil retrospectivamente, porque não pode determinar o efeito cumulativo da aplicação da política a todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 25, deve aplicar a nova política prospectivamente desde o início do período mais antigo praticável. Portanto, ignora-se a parcela do ajuste cumulativo em ativos, passivos e patrimônio líquido correspondente a períodos anteriores. A mudança na política contábil é permitida mesmo que seja impraticável aplicar a nova política a qualquer período anterior. Os itens 50 a 53 oferecem orientação sobre quando é impraticável aplicar a nova política contábil a um ou mais períodos anteriores.

Divulgação

28. Quando a adoção inicial de Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tiver efeitos no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

- (a) o título do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
- (b) quando aplicável, que a mudança na política contábil é feita de acordo com as disposições da aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;
- (c) a natureza da mudança na política contábil;
- (d) quando aplicável, uma descrição das disposições transitórias na adoção inicial;
- (e) quando aplicável, as disposições transitórias que possam ter efeito em futuros períodos;
- (f) o montante dos ajustes para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até ao ponto em que seja praticável;
- (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
- (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.
- (g) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e



(h) se a aplicação retrospectiva exigida pelos itens 19(a) ou (b) for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados, as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

29. Quando uma mudança voluntária em políticas contábeis tiver efeito no período corrente ou em qualquer período anterior, exceto se for impraticável determinar o montante a ser ajustado, ou puder ter efeitos em períodos futuros, a entidade deve divulgar:

(a) a natureza da mudança na política contábil;

(b) as razões pelas quais a aplicação da nova política contábil proporciona informação confiável e mais relevante;

(c) o montante do ajuste para o período corrente e para cada período anterior apresentado, até o ponto em que seja praticável:

(i) para cada item afetado da demonstração contábil; e

(ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos.

(d) o montante do ajuste relacionado com períodos anteriores aos apresentados, até ao ponto em que seja praticável; e

(e) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando a política contábil tem sido aplicada, se a aplicação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular, ou para períodos anteriores aos apresentados.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

30. Quando a entidade não adotar antecipadamente novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação já emitido, mas ainda não com aplicação obrigatória, a entidade deve divulgar:

(a) tal fato; e

(b) informação disponível ou razoavelmente estimável que seja relevante para avaliar o possível impacto da aplicação do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação nas demonstrações contábeis da entidade no período da aplicação inicial.

31. Ao cumprir o item 30, a entidade deve proceder à divulgação:

(a) do título do novo Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;

(b) da natureza da mudança ou das mudanças iminentes na política contábil;

(c) da data em que é exigida a aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação;

(d) da data em que ela planeja aplicar inicialmente o Pronunciamento, Interpretação ou Orientação; e

(e) da avaliação do impacto que se espera que a aplicação inicial do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação tenha nas demonstrações contábeis da entidade ou, se esse impacto não for conhecido ou razoavelmente estimável, da explicação acerca dessa impossibilidade.

Mudança nas estimativas contábeis

32. Como consequência das incertezas inerentes às atividades empresariais, muitos itens nas demonstrações contábeis não podem ser mensurados com precisão, podendo apenas ser estimados. A estimativa envolve julgamentos baseados na última informação disponível e confiável. Por exemplo, podem ser exigidas estimativas de:

(a) créditos de liquidação duvidosa;

(b) obsolescência de estoque;

(c) valor justo de ativos financeiros ou passivos financeiros;

(d) vida útil de ativos depreciáveis ou o padrão esperado de consumo dos futuros benefícios econômicos incorporados nesses ativos; e

(e) obrigações decorrentes de garantias.

33. O uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade.

34. A estimativa pode necessitar de revisão se ocorrerem alterações nas circunstâncias em que a estimativa se baseou ou em consequência de novas informações ou de maior experiência. Dada a sua natureza, a revisão da estimativa não se relaciona com períodos anteriores nem representa correção de erro.

35. A mudança na base de avaliação é uma mudança na política contábil e não uma mudança na estimativa contábil. Quando for difícil distinguir uma mudança na política contábil de uma mudança na estimativa contábil, a mudança é tratada como mudança na estimativa contábil.

36. O efeito de mudança na estimativa contábil que não seja uma mudança à qual se aplique o item 37 deve ser reconhecido prospectivamente, incluindo-o nos resultados do:

(a) período da mudança, se a mudança afetar apenas esse período; ou

(b) período da mudança e futuros períodos, se a mudança afetar todos eles.

37. Se a mudança na estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos, ou relacionar-se a componente do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.

38. O reconhecimento prospectivo do efeito de mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da mudança na estimativa. A mudança em uma estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, a mudança na estimativa de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, a mudança na estimativa da vida útil de ativo depreciável, ou no padrão esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.

Divulgação

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



39. A entidade deve divulgar a natureza e o montante de mudança na estimativa contábil que tenha efeito no período corrente ou se espera que tenha efeito em períodos subsequentes, salvo quando a divulgação do efeito de períodos subsequentes for impraticável.

40. Se o montante do efeito de períodos subsequentes não for divulgado porque a estimativa do mesmo é impraticável, a entidade deve divulgar tal fato.

Retificação de erro

41. Erros podem ocorrer no registro, na mensuração, na apresentação ou na divulgação de elementos de demonstrações contábeis. As demonstrações contábeis não estarão em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações deste CPC se contiverem erros materiais ou erros imateriais cometidos intencionalmente para alcançar determinada apresentação da posição patrimonial e financeira, do desempenho ou dos fluxos de caixa da entidade. Os potenciais erros do período corrente descobertos nesse período devem ser corrigidos antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para publicação. Contudo, os erros materiais, por vezes, não são descobertos até um período subsequente, e esses erros de períodos anteriores são corrigidos na informação comparativa apresentada nas demonstrações contábeis desse período subsequente (ver itens 42 a 47).

42. Sujeito ao disposto no item 43, a entidade deve corrigir os erros materiais de períodos anteriores retrospectivamente no primeiro conjunto de demonstrações contábeis cuja autorização para publicação ocorra após a descoberta de tais erros:

(a) por reapresentação dos valores comparativos para o período anterior apresentado em que tenha ocorrido o erro; ou

(b) se o erro ocorreu antes do período anterior mais antigo apresentado, da reapresentação dos saldos de abertura dos ativos, dos passivos e do patrimônio líquido para o período anterior mais antigo apresentado.

Limitação à reapresentação retrospectiva

43. Um erro de período anterior deve ser corrigido por reapresentação retrospectiva, salvo quando for impraticável determinar os efeitos específicos do período ou o efeito cumulativo do erro.

44. Quando for impraticável determinar os efeitos de erro em um período específico na informação comparativa para um ou mais períodos anteriores apresentados, a entidade deve retificar os saldos de abertura de ativos, passivos e patrimônio líquido para o período mais antigo para o qual seja praticável a reapresentação retrospectiva (que pode ser o período corrente).

45. Quando for impraticável determinar o efeito cumulativo, no início do período corrente, de erro em todos os períodos anteriores, a entidade deve retificar a informação comparativa para corrigir o erro prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

46. A retificação de erro de período anterior deve ser excluída dos resultados do período em que o erro é descoberto. Qualquer informação apresentada sobre períodos anteriores, incluindo qualquer resumo histórico de dados financeiros, deve ser retificada para períodos tão antigos quanto for praticável.

47. Quando for impraticável determinar o montante do erro (por exemplo, erro na aplicação de política contábil) para todos os períodos anteriores, a entidade, de acordo com o item 45, retifica a informação comparativa prospectivamente a partir da data mais antiga praticável. Dessa forma, ignorará a parcela da retificação cumulativa de ativos, passivos e patrimônio líquido relativa a períodos anteriores à data em que a retificação do erro foi praticável. Os itens 50 a 53 fornecem orientação sobre quando é impraticável corrigir erro para um ou mais períodos anteriores.

48. As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de revisão à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

Divulgação de erro de período anterior

49. Ao aplicar o item 42, a entidade deve divulgar:

- (a) a natureza do erro de período anterior;
- (b) o montante da retificação para cada período anterior apresentado, na medida em que seja praticável:
 - (i) para cada item afetado da demonstração contábil; e
 - (ii) se o Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação se aplicar à entidade, para resultados por ação básicos e diluídos;
- (c) o montante da retificação no início do período anterior mais antigo apresentado; e
- (d) as circunstâncias que levaram à existência dessa condição e uma descrição de como e desde quando o erro foi corrigido, se a reapresentação retrospectiva for impraticável para um período anterior em particular.

As demonstrações contábeis de períodos subsequentes à retificação do erro não precisam repetir essas divulgações.

Impraticabilidade da aplicação e da reapresentação retrospectivas

50. Em algumas circunstâncias, torna-se impraticável ajustar informações de um ou mais períodos anteriores apresentados para fins de comparação com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido reunidas informações necessárias em período anterior, de tal forma que não seja possível a aplicação retrospectiva de nova política contábil (incluindo, para a finalidade dos itens 51 a 53, a sua aplicação a períodos anteriores) ou a reapresentação retrospectiva para retificação de erro atribuído a determinado período anterior, podendo ser impraticável recriar essa informação.

51. É comum a adoção de estimativas para a aplicação de uma política contábil a elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis ou divulgados em relação a operações, eventos ou condições. As estimativas são, por natureza, subjetivas e podem ser desenvolvidas após a data do balanço, mas, à medida que o tempo transcorre, o desenvolvimento dessas estimativas contábeis relacionadas a transações ou eventos ocorridos em períodos anteriores passa a ser potencialmente mais difícil, principalmente ao se considerar que as estimativas contábeis devem refletir as condições existentes à época. Entretanto, o objetivo das estimativas relacionadas a períodos anteriores deve ser igual ao das estimativas desenvolvidas no período corrente, qual seja refletir as circunstâncias presentes na ocasião da transação, de outro evento ou de outra circunstância.

52. Por isso, aplicar, retrospectivamente, nova política contábil ou corrigir erro de período anterior exige que se identifique a informação que:

- (a) fornece evidência das circunstâncias que existiam à época em que a transação, outro evento ou condição ocorreu, e que estavam presentes e disponíveis quando as demonstrações contábeis relativas àquele período anterior foram elaboradas; e



(b) teria estado disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior foram autorizadas para divulgação. Para alguns tipos de estimativas (por exemplo, a mensuração do valor justo que utiliza dados significativos não observáveis), é impraticável distinguir esses tipos de informação. Caso a aplicação retrospectiva ou a rerepresentação retrospectiva exigir que se faça uma estimativa significativa para a qual seja impossível distinguir esses dois tipos de informação, é impraticável aplicar a nova política contábil ou retificar o erro de período anterior retrospectivamente.

53. Não se deve usar percepção posterior ao aplicar nova política contábil ou ao corrigir erros atribuíveis a período anterior, nem para fazer suposições sobre quais teriam sido as intenções da administração em período anterior, nem para estimar os valores reconhecidos, mensurados ou divulgados em períodos anteriores. Por exemplo, quando a entidade corrige erro de período anterior ao calcular o seu passivo relativo ao afastamento por doença dos empregados, de acordo com o CPC 33 - Benefícios a Empregados, deve ignorar informação acerca de temporada atípica de viroses durante o período seguinte, que se tornou disponível depois que as demonstrações contábeis do período anterior tenham sido autorizadas à divulgação. O fato de estimativas significativas serem frequentemente exigidas, quando se retifica informação comparativa apresentada para períodos anteriores, não impede o ajuste ou a correção confiável da informação comparativa.

RESOLUÇÃO CVM Nº 105, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 24 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de evento subsequente.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 24, que trata de evento subsequente, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 593, 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 24

Evento Subsequente

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 10

| Sumário | Item |
|-----------------|----------|
| OBJETIVO | 1 |



| | |
|--|---------|
| ALCANCE | 2 |
| DEFINIÇÕES | 3 - 7 |
| RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO | 8 - 13 |
| Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes | 8 - 9 |
| Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes | 10 - 11 |
| Dividendos | 12 - 13 |
| CONTINUIDADE | 14 - 16 |
| DIVULGAÇÃO | 17 - 22 |
| Data de autorização para emissão | 17 - 18 |
| Atualização da divulgação sobre condições existentes ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis | 19 - 20 |
| Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes | 21 - 22 |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é determinar:

(a) quando a entidade deve ajustar suas demonstrações contábeis com respeito a eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações; e

(b) as informações que a entidade deve divulgar sobre a data em que é concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e sobre os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem essas demonstrações.

Este Pronunciamento também estabelece que a entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis segundo o pressuposto da continuidade se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações indicarem que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização e divulgação de eventos subsequentes ao período a que se referem as demonstrações contábeis.

Definições

3. Os termos abaixo são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Evento subsequente ao período a que se referem as demonstrações contábeis é aquele evento, favorável ou desfavorável, que ocorre entre a data final do período a que se referem as demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Dois tipos de eventos podem ser identificados:

(a) os que evidenciam condições que já existiam na data final do período a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que originam ajustes);

(b) os que são indicadores de condições que surgiram subsequentemente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações que não originam ajustes).

4. O processo envolvido na autorização da emissão das demonstrações contábeis varia dependendo da estrutura da administração, das exigências legais e estatutárias, bem como dos procedimentos seguidos na preparação e na finalização dessas demonstrações.



5. Em algumas circunstâncias, as entidades têm que submeter suas demonstrações contábeis à aprovação de seus acionistas após sua emissão. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis como autorizadas para emissão na data da emissão e não na data em que os acionistas aprovam as demonstrações.

Exemplo:

A administração da entidade conclui, em 28 de fevereiro de 20x2, a sua minuta das demonstrações contábeis referentes ao período contábil encerrado em 31 de dezembro de 20x1. Em 18 de março de 20x2, a diretoria examina as demonstrações e autoriza a sua emissão. A entidade anuncia, em 19 de março de 20x2, o seu lucro e outras informações financeiras selecionadas. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis aprovadas são em seguida encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da diretoria para emissão).

6. Em alguns casos, exige-se que a administração da entidade submeta suas demonstrações contábeis à aprovação do conselho de administração e/ou conselho fiscal e/ou comitê de auditoria (formados apenas por não executivos), se houver. Em tais casos, consideram-se as demonstrações contábeis autorizadas para emissão quando a administração autoriza sua apresentação a esse conselho e/ou comitê.

Exemplo:

Em 18 de março de 20x2, a diretoria executiva da entidade autoriza a emissão de demonstrações contábeis para o seu conselho. O conselho é constituído exclusivamente por não executivos e pode incluir representantes de empregados e de outros interessados.

O conselho aprova as demonstrações contábeis em 26 de março de 20x2. As demonstrações contábeis são disponibilizadas aos acionistas e a outras partes interessadas em 31 de março de 20x2. Os acionistas aprovam as demonstrações contábeis na sua reunião anual em 30 de abril de 20x2, e as demonstrações contábeis são encaminhadas para registro no órgão competente em 17 de maio de 20x2.

As demonstrações contábeis são autorizadas para emissão em 18 de março de 20x2 (data da autorização da administração para submissão das demonstrações à apreciação do conselho).

7. Eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis incluem todos os eventos ocorridos até a data em que é concedida a autorização para a emissão das demonstrações contábeis, mesmo que esses acontecimentos ocorram após o anúncio público de lucros ou de outra informação financeira selecionada.

Reconhecimento e mensuração

Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que originam ajustes

8. A entidade deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis para que reflitam os eventos subsequentes que evidenciem condições que já existiam na data final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.



9. A seguir são apresentados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que exigem que a entidade ajuste os valores reconhecidos em suas demonstrações ou reconheça itens que não tenham sido previamente reconhecidos:

(a) decisão ou pagamento em processo judicial após o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, confirmando que a entidade já tinha a obrigação presente ao final daquele período contábil. A entidade deve ajustar qualquer provisão relacionada ao processo anteriormente reconhecida de acordo com o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou registrar nova provisão. A entidade não divulga meramente um passivo contingente porque a decisão proporciona provas adicionais que seriam consideradas de acordo com o item 16 do CPC 25;

(b) obtenção de informação após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, indicando que um ativo estava desvalorizado ao final daquele período contábil ou que o montante da perda por desvalorização previamente reconhecido em relação àquele ativo precisa ser ajustado. Por exemplo:

(i) falência de cliente, ocorrida após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, normalmente confirma que houve perda por redução ao valor recuperável no crédito no final do período de relatório; e

(ii) venda de estoque após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode proporcionar evidência sobre o valor de realização líquido desses estoques ao final daquele período;

(c) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do custo de ativos comprados ou do valor de ativos recebidos em troca de ativos vendidos antes do final daquele período;

(d) determinação, após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, do valor referente ao pagamento de participação nos lucros ou referente às gratificações, no caso de a entidade ter, ao final do período a que se referem as demonstrações, uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em decorrência de eventos ocorridos antes daquela data (ver CPC 33 - Benefícios a Empregados); e

(e) descoberta de fraude ou erros que mostram que as demonstrações contábeis estavam incorretas.

Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes

10. A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos em suas demonstrações contábeis por eventos subsequentes que são indicadores de condições que surgiram após o período contábil a que se referem as demonstrações.

11. Um exemplo de evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não origina ajustes é o declínio do valor justo de investimentos ocorrido no período compreendido entre o final do período contábil a que se referem as demonstrações e a data de autorização de emissão dessas demonstrações.

O declínio do valor justo não se relaciona normalmente à condição dos investimentos no final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas reflete circunstâncias que surgiram no período seguinte. Portanto, a entidade não deve ajustar os valores reconhecidos para os investimentos em suas demonstrações contábeis. Igualmente, a entidade não deve atualizar os valores divulgados para os investimentos na data do balanço, embora possa necessitar dar divulgação adicional conforme o item 21.

Dividendos

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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

12. Se a entidade declarar dividendos aos detentores de instrumentos de patrimônio (como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros:

Apresentação) após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos como passivo ao final daquele período.

13. Se forem declarados dividendos após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas antes da data da autorização de emissão dessas demonstrações esses dividendos não devem ser reconhecidos como passivo ao final daquele período, em virtude de não atenderem aos critérios de obrigação presente na data das demonstrações contábeis como definido no Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Tais dividendos devem ser divulgados nas notas explicativas em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis.

Continuidade

14. A entidade não deve elaborar suas demonstrações contábeis com base no pressuposto de continuidade se sua administração determinar após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que pretende liquidar a entidade, ou deixar de operar ou que não tem alternativa realista senão fazê-lo.

15. A deterioração dos resultados operacionais e da situação financeira após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis pode indicar a necessidade de considerar se o pressuposto da continuidade ainda é apropriado. Se o pressuposto da continuidade não for mais apropriado, o efeito é tão profundo que este Pronunciamento requer uma mudança fundamental nos critérios contábeis adotados, em vez de apenas um ajuste dos valores reconhecidos pelos critérios originais.

16. O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis especifica as divulgações exigidas se:

(a) as demonstrações contábeis não forem elaboradas com base no pressuposto de continuidade; ou

(b) a administração estiver ciente de incertezas relacionadas a eventos ou condições que possam gerar dúvidas significativas sobre a capacidade de a sociedade continuar em operação. Os eventos e as condições que requerem divulgação podem surgir após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

Divulgação

Data de autorização para emissão

17. A entidade deve divulgar a data em que foi concedida a autorização para emissão das demonstrações contábeis e quem forneceu tal autorização. Se os sócios da entidade ou outros tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após sua emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

18. É importante que os usuários saibam quando foi autorizada a emissão das demonstrações contábeis, já que elas não refletem eventos posteriores a essa data.

Atualização da divulgação sobre condições existentes ao final do período a que se referem as demonstrações contábeis

19. Se a entidade, após o período a que se referem as demonstrações contábeis, receber informações sobre condições que existiam até aquela data, deve atualizar a divulgação que se relaciona a essas condições, à luz das novas informações.



20. Em alguns casos, a entidade precisa atualizar a divulgação de suas demonstrações contábeis de modo que reflitam as informações recebidas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mesmo quando as informações não afetam os valores reconhecidos nessas demonstrações. Um exemplo da necessidade de atualização de divulgação é quando fica disponível, após o período contábil a que se referem as demonstrações, evidência de contingência passiva que existia ao final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis. Além de considerar se deve reconhecer ou modificar uma provisão com base no Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade deve atualizar sua divulgação sobre a contingência passiva à luz daquela evidência.

Evento subsequente ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes

21. Se os eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis são significativos, mas não originam ajustes, sua não divulgação pode influenciar as decisões econômicas a serem tomadas pelos usuários com base nessas demonstrações. Consequentemente, a entidade deve divulgar as seguintes informações para cada categoria significativa de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes:

(a) a natureza do evento;

(b) a estimativa de seu efeito financeiro ou uma declaração de que tal estimativa não pode ser feita.

22. A seguir, estão relacionados exemplos de eventos subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que não originam ajustes, os quais normalmente resultam em divulgação:

(a) combinação de negócios importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis (o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios exige divulgação específica em tais casos) ou a alienação de uma subsidiária importante;

(b) anúncio de plano para descontinuar uma operação;

(c) compras importantes de ativos, classificação de ativos como mantidos para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, outras alienações de ativos ou desapropriações de ativos importantes pelo governo;

(d) destruição por incêndio de instalação de produção importante após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(e) anúncio ou início da implementação de reestruturação importante (ver Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes);

(f) transações importantes, efetivas e potenciais, envolvendo ações ordinárias subsequentes ao período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(g) alterações extraordinariamente grandes nos preços dos ativos ou nas taxas de câmbio após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis;

(h) alterações nas alíquotas de impostos ou na legislação tributária, promulgadas ou anunciadas após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis que tenham efeito significativo sobre os ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);



(i) assunção de compromissos ou de contingência passiva significativa, por exemplo, por meio da concessão de garantias significativas;

(j) início de litígio importante, proveniente exclusivamente de eventos que aconteceram após o período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.

RESOLUÇÃO CVM Nº 106, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 26(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 26(R1), que trata da Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 676, de 13 de dezembro 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 26 (R1)

APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 1 (IASB - BV 2011)



| Sumário | Item |
|---|------------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 6 |
| DEFINIÇÕES | 7 - 8A |
| DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS | 9 - 46 |
| Finalidade das demonstrações contábeis | 9 |
| Conjunto completo de demonstrações contábeis | 10 - 14 |
| Considerações gerais | 15 - 46 |
| Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras | 15 - 24 |
| Continuidade | 25 - 26 |
| Regime de competência | 27 - 28 |
| Materialidade e agregação | 29 - 31 |
| Compensação de valores | 32 - 35 |
| Frequência de apresentação das demonstrações contábeis | 36 - 37 |
| Informação comparativa | 38 - 44 |
| Consistência de apresentação | 45 - 46 |
| ESTRUTURA E CONTEÚDO | 47 - 138 |
| Introdução | 47 - 48 |
| Identificação das demonstrações contábeis | 49 - 53 |
| Balanco patrimonial | 54 - 80A |
| Informação a ser apresentada no balanço patrimonial | 54 - 59 |
| Distinção entre circulante e não circulante | 60 - 65 |
| Ativo circulante | 66 - 68 |
| Passivo circulante | 69 - 76 |
| Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas | 77 - 80A |
| Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente | 81 - 105 |
| Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente | 82 - 87 |
| Resultado líquido do período | 88 - 89 |
| Outros resultados abrangentes do período | 90 - 96 |
| Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas | 97 - 105 |
| Demonstração das mutações do patrimônio líquido | 106 - 110 |
| Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido | 106 |
| Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas | 106A - 110 |
| Demonstração dos fluxos de caixa | 111 |
| Notas explicativas | 112 - 138 |
| Estrutura | 112 - 116 |
| Divulgação de políticas contábeis | 117 - 124 |
| Fontes de incerteza nas estimativas | 125 - 133 |
| Capital | 134 - 136 |
| Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido | 136A |
| Outras divulgações | 137 - 138 |
| Apêndice A - Exemplo | |

Objetivo

1.O objetivo deste Pronunciamento Técnico é definir a base para a apresentação das demonstrações contábeis, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Nesse cenário, este Pronunciamento estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para seu conteúdo.

Alcance

2.Este Pronunciamento deve ser aplicado em todas as demonstrações contábeis elaboradas e apresentadas de acordo com os Pronunciamentos, Orientações e Interpretações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).



3.O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações específicas e outros eventos são objeto de outros Pronunciamentos, Orientações e Interpretações.

4.Este Pronunciamento não se aplica à estrutura e ao conteúdo de demonstrações contábeis intermediárias condensadas elaboradas segundo o Pronunciamento Técnico CPC 21 - Demonstração Intermediária. Contudo, os itens 13 a 35 aplicam-se às referidas demonstrações contábeis intermediárias. Este Pronunciamento aplica-se igualmente a todas as entidades, inclusive àquelas que apresentem demonstrações contábeis consolidadas ou demonstrações contábeis separadas, conforme definido nos Pronunciamentos Técnicos CPC 35 - Demonstrações Separadas e CPC 36 - Demonstrações Consolidadas.

5.Este Pronunciamento utiliza terminologia que é adequada às entidades com fins lucrativos, incluindo entidades de negócios do setor público. Caso entidades sem fins lucrativos do setor privado ou público venham a aplicar este Pronunciamento, podem ter que retificar as descrições usadas para itens específicos das demonstrações contábeis e mesmo para as próprias demonstrações contábeis.

6.Analogamente, as entidades que não tenham patrimônio líquido tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, como, por exemplo, alguns fundos de investimento, e entidades cujo capital não seja patrimônio líquido (por exemplo, algumas entidades cooperativas), podem ter que adaptar a apresentação, nas demonstrações contábeis, dos interesses e participações de seus membros ou proprietários.

Definições

7.Os termos abaixo são utilizados neste pronunciamento com os seguintes significados:

Demonstrações contábeis de propósito geral (referidas simplesmente como demonstrações contábeis) são aquelas cujo propósito reside no atendimento das necessidades informacionais de usuários externos que não se encontram em condições de requerer relatórios especificamente planejados para atender às suas necessidades peculiares.

Aplicação impraticável - A aplicação de um requisito é impraticável quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido.

Práticas contábeis brasileiras compreendem a legislação societária brasileira, os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emitidos pelo CPC homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam ao Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro emitido pelo CPC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

Material - A informação é material se sua omissão, distorção ou obscuridade pode influenciar, de modo razoável, decisões que os usuários primários das demonstrações contábeis de propósito geral tomam como base nessas demonstrações contábeis, que fornecem informações financeiras sobre relatório específico da entidade.

A materialidade depende da natureza ou magnitude da informação, ou de ambas. A entidade avalia se a informação, individualmente ou em combinação com outra informação, é material no contexto das suas demonstrações contábeis tomadas como um todo.

A informação é obscura se for comunicada de forma que teria efeito semelhante, para os usuários primários das demonstrações contábeis, à omissão ou ao erro dessa informação. Seguem-se exemplos de circunstâncias que podem resultar na ocultação de informações relevantes:

(a) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante são divulgadas nas demonstrações contábeis, mas a linguagem utilizada é vaga ou pouco clara;

(b) as informações relativas ao item, transação ou outro evento relevante estão dispersas nas demonstrações contábeis;

(c) itens distintos, transações ou outros eventos são agregados de forma inadequada;

(d) itens similares, transações ou outros eventos são desagregados inadequadamente; e

(e) a compreensibilidade das demonstrações contábeis é reduzida como resultado de informações materiais ocultas por informações imateriais, na medida em que o usuário principal não consegue determinar quais informações são relevantes.

Avaliar se poderia ser razoavelmente esperado que a informação influencie as decisões tomadas pelos usuários primários das demonstrações contábeis para fins gerais de entidade específica requer que a entidade considere as características desses usuários e, ao mesmo tempo, considere as próprias circunstâncias da entidade.

Muitos investidores, mutuantes e outros credores existentes e potenciais não podem exigir que a entidade que reporta forneça informações diretamente a eles e devem confiar nas demonstrações contábeis para fins gerais para grande parte das informações financeiras de que precisam. Conseqüentemente, eles são os usuários primários para os quais as demonstrações contábeis para fins gerais são direcionadas. As demonstrações contábeis são elaboradas para usuários que tenham conhecimento razoável das atividades econômicas e de negócios e que revisem e analisem as informações com diligência. Às vezes, até mesmo usuários bem informados e diligentes podem precisar buscar ajuda de consultor para entender às informações sobre fenômenos econômicos complexos.

Notas explicativas contêm informação adicional em relação à apresentada nas demonstrações contábeis. As notas explicativas oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens divulgados nessas demonstrações e informação acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

Outros resultados abrangentes compreendem itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação), que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC. Os componentes dos outros resultados abrangentes incluem:

(a) variações na reserva de reavaliação, quando permitidas legalmente (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 27 - Ativo Imobilizado e CPC 04 - Ativo Intangível);

(b) ganhos e perdas atuariais em planos de pensão com benefício definido reconhecidos conforme item 93A do Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados;

(c) ganhos e perdas derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior (ver Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

(d) ganhos e perdas resultantes de investimentos em instrumentos patrimoniais designados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 - Instrumentos Financeiros;

(da) ganhos e perdas em ativos financeiros mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 4.1.2A do CPC 48;

(e) parcela efetiva de ganhos e perdas de instrumentos de hedge em operação de hedge de fluxo de caixa e os ganhos e perdas em instrumentos de hedge que protegem investimentos em instrumentos



patrimoniais mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes, de acordo com o item 5.7.5 do CPC 48 (ver Capítulo 6 do CPC 48);

(f) para passivos específicos designados como ao valor justo por meio do resultado, o valor da alteração no valor justo que for atribuível a alterações no risco de crédito do passivo (ver item 5.7.7 do CPC 48);

(g) alteração no valor temporal de opções quando separar o valor intrínseco e o valor temporal do contrato de opção e designar como instrumento de hedge somente as alterações no valor intrínseco (ver Capítulo 6 do CPC 48); e

(h) alteração no valor dos elementos a termo de contratos a termo ao separar o elemento a termo e o elemento à vista de contrato a termo e designar, como instrumento de hedge, somente as alterações no elemento à vista, e alterações no valor do spread com base na moeda estrangeira de instrumento financeiro ao excluí-lo da designação desse instrumento financeiro como instrumento de hedge (ver Capítulo 6 do CPC 48).

Proprietário é o detentor de instrumentos classificados como patrimoniais (de capital próprio, no patrimônio líquido).

Resultado do período é o total das receitas deduzido das despesas, exceto os itens reconhecidos como outros resultados abrangentes no patrimônio líquido.

Ajuste de reclassificação é o valor reclassificado para o resultado no período corrente que foi inicialmente reconhecido como outros resultados abrangentes no período corrente ou em período anterior.

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Resultado abrangente compreende todos os componentes da "demonstração do resultado" e da "demonstração dos outros resultados abrangentes".

8.Embora este Pronunciamento use os termos "outros resultados abrangentes", "resultado" e "resultado abrangente", a entidade pode usar outros termos para descrever os totais desde que o sentido seja claro. Por exemplo, a entidade pode usar o termo "lucro líquido" para descrever "resultado". Sugere-se, todavia, por facilidade de comunicação a maior aderência possível aos termos utilizados neste Pronunciamento.

8A.Os seguintes termos estão descritos no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação e são usados neste Pronunciamento com os significados lá empregados:

(a) instrumento financeiro com opção de venda por parte de seu detentor, classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16A e 16B do Pronunciamento Técnico CPC 39);

(b) instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor pro rata dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente no caso da liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial (descrito nos itens 16C e 16D do Pronunciamento Técnico CPC 39).

Demonstrações contábeis

Finalidade das demonstrações contábeis

9.As demonstrações contábeis são uma representação estruturada da posição patrimonial e financeira e do desempenho da entidade. O objetivo das demonstrações contábeis é o de proporcionar informação



acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho e dos fluxos de caixa da entidade que seja útil a um grande número de usuários em suas avaliações e tomada de decisões econômicas. As demonstrações contábeis também objetivam apresentar os resultados da atuação da administração, em face de seus deveres e responsabilidades na gestão diligente dos recursos que lhe foram confiados. Para satisfazer a esse objetivo, as demonstrações contábeis proporcionam informação da entidade acerca do seguinte:

- (a) ativos;
- (b) passivos;
- (c) patrimônio líquido;
- (d) receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas;
- (e) alterações no capital próprio mediante integralizações dos proprietários e distribuições a eles; e
- (f) fluxos de caixa.

Essas informações, juntamente com outras informações constantes das notas explicativas, ajudam os usuários das demonstrações contábeis a prever os futuros fluxos de caixa da entidade e, em particular, a época e o grau de certeza de sua geração.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

10.O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:

- (a) balanço patrimonial ao final do período;
- (b1) demonstração do resultado do período;
- (b2) demonstração do resultado abrangente do período;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido do período;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa do período;
- (e) notas explicativas, compreendendo as políticas contábeis significativas e outras informações elucidativas;
- (ea) informações comparativas com o período anterior, conforme especificado nos itens 38 e 38A;
- (f) balanço patrimonial do início do período mais antigo, comparativamente apresentado, quando a entidade aplicar uma política contábil retrospectivamente ou proceder à reapresentação retrospectiva de itens das demonstrações contábeis, ou quando proceder à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis de acordo com os itens 40A a 40D; e
- (f1) demonstração do valor adicionado do período, conforme Pronunciamento Técnico CPC 09, se exigido legalmente ou por algum órgão regulador ou mesmo se apresentada voluntariamente.

A entidade pode usar outros títulos nas demonstrações em vez daqueles usados neste Pronunciamento Técnico, desde que não contrarie a legislação societária brasileira vigente.



10A.A entidade pode, se permitido legalmente, apresentar uma única demonstração do resultado do período e outros resultados abrangentes, com a demonstração do resultado e outros resultados abrangentes apresentados em duas seções. As seções devem ser apresentadas juntas, com o resultado do período apresentado em primeiro lugar seguido pela seção de outros resultados abrangentes. A entidade pode apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada. Nesse caso, a demonstração separada do resultado do período precederá imediatamente a demonstração que apresenta o resultado abrangente, que se inicia com o resultado do período.

10B. Quando da aprovação deste Pronunciamento Técnico, deve atentar-se para o fato importante de que a legislação societária brasileira requer que seja apresentada a demonstração do resultado do período como uma seção separada.

11.A entidade deve apresentar com igualdade de importância todas as demonstrações contábeis que façam parte do conjunto completo de demonstrações contábeis.

12.(Eliminado).

13.Muitas entidades apresentam, fora das demonstrações contábeis, comentários da administração que descrevem e explicam as características principais do desempenho e da posição financeira e patrimonial da entidade e as principais incertezas às quais está sujeita. Esse relatório pode incluir a análise:

(a) dos principais fatores e influências que determinam o desempenho, incluindo alterações no ambiente em que a entidade opera, a resposta da entidade a essas alterações e o seu efeito e a política de investimento da entidade para manter e melhorar o desempenho, incluindo a sua política de dividendos;

(b) das fontes de financiamento da entidade e a respectiva relação pretendida entre passivos e o patrimônio líquido; e

(c) dos recursos da entidade não reconhecidos nas demonstrações contábeis de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC.

14.Muitas entidades apresentam também, fora das demonstrações contábeis, relatórios e demonstrações tais como relatórios ambientais e sociais, sobretudo nos setores em que os fatores ambientais e sociais sejam significativos e quando os empregados são considerados um importante grupo de usuários. Os relatórios e demonstrações apresentados fora das demonstrações contábeis estão fora do âmbito dos Pronunciamentos emitidos pelo CPC.

Considerações gerais

Apresentação apropriada e conformidade com as práticas contábeis brasileiras

15.As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade. Para apresentação adequada, é necessária a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros eventos e condições de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para ativos, passivos, receitas e despesas como estabelecidos no CPC 00 - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Presume-se que a aplicação dos pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC, com divulgação adicional quando necessária, resulta em demonstrações contábeis que se enquadram como representação apropriada.

16.A entidade cujas demonstrações contábeis estão em conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC deve declarar de forma explícita e sem reservas essa conformidade nas notas explicativas. A entidade não deve afirmar que suas demonstrações contábeis estão de acordo com esses Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações a menos que cumpra todos os seus requisitos.



17. Em praticamente todas as circunstâncias, a representação apropriada é obtida pela conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC aplicáveis. A representação apropriada também exige que a entidade:

(a) selecione e aplique políticas contábeis de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Esse Pronunciamento estabelece uma hierarquia na orientação que a administração deve seguir na ausência de Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação que se aplique especificamente a um item;

(b) apresente informação, incluindo suas políticas contábeis, de forma que proporcione informação relevante, confiável, comparável e compreensível;

(c) proporcione divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos contidos nos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição financeira e patrimonial e o desempenho da entidade.

18. A entidade não pode retificar políticas contábeis inadequadas por meio da divulgação das políticas contábeis utilizadas ou por meio de notas explicativas ou qualquer outra divulgação explicativa.

19. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, a entidade não deve aplicar esse requisito e deve seguir o disposto no item 20, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório.

20. Quando a entidade não aplicar um requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC ou de acordo com o item 19, deve divulgar:

(a) que a administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam de forma apropriada a posição financeira e patrimonial, o desempenho e os fluxos de caixa da entidade;

(b) que aplicou os pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC aplicáveis, exceto pela não aplicação de requisito específico com o propósito de obter representação apropriada;

(c) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC que a entidade não aplicou, a natureza dessa exceção, incluindo o tratamento que o Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigiria; a razão pela qual esse tratamento seria tão enganoso que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00; e o tratamento efetivamente adotado; e

(d) para cada período apresentado, o impacto financeiro da não aplicação do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC vigente em cada item nas demonstrações contábeis que teria sido informado, caso tivesse sido cumprido o requisito não aplicado.

21. Quando a entidade não aplicar um requisito de um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC em período anterior, e esse procedimento afetar os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente, ela deve proceder à divulgação estabelecida nos itens 20(c) e 20(d).

22. O item 21 se aplica, por exemplo, quando a entidade deixa de adotar em um período anterior determinado requisito para a mensuração de ativos ou passivos, contido em um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, e esse procedimento tem impactos na mensuração de alterações de ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis do período corrente.



23. Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com requisito de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00, mas a estrutura regulatória vigente proibir a não aplicação do requisito, a entidade deve, na maior extensão possível, reduzir os aspectos inadequados identificados no cumprimento estrito do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC divulgando:

(a) o título do pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC em questão, a natureza do requisito e as razões que levaram a administração a concluir que o cumprimento desse requisito tornaria as demonstrações contábeis tão enganosas que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis estabelecido no CPC 00; e

(b) para cada período apresentado, os ajustes de cada item nas demonstrações contábeis que a administração concluiu serem necessários para se obter representação apropriada.

24. Para a finalidade dos itens de 19 a 23, um item de informação entra em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis quando não representa fidedignamente as transações, outros eventos e condições a que se propõe representar, ou que se poderia esperar razoavelmente que representasse e, conseqüentemente, seria provável que influenciasse as decisões econômicas tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis. Ao avaliar se o cumprimento de requisito específico de pronunciamento técnico, interpretação ou orientação do CPC resultaria em divulgação tão distorcida a ponto de entrar em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00, a administração deve considerar:

(a) a razão pela qual o objetivo das demonstrações contábeis não é alcançado nessa circunstância particular; e

(b) como as circunstâncias da entidade diferem das circunstâncias de outras entidades que cumprem o requisito. Se outras entidades em circunstâncias similares cumprem o requisito, há um pressuposto refutável de que o cumprimento do requisito por parte da entidade não resultaria em divulgação tão enganosa e, portanto, não entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, estabelecido no CPC 00.

Continuidade

25. Quando da elaboração das demonstrações contábeis, a administração deve fazer a avaliação da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível. As demonstrações contábeis devem ser elaboradas no pressuposto da continuidade, a menos que a administração tenha intenção de liquidar a entidade ou cessar seus negócios, ou ainda não possua uma alternativa realista senão a descontinuidade de suas atividades. Quando a administração tiver ciência, ao fazer a sua avaliação, de incertezas relevantes relacionadas com eventos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade continuar em operação no futuro previsível, essas incertezas devem ser divulgadas. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado, juntamente com as bases sobre as quais as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual não se pressupõe a continuidade da entidade.

26. Ao avaliar se o pressuposto de continuidade é apropriado, a administração deve levar em consideração toda a informação disponível sobre o futuro, que é o período mínimo (mas não limitado a esse período) de doze meses a partir da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos de cada caso. Quando a entidade tiver histórico de operações lucrativas e pronto acesso a recursos financeiros, a conclusão acerca da adequação do pressuposto da continuidade pode ser atingida sem análise pormenorizada. Em outros casos, a administração pode necessitar da análise de vasto conjunto de fatores relacionados com a rentabilidade corrente e esperada, cronogramas de liquidação de dívidas e potenciais fontes alternativas de financiamentos para que possa suportar sua conclusão de que o pressuposto de continuidade no futuro previsível é adequado para essa entidade.



Regime de competência

27.A entidade deve elaborar as suas demonstrações contábeis, exceto para a demonstração dos fluxos de caixa, utilizando-se do regime de competência.

28.Quando o regime de competência é utilizado, os itens devem ser reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem às definições e aos critérios de reconhecimento para esses elementos contidos no CPC 00.

Materialidade e agregação

29.A entidade deve apresentar separadamente nas demonstrações contábeis cada classe material de itens semelhantes. A entidade deve apresentar separadamente os itens de natureza ou função distinta, a menos que sejam imateriais.

30.As demonstrações contábeis resultam do processamento de grande número de transações ou outros eventos que são agregados em classes de acordo com a sua natureza ou função. A fase final do processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados que formam itens das demonstrações contábeis. Se um item não for individualmente material, deve ser agregado a outros itens, seja nas demonstrações contábeis, seja nas notas explicativas. Um item pode não ser suficientemente material para justificar a sua apresentação individualizada nas demonstrações contábeis, mas pode ser suficientemente material para ser apresentado de forma individualizada nas notas explicativas.

30A. Ao aplicar este e outros pronunciamentos, a entidade deve decidir, levando em consideração todos os fatos e as circunstâncias relevantes, como ela agrega informações nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não deve reduzir a compreensibilidade das suas demonstrações contábeis, ocultando informações materiais com informações irrelevantes ou por meio da agregação de itens materiais que têm diferentes naturezas ou funções.

31.Alguns pronunciamentos especificam as informações que devem ser incluídas nas demonstrações contábeis, que incluem as notas explicativas. A entidade não precisa fornecer uma divulgação específica, requerida por Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC, se a informação resultante da divulgação não for material. Esse é o caso mesmo que o pronunciamento contenha uma lista de requisitos específicos ou descreva-os como requisitos mínimos. A entidade deve também considerar a possibilidade de fornecer divulgações adicionais quando o cumprimento de requisitos específicos nos pronunciamentos é insuficiente para permitir que os usuários das demonstrações contábeis compreendam o impacto de determinadas transações, outros eventos e condições sobre a posição e o desempenho financeiros da entidade.

Compensação de valores

32.A entidade não deve compensar ativos e passivos ou receitas e despesas, a menos que a compensação seja exigida ou permitida por um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC.

33.A entidade deve informar separadamente os ativos e os passivos, as receitas e as despesas. A compensação desses elementos no balanço patrimonial ou na demonstração do resultado, exceto quando refletir a essência da transação ou outro evento, prejudica a capacidade dos usuários de compreender as transações, outros eventos e condições que tenham ocorrido e de avaliar os futuros fluxos de caixa da entidade. A mensuração de ativos líquidos de provisões relacionadas, como, por exemplo, provisões de obsolescência nos estoques ou provisões de créditos de liquidação duvidosa nas contas a receber de clientes, não é considerada compensação.

34.O CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente requer que a entidade mensure a receita proveniente de contrato com cliente pelo valor da contrapartida à qual a entidade espera ter direito em troca da



transferência de bens ou serviços prometidos. Por exemplo, o valor da receita reconhecido deve refletir a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receita. Os resultados de tais transações devem ser apresentados, quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação. Por exemplo:

(a) ganhos e perdas na alienação de ativos não circulantes, incluindo investimentos e ativos operacionais, devem ser apresentados de forma líquida, deduzindo-se da contrapartida da alienação o valor contábil do ativo e reconhecendo-se as despesas de venda relacionadas; e

(b) despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso segundo acordo contratual com terceiros (por exemplo, acordo de garantia do fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.

35. Adicionalmente, ganhos e perdas provenientes de grupo de transações semelhantes devem ser apresentados em base líquida, por exemplo, ganhos e perdas de diferenças cambiais ou ganhos e perdas provenientes de instrumentos financeiros classificados como para negociação. Não obstante, esses ganhos e perdas devem ser apresentados separadamente se forem materiais.

Frequência de apresentação das demonstrações contábeis

36. O conjunto completo das demonstrações contábeis deve ser apresentado pelo menos anualmente (inclusive informação comparativa). Quando se altera a data de encerramento das demonstrações contábeis da entidade e as demonstrações contábeis são apresentadas para um período mais longo ou mais curto do que um ano, a entidade deve divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis:

(a) a razão para usar um período mais longo ou mais curto; e

(b) o fato de que não são inteiramente comparáveis os montantes comparativos apresentados nessas demonstrações.

37. (Eliminado).

Informação comparativa

38. A menos que um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC permita ou exija de outra forma, a entidade deve divulgar informação comparativa com respeito ao período anterior para todos os montantes apresentados nas demonstrações contábeis do período corrente. Também deve ser apresentada de forma comparativa a informação narrativa e descritiva que vier a ser apresentada quando for relevante para a compreensão do conjunto das demonstrações do período corrente.

38A. A entidade deve apresentar como informação mínima dois balanços patrimoniais, duas demonstrações do resultado e do resultado abrangente, duas demonstrações do resultado (se apresentadas separadamente), duas demonstrações dos fluxos de caixa, duas demonstrações das mutações do patrimônio líquido e duas demonstrações do valor adicionado (se apresentadas), bem como as respectivas notas explicativas.

38B. Em alguns casos, as informações narrativas disponibilizadas nas demonstrações contábeis do(s) período(s) anterior(es) continuam a ser relevantes no período corrente. Por exemplo, a entidade divulga no período corrente os detalhes de uma disputa legal, cujo desfecho era incerto no final do período anterior e ainda está para ser resolvido. Os usuários podem se beneficiar da divulgação da informação



de que a incerteza existia no final do período anterior e da divulgação de informações sobre as medidas que foram tomadas durante o período para resolver a incerteza.

Informação comparativa adicional

38C.A entidade pode apresentar informações comparativas adicionais ao mínimo exigido pelos Pronunciamentos Técnicos para as demonstrações contábeis, contanto que a informação seja elaborada de acordo com os Pronunciamentos Técnicos. Essa informação comparativa pode consistir de uma ou mais demonstrações referidas no item 10, mas não precisa compreender o conjunto completo das demonstrações contábeis. Quando este for o caso, a entidade deve apresentar em nota explicativa a informação quanto a estas demonstrações adicionais.

38D.Por exemplo, a entidade pode apresentar comparativamente uma terceira demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes (apresentando assim o período atual, o período anterior e um período adicional comparativo). No entanto, a entidade não é obrigada a apresentar uma terceira demonstração do balanço patrimonial, da demonstração dos fluxos de caixa, das mutações do patrimônio líquido, ou da demonstração do valor adicionado (se apresentado), (ou seja, uma demonstração contábil comparativa adicional). A entidade é obrigada a apresentar, nas notas explicativas às demonstrações contábeis, a informação comparativa adicional relativa à demonstração do resultado e à demonstração de outros resultados abrangentes.

39-40. (Eliminados).

Mudança na política contábil, demonstração retrospectiva ou reclassificação

40A.A entidade deve apresentar um terceiro balanço patrimonial no início do período anterior, adicional aos comparativos mínimos das demonstrações contábeis exigidas no item 38A se:

- (a) aplicar uma política contábil retrospectivamente, fazer uma reapresentação retrospectiva de itens nas suas demonstrações contábeis ou reclassificar itens de suas demonstrações contábeis; e
- (b) a aplicação retrospectiva, a reapresentação retrospectiva ou a reclassificação tiver efeito material sobre as informações do balanço patrimonial no início do período anterior.

40B.Nas circunstâncias descritas no item 40A, a entidade deve apresentar três balanços patrimoniais no:

- (a) final do período corrente;
- (b) final do período anterior; e
- (c) no início do período precedente.

40C.Quando a entidade for requerida a apresentar um balanço patrimonial adicional, de acordo com o item 40A, deve divulgar a informação exigida pelos itens 41 a 44 e pelo Pronunciamento Técnico CPC 23. No entanto, não precisará apresentar as notas explicativas relacionadas com o balanço patrimonial de abertura no início do período anterior.

40D.A data do balanço patrimonial de abertura deve ser igual à data do período anterior, independentemente de as demonstrações contábeis da entidade apresentarem informação comparativa para períodos mais antigos (como previsto no item 38C).

41.Quando a apresentação ou a classificação de itens nas demonstrações contábeis forem modificadas, os montantes apresentados para fins comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os montantes apresentados para fins comparativos são reclassificados, a entidade deve divulgar:



- (a) a natureza da reclassificação;
- (b) o montante de cada item ou classe de itens que foi reclassificado; e
- (c) a razão para a reclassificação.

42. Quando for impraticável reclassificar montantes apresentados para fins comparativos, a entidade deve divulgar:

- (a) a razão para não reclassificar os montantes; e
- (b) a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os montantes tivessem sido reclassificados.

43. Aperfeiçoar a comparabilidade de informação entre períodos ajuda os usuários a tomar decisões econômicas, sobretudo porque lhes permite avaliar as tendências na informação financeira para finalidades de previsão. Em algumas circunstâncias torna-se impraticável reclassificar a informação comparativa para um período anterior para obter a comparabilidade com o período corrente. Por exemplo, podem não ter sido coletados os dados necessários para a apresentação comparativa do período anterior com o período corrente, de modo a permitir a reclassificação e, conseqüentemente, pode não ser praticável reconstruir essa informação.

44. O Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro define os ajustes requeridos para as informações comparativas quando a entidade altera uma política contábil ou corrige um erro.

Consistência de apresentação

45. A apresentação e a classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, salvo se:

- (a) for evidente, após uma alteração significativa na natureza das operações da entidade ou uma revisão das respectivas demonstrações contábeis, que outra apresentação ou classificação seja mais apropriada, tendo em vista os critérios para a seleção e aplicação de políticas contábeis contidos no Pronunciamento Técnico CPC 23; ou
- (b) outro Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC requerer alteração na apresentação.

46. Por exemplo, a aquisição ou alienação significativa, ou a revisão da apresentação das demonstrações contábeis pode indicar que as demonstrações contábeis devam ser apresentadas diferentemente. A entidade deve alterar a apresentação das suas demonstrações contábeis apenas se a modificação na apresentação proporcionar informação que seja confiável e mais relevante para os usuários das demonstrações contábeis e se for provável que a estrutura revista continue, de modo que a comparabilidade não seja prejudicada. Ao efetuar tais alterações na apresentação, a entidade deve reclassificar a informação comparativa apresentada de acordo com os itens 41 e 42.

Estrutura e conteúdo

Introdução

47. Este Pronunciamento requer determinadas divulgações no balanço patrimonial, na demonstração do resultado abrangente, na demonstração do resultado e na demonstração das mutações do patrimônio líquido e requer divulgação de outros itens nessas demonstrações contábeis ou nas notas explicativas. O Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa estabelece os requisitos para a apresentação da informação sobre os fluxos de caixa.



48. Este Pronunciamento utiliza, por vezes, o termo "divulgação" em sentido amplo, englobando itens apresentados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Divulgações também são exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC. A menos que seja especificado em contrário, tais divulgações podem ser incluídas nas demonstrações contábeis.

Identificação das demonstrações contábeis

49. As demonstrações contábeis devem ser identificadas claramente e distinguidas de qualquer outra informação que porventura conste no mesmo documento publicado.

50. As práticas contábeis brasileiras são aplicáveis apenas às demonstrações contábeis e não necessariamente à informação apresentada em outro relatório anual, relatório regulatório ou qualquer outro documento. Por isso, é importante que os usuários possam distinguir a informação elaborada utilizando-se das práticas contábeis brasileiras de qualquer outra informação que possa ser útil aos seus usuários, mas que não são objeto dos requisitos das referidas práticas.

51. Cada demonstração contábil e respectivas notas explicativas devem ser identificadas claramente. Além disso, as seguintes informações devem ser divulgadas de forma destacada e repetidas quando necessário para a devida compreensão da informação apresentada:

(a) o nome da entidade às quais as demonstrações contábeis dizem respeito ou outro meio que permita sua identificação, bem como qualquer alteração que possa ter ocorrido nessa identificação desde o término do período anterior;

(b) se as demonstrações contábeis se referem a uma entidade individual ou a um grupo de entidades;

(c) a data de encerramento do período de reporte ou o período coberto pelo conjunto de demonstrações contábeis ou notas explicativas;

(d) a moeda de apresentação, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis; e

(e) o nível de arredondamento usado na apresentação dos valores nas demonstrações contábeis.

52. Os requisitos do item 51 são normalmente satisfeitos pela apresentação apropriada de cabeçalhos de página, títulos de demonstração, de nota explicativa, de coluna e similares em cada página das demonstrações contábeis. Na determinação da melhor forma de apresentar tais informações, é necessário o exercício de julgamento. Por exemplo, quando as demonstrações contábeis são apresentadas eletronicamente, nem sempre podem ser usadas páginas separadas; os itens acima devem ser então apresentados com frequência suficiente de forma a assegurar a devida compreensão das informações incluídas nas demonstrações contábeis.

53. As demonstrações contábeis tornam-se muitas vezes mais compreensíveis pela apresentação de informação em milhares ou milhões de unidades da moeda de apresentação. Esse procedimento é aceitável desde que o nível de arredondamento na apresentação seja divulgado e não seja omitida informação material.

Balanco patrimonial

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial

54. O balanço patrimonial deve apresentar, respeitada a legislação, as seguintes contas:

(a) caixa e equivalentes de caixa;



- (b) clientes e outros recebíveis;
- (c) estoques;
- (d) ativos financeiros (exceto os mencionados nas alíneas "a", "b" e "g");
- (e) total de ativos classificados como disponíveis para venda e ativos à disposição para venda de acordo com o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada;
- (f) ativos biológicos dentro do alcance do CPC 29;
- (g) investimentos avaliados pelo método da equivalência patrimonial;
- (h) propriedades para investimento;
- (i) imobilizado;
- (j) intangível;
- (k) contas a pagar comerciais e outras;
- (l) provisões;
- (m) obrigações financeiras (exceto as referidas nas alíneas "k" e "l");
- (n) obrigações e ativos relativos à tributação corrente, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro;
- (o) impostos diferidos ativos e passivos, como definido no Pronunciamento Técnico CPC 32;
- (p) obrigações associadas a ativos à disposição para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31;
- (q) participação de não controladores apresentada de forma destacada dentro do patrimônio líquido; e
- (r) capital integralizado e reservas e outras contas atribuíveis aos proprietários da entidade.

55.A entidade deve apresentar contas adicionais (pela desagregação de contas listadas no item 54), cabeçalhos e subtotais nos balanços patrimoniais sempre que sejam relevantes para o entendimento da posição financeira e patrimonial da entidade.

55A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 55, esses subtotais devem:

- (a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC;
- (b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;
- (c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e
- (d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos no pronunciamento para o balanço patrimonial.



56. Na situação em que a entidade apresente separadamente seus ativos e passivos circulantes e não circulantes, os impostos diferidos ativos (passivos) não devem ser classificados como ativos circulantes (passivos circulantes).

57. Este Pronunciamento Técnico não prescreve a ordem ou o formato que deva ser utilizado na apresentação das contas do balanço patrimonial, mas a ordem legalmente instituída no Brasil deve ser observada. O item 54 simplesmente lista os itens que são suficientemente diferentes na sua natureza ou função para assegurar uma apresentação individualizada no balanço patrimonial. Adicionalmente:

(a) contas do balanço patrimonial devem ser incluídas sempre que o tamanho, natureza ou função de um item ou agregação de itens similares apresentados separadamente seja relevante na compreensão da posição financeira da entidade;

(b) a nomenclatura de contas utilizada e sua ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes podem ser modificadas de acordo com a natureza da entidade e de suas transações, no sentido de fornecer informação que seja relevante na compreensão da posição financeira e patrimonial da entidade. Por exemplo, uma instituição financeira pode ter que modificar a nomenclatura acima referida no sentido de fornecer informação relevante no contexto das operações de instituições financeiras.

58. A entidade deve julgar a adequação da apresentação de contas adicionais separadamente com base na avaliação:

(a) da natureza e liquidez dos ativos;

(b) da função dos ativos na entidade; e

(c) dos montantes, natureza e prazo dos passivos.

59. A utilização de distintos critérios de mensuração de classes diferentes de ativos sugere que suas naturezas ou funções são distintas e, portanto, devam ser apresentadas em contas separadas. Por exemplo, diferentes classes de imobilizado podem ser reconhecidas ao custo ou pelo valor de reavaliação, quando permitido legalmente, em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado.

Distinção entre circulante e não circulante

60. A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, como grupos de contas separados no balanço patrimonial, de acordo com os itens 66 a 76, exceto quando uma apresentação baseada na liquidez proporcionar informação confiável e mais relevante. Quando essa exceção for aplicável, todos os ativos e passivos devem ser apresentados por ordem de liquidez.

61. Qualquer que seja o método de apresentação adotado, a entidade deve divulgar o montante esperado a ser recuperado ou liquidado em até doze meses ou mais do que doze meses, após o período de reporte, para cada item de ativo e passivo.

62. Quando a entidade fornece bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no balanço patrimonial proporciona informação útil ao distinguir os ativos líquidos que estejam continuamente em circulação como capital circulante dos que são utilizados nas operações de longo prazo da entidade. Essa classificação também deve destacar os ativos que se espera sejam realizados dentro do ciclo operacional corrente, bem como os passivos que devam ser liquidados dentro do mesmo período.

63. Para algumas entidades, tais como instituições financeiras, a apresentação de ativos e passivos por ordem crescente ou decrescente de liquidez proporciona informação que é confiável e mais relevante do



que a apresentação em circulante e não circulante pelo fato de que tais entidades não fornecem bens ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável.

64. Na aplicação do item 60, é permitido à entidade apresentar alguns dos seus ativos e passivos, utilizando-se da classificação em circulante e não circulante e outros por ordem de liquidez quando esse procedimento proporcionar informação confiável e mais relevante. A necessidade de apresentação em base mista pode surgir quando a entidade tem diversos tipos de operações.

65. A informação acerca das datas previstas para a realização de ativos e para a liquidação de passivos é útil na avaliação da liquidez e solvência da entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação requer divulgação das datas de vencimento de ativos financeiros e de passivos financeiros. Os ativos financeiros incluem recebíveis comerciais e outros recebíveis e os passivos financeiros incluem dívidas a pagar comerciais e outras. A informação sobre a data esperada para a recuperação e liquidação de ativos e de passivos não monetários, tais como estoques e provisões, é também útil, qualquer que seja a classificação desses ativos e passivos como circulantes ou não circulantes. Por exemplo, a entidade deve divulgar o montante de estoques que se espera seja recuperado após doze meses da data do balanço.

Ativo circulante

66. O ativo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

- (a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no decurso normal do ciclo operacional da entidade;
- (b) está mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;
- (c) espera-se que seja realizado até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) é caixa ou equivalente de caixa (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa), a menos que sua troca ou uso para liquidação de passivo se encontre vedada durante pelo menos doze meses após a data do balanço.

Todos os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

67. Este Pronunciamento utiliza a expressão "não circulante" para incluir ativos tangíveis, intangíveis e ativos financeiros de natureza de longo prazo. Não se proíbe o uso de descrições alternativas desde que seu sentido seja claro.

67A. O ativo não circulante deve ser subdividido em realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível.

68. O ciclo operacional da entidade é o tempo entre a aquisição de ativos para processamento e sua realização em caixa ou seus equivalentes. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que sua duração seja de doze meses. Os ativos circulantes incluem ativos (tais como estoque e contas a receber comerciais) que são vendidos, consumidos ou realizados como parte do ciclo operacional normal, mesmo quando não se espera que sejam realizados no período de até doze meses após a data do balanço. Os ativos circulantes também incluem ativos essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados (por exemplo, alguns ativos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48 - Instrumentos Financeiros) e a parcela circulante de ativos financeiros não circulantes.

Passivo circulante

69. O passivo deve ser classificado como circulante quando satisfizer qualquer dos seguintes critérios:

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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

- (a) espera-se que seja liquidado durante o ciclo operacional normal da entidade;
- (b) está mantido essencialmente para a finalidade de ser negociado;
- (c) deve ser liquidado no período de até doze meses após a data do balanço; ou
- (d) a entidade não tem direito incondicional de diferir a liquidação do passivo durante pelo menos doze meses após a data do balanço (ver item 73). Os termos de um passivo que podem, à opção da contraparte, resultar na sua liquidação por meio da emissão de instrumentos patrimoniais não devem afetar a sua classificação.

Todos os outros passivos devem ser classificados como não circulantes.

70. Alguns passivos circulantes, tais como contas a pagar comerciais e algumas apropriações por competência relativas a gastos com empregados e outros custos operacionais são parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade. Tais itens operacionais são classificados como passivos circulantes mesmo que estejam para ser liquidados em mais de doze meses após a data do balanço patrimonial. O mesmo ciclo operacional normal aplica-se à classificação dos ativos e passivos da entidade. Quando o ciclo operacional normal da entidade não for claramente identificável, pressupõe-se que a sua duração seja de doze meses.

71. Outros passivos circulantes não são liquidados como parte do ciclo operacional normal, mas está prevista a sua liquidação para o período de até doze meses após a data do balanço ou estão essencialmente mantidos com a finalidade de serem negociados. Exemplos disso são alguns passivos financeiros que atendem à definição de mantidos para negociação no CPC 48, saldos bancários a descoberto e a parcela circulante de passivos financeiros não circulantes, dividendos a pagar, imposto de renda e outras dívidas a pagar não comerciais. Os passivos financeiros, que proporcionem financiamento em longo prazo (ou seja, não façam parte do capital circulante usado no ciclo operacional normal da entidade) e cuja liquidação não esteja prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, são passivos não circulantes, sujeitos aos itens 74 e 75.

72. A entidade deve classificar os seus passivos financeiros como circulantes quando a sua liquidação estiver prevista para o período de até doze meses após a data do balanço, mesmo que:

- (a) o prazo original para sua liquidação tenha sido por período superior a doze meses; e
- (b) um acordo de refinanciamento, ou de reescalonamento de pagamento a longo prazo seja completado após a data do balanço e antes de as demonstrações contábeis serem autorizadas para sua publicação.

73. Se a entidade tiver a expectativa, e tiver poder discricionário, para refinar ou substituir (roll over) uma obrigação por pelo menos doze meses após a data do balanço segundo dispositivo contratual do empréstimo existente, deve classificar a obrigação como não circulante, mesmo que de outra forma fosse devida dentro de período mais curto. Contudo, quando o refinanciamento ou a substituição (roll over) da obrigação não depender somente da entidade (por exemplo, se não houver um acordo de refinanciamento), o simples potencial de refinanciamento não é considerado suficiente para a classificação como não circulante e, portanto, a obrigação é classificada como circulante.

74. Quando a entidade quebrar um acordo contratual (covenant) de um empréstimo de longo prazo (índice de endividamento ou de cobertura de juros, por exemplo) ao término ou antes do término do período de reporte, tornando o passivo vencido e pagável à ordem do credor, o passivo deve ser classificado como circulante mesmo que o credor tenha concordado, após a data do balanço e antes da data da autorização para emissão das demonstrações contábeis, em não exigir pagamento antecipado como consequência da quebra do covenant. O passivo deve ser classificado como circulante porque, à data do balanço, a entidade não tem o direito incondicional de diferir a sua liquidação durante pelo menos doze meses após essa data.



75. Entretanto, o passivo deve ser classificado como não circulante se o credor tiver concordado, até a data do balanço, em proporcionar uma dilação de prazo, a terminar pelo menos doze meses após a data do balanço, dentro do qual a entidade poderá retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) e durante o qual o credor não poderá exigir a liquidação imediata do passivo em questão.

76. Com respeito a empréstimos classificados como passivo circulante, se os eventos que se seguem ocorrerem entre a data do balanço e a data em que as demonstrações contábeis forem autorizadas para serem emitidas, esses eventos serão qualificados para divulgação como eventos que não originam ajustes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente:

- (a) refinanciamento para uma base de longo prazo;
- (b) retificação de quebra de covenant de empréstimo de longo prazo; e
- (c) concessão por parte do credor de dilação de prazo para retificar a quebra de covenant contratual (reenquadramento nos índices de endividamento e cobertura de juros, por exemplo) de empréstimo de longo prazo, que termine pelo menos doze meses após a data do balanço.

Informação a ser apresentada no balanço patrimonial ou em notas explicativas

77. A entidade deve divulgar, seja no balanço patrimonial seja nas notas explicativas, rubricas adicionais às contas apresentadas (subclassificações), classificadas de forma adequada às operações da entidade.

78. O detalhamento proporcionado nas subclassificações depende dos requisitos dos Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC e da dimensão, natureza e função dos montantes envolvidos. Os fatores estabelecidos no item 58 também são usados para decidir as bases a se utilizar para tal subclassificação. As divulgações variam para cada item, por exemplo:

- (a) os itens do ativo imobilizado são segregados em classes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado;
- (b) as contas a receber são segregadas em montantes a receber de clientes comerciais, contas a receber de partes relacionadas, pagamentos antecipados e outros montantes;
- (c) os estoques são segregados, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques, em classificações tais como mercadorias para revenda, insumos, materiais, produtos em processo e produtos acabados;
- (d) as provisões são segregadas em provisões para benefícios dos empregados e outros itens; e
- (e) o capital e as reservas são segregados em várias classes, tais como capital subscrito e integralizado, prêmios na emissão de ações e reservas.

79. A entidade deve divulgar o seguinte seja no balanço patrimonial, seja na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas:

- (a) para cada classe de ações do capital:
 - (i) a quantidade de ações autorizadas;
 - (ii) a quantidade de ações subscritas e inteiramente integralizadas, e subscritas mas não integralizadas;
 - (iii) o valor nominal por ação, ou informar que as ações não têm valor nominal;



- (iv) a conciliação entre as quantidades de ações em circulação no início e no fim do período;
 - (v) os direitos, preferências e restrições associados a essa classe de ações, incluindo restrições na distribuição de dividendos e no reembolso de capital;
 - (vi) ações ou quotas da entidade mantidas pela própria entidade (ações ou quotas em tesouraria) ou por controladas ou coligadas; e
 - (vii) ações reservadas para emissão em função de opções e contratos para a venda de ações, incluindo os prazos e respectivos montantes; e
- (b) uma descrição da natureza e da finalidade de cada reserva dentro do patrimônio líquido.

80.A entidade sem capital representado por ações, tal como uma sociedade de responsabilidade limitada ou um trustee, deve divulgar informação equivalente à exigida no item 79(a), mostrando as alterações durante o período em cada categoria de participação no patrimônio líquido e os direitos, preferências e restrições associados a cada categoria de instrumento patrimonial.

80A.Se a entidade tiver reclassificado

- (a) um instrumento financeiro com opção de venda classificado como instrumento patrimonial, ou
- (b) um instrumento que impõe à entidade a obrigação de entregar à contraparte um valor pro rata dos seus ativos líquidos (patrimônio líquido) somente na liquidação da entidade e é classificado como instrumento patrimonial

entre os passivos financeiros e o patrimônio líquido, ela deve divulgar o montante reclassificado para dentro e para fora de cada categoria (passivos financeiros ou patrimônio líquido), e o momento e o motivo dessa reclassificação.

Demonstração do resultado e demonstração do resultado abrangente

81.(Eliminado).

81A. A demonstração do resultado e outros resultados abrangentes (demonstração do resultado abrangente) devem apresentar, além das seções da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes:

- (a) o total do resultado (do período);
- (b) total de outros resultados abrangentes;
- (c) resultado abrangente do período, sendo o total do resultado e de outros resultados abrangentes.

Se a entidade apresenta a demonstração do resultado separada da demonstração do resultado abrangente ([1]), ela não deve apresentar a demonstração do resultado incluída na demonstração do resultado abrangente.

81B.A entidade deve apresentar os seguintes itens, além da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes, como alocação da demonstração do resultado e de outros resultados abrangentes do período:

- (a) resultado do período atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora;



(b) resultado abrangente atribuível a: (i) participação de não controladores, e (ii) sócios da controladora.

Se a entidade apresentar a demonstração do resultado em demonstração separada, ela apresentará a alínea (a) nessa demonstração.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado e na demonstração do resultado abrangente

82. Além dos itens requeridos em outros pronunciamentos, a demonstração do resultado do período deve, no mínimo, incluir as seguintes rubricas, obedecidas também às determinações legais:

(a) receitas, apresentando separadamente receita de juros calculada utilizando o método de juros efetivos;

(aa) ganhos e perdas decorrentes do desreconhecimento de ativos financeiros mensurados pelo custo amortizado;

(b) custos de financiamento;

(ba) perda por redução ao valor recuperável (incluindo reversões de perdas por redução ao valor recuperável ou ganhos na redução ao valor recuperável), determinado de acordo com a Seção 5.5 do CPC 48;

(c) parcela dos resultados de empresas investidas, reconhecida por meio do método da equivalência patrimonial;

(ca) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao custo amortizado de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda decorrente da diferença entre o custo amortizado anterior do ativo financeiro e seu valor justo na data da reclassificação (conforme definido no CPC 48);

(cb) se o ativo financeiro for reclassificado da categoria de mensuração ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de modo que seja mensurado ao valor justo por meio do resultado, qualquer ganho ou perda acumulado reconhecido anteriormente em outros resultados abrangentes que sejam reclassificados para o resultado;

(d) tributos sobre o lucro;

(e) (eliminada);

(ea) um único valor para o total de operações descontinuadas (ver Pronunciamento Técnico CPC 31);

(f) em atendimento à legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento, a demonstração do resultado deve incluir ainda as seguintes rubricas:

(i) custo dos produtos, das mercadorias e dos serviços vendidos;

(ii) lucro bruto;

(iii) despesas com vendas, gerais, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;

(iv) resultado antes das receitas e despesas financeiras;

(v) resultado antes dos tributos sobre o lucro;



(vi) resultado líquido do período.

82A. Outros resultados abrangentes devem apresentar rubricas para valores de:

(a) outros resultados abrangentes (excluindo valores previstos na alínea (b)), classificados por natureza e agrupados naquelas que, de acordo com outros pronunciamentos:

(i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas;

(b) participação em outros resultados abrangentes de coligadas e empreendimentos controlados em conjunto contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, separadas pela participação nas contas que, de acordo com outros pronunciamentos:

(i) não serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período; e

(ii) serão reclassificadas subsequentemente para o resultado do período, quando condições específicas forem atendidas.

83-84. (Eliminados).

85. Outras contas (pela desagregação de contas listadas no item 82), títulos e subtotais devem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período quando tal apresentação for relevante para a compreensão do desempenho da entidade.

85A. Quando a entidade apresentar subtotais de acordo com o item 85, esses subtotais devem:

(a) ser constituídos de contas compostas de valores reconhecidos e mensurados em conformidade com os pronunciamentos do CPC;

(b) ser apresentados e nomeados de forma que as contas que constituem os subtotais sejam claras e compreensíveis;

(c) ser consistentes de período a período, de acordo com o item 45; e

(d) não ser exibidos com mais destaque do que os subtotais e totais exigidos nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes.

85B. A entidade deve apresentar as contas nas demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes que conciliem quaisquer subtotais, apresentados de acordo com o item 85, com os subtotais ou totais exigidos no pronunciamento específico.

86. Em função dos efeitos das várias atividades, transações e outros eventos da entidade diferirem em termos de frequência, potencial de ganho ou perda e previsibilidade, a divulgação dos componentes do desempenho ajuda na compreensão do desempenho alcançado e a fazer projeções de futuros resultados. Outras rubricas devem ser incluídas na demonstração do resultado abrangente e na demonstração do resultado do período, sendo as nomenclaturas utilizadas e a ordenação das rubricas modificadas quando seja necessário para explicar os elementos de seu desempenho. Os fatores a serem considerados incluem a relevância, a natureza e a função dos componentes das receitas e despesas dessas demonstrações. Por exemplo, uma instituição financeira modifica as nomenclaturas acima referidas a fim de fornecer a informação que é relevante para as operações de uma instituição

financeira. Os itens de receitas e despesas não devem ser compensados a menos que sejam atendidos os critérios do item 32.

87.A entidade não deve apresentar rubricas ou itens de receitas ou despesas como itens extraordinários, quer na demonstração do resultado abrangente, quer na demonstração do resultado do período, quer nas notas explicativas.

Resultado líquido do período

88.Todos os itens de receitas e despesas reconhecidos no período devem ser incluídos no resultado líquido do período a menos que um ou mais Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do CPC requeiram ou permitam procedimento distinto.

89.Alguns pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC especificam circunstâncias em que determinados itens podem ser excluídos dos resultados líquidos do período. O CPC 23 trata de duas dessas circunstâncias, a saber: a correção de erros e o efeito de alterações nas políticas contábeis. Outros pronunciamentos técnicos, interpretações e orientações do CPC requerem ou permitem que outros resultados abrangentes que se enquadram na definição de receitas e despesas do CPC 00 sejam excluídos do resultado líquido (ver item 7).

Outros resultados abrangentes do período

90.A entidade deve divulgar o montante do efeito tributário relativo a cada componente dos outros resultados abrangentes, incluindo os ajustes de reclassificação na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas.

91.Os componentes dos outros resultados abrangentes podem ser apresentados:

(a) líquidos dos seus respectivos efeitos tributários; ou

(b) antes dos seus respectivos efeitos tributários, sendo apresentado em montante único o efeito tributário total relativo a esses componentes.

92.A entidade deve divulgar ajustes de reclassificação relativos a componentes dos outros resultados abrangentes.

93.Alguns pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC especificam se e quando itens anteriormente registrados como outros resultados abrangentes devem ser reclassificados para o resultado do período. Essas reclassificações são referidas neste pronunciamento como ajustes de reclassificação. Tais ajustes de reclassificação são incluídos no respectivo componente de outros resultados abrangentes no período em que o ajuste é reclassificado para o resultado líquido do período. Esse ganho pode ter sido reconhecido como ganho não realizado em outros resultados abrangentes do período corrente ou de períodos anteriores. Dessa forma, os ganhos não realizados devem ser deduzidos dos outros resultados abrangentes no período em que os ganhos realizados são reconhecidos no resultado líquido do período, evitando que esse mesmo ganho seja reconhecido em duplicidade.

94.Os ajustes de reclassificação podem ser apresentados na demonstração do resultado abrangente ou nas notas explicativas. A entidade que apresente os ajustes de reclassificação nas notas explicativas deve apresentar os componentes dos outros resultados abrangentes após os respectivos ajustes de reclassificação.

95.Os ajustes de reclassificação são cabíveis, por exemplo, na baixa de investimentos em entidade no exterior (ver CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis) e quando alguma transação de hedge prevista de fluxo de caixa afeta o resultado líquido do



período (ver item 6.5.11(d) do CPC 48 no tocante à contabilização de operações de hedge de fluxos de caixa).

96. Ajustes de reclassificação não decorrem de mutações na reserva de reavaliação (quando permitida pela legislação vigente), reconhecida de acordo com o CPC 27 - Ativo Imobilizado e o CPC 04 - Ativo Intangível, ou de ganhos e perdas atuariais de planos de benefício definido, reconhecidos em consonância com o CPC 33 - Benefícios a Empregados. Esses componentes devem ser reconhecidos como outros resultados abrangentes e não devem ser reclassificados para o resultado líquido em períodos subsequentes. As mutações na reserva de reavaliação podem ser transferidas para reserva de lucros retidos (ou prejuízos acumulados), na medida em que o ativo é utilizado ou quando é desreconhecido (ver CPC 27 e CPC 04). De acordo com o CPC 48, não ocorrem ajustes de reclassificação, se o hedge de fluxo de caixa ou a contabilização do valor no tempo da opção (ou elemento a termo do contrato a termo ou spread com base em moeda estrangeira de instrumento financeiro) resultarem em valores que são retirados da reserva de hedge de fluxo de caixa ou de componente separado de patrimônio líquido, respectivamente, e incluídos diretamente no custo inicial ou em outro valor contábil de ativo ou de passivo. Esses valores devem ser transferidos diretamente para ativos ou passivos.

Informação a ser apresentada na demonstração do resultado do período ou nas notas explicativas

97. Quando os itens de receitas e despesas são materiais, sua natureza e montantes devem ser divulgados separadamente.

98. As circunstâncias que dão origem à divulgação separada de itens de receitas e despesas incluem:

(a) reduções nos estoques ao seu valor realizável líquido ou no ativo imobilizado ao seu valor recuperável, bem como as reversões de tais reduções;

(b) reestruturações das atividades da entidade e reversões de quaisquer provisões para gastos de reestruturação;

(c) baixas de itens do ativo imobilizado;

(d) baixas de investimento;

(e) unidades operacionais descontinuadas;

(f) solução de litígios; e

(g) outras reversões de provisões.

99. A entidade deve apresentar uma análise das despesas utilizando uma classificação baseada na sua natureza, se permitida legalmente, ou na sua função dentro da entidade, devendo eleger o critério que proporcionar informação confiável e mais relevante, obedecidas as determinações legais.

100. (Eliminado).

101. As despesas devem ser subclassificadas a fim de destacar componentes do desempenho que possam diferir em termos de frequência, potencial de ganho ou de perda e previsibilidade. Essa análise deve ser proporcionada em uma das duas formas descritas a seguir, obedecidas as disposições legais.

102. A primeira forma de análise é o método da natureza da despesa. As despesas são agregadas na demonstração do resultado de acordo com a sua natureza (por exemplo, depreciações, compras de materiais, despesas com transporte, benefícios aos empregados e despesas de publicidade), não sendo realocados entre as várias funções dentro da entidade. Esse método pode ser simples de aplicar porque



não são necessárias alocações de gastos a classificações funcionais. Um exemplo de classificação que usa o método da natureza do gasto é o que se segue:

| | | |
|--|---|-----|
| Receitas | | X |
| Outras Receitas | | X |
| Variação do estoque de produtos acabados e emX elaboração | | |
| Consumo de matérias-primas e materiais | X | |
| Despesa com benefícios a empregados | X | |
| Depreciações e amortizações | X | |
| Outras despesas | X | |
| Total da despesa | | (X) |
| Resultado antes dos tributos | | X |

103.A segunda forma de análise é o método da função da despesa ou do "custo dos produtos e serviços vendidos", classificando-se as despesas de acordo com a sua função como parte do custo dos produtos ou serviços vendidos ou, por exemplo, das despesas de distribuição ou das atividades administrativas. No mínimo, a entidade deve divulgar o custo dos produtos e serviços vendidos segundo esse método separadamente das outras despesas. Esse método pode proporcionar informação mais relevante aos usuários do que a classificação de gastos por natureza, mas a alocação de despesas às funções pode exigir alocações arbitrárias e envolver considerável julgamento. Um exemplo de classificação que utiliza o método da função da despesa é a seguinte:

| | |
|--|-----|
| Receitas | X |
| Custo dos produtos e serviços vendidos | (X) |
| Lucro bruto | X |
| | |
| Outras receitas | X |
| Despesas de vendas | (X) |
| Despesas administrativas | (X) |
| Outras despesas | (X) |
| Resultado antes dos tributos | X |

104.As entidades que classificarem os gastos por função devem divulgar informação adicional sobre a natureza das despesas, incluindo as despesas de depreciação e de amortização e as despesas com benefícios aos empregados.

105.A escolha entre o método da função das despesas e o método da natureza das despesas depende de fatores históricos e setoriais e da natureza da entidade. Ambos os métodos proporcionam uma indicação das despesas que podem variar, direta ou indiretamente, com o nível de vendas ou de produção da entidade. Dado que cada método de apresentação tem seu mérito conforme as características de diferentes tipos de entidade, este Pronunciamento Técnico estabelece que cabe à administração eleger o método de apresentação mais relevante e confiável, atendidas as exigências legais. Entretanto, dado que a informação sobre a natureza das despesas é útil ao prever os futuros fluxos de caixa, é exigida divulgação adicional quando for usada a classificação com base no método da função das despesas. No item 104, a expressão "benefícios aos empregados" tem o mesmo significado dado no Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados.

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido

106.A entidade deve apresentar a demonstração das mutações do patrimônio líquido conforme requerido no item 10. A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:



(a) o resultado abrangente do período, apresentando separadamente o montante total atribuível aos proprietários da entidade controladora e o montante correspondente à participação de não controladores;

(b) para cada componente do patrimônio líquido, os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva, reconhecidos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro;

(c) (eliminada);

(d) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação do saldo no início e no final do período, demonstrando-se separadamente (no mínimo) as mutações decorrentes:

(i) do resultado líquido;

(ii) de cada item dos outros resultados abrangentes; e

(iii) de transações com os proprietários realizadas na condição de proprietário, demonstrando separadamente suas integralizações e as distribuições realizadas, bem como modificações nas participações em controladas que não implicaram perda do controle.

Informação a ser apresentada na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas

106A. Para cada componente do patrimônio líquido, a entidade deve apresentar, ou na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, uma análise dos outros resultados abrangentes por item (ver item 106 (d)(ii)).

106B. O patrimônio líquido deve apresentar o capital social, as reservas de capital, os ajustes de avaliação patrimonial, as reservas de lucros, as ações ou quotas em tesouraria, os prejuízos acumulados, se legalmente admitidos os lucros acumulados e as demais contas exigidas pelos Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC.

107. A entidade deve apresentar, na demonstração das mutações do patrimônio líquido ou nas notas explicativas, o montante de dividendos reconhecidos como distribuição aos proprietários durante o período e o respectivo montante dos dividendos por ação.

108. Os componentes do patrimônio líquido referidos no item 106 incluem, por exemplo, cada classe de capital integralizado, o saldo acumulado de cada classe do resultado abrangente e a reserva de lucros retidos.

109. As alterações no patrimônio líquido da entidade entre duas datas de balanço devem refletir o aumento ou a redução nos seus ativos líquidos durante o período. Com a exceção das alterações resultantes de transações com os proprietários agindo na sua capacidade de detentores de capital próprio (tais como integralizações de capital, aquisições de instrumentos de capital próprio da entidade e distribuição de dividendos) e dos custos de transação diretamente relacionados com tais transações, a alteração global no patrimônio líquido durante um período representa o montante total líquido de receitas e despesas, incluindo ganhos e perdas, gerado pelas atividades da entidade durante esse período.

110. O Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro requer ajustes retrospectivos ao se efetuarem alterações nas políticas contábeis, até o ponto que seja praticável, exceto quando as disposições de transição de outro Pronunciamento Técnico, Orientação ou Interpretação do CPC requererem de outra forma. O Pronunciamento Técnico CPC 23 também requer que reapresentações para corrigir erros sejam feitas retrospectivamente, até o ponto em que seja praticável. Os ajustes retrospectivos e as reapresentações retrospectivas para corrigir erros não são alterações do patrimônio líquido, mas são ajustes aos saldos de abertura da reserva de lucros



retidos (ou prejuízos acumulados) exceto quando um Pronunciamento Técnico, Interpretação ou Orientação do CPC exigir ajustes retrospectivos de outro componente do patrimônio líquido. O item 106(b) requer a divulgação na demonstração das mutações do patrimônio líquido do ajuste total para cada componente do patrimônio líquido resultante de alterações nas políticas contábeis e, separadamente, de correções de erros. Esses ajustes devem ser divulgados para cada período anterior e no início do período corrente.

Demonstração dos fluxos de caixa

111.A informação sobre fluxos de caixa proporciona aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade de a entidade gerar caixa e equivalentes de caixa e as necessidades da entidade para utilizar esses fluxos de caixa. O Pronunciamento Técnico CPC 03 - Demonstração dos Fluxos de Caixa define os requisitos para a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e respectivas divulgações.

Notas explicativas

Estrutura

112.As notas explicativas devem:

(a) apresentar informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e das políticas contábeis específicas utilizadas, de acordo com os itens 117 a 124;

(b) divulgar a informação requerida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis; e

(c) prover informação adicional que não tenha sido apresentada nas demonstrações contábeis, mas que seja relevante para sua compreensão.

113.As notas explicativas devem ser apresentadas, tanto quanto seja praticável, de forma sistemática. Na determinação de forma sistemática, a entidade deve considerar os efeitos sobre a compreensibilidade e comparabilidade das suas demonstrações contábeis. Cada item das demonstrações contábeis deve ter referência cruzada com a respectiva informação apresentada nas notas explicativas.

114.Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:

(a) dar destaque para as áreas de atividades que a entidade considera mais relevantes para a compreensão do seu desempenho financeiro e da posição financeira, como agrupar informações sobre determinadas atividades operacionais;

(b) agrupar informações sobre contas mensuradas de forma semelhante, como os ativos mensurados ao valor justo; ou

(c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como:

(i) declaração de conformidade com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC (ver item 16);

(ii) políticas contábeis significativas aplicadas (ver item 117);



(iii) informação de suporte de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas; e

(iv) outras divulgações, incluindo:

(1) passivos contingentes (ver Pronunciamento Técnico CPC 25) e compromissos contratuais não reconhecidos; e

(2) divulgações não financeiras, por exemplo, os objetivos e as políticas de gestão do risco financeiro da entidade (ver Pronunciamento Técnico CPC 40).

115.(Eliminado).

116.As notas explicativas que proporcionam informação acerca da base para a elaboração das demonstrações contábeis e as políticas contábeis específicas podem ser apresentadas como seção separada das demonstrações contábeis.

Divulgação de políticas contábeis

117.A entidade deve divulgar suas políticas contábeis significativas que compreendem:

(a) a base (ou bases) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações contábeis; e

(b) outras políticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações contábeis.

118.É importante que os usuários estejam informados sobre a base ou bases de mensuração utilizada(s) nas demonstrações contábeis (por exemplo, custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável) porque a base sobre a qual as demonstrações contábeis são elaboradas afeta significativamente a análise dos usuários. Quando mais de uma base de mensuração for utilizada nas demonstrações contábeis, por exemplo, quando determinadas classes de ativos são reavaliadas (se permitido legalmente), é suficiente divulgar uma indicação das categorias de ativos e de passivos à qual cada base de mensuração foi aplicada.

119.Ao decidir se determinada política contábil deve ou não ser divulgada, a administração deve considerar se sua divulgação proporcionará aos usuários melhor compreensão da forma em que as transações, outros eventos e condições estão refletidos no desempenho e na posição financeira relatadas. Cada entidade deve considerar a natureza das suas operações e as políticas que os usuários das suas demonstrações contábeis esperam que sejam divulgadas para esse tipo de entidade. A divulgação de determinadas políticas contábeis é especialmente útil para os usuários quando essas políticas são selecionadas entre alternativas permitidas em Pronunciamento Técnico, Interpretação e Orientação Técnica emitidos pelo CPC. Um exemplo é a divulgação se a entidade aplica o valor justo ou modelo de custo para suas propriedades de investimento (ver Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento). Alguns Pronunciamentos Técnicos, Orientações ou Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC exigem especificamente a divulgação de determinadas políticas contábeis, incluindo escolhas feitas pela administração entre diferentes políticas permitidas. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado requer a divulgação das bases de mensuração utilizadas para as classes do ativo imobilizado.

120.(Eliminado).

121.Uma política contábil pode ser significativa devido à natureza das operações da entidade, mesmo que os montantes associados a períodos anteriores e ao atual não sejam materiais. É também apropriado divulgar cada política contábil significativa que não seja especificamente exigida pelos Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC, mas que tenha sido selecionada e



aplicada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

122.A entidade deve divulgar, juntamente com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

123.No processo de aplicação das políticas contábeis da entidade, a administração exerce diversos julgamentos, além dos que envolvem estimativas, que podem afetar, significativamente, os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis. Por exemplo, a administração exerce julgamento ao definir:

(a) (eliminada);

(b) quando substancialmente todos os riscos e benefícios significativos da propriedade de ativos financeiros e, para arrendadores, os ativos sujeitos a arrendamento são transferidos para outras entidades;

(c) se, em essência, determinadas vendas de bens decorrem de acordos de financiamento e, portanto, não dão origem a receitas de venda; e

(d) se os termos contratuais de ativo financeiro derem origem, em datas especificadas, a fluxos de caixa que constituam exclusivamente pagamentos de principal e juros sobre o valor do principal em aberto.

124.Algumas divulgações feitas de acordo com o item 122 são requeridas por outros Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações Técnicas emitidos pelo CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades requer que a entidade divulgue os julgamentos que foram feitos ao determinar se a entidade controla outra entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento requer a divulgação dos critérios utilizados pela entidade para distinguir a propriedade de investimento da propriedade ocupada pelo proprietário e da propriedade mantida para venda no curso ordinário dos negócios, nas situações em que a classificação das propriedades é difícil.

Fontes de incerteza na estimativa

125.A entidade deve divulgar, nas notas explicativas, informação acerca dos pressupostos relativos ao futuro e outras fontes principais de incerteza nas estimativas ao término do período de reporte que possuam risco significativo de provocar ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos ao longo do próximo exercício social. Com respeito a esses ativos e passivos, as notas explicativas devem incluir detalhes elucidativos acerca:

(a) da sua natureza; e

(b) do seu valor contábil ao término do período de reporte.

126.Definir os montantes de alguns ativos e passivos exige a estimativa dos efeitos de eventos futuros incertos sobre esses ativos e passivos ao término do período de reporte. Por exemplo, na ausência de preços de mercado recentemente observados, passam a ser necessárias estimativas orientadas para o futuro para mensurar o valor recuperável de ativos do imobilizado, o efeito da obsolescência tecnológica nos estoques, provisões sujeitas ao futuro resultado de litígio em curso e passivos de longo prazo de benefícios a empregados, tais como obrigações de pensão. Essas estimativas envolvem pressupostos sobre esses assuntos, como o risco associado aos fluxos de caixa ou taxas de desconto, futuras alterações em salários e futuras alterações nos preços que afetam outros custos.



127. Os pressupostos e outras principais fontes da incerteza das estimativas divulgados de acordo com o item 125 relacionam-se com as estimativas cujos julgamentos são os mais difíceis de serem feitos por parte da administração, subjetivos ou mesmo complexos. À medida em que o número de variáveis e pressupostos que afetam a possível futura solução das incertezas aumenta, esses julgamentos tornam-se mais subjetivos e complexos, aumentando, por consequência, a probabilidade de ajuste material nos valores contábeis de ativos e passivos.

128. As divulgações descritas no item 125 não são requeridas para ativos e passivos que tenham risco significativo de que seus valores contábeis possam sofrer alteração significativa ao longo do próximo exercício social se, ao término do período das demonstrações contábeis, forem mensurados pelo valor justo com base em preço cotado em mercado ativo para ativo ou passivo idêntico. Nesse caso, os valores justos podem alterar-se materialmente ao longo do próximo exercício social, mas essas alterações não serão fruto de pressupostos ou de outras fontes da incerteza das estimativas ao término do período das demonstrações contábeis.

129. As divulgações descritas no item 125 devem ser apresentadas de forma a ajudar os usuários das demonstrações contábeis a compreender os julgamentos que a administração fez acerca do futuro e sobre outras principais fontes de incerteza das estimativas. A natureza e a extensão da informação a ser divulgada variam de acordo com a natureza dos pressupostos e outras circunstâncias. Exemplos desses tipos de divulgação são os que seguem:

- (a) a natureza dos pressupostos ou de outras incertezas nas estimativas;
- (b) a sensibilidade dos valores contábeis aos métodos, pressupostos e estimativas subjacentes ao respectivo cálculo, incluindo as razões para essa sensibilidade;
- (c) a solução esperada de incerteza e a variedade de desfechos razoavelmente possíveis ao longo do próximo exercício social em relação aos valores contábeis dos ativos e passivos impactados; e
- (d) uma explicação de alterações feitas nos pressupostos adotados no passado no tocante a esses ativos e passivos, caso a incerteza permaneça sem solução.

130. Este Pronunciamento não requer a divulgação de projeções ou orçamentos ao fazer as divulgações descritas no item 125.

131. Por vezes, é impraticável divulgar a extensão dos possíveis efeitos de um pressuposto ou de outra fonte principal de incerteza das estimativas ao término do período de reporte. Nessas circunstâncias, a entidade deve divulgar que é razoavelmente possível, com base no conhecimento existente, que os valores dos respectivos ativos ou passivos ao longo do próximo exercício social tenham que sofrer ajustes materiais em função da observação de uma realidade distinta em relação àqueles pressupostos assumidos. Em todos os casos, a entidade deve divulgar a natureza e o valor contábil do ativo ou passivo específico (ou classe de ativos ou passivos) afetado por esses pressupostos.

132. As divulgações descritas no item 122 acerca de julgamentos específicos feitos pela administração no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade não se relacionam com as divulgações das principais fontes da incerteza das estimativas descritas no item 125.

133. A divulgação de alguns dos pressupostos do item 125 é requerida por outros Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações Técnicas emitidos pelo CPC. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes requer a divulgação, em circunstâncias específicas, de pressupostos importantes relativos a futuros eventos que afetem determinadas provisões. O Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo requer a divulgação de pressupostos significativos (incluindo as técnicas de avaliação e as informações) que a entidade aplica na mensuração do valor justo de ativos e de passivos que sejam avaliados pelo valor justo.

Capital

134.A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações contábeis avaliar seus objetivos, políticas e processos de gestão de capital.

135.A fim de dar cumprimento ao disposto no item 134, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

(a) informações qualitativas sobre os seus objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, sem a elas se limitar, as seguintes:

(i) descrição dos elementos abrangidos pela gestão do capital;

(ii) caso a entidade esteja sujeita a requisitos de capital impostos externamente, a natureza desses requisitos e a forma como são integrados na gestão de capital; e

(iii) como está cumprindo os seus objetivos em matéria de gestão de capital.

(b) dados quantitativos sintéticos sobre os elementos incluídos na gestão do capital. Algumas entidades consideram alguns passivos financeiros (como, por exemplo, algumas formas de empréstimos subordinados) como fazendo parte do capital, enquanto outras consideram que devem ser excluídos do capital alguns componentes do capital próprio (como, por exemplo, os componentes associados a operações de hedge de fluxos de caixa);

(c) quaisquer alterações dos elementos referidos nas alíneas (a) e (b) em relação ao período precedente;

(d) indicação do cumprimento ou não, durante o período, dos eventuais requisitos de capital impostos externamente a que a entidade estiver ou esteve sujeita;

(e) caso a entidade não tenha atendido a esses requisitos externos de capital, as consequências dessa não observância.

Essas informações devem basear-se nas informações prestadas internamente aos principais dirigentes da entidade.

136.A entidade pode gerir o seu capital de várias formas e pode estar sujeita a diferentes requisitos no que diz respeito ao seu capital. Por exemplo, um conglomerado pode incluir entidades que exercem a atividade de seguro, em paralelo com outras que exercem a atividade bancária, e essas entidades podem desenvolver a sua atividade em vários países diferentes. Caso a divulgação agregada dos requisitos de capital e da forma como este é gerido não proporcione uma informação adequada ou contribua para distorcer o entendimento acerca dos recursos de capital da entidade pelos usuários das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informações distintas relativamente a cada requerimento de capital a que está sujeita.

Instrumentos financeiros com opção de venda classificados no patrimônio líquido

136A.No caso de instrumentos financeiros com opção de venda (puttable) classificados como instrumentos patrimoniais, a entidade deve divulgar (na extensão em que não tiver divulgado em outro lugar nas demonstrações contábeis):

(a) dados quantitativos resumidos sobre os valores classificados no patrimônio líquido;



(b) seus objetivos, políticas e os processos de gerenciamento de sua obrigação de recompra ou resgate dos instrumentos quando requerido a fazer pelos detentores desses instrumentos, incluindo quaisquer alterações em relação a período anterior;

(c) o fluxo de caixa de saída esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros; e

(d) informação sobre como esse fluxo de caixa esperado na recompra ou no resgate dessa classe de instrumentos financeiros foi determinado.

Outras divulgações

137.A entidade deve divulgar nas notas explicativas:

(a) o montante de dividendos propostos ou declarados antes da data em que as demonstrações contábeis foram autorizadas para serem emitidas e não reconhecido como uma distribuição aos proprietários durante o período abrangido pelas demonstrações contábeis, bem como o respectivo valor por ação ou equivalente;

(b) a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo não reconhecido.

138.A entidade deve divulgar, caso não for divulgado em outro local entre as informações publicadas com as demonstrações contábeis, as seguintes informações:

(a) o domicílio e a forma jurídica da entidade, o seu país de registro e o endereço da sede registrada (ou o local principal dos negócios, se diferente da sede registrada);

(b) a descrição da natureza das operações da entidade e das suas principais atividades; e

(c) o nome da entidade controladora e a entidade controladora do grupo em última instância.

(d) se uma entidade constituída por tempo determinado, informação a respeito do tempo de duração.

139-139L. (Eliminados).

140.Este Pronunciamento Técnico substitui o CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado em 17.07.2009, revisado pela Revisão CPC nº 1, aprovada em 08.01.2010.

Apêndice A - Exemplo

Exemplo de demonstração das mutações do patrimônio líquido com evidenciação dos outros resultados abrangentes e da demonstração do resultado abrangente (O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento Técnico)

O exemplo a seguir é ilustrativo de como poderia ser apresentada a demonstração de resultados abrangentes do período, introduzida por este Pronunciamento Técnico, utilizando-se a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido que já é usualmente elaborada no Brasil. O exemplo a seguir não teve por objetivo disciplinar a forma de apresentação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Note-se que foi adicionada a coluna de Participação dos Não Controladores no Patrimônio Líquido das Controladas, já que essa participação (também conhecida por Participação da Minoria ou dos Minoritários) passa, a partir da adoção deste Pronunciamento, a ser apresentada dentro do Patrimônio Líquido como um todo, após a identificação do Patrimônio Líquido dos Sócios da Entidade Controladora.



Deve também ser notado que, conforme a definição dada no início do Pronunciamento:

Resultado abrangente é a mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários.

Ou seja, todas as mutações patrimoniais, que não as transações de capital com os sócios, integram a Demonstração do Resultado Abrangente; ou seja, a mutação do patrimônio líquido é formada por apenas dois conjuntos de valores: transações de capital com os sócios (na sua qualidade de proprietários) e resultado abrangente total. E o resultado abrangente total é formado, por sua vez, de três componentes: o resultado líquido do período, os outros resultados abrangentes e o efeito de reclassificações dos outros resultados abrangentes para o resultado do período. Veja-se como isso está evidenciado no exemplo.

Finalmente, o Pronunciamento exige que tanto o resultado líquido do período quanto os outros resultados abrangentes sejam evidenciados com relação a quanto pertence aos sócios da entidade controladora e quanto aos sócios não controladores nas controladas. No exemplo a seguir, esses valores ficam automaticamente divulgados.

Obs: Lembrar que agora é vedada a apresentação da Demonstração do Resultado Abrangente apenas na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

Exemplo:

| | Capital Social Integralizado | Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1) | Reservas de Lucros (2) | Lucros ou Prejuízos Acumulados | Outros Resultados Abrangentes (3) | Patrimônio Líquido dos Sócios da Controladora | Participação dos Não Controladores no Pat. Líq. das Controladas | Patrimônio Líquido Consolidado |
|--------------------------------|------------------------------|--|------------------------|--------------------------------|-----------------------------------|---|---|--------------------------------|
| Saldos Iniciais | 1.000.000 | 80.000 | 300.000 | 0 | 270.000 | 1.650.000 | 158.000 | 1.808.000 |
| Aumento de Capital | 500.000 | -50.000 | -100.000 | | | 350.000 | 32.000 | 382.000 |
| Gastos com Emissão de Ações | | -7.000 | | | | -7.000 | | -7.000 |
| Opções Outorgadas Reconhecidas | | 30.000 | | | | 30.000 | | 30.000 |
| Ações em Tesouraria Adquirida | | -20.000 | | | | -20.000 | | -20.000 |



| | | | | | | | | |
|---|--|--------|--|----------|---------|----------|---------|----------|
| s | | | | | | | | |
| Ações em Tesouraria Vendidas | | 60.000 | | | | 60.000 | | 60.000 |
| Dividendos | | | | -162.000 | | -162.000 | -13.200 | -175.200 |
| Transações de Capital com os Sócios | | | | | | 251.000 | 18.800 | 269.800 |
| Lucro Líquido do Período | | | | 250.000 | | 250.000 | 22.000 | 272.000 |
| Ajustes Instrumentos Financeiros | | | | | -60.000 | -60.000 | | -60.000 |
| Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros | | | | | 20.000 | 20.000 | | 20.000 |
| Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas | | | | | 24.000 | 24.000 | 6.000 | 30.000 |
| Ajustes de Conversão do Período | | | | | 260.000 | 260.000 | | 260.000 |
| Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período | | | | | -90.000 | -90.000 | | -90.000 |
| Outros Resultados Abrangen | | | | | | 154.000 | 6.000 | 160.000 |



| | | | | | | | | |
|---|-----------|--------|---------|-----------|---------|-----------|---------|-----------|
| tes | | | | | | | | |
| Reclassific. Resultado - Aj. | p/ | | | | 10.600 | 10.600 | | 10.600 |
| Instrum. Financ. | | | | | | | | |
| Resultado Abrangente Total | | | | | | 414.600 | 28.000 | 442.600 |
| Constituição de Reservas | | | 140.000 | - 140.000 | | | | |
| Realização da Reserva Reavaliação | | | | 78.800 | -78.800 | | | |
| Tributos sobre a Realização da Reserva de Reavaliação | | | | -26.800 | 26.800 | | | |
| Saldos Finais | 1.500.000 | 93.000 | 340.000 | 0 | 382.600 | 2.315.600 | 204.800 | 2.520.400 |

Observações:

a) O patrimônio líquido consolidado (última coluna) evoluiu de \$ 1.808.000 para \$ 2.520.400 em função de apenas dois conjuntos de fatores: as transações de capital com os sócios (\$ 269.800) e o resultado abrangente (\$ 442.600). E o resultado abrangente é formado de três componentes: resultado líquido do período (\$ 272.000), outros resultados abrangentes (\$ 160.000) e mais o efeito de reclassificação (\$ 10.600). É interessante notar que as reclassificações para o resultado do período não alteram, na verdade, o patrimônio líquido total da entidade, mas, por aumentarem ou diminuírem o resultado líquido, precisam ter a contrapartida evidenciada. No exemplo dado, há a transferência de \$ 10.600 de prejuízo que constava como outros resultados abrangentes para o resultado do período. Imediatamente antes da transferência, o resultado líquido era de \$ 260.600 que, diminuído do prejuízo de \$ 10.600 agora reconhecido no resultado, passou a \$ 250.000; e o saldo dos outros resultados abrangentes, que estava em \$ 404.000, passou para \$ 414.600. Assim, a transferência do prejuízo de \$ 10.600 dos outros resultados abrangentes para o resultado do período não muda, efetivamente, o total do patrimônio líquido, mas como o resultado líquido é mostrado pelo valor diminuído dessa importância, é necessário recolocá-la na mutação do patrimônio líquido.

b) Na demonstração do resultado do período, a última linha será mostrada por \$ 272.000, porque, a partir desse Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, o lucro líquido consolidado do período é o global, incluindo a parte pertencente aos não controladores no resultado das controladas, mas é obrigatória a evidenciação de ambos os valores: o pertencente aos



sócios da controladora e o pertencente aos que são sócios apenas nas controladas, como se vê na mutação acima (\$ 250.000 e \$ 22.000, respectivamente nas antepenúltima e penúltima colunas).

c) O Pronunciamento exige a mesma evidenciação quanto ao resultado abrangente total, o que está evidenciado também no exemplo acima: \$ 414.600 é a parte dos sócios da controladora e \$ 28.000 a parte dos sócios não controladores nas controladas, totalizando \$ 442.600 para o período.

d) As mutações que aparecem após o resultado abrangente total correspondem a mutações internas do patrimônio líquido, que não alteram, efetivamente, seu total. Poderia inclusive esse conjunto ser intitulado "mutações internas do patrimônio líquido" ou semelhante, ou ficar sem título como está no próprio exemplo.

e) Os saldos das contas que compõem a segunda, a terceira e a quinta colunas devem ser evidenciados em quadro à parte ou em nota adicional; no caso de nota, pode ser assim divulgada:

"(1) Saldo finais (iniciais): Reserva Excedente de Capital, \$ 80.000; Gastos com Emissão de Ações, (\$ 7.000); Reserva de Subvenção de Investimentos, \$ 10.000; Ações em Tesouraria, (\$ 50.000) e Opções Outorgadas Reconhecidas, \$ 60.000. Total, \$ 93.000.

(2) Saldo finais: Reserva Legal, \$ 88.000; Reserva de Incentivos Fiscais, \$ 52.000 e Reserva de Retenção de Lucros (art. 196 da Lei 6.404/76), \$ 200.000. Total, \$ 340.000.

(3) Saldo finais: Reservas de Reavaliação, \$ 234.600; Ajustes de Avaliação Patrimonial, \$ 68.000 e Ajustes de Conversão Acumulados, (\$ 80.000). Total, \$ 382.600."

f) Os saldos de que trata a letra d) podem, alternativamente, ser evidenciados em quadros, com suas mutações analiticamente evidenciadas:

| Reservas de Capital, Opções Outorgadas e Ações em Tesouraria (1) | Reserva de Excedente de Capital | Gastos com Emissão de Ações | Reserva de Subvenção de Investimentos | Ações em Tesouraria | Opções Outorgadas Reconhecidas | Contas do Grupo (1) |
|--|---------------------------------|-----------------------------|---------------------------------------|---------------------|--------------------------------|---------------------|
| Saldo Iniciais | 50.000 | -5.000 | 100.000 | -70.000 | 5.000 | 80.000 |
| Aumento de Capital | -35.000 | | -15.000 | | | -50.000 |
| Gastos com Emissão de Ações | | -7.000 | | | | -7.000 |
| Opções Outorgadas Reconhecidas | | | | | 30.000 | 30.000 |



| | | | | | | |
|--------------------------------|--------|---------|--------|---------|--------|---------|
| Ações em Tesouraria Adquiridas | | | | -20.000 | | -20.000 |
| Ações em Tesouraria Vendidas | | | | 60.000 | | 60.000 |
| Saldos Finais | 15.000 | -12.000 | 85.000 | -30.000 | 35.000 | 93.000 |

| | | | | |
|--------------------------|------------------|------------------|----------------------------------|------------------------|
| Reservas de Lucros (2) | de Reserva Legal | Reserva Expansão | p/ Reserva de Incentivos Fiscais | de Contas do Grupo (2) |
| Saldos Iniciais | 110.000 | 90.000 | 100.000 | 300.000 |
| Aumento de Capital | | | -100.000 | -100.000 |
| Constituição de Reservas | 12.500 | 108.500 | 19.000 | 140.000 |
| Saldos Finais | 122.500 | 198.500 | 19.000 | 340.000 |

| | | | | |
|---|-------------------------|----------------------------------|---------------------------------|------------------------|
| Outros Resultados Abrangentes (3) | Reservas de Reavaliação | Ajustes de Avaliação Patrimonial | Ajustes de Conversão Acumulados | de Contas do Grupo (3) |
| Saldos Iniciais | 195.000 | 125.000 | -50.000 | 270.000 |
| Ajustes Instrumentos Financeiros | | -60.000 | | -60.000 |
| Tributos s/ Ajustes Instrumentos Financeiros | | 20.000 | | 20.000 |
| Equiv. Patrim. s/ Ganhos Abrang. de Coligadas | | 24.000 | | 24.000 |
| Ajustes de Conversão do Período | | | 260.000 | 260.000 |
| Tributos s/ Ajustes de Conversão do Período | | | -90.000 | -90.000 |



| | | | | |
|--|-----------------|---------|---------|---------|
| Reclassif. p/ Instrum. Financ. | Resultado - Aj. | 10.600 | | 10.600 |
| Realização da Reserva Reavaliação | -78.800 | | | -78.800 |
| Tributos sobre a Realização da Reserva Reavaliação | 26.800 | | | 26.800 |
| Saldos Finais | 143.000 | 119.600 | 120.000 | 382.600 |

g) O exemplo acima é sucinto e não contém, apenas por simplicidade, muitas das demais informações obrigatórias na Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, como dividendo por classe e espécie de ação, informações comparativas, etc.

NOTA:

[1] A legislação societária brasileira vigente na data da emissão deste Pronunciamento requer que a demonstração do resultado seja apresentada em uma demonstração separada.

RESOLUÇÃO CVM Nº 107, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 28 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de propriedade para investimento.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 28, que trata de propriedade para investimento, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 584, 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 28****PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO****Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 40**

| Sumário | Item |
|---|----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 4 |
| DEFINIÇÕES | 5 - 15 |
| RECONHECIMENTO | 16 - 19 |
| MENSURAÇÃO NO RECONHECIMENTO | 20 - 29 |
| MENSURAÇÃO APÓS RECONHECIMENTO | 30 - 56 |
| Política contábil | 30 - 32C |
| Método do valor justo | 33 - 55 |
| Incapacidade de determinar confiavelmente o justo valor | 53 - 55 |
| Método do custo | 56 |
| TRANSFERÊNCIA | 57 - 65 |
| ALIENAÇÃO | 66 - 73 |
| DIVULGAÇÃO | 74 - 79 |
| Método do valor justo e método do custo | 74 - 79 |
| Método do valor justo | 76 - 78 |
| Método do custo | 79 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 80 - 84 |
| Método do valor justo | 80 - 82 |
| Método do custo | 83 - 84 |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de propriedades para investimento e respectivos requisitos de divulgação.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado no reconhecimento, mensuração e divulgação de propriedades para investimento.

3. (Eliminado).

4. Este pronunciamento não se aplica a:

(a) ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola (ver CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola e CPC 27 - Ativo Imobilizado); e

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

Definições

5. Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os significados especificados:

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



Custo é o montante de caixa ou equivalentes de caixa pago ou o valor justo de outra contraprestação dada para adquirir um ativo no momento da sua aquisição ou construção ou, quando aplicável, o montante atribuído àquele ativo quando inicialmente reconhecido em consonância com requerimentos específicos de outros Pronunciamentos, por exemplo, Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

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

Propriedade para investimento é a propriedade (terreno ou edifício - ou parte de edifício - ou ambos) mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso) para auferir aluguel ou para valorização do capital ou para ambas e, não, para:

- (a) uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas; ou
- (b) venda no curso ordinário do negócio.

Propriedade ocupada pelo proprietário é a propriedade mantida (pelo proprietário ou pelo arrendatário como ativo de direito de uso)

Classificação de propriedade como propriedade para investimento ou propriedade ocupada pelo proprietário

6. (Eliminado).

7. As propriedades para investimento são mantidas para obter rendas ou para valorização do capital ou para ambas, e por isso classificadas no subgrupo Investimentos, dentro do Ativo Não Circulante. Por isso, a propriedade para investimento gera fluxos de caixa altamente independentes dos outros ativos mantidos pela entidade. Isso distingue as propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelos proprietários. A produção ou o fornecimento de bens ou serviços (ou o uso de propriedades para finalidades administrativas) gera fluxos de caixa que são atribuíveis não apenas às propriedades, mas também a outros ativos usados no processo de produção ou de fornecimento. O CPC 27 - Ativo Imobilizado aplica-se à propriedade própria ocupada pelo proprietário e o CPC 06 aplica-se à propriedade ocupada pelo proprietário mantida por arrendamento como ativo de direito de uso.

8. O que se segue são exemplos de propriedades para investimento:

(a) terrenos mantidos para valorização de capital a longo prazo e não para venda a curto prazo no curso ordinário dos negócios;

(b) terrenos mantidos para futuro uso correntemente indeterminado (se a entidade não tiver determinado que usará o terreno como propriedade ocupada pelo proprietário ou para venda a curto prazo no curso ordinário do negócio, o terreno é considerado como mantido para valorização do capital);

(c) edifício que seja propriedade da entidade (ou ativo de direito de uso relativo a edifício mantido pela entidade) e que seja arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(d) edifício que esteja desocupado, mas mantido para ser arrendado sob um ou mais arrendamentos operacionais;

(e) propriedade que esteja sendo construída ou desenvolvida para futura utilização como propriedade para investimento.



9. Seguem-se exemplos de itens que não são propriedades para investimento, estando, por isso, fora do alcance deste pronunciamento:

(a) propriedade destinada à venda no decurso ordinário das atividades ou em vias de construção ou desenvolvimento para tal venda (ver CPC 16 - Estoques), como, por exemplo, propriedade adquirida exclusivamente com vista à alienação subsequente no futuro próximo ou para desenvolvimento e revenda;

(b) (eliminada);

(c) propriedade ocupada pelo proprietário (ver CPC 27 e CPC 06), incluindo (entre outras coisas) propriedade mantida para uso futuro como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade mantida para desenvolvimento futuro e uso subsequente como propriedade ocupada pelo proprietário, propriedade ocupada por empregados (paguem ou não aluguéis a taxas de mercado) e propriedade ocupada pelo proprietário ao aguardo de alienação;

(d) (eliminada);

(e) propriedade que é arrendada a outra entidade sob arrendamento financeiro.

10. Algumas propriedades compreendem uma parte que é mantida para obter rendimentos ou para valorização de capital e outra parte que é mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas. Se essas partes puderem ser vendidas separadamente (ou arrendadas separadamente sob arrendamento financeiro), a entidade contabiliza as partes separadamente. Se as partes não puderem ser vendidas separadamente, a propriedade só é propriedade para investimento se uma parte insignificante for mantida para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços ou para finalidades administrativas.

11. Em alguns casos, a entidade proporciona serviços de apoio aos ocupantes da propriedade que ela mantenha. A entidade trata tal propriedade como propriedade para investimento se os serviços forem insignificantes em relação ao acordo como um todo. Um exemplo é quando o proprietário de edifício de escritórios proporciona serviços de segurança e de manutenção aos arrendatários que ocupam o edifício.

12. Em outros casos, os serviços prestados são significativos. Por exemplo, se a entidade possui e administra um hotel, os serviços proporcionados aos hóspedes são significativos para o acordo como um todo. Por isso, o hotel administrado pelo proprietário é propriedade ocupada pelo proprietário e não propriedade para investimento.

13. Pode ser difícil determinar se os serviços de apoio são ou não tão significativos para que uma propriedade não se qualifique como propriedade para investimento. Por exemplo, o proprietário de hotel por vezes transfere algumas responsabilidades a terceiros sob contrato de gestão. Os termos de tais contratos variam amplamente. Em um extremo, a posição do proprietário pode, em essência, ser a de um investidor passivo. No outro extremo, o proprietário pode simplesmente ter terceirizado funções do dia a dia, embora ficando com significativa exposição aos riscos das variações dos fluxos de caixa gerados pelas operações do hotel.

14. É necessário julgamento para determinar se a propriedade se qualifica como propriedade para investimento. A entidade desenvolve critérios para que possa exercer esse julgamento consistentemente de acordo com a definição de propriedade para investimento e com a relacionada orientação dos itens 7 a 13. O item 75(c) exige que a entidade divulgue esses critérios quando a classificação for difícil.

14A. É necessário também julgamento para determinar se a aquisição da propriedade de investimento é a aquisição de ativo, grupo de ativos ou combinação de negócios ao alcance do CPC 15 - Combinação de Negócios. Deve ser feita referência ao CPC 15 para determinar se é uma combinação de negócios. Os itens 7 a 14 deste Pronunciamento discutem se a propriedade é propriedade ocupada pelo



proprietário ou propriedade para investimento e não para determinar se a aquisição da propriedade é uma combinação de negócios, tal como definido no CPC 15. Determinar se uma transação específica atende à definição de combinação de negócios, tal como definido no CPC 15, e inclui uma propriedade para investimento, tal como definido neste Pronunciamento, requer a aplicação separada de ambos os pronunciamentos.

15. Em alguns casos, a entidade possui propriedade que está arrendada e ocupada por sua controladora ou por outra controlada. A propriedade não se qualifica como propriedade para investimento nas demonstrações contábeis consolidadas, porque a propriedade está ocupada pelo proprietário sob a perspectiva do grupo. Porém, da perspectiva da entidade que a possui, tal propriedade é propriedade para investimento se satisfizer a definição do item 5. Por isso, o arrendador trata a propriedade como propriedade para investimento nas suas demonstrações contábeis individuais.

Reconhecimento

16. A propriedade para investimento deve ser reconhecida como ativo quando, e apenas quando:

(a) for provável que os benefícios econômicos futuros associados à propriedade para investimento fluirão para a entidade; e

(b) o custo da propriedade para investimento possa ser mensurado confiavelmente.

17. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os custos da propriedade para investimento no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos inicialmente incorridos para adquirir uma propriedade para investimento e custos incorridos subsequentemente para adicionar a, substituir partes de, ou prestar manutenção à propriedade.

18. Segundo o princípio de reconhecimento do item 16, a entidade não reconhece no valor contábil da propriedade para investimento os custos de serviços diários da propriedade. Pelo contrário, esses custos são reconhecidos na demonstração do resultado quando incorridos. Os custos de serviços diários são basicamente os custos da mão-de-obra e dos bens consumíveis, e podem incluir o custo de pequenas peças. A finalidade dessas despesas é muitas vezes descrita como sendo para "reparo e manutenção" da propriedade.

19. Partes de propriedades para investimento podem ter sido adquiridas por substituição. Por exemplo, as paredes interiores podem ser substituições das paredes originais. Segundo o princípio do reconhecimento, a entidade reconhece no valor contábil de propriedade para investimento o custo da parte de substituição da propriedade para investimento existente no momento em que o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem cumpridos. O valor contábil das partes que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento.

19A. A propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso deve ser reconhecida de acordo com o CPC 06.

Mensuração no reconhecimento

20. A propriedade para investimento deve ser inicialmente mensurada pelo seu custo. Os custos de transação devem ser incluídos na mensuração inicial.

21. O custo de uma propriedade para investimento comprada compreende o seu preço de compra e qualquer dispêndio diretamente atribuível. Os dispêndios diretamente atribuíveis incluem, por exemplo, as remunerações profissionais de serviços legais, impostos de transferência de propriedade e outros custos de transação.

22. (Eliminado).



23. O custo de uma propriedade para investimento não é aumentado por:

- (a) custos de início de atividades (start-up) (a não ser que sejam necessários para trazer a propriedade à condição necessária para que seja capaz de funcionar da forma pretendida pela administração);
- (b) perdas operacionais incorridas antes de a propriedade para investimento ter atingido o nível de ocupação previsto; ou
- (c) quantidades anormais de material, mão-de-obra ou outros recursos consumidos incorridos na construção ou desenvolvimento da propriedade.

24. Se o pagamento de uma propriedade para investimento for a prazo, o seu custo é o equivalente ao valor à vista. A diferença entre esta quantia e os pagamentos totais é reconhecida como despesa financeira durante o período do crédito.

25-26. (Eliminados).

27. Uma ou mais propriedades para investimento podem ser adquiridas em troca de um ativo ou ativos não monetários, ou em uma combinação de ativos monetários e não monetários. A discussão seguinte refere-se à troca de ativo não monetário por outro, mas também se aplica a todas as trocas descritas na frase anterior. O custo de tal propriedade para investimento é mensurado pelo valor justo a menos que (a) a transação de troca careça de substância comercial ou (b) nem o valor justo do ativo recebido nem o valor justo do ativo cedido sejam confiavelmente mensuráveis. O ativo adquirido é mensurado dessa forma mesmo que a entidade não possa imediatamente baixar o ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurado pelo valor justo, o seu custo é mensurado pelo valor contábil do ativo cedido.

28. A entidade deve determinar se a operação de troca é, na substância, de natureza comercial considerando a extensão em que espera que os seus fluxos de caixa futuros sejam alterados como resultado da transação. A operação de troca tem natureza comercial se:

- (a) a configuração (risco, oportunidade e valor) dos fluxos de caixa do ativo recebido diferir da configuração dos fluxos de caixa do ativo cedido; ou
- (b) o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetadas pela transação se altera como resultado da troca; e
- (c) a diferença em (a) ou (b) é significativa em relação ao valor justo dos ativos trocados.

Para a finalidade de determinar se a transação de troca tem natureza comercial, o valor específico para a entidade relativo à parte das operações da entidade afetada pela transação deve refletir os fluxos de caixa após os impostos. O resultado dessas análises pode ser claro sem que a entidade tenha de efetuar cálculos detalhados.

29. O valor justo de ativo é confiavelmente mensurável se (a) a variabilidade na faixa de mensurações razoáveis do valor justo não for significativa para esse ativo ou (b) as probabilidades de várias estimativas dentro dessa faixa puderem ser razoavelmente avaliadas e utilizadas na mensuração do valor justo. Caso a entidade seja capaz de mensurar com confiabilidade o valor justo tanto do ativo recebido como do ativo cedido, então o valor justo do ativo cedido deve ser usado para mensurar o custo do ativo recebido, a não ser que o valor justo do ativo recebido seja mais claramente evidente.

29A. A propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso deve ser mensurada inicialmente ao custo de acordo com o CPC 06.

Mensuração após reconhecimento

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



Política contábil

30. Com as exceções indicadas no item 32A, a entidade deve escolher como sua política contábil o método do valor justo, descrito nos itens 33 a 55, ou o método do custo, descrito no item 56, e deve aplicar essa política a todas as suas propriedades para investimento.

31. O Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro afirma que uma alteração voluntária na política contábil deve ser feita apenas se a alteração resultar numa apresentação mais apropriada das operações, de outros acontecimentos ou de condições nas demonstrações contábeis da entidade. É altamente improvável que uma alteração do método do valor justo para o método do custo resulte numa apresentação mais apropriada.

32. Este Pronunciamento Técnico exige que todas as entidades mensurem o valor justo de propriedades para investimento para a finalidade de mensuração (se a entidade usar o método do valor justo) ou de divulgação (se usar o método do custo). Incentiva-se a entidade, mas não se exige dela, a mensurar o valor justo das propriedades para investimento tendo por base a avaliação de avaliador independente que tenha qualificação profissional relevante e reconhecida e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que esteja sendo avaliada.

32A. A entidade pode:

(a) escolher o método do valor justo ou o método do custo para todas as propriedades para investimento que suportem passivos que pagam retorno diretamente associado ao valor justo de, ou aos retornos de ativos especificados incluindo essa propriedade para investimento; e

(b) escolher o método do valor justo ou o método do custo para todas as restantes propriedades para investimento, independentemente da escolha feita na alínea (a).

32B. Algumas seguradoras e outras entidades operam fundo de propriedades que emite cotas nocionais, com algumas unidades mantidas por investidores em contratos associados e outros detidos pela entidade. O item 32A não permite que a entidade mensure a propriedade detida pelo fundo parcialmente pelo custo e parcialmente pelo valor justo.

32C. Se a entidade escolhe diferentes métodos para as duas categorias descritas no item 32A, as vendas de propriedade para investimento entre conjuntos de ativos mensurados usando métodos diferentes devem ser reconhecidas pelo valor justo e a alteração cumulativa no valor justo deve ser reconhecida no resultado. Em conformidade, se a propriedade para investimento for vendida de um conjunto em que se usa o método do valor justo para um conjunto em que se usa o método do custo, o valor justo da propriedade à data da venda torna-se o seu custo considerado.

Método do valor justo

33. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolhe o método do valor justo deve mensurar todas as suas propriedades para investimento pelo valor justo, exceto nos casos descritos no item 53.

34. (Eliminado).

35. O ganho ou a perda proveniente de alteração no valor justo de propriedade para investimento deve ser reconhecido no resultado do período em que ocorra.

36-39. (Eliminados).

40. Ao mensurar o valor justo da propriedade para investimento, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 46, a entidade deve assegurar que o valor justo reflete, entre outras, receitas provenientes



de arrendamentos correntes e outros pressupostos que participantes do mercado utilizariam na precificação de propriedade para investimento sob condições correntes de mercado.

40A. Quando o arrendatário utilizar o modelo de valor justo para mensurar a propriedade para investimento que é mantida como ativo de direito de uso, deve mensurar o ativo de direito de uso, e, não, a propriedade subjacente, ao valor justo.

41. O CPC 06 especifica a base do reconhecimento inicial do custo de propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso. O item 33 exige que a propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso seja remensurada, se necessário, pelo valor justo, se a entidade escolher o modelo de valor justo. Quando os pagamentos de arrendamento são efetuados a taxas de mercado, o valor justo da propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso na aquisição, líquido de todos os pagamentos de arrendamento esperados (incluindo os relativos a passivos de arrendamento reconhecidos), deve ser zero. Assim, remensurar o ativo de direito de uso de arrendamento do custo, de acordo com o CPC 06, para o valor justo, de acordo com o item 33 (tendo em conta os requisitos do item 50), não deve resultar em qualquer ganho ou perda inicial, a não ser que o valor justo seja mensurado em momentos diferentes. Isso pode ocorrer quando for feita a escolha para aplicar o método do valor justo após o reconhecimento inicial.

42-47. (Eliminados).

48. Em casos excepcionais, há clara evidência, quando a entidade adquire pela primeira vez uma propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torna pela primeira vez propriedade para investimento após a alteração em seu uso), de que a variabilidade no intervalo de mensurações razoáveis de valor justo seria tão grande, e as probabilidades dos vários efeitos tão difíceis de avaliar, que a utilidade de uma única mensuração de valor justo é negada. Isso pode indicar que o valor justo da propriedade não será mensurável com confiabilidade em base contínua (ver item 53).

49. (Eliminado).

50. Ao determinar o valor justo da propriedade para investimento, a entidade não deve computar duplamente ativos ou passivos que estejam reconhecidos como ativos ou passivos separados. Por exemplo:

(a) equipamento, tal como elevador ou ar-condicionado, é muitas vezes uma parte integrante de edifício e está geralmente incluído no valor justo da propriedade para investimento, não sendo reconhecido separadamente como ativo imobilizado;

(b) se o escritório for arrendado mobiliado, o valor justo do escritório inclui geralmente o valor justo da mobília, porque o lucro das rendas se relaciona com o escritório mobiliado. Quando a mobília for incluída no valor justo da propriedade para investimento, a entidade não reconhece a mobília como ativo separado;

(c) o valor justo da propriedade para investimento exclui o lucro do arrendamento operacional acrescido ou pago antecipadamente, porque a entidade o reconhece como passivo ou ativo separado;

(d) o valor justo da propriedade para investimento, mantida por arrendatário como ativo de direito de uso, reflete os fluxos de caixa esperados (incluindo os pagamentos variáveis de arrendamento que se espera que se tornem exigíveis). Em conformidade, se a avaliação obtida para a propriedade for líquida de todos os pagamentos que se espera que sejam feitos, será necessário voltar a adicionar qualquer passivo de arrendamento reconhecido para atingir o valor contábil da propriedade para investimento, utilizando o método do valor justo.

51. (Eliminado).



52. Em alguns casos, a entidade espera que o valor presente dos seus pagamentos relacionados com uma propriedade para investimento (que não sejam pagamentos relacionados com passivos reconhecidos) exceda o valor presente dos respectivos recebimentos de caixa. A entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para determinar se reconhece um passivo e, nesse caso, como mensurá-lo.

Incapacidade de determinar confiavelmente o valor justo

53. Há presunção refutável de que a entidade pode confiavelmente mensurar o valor justo de propriedade para investimento em base contínua. Porém, em casos excepcionais, quando a entidade adquire, pela primeira vez, a propriedade para investimento (ou quando a propriedade existente se torne pela primeira vez propriedade para investimento na sequência da conclusão da construção ou do desenvolvimento, ou após a alteração de uso), há clara evidência de que o valor justo da propriedade para investimento não é mensurável com confiabilidade em base contínua. Isso ocorre quando, e apenas quando, o mercado de propriedades comparáveis está inativo (por exemplo, há poucas transações recentes, preços cotados não são atuais ou preços de transação observados indicam que o vendedor foi forçado a vender) e quando não estão disponíveis mensurações alternativas confiáveis de valor justo (por exemplo, com base em projeções de fluxos de caixa descontados). Se a entidade concluir que o valor justo de propriedade para investimento em construção não é mensurável com confiabilidade, mas for esperado que o valor justo da propriedade seja mensurável com confiabilidade quando a construção for concluída, a propriedade para investimento em construção deve ser mensurada ao custo até que seu valor justo se torne confiavelmente mensurável ou a construção seja concluída (o que ocorrer primeiro). Se a entidade concluir que o valor justo de propriedade para investimento (outra que não a propriedade para investimento em construção) não é confiavelmente mensurável, a entidade deve mensurar essa propriedade para investimento utilizando o método do custo do CPC 27 - Ativo Imobilizado para propriedade para investimento própria ou, de acordo com o CPC 06, para propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso. O valor residual da propriedade para investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve continuar a aplicar o CPC 27 ou o CPC 06 até a alienação da propriedade para investimento.

53A. Uma vez que a entidade se torne capaz de mensurar confiavelmente o valor justo de propriedade para investimento em construção que tenha sido previamente avaliada ao custo, deve mensurar essa propriedade pelo valor justo. Assim que a construção estiver completada, presume-se que o valor justo possa ser mensurado confiavelmente. Se esse não for o caso, de acordo com o item 53, a propriedade deve ser contabilizada pelo método do custo, de acordo com o CPC 27 - Ativo Imobilizado, para ativos próprios, ou com o CPC 06, para propriedade para investimento mantida por arrendatário como ativo de direito de uso.

53B. A presunção de que o valor justo de investimento para propriedade em construção possa ser mensurado confiavelmente pode ser refutada somente no reconhecimento inicial. A entidade que tenha mensurado um item de investimento para propriedade em construção ao valor justo não pode concluir que o valor justo do investimento para propriedade quando completado não possa ser mensurado confiavelmente.

54. Nos casos excepcionais em que a entidade seja compelida, pela razão dada no item 53, a mensurar a propriedade para investimento, utilizando o método do custo de acordo com o CPC 27 ou com o CPC 06, ela deve mensurar todas as suas outras propriedades para investimento pelo valor justo, inclusive as propriedades para investimento em construção. Nesses casos, embora a entidade possa usar o método do custo para uma propriedade para investimento, a entidade deve continuar a contabilizar cada uma das propriedades restantes usando o método do valor justo.

55. Se a entidade tiver previamente mensurado a propriedade para investimento pelo valor justo, ela deve continuar a mensurar a propriedade pelo valor justo até a alienação (ou até que a propriedade se torne propriedade ocupada pelo proprietário ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso ordinário do negócio), mesmo que transações de mercado comparáveis se tornem menos frequentes ou que os preços do mercado se tornem menos prontamente disponíveis.



Método do custo

56. Após o reconhecimento inicial, a entidade que escolher o modelo do custo deve mensurar a propriedade para investimento:

(a) de acordo com o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, se atender aos critérios para ser classificado como mantido para venda (ou está incluído em grupo para alienação que seja classificado como mantido para venda);

(b) de acordo com o CPC 06, se é mantido por arrendatário como ativo de direito de uso e não é mantido para venda, de acordo com o CPC 31; e

(c) de acordo com os requisitos do CPC 27 para o modelo do custo em todos os outros casos.

Transferência

57. A entidade deve transferir a propriedade para, ou de, propriedade para investimento quando, e apenas quando, houver alteração de uso. A alteração de uso ocorre quando a propriedade atende, ou deixa de atender, a definição de propriedade para investimento e há evidência da alteração de uso. Apenas a alteração nas intenções da administração para o uso da propriedade não fornece evidência da alteração no uso. Exemplos de evidência da alteração na utilização incluem:

(a) início de ocupação pelo proprietário, ou de desenvolvimento com vista à ocupação pelo proprietário, para transferência de propriedade para investimento para propriedade ocupada pelo proprietário;

(b) início de desenvolvimento com objetivo de venda, para transferência de propriedade para investimento para estoque;

(c) fim de ocupação pelo proprietário, para transferência de propriedade ocupada pelo proprietário para propriedade para investimento; e

(d) começo de arrendamento operacional para outra entidade, para transferência de estoques para propriedade para investimento;

(e) (eliminada).

58. Quando a entidade decidir alienar a propriedade para investimento sem desenvolvimento, ela continua a tratar a propriedade como propriedade para investimento até que seja desreconhecida (eliminada do balanço patrimonial) e deixe de reclassificá-la como estoque. De forma semelhante, se a entidade começar a desenvolver de novo a propriedade para investimento existente para futuro uso continuado como propriedade para investimento, a propriedade permanece propriedade para investimento, não sendo reclassificada como propriedade ocupada pelo proprietário durante o novo desenvolvimento.

59. Os itens 60 a 65 aplicam-se aos aspectos de reconhecimento e mensuração resultantes quando a entidade usa o método do valor justo para propriedades para investimento. Quando a entidade usar o método do custo, as transferências entre propriedades para investimento, propriedades ocupadas pelo proprietário e estoque não alteram o valor contábil da propriedade transferida e não alteram o custo dessa propriedade para finalidades de mensuração ou divulgação.

60. Para a transferência de propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo para propriedade ocupada pelo proprietário ou para estoque, o custo considerado da propriedade para subsequente contabilização, de acordo com o CPC 27, o CPC 06 ou o CPC 16, deve ser o seu valor justo na data da alteração de uso.



61. Se o imóvel ocupado pelo proprietário se tornar propriedade para investimento que seja contabilizada pelo valor justo, a entidade deve aplicar o CPC 27 para propriedade própria e o CPC 06 para propriedade mantida por arrendatário como ativo de direito de uso até a data da alteração do uso. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil do imóvel, de acordo com o CPC 27 ou com o CPC 06 e o seu valor justo, conforme descrito no item 62.

62. Até a data em que o imóvel ocupado pelo proprietário se torne propriedade para investimento contabilizada pelo valor justo, a entidade deve depreciar a propriedade (ou o ativo de direito de uso) e deve reconhecer quaisquer perdas por redução no valor recuperável (impairment) que tenham ocorrido. A entidade deve tratar qualquer diferença nessa data entre o valor contábil da propriedade, de acordo com o CPC 27 ou o CPC 06, e o seu valor justo da seguinte forma:

(a) qualquer diminuição resultante no valor contábil da propriedade é reconhecida no resultado. Porém, até o ponto em que a quantia esteja incluída em reavaliação anteriormente procedida nessa propriedade, a diminuição é debitada contra esse excedente de reavaliação;

(b) qualquer aumento resultante no valor contábil é tratado como se segue:

(i) até o ponto em que o aumento reverta perda anterior por impairment dessa propriedade, o aumento é reconhecido no resultado. A quantia reconhecida no resultado não pode exceder a quantia necessária para repor o valor contábil para o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação) caso nenhuma perda por impairment tivesse sido reconhecida;

(ii) qualquer parte remanescente do aumento é creditada diretamente no patrimônio líquido, em ajustes de avaliação patrimonial, como parte dos outros resultados abrangentes. Na alienação subsequente da propriedade para investimento, eventual excedente de reavaliação incluído no patrimônio líquido deve ser transferido para lucros ou prejuízos acumulados, e a transferência do saldo remanescente excedente de avaliação também se faz diretamente para lucros ou prejuízos acumulados, e não por via da demonstração do resultado.

63. Para uma transferência de estoque para propriedade para investimento que seja escriturada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado.

64. O tratamento de transferência de estoque para propriedade para investimento que é escriturada pelo valor justo é consistente com o tratamento de venda de estoque.

65. Quando a entidade concluir a construção ou o desenvolvimento de propriedade para investimento de construção própria que será escriturada pelo valor justo, qualquer diferença entre o valor justo da propriedade nessa data e o seu valor contábil anterior deve ser reconhecida no resultado.

Alienação

66. A propriedade para investimento deve ser baixada (eliminada do balanço patrimonial) na alienação ou quando a propriedade para investimento for permanentemente retirada de uso e nenhum benefício econômico for esperado da sua alienação.

67. A alienação de propriedade para investimento pode ser alcançada pela venda ou pela celebração de arrendamento financeiro. A data de alienação da propriedade para investimento, que é vendida, é a data em que o recebedor obtém o controle da propriedade para investimento, de acordo com os requisitos do CPC 47, que determinam quando a obrigação de performance é satisfeita. O CPC 06 é aplicável à alienação efetuada pela celebração de arrendamento financeiro e à venda e leaseback.

68. Se, de acordo com o princípio de reconhecimento do item 16, a entidade reconhecer no valor contábil de ativo o custo de substituição de parte de propriedade para investimento, então ela baixa o valor



contábil da parte substituída. Relativamente à propriedade para investimento contabilizada usando o método do custo, a parte substituída pode não ser a parte que tenha sido depreciada separadamente. Se não for praticável que a entidade determine o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação do custo da parte substituída que era no momento em que foi adquirida ou construída. Segundo o método do valor justo, o valor justo da propriedade para investimento pode já refletir o fato de que a parte a ser substituída perdeu o seu valor. Em outros casos, pode ser difícil discernir quanto do valor justo deve ser reduzido para a parte a ser substituída. Uma alternativa à redução do valor justo para a parte substituída, quando não for prático realizar essa redução, é incluir o custo da substituição no valor contábil do ativo e reavaliar o valor justo, como seria exigido para adições não envolvendo substituição.

69. Ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedades para investimento devem ser determinados como a diferença entre os valores líquidos da alienação e o valor contábil do ativo e devem ser reconhecidos no resultado (a menos que o CPC 06 - Arrendamentos exija outra forma no caso de venda e leaseback) no período da retirada ou da alienação.

70. O valor da contrapartida da alienação de propriedade para investimento deve ser estabelecido de acordo com os requisitos para determinar o preço de transação nos itens 47 a 72 do CPC 47. As alterações subsequentes no valor estimado da contrapartida, incluído no ganho ou na perda, devem ser contabilizadas de acordo com os requisitos para alterações no preço de transação no CPC 47.

71. A entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes ou outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações, conforme apropriado, a quaisquer passivos que detenha após a alienação de uma propriedade para investimento.

72. A indenização de terceiros para propriedade para investimento, que tenha sofrido redução no valor recuperável (impairment), perda ou tenha sido cedida deve ser reconhecida no resultado quando se tornar recebível.

73. Reduções no valor recuperável (impairment) ou perdas de propriedade para investimento, relacionados com pedidos de ou pagamento de indenização de terceiros e qualquer aquisição ou construção posterior de ativos de substituição constituem acontecimentos econômicos separados e são contabilizados separadamente como se segue:

(a) as perdas por redução ao valor recuperável da propriedade para investimento são reconhecidas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01;

(b) as retiradas ou alienações da propriedade para investimento são reconhecidas de acordo com os itens 66 a 71 deste Pronunciamento;

(c) a indenização de terceiros por propriedade para investimento que tenha sofrido impairment, que tenha sofrido perda ou tenha sido cedida é reconhecida no resultado quando se tornar recebível; e

(d) o custo dos ativos restaurados, comprados ou construídos como substituições é determinado de acordo com os itens 20 a 29 deste Pronunciamento.

Divulgação

Método do valor justo e método do custo

74. As divulgações indicadas adiante são aplicáveis adicionalmente às enunciadas no CPC 06. De acordo com o CPC 06, o proprietário de propriedade para investimento proporciona as divulgações dos arrendadores acerca dos arrendamentos que tenham celebrado. O arrendatário que detenha propriedade para investimento como ativo de direito de uso proporciona divulgação dos arrendatários,



como requerido pelo CPC 06, e divulgação dos arrendadores, como requerido pelo CPC 06, para qualquer arrendamento operacional que tenham celebrado.

75. A entidade deve divulgar:

(a) se aplica o método do valor justo ou o método do custo;

(b) (eliminada);

(c) quando a classificação for difícil (ver item 14), os critérios que usa para distinguir propriedades para investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades mantidas para venda no curso ordinário dos negócios;

(d) (eliminada);

(e) a extensão até a qual o valor justo da propriedade para investimento (tal como mensurado ou divulgado nas demonstrações contábeis) se baseia em avaliação de avaliador independente que possua qualificação profissional reconhecida e relevante e que tenha experiência recente no local e na categoria da propriedade para investimento que está sendo avaliada. Se não tiver havido tal avaliação, esse fato deve ser divulgado;

(f) as quantias reconhecidas no resultado para:

(i) lucros de rendas de propriedade para investimento;

(ii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que tenham gerado rendas durante o período;

(iii) gastos operacionais diretos (incluindo reparos e manutenção) provenientes de propriedades para investimento que não tenham gerado rendas durante o período; e

(iv) a alteração cumulativa no valor justo reconhecido nos resultados com a venda de propriedade para investimento de um conjunto de ativos em que se usa o método do custo para um conjunto em que se usa o método do valor justo (ver item 32C).

(g) a existência e quantias de restrições sobre a capacidade de realização de propriedades para investimento ou a remessa de lucros e recebimentos de alienação;

(h) obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver propriedades para investimento ou para reparos, manutenção ou aumentos.

Método do valor justo

76. Além das divulgações exigidas pelo item 75, a entidade que aplique o método do valor justo dos itens 33 a 55 deve divulgar a conciliação entre os valores contábeis da propriedade para investimento no início e no fim do período, que mostre o seguinte:

(a) adições, divulgando separadamente as adições resultantes de aquisições e as resultantes de dispêndio subsequente reconhecido no valor contábil do ativo;

(b) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;



(c) ativos classificados como detidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras alienações;

(d) ganhos ou perdas líquidos provenientes de ajustes de valor justo;

(e) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

(f) transferências para e de estoque e propriedade ocupada pelo proprietário; e

(g) outras alterações.

77. Quando a avaliação obtida para propriedade para investimento é ajustada, significativamente, para a finalidade das demonstrações contábeis, como, por exemplo, para evitar contagem dupla de ativos ou passivos que sejam reconhecidos como ativos e passivos separados, conforme descrito no item 50, a entidade deve divulgar a conciliação entre a valorização obtida e a avaliação ajustada incluída nas demonstrações contábeis, mostrando separadamente a quantia agregada de quaisquer passivos de arrendamento reconhecidos que tenham sido novamente adicionados, e qualquer outro ajuste significativo.

78. Nos casos excepcionais referidos no item 53, quando a entidade mensurar a propriedade para investimento, usando o método do custo do CPC 27 ou de acordo com o CPC 06, a conciliação exigida pelo item 76 deve divulgar as quantias relacionadas com essa propriedade para investimento separadamente das quantias relacionadas com outras propriedades para investimento. Além disso, a entidade deve divulgar:

(a) descrição da propriedade para investimento;

(b) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser mensurado com confiabilidade;

(c) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a recair; e

(d) no momento da alienação da propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo:

(i) o fato de que a entidade alienou a propriedade para investimento não escriturada pelo valor justo;

(ii) o valor contábil dessa propriedade para investimento no momento da venda; e

(iii) a quantia de ganho ou perda reconhecida.

Método do custo

79. Além das divulgações exigidas pelo item 75, a entidade que aplique o método do custo do item 56 deve divulgar:

(a) os métodos de depreciação usados;

(b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;

(c) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (agregada com as perdas por impairment acumuladas) no início e no fim do período;



(d) a conciliação do valor contábil da propriedade para investimento no início e no fim do período, mostrando o seguinte:

(i) adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as que resultem de dispêndio subsequente reconhecido como ativo;

(ii) adições que resultem de aquisições por intermédio de combinação de negócios;

(iii) ativos classificados como detidos para venda ou incluídos em grupo para alienação classificado como detido para venda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada e outras alienações;

(iv) depreciação;

(v) a quantia de perdas por impairment reconhecida e a quantia de perdas por impairment revertida durante o período de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01;

(vi) diferenças cambiais líquidas resultantes da conversão das demonstrações contábeis para outra moeda de apresentação, e da conversão de unidade operacional estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata;

(vii) transferências para e de estoques e propriedade ocupada pelo proprietário; e

(viii) outras alterações; e

(e) o valor justo das propriedades para investimento. Nos casos excepcionais descritos no item 53, quando a entidade não puder mensurar o valor justo da propriedade para investimento com confiabilidade, ela deve divulgar:

(i) descrição da propriedade para investimento;

(ii) explanação da razão pela qual o valor justo não pode ser determinado com confiabilidade; e

(iii) se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual seja altamente provável que o valor justo venha a recair.

Disposições transitórias

Método do valor justo

80. A entidade que já tiver anteriormente aplicado os conceitos deste Pronunciamento e escolher pela primeira vez classificar e contabilizar alguns ou todos os interesses em propriedades elegíveis mantidos sob arrendamentos operacionais como propriedade para investimento deve reconhecer o efeito dessa escolha como ajuste no saldo de abertura dos resultados retidos do período no qual a escolha foi inicialmente feita. Além disso:

(a) se a entidade tiver anteriormente divulgado publicamente (nas demonstrações contábeis ou de outro modo) o valor justo dessas propriedades em períodos anteriores (mensurado em base que satisfaça a definição de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 46), a entidade é incentivada, mas não é exigida a:

(i) ajustar o saldo de abertura dos resultados retidos relativamente ao período mais recente apresentado cujo valor justo foi publicamente divulgado; e



(ii) re-expressar a informação comparativa desses períodos; e

(b) se a entidade não tiver anteriormente divulgado publicamente a informação descrita na alínea (a), a entidade não deve re-expressar a informação comparativa e deve divulgar esse fato.

81. Este Pronunciamento exige tratamento diferente do exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Esse Pronunciamento exige que a informação comparativa seja refeita, a menos que essa re-elaboração seja impraticável.

82. Quando a entidade aplicar este Pronunciamento pela primeira vez, o ajuste no saldo de abertura de lucros ou prejuízos acumulados inclui a reclassificação de qualquer quantia mantida no excedente de reavaliação da propriedade para investimento.

Método do custo

83. O Pronunciamento Técnico CPC 23 aplica-se a qualquer alteração nas políticas contábeis que seja feita quando a entidade aplicar este Pronunciamento pela primeira vez e optar por usar o método do custo. O efeito da alteração nas políticas contábeis inclui a reclassificação de qualquer quantia mantida no excedente de reavaliação da propriedade para investimento.

84. Os requisitos dos itens 27 a 29 relativos à mensuração inicial de propriedade para investimento adquirida em uma transação de troca de ativos devem ser aplicados prospectivamente, apenas a futuras transações.

84A. Em razão da inclusão do item 14A, a entidade deve aplicar essa alteração prospectivamente para aquisições de propriedades para investimento desde o início do primeiro período para o qual ela adota essa alteração. Consequentemente, a contabilização de aquisições de propriedades para investimento em períodos anteriores não deve ser ajustada. No entanto, a entidade pode optar por aplicar a alteração às aquisições individuais de propriedade para investimento que ocorreram antes do início do primeiro período anual que ocorre na data de vigência ou após, somente se as informações necessárias para aplicar a alteração a essas transações anteriores estejam disponíveis para a entidade.

84B. (Eliminado).

Transferência de propriedade para investimento

84C. Na data da aplicação inicial das alterações nos itens 57 e 58, a entidade deve reavaliar a classificação das propriedades detidas nessa data e, se for o caso, reclassificar a propriedade aplicando os itens 7 a 14 para refletir as condições existentes nessa data.

84D. Não obstante os requisitos do item 84C, é permitido à entidade aplicar as alterações descritas nos itens 57 e 58, retrospectivamente, de acordo com o CPC 23 se, e somente se, isso for possível com o uso de informações disponíveis à época.

84E. Se, de acordo com o item 84C, a entidade reclassificar a propriedade na data da aplicação inicial, a entidade deve:

(a) contabilizar a reclassificação aplicando os requisitos dos itens 59 a 64. Ao aplicar os itens 59 a 64, a entidade deve:

(i) ler qualquer referência à data de alteração de uso como data da aplicação inicial; e

(ii) reconhecer qualquer valor que, de acordo com os itens 59 a 64, teria sido reconhecido no resultado como ajuste ao saldo inicial de lucros acumulados na data da aplicação inicial;



(b) divulgar os valores reclassificados para, ou de, propriedade para investimento de acordo com o item 84C. A entidade deve divulgar os montantes reclassificados como parte da conciliação do valor contabilizado como propriedade para investimento no início e no final do período, conforme exigido nos itens 76 e 79.

RESOLUÇÃO CVM Nº 108, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 31 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de ativo não-circulante mantido para venda e operação descontinuada.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 31, que trata de ativo não-circulante mantido para venda e operação descontinuada, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 598, 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 31 ATIVO NÃO CIRCULANTE MANTIDO PARA VENDA E OPERAÇÃO DESCONTINUADA

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 5

| Sumário | Item |
|---|----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 5B |
| CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE COMO MANTIDO PARA VENDA | 6 - 14 |
| Ativo não circulante a ser baixado | 13 - 14 |
| MENSURAÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE CLASSIFICADO COMO MANTIDO PARA VENDA | 15 - 29 |
| Mensuração de ativo não circulante mantido para venda | 15 - 19 |
| Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável e reversão | 20 - 25 |
| Alteração em plano de venda | 26 - 29 |
| APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO | 30 - 42 |
| Apresentação de operação descontinuada | 31 - 36A |
| Ganho ou perda relacionada com operação em continuidade | 37 |
| Apresentação de ativo não circulante classificado como mantido para venda | 38 - 40 |
| Divulgações adicionais | 41 - 42 |



| | |
|--------------------------------------|----|
| DISPOSIÇÃO TRANSITÓRIA | 43 |
| APÊNDICE A - Definição de termos | |
| APÊNDICE B - Suplemento de aplicação | |
| APÊNDICE C - Guia de implementação | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer a contabilização de ativos não circulantes mantidos para venda (colocados à venda) e a apresentação e a divulgação de operações descontinuadas. Em particular, o Pronunciamento exige que os ativos que satisfazem aos critérios de classificação como mantidos para venda sejam:

(a) mensurados pelo menor entre o valor contábil até então registrado e o valor justo menos as despesas de venda, e que a depreciação ou a amortização desses ativos cesse;

(b) apresentados separadamente no balanço patrimonial e que os resultados das operações descontinuadas sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado.

Alcance

2. Os requisitos de classificação e de apresentação deste Pronunciamento Técnico aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e a todos os grupos de ativos mantidos para venda da entidade. Os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se a todos os ativos não circulantes reconhecidos e aos grupos de ativos mantidos para venda (tal como definido no item 4), com exceção dos ativos listados no item 5, que devem continuar a ser mensurados de acordo com os pronunciamentos específicos aplicáveis.

3. Os ativos classificados como não circulantes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, não devem ser reclassificados para ativos circulantes enquanto não satisfizerem aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento. Os ativos de uma classe que a entidade normalmente consideraria como não circulante, e que sejam adquiridos para revenda, não devem ser classificados como circulantes, a não ser que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda de acordo com este Pronunciamento Técnico.

4. Por vezes, a entidade coloca à venda um grupo de ativos, possivelmente com alguns passivos diretamente associados, em conjunto numa única transação. Um grupo de ativos mantido para venda pode ser um grupo de unidades geradoras de caixa, uma única unidade geradora de caixa ou parte de uma unidade geradora de caixa. (*) O grupo de ativos pode incluir quaisquer ativos e quaisquer passivos da entidade, incluindo ativos circulantes, passivos circulantes e ativos excluídos pelo item 5 dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento. Se um ativo não circulante dentro do alcance dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento fizer parte do grupo de ativos mantido para venda, os requisitos de mensuração deste Pronunciamento aplicam-se ao grupo de ativos como um todo, de forma que o grupo de ativos seja mensurado pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos a despesa de venda. Os requisitos para mensuração de ativos e passivos individuais dentro do grupo de ativos mantido para venda estão definidos nos itens 18, 19 e 23.

(*) Contudo, uma vez que se espera que os fluxos de caixa do ativo ou grupo de ativos resultem principalmente da venda e, não, do uso contínuo, estes se tornam menos dependentes dos fluxos de caixa resultantes de outros ativos, e o grupo de ativos mantido para venda que fez parte da unidade geradora de caixa torna-se uma unidade geradora de caixa individual.

5. As regras de mensuração deste pronunciamento (*) não se aplicam aos ativos listados a seguir, os quais são abrangidos pelos pronunciamentos indicados, seja como ativos individuais, seja como parte de grupo de ativos mantido para venda:



- (a) imposto de renda diferido ativo (CPC 32 - Tributos sobre o Lucro);
 - (b) ativos provenientes de benefícios a empregados (CPC 33 - Benefícios a Empregados);
 - (c) ativos financeiros no alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros;
 - (d) ativos não circulantes que sejam contabilizados de acordo com o valor justo nos termos do CPC 28 - Propriedade para Investimento;
 - (e) ativos não circulantes que sejam mensurados pelo valor justo menos as despesas estimadas no ponto de venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola;
 - (f) direitos contratuais de acordo com contratos de seguro tal como definido no CPC 11 - Contratos de Seguro.
- (*) Aplicam-se a estes o exposto nos itens 18 e 19, os quais exigem que os ativos em questão sejam mensurados de acordo com outros pronunciamentos aplicáveis.

5A. A classificação, a apresentação e a mensuração requeridas neste Pronunciamento Técnico aplicáveis a ativo não circulante (ou grupo de ativos) classificado como mantido para venda também se aplicam a ativo não circulante (ou grupo de ativos) que seja classificado como destinado a ser distribuído aos sócios na sua condição de proprietários (mantido para distribuição aos proprietários).

5B. Este Pronunciamento especifica as divulgações requeridas sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas. Divulgações exigidas por outros Pronunciamentos Técnicos não se aplicam a esses ativos (ou grupos de ativos) a menos que esses Pronunciamentos exijam:

- (a) divulgação específica a respeito dos ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas; ou
- (b) divulgação sobre mensuração de ativos e passivos de grupo de ativos mantidos para venda que não estejam dentro do alcance das exigências de mensuração deste Pronunciamento Técnico e que essas divulgações não estejam já disponíveis em outras notas às demonstrações contábeis.

Divulgações adicionais sobre ativos não circulantes (ou grupos de ativos) classificados como mantidos para venda ou operações descontinuadas podem ser necessárias para o atendimento aos requisitos gerais do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, em particular seus itens 15 e 125.

Classificação de ativo não circulante como mantido para venda

6. A entidade deve classificar um ativo não circulante como mantido para venda se o seu valor contábil vai ser recuperado, principalmente, por meio de transação de venda em vez do uso contínuo.

7. Para que esse seja o caso, o ativo ou o grupo de ativos mantido para venda deve estar disponível para venda imediata em suas condições atuais, sujeito apenas aos termos que sejam habituais e costumeiros para venda de tais ativos mantidos para venda. Com isso, a sua venda deve ser altamente provável.

8. Para que a venda seja altamente provável, o nível hierárquico de gestão apropriado deve estar comprometido com o plano de venda do ativo, e deve ter sido iniciado um programa firme para localizar um comprador e concluir o plano. Além disso, o ativo mantido para venda deve ser efetivamente colocado à venda por preço que seja razoável em relação ao seu valor justo corrente. Ainda, deve-se esperar que a venda se qualifique como concluída em até um ano a partir da data da classificação, com



exceção do que é permitido pelo item 9, e as ações necessárias para concluir o plano devem indicar que é improvável que possa haver alterações significativas no plano ou que o plano possa ser abandonado.

8A. A entidade que estiver compromissada com um plano de venda para a alienação de controlada deve classificar todos os ativos e passivos dessa controlada (no balanço consolidado) como mantidos para venda quando os critérios estabelecidos nos itens 6 a 8 estiverem presentes, independentemente de a entidade passar a deter uma participação na investida como não controladora após a venda dessa controlada.

9. Acontecimentos ou circunstâncias podem estender o período de conclusão da venda para além de um ano. A extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impede que o ativo seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo. Esse é o caso quando os critérios do Apêndice B forem satisfeitos.

10. As transações de venda incluem trocas de ativos não circulantes por outros ativos não circulantes quando a troca tiver substância comercial de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado.

11. Quando a entidade adquire um ativo não circulante ou um grupo de ativos exclusivamente com vistas à sua posterior alienação (inclusive no caso de ativo recebido em troca de outro, como na dação em pagamento), só deve classificá-lo como mantido para venda na data de aquisição se o requisito de um ano previsto no item 8 for satisfeito (com exceção do que é permitido pelo item 9) e se for altamente provável que qualquer outro critério dos itens 7 e 8, o qual não esteja satisfeito nessa data, estará satisfeito em curto prazo após a aquisição (normalmente, no prazo de três meses).

12. Se os critérios dos itens 7 e 8 forem satisfeitos após a data do balanço, a entidade não deve classificar o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda como tais nessas demonstrações contábeis quando forem divulgadas. Contudo, quando esses critérios forem satisfeitos após a data de balanço, mas antes da autorização para emissão das demonstrações contábeis, a entidade deve divulgar informação específica nas notas explicativas, como está previsto nos itens 41(a), (b) e (d).

12A. O ativo não circulante (ou grupo de ativos) é classificado como mantido para distribuição aos sócios quando a entidade está comprometida para distribuir esse ativo (ou grupo de ativos) aos proprietários. Para isso é necessário que os ativos estejam disponíveis para imediata distribuição na sua condição atual e que a distribuição seja altamente provável. Para essa distribuição ser altamente provável, ações para completar a distribuição devem já ter sido iniciadas e deve estar presente a expectativa de serem completadas dentro de um ano a partir da classificação. Ações requeridas para completar a distribuição devem indicar não ser provável que mudanças significativas na distribuição sejam feitas ou que a distribuição virá a não ser feita. A probabilidade da aprovação dos sócios (se requerida legal ou estatutariamente) deve ser considerada como fator na verificação de ser a distribuição classificável como altamente provável.

Ativo não circulante a ser baixado

13. A entidade não deve classificar como mantido para venda o ativo não circulante ou o grupo de ativos destinado a ser baixado. Isso se deve ao fato de o seu valor contábil ser recuperado principalmente por meio do uso contínuo. Contudo, se o grupo de ativos classificado como mantido para venda que será baixado satisfizer aos critérios do item 32(a) a (c), a entidade deve apresentar os resultados e os fluxos de caixa do ativo mantido para venda como operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 e 34, na data na qual ele deixar de ser usado. Os ativos não circulantes a serem baixados incluem ativos que devem ser usados até o final da sua vida econômica e ativos não circulantes que devem ser fechados em vez de vendidos.



14. A entidade não deve contabilizar o ativo não circulante que tenha sido temporariamente retirado de serviço como se tivesse sido baixado.

Mensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda

Mensuração de ativo não circulante mantido para venda

15. A entidade deve mensurar o ativo ou o grupo de ativos não circulantes classificado como mantido para venda pelo menor entre o seu valor contábil e o valor justo menos as despesas de venda.

15A. A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) mantido para distribuição aos sócios pelo menor entre seu valor contábil e seu valor justo diminuído das despesas de distribuição(*).

(*) Despesas de distribuição são as despesas incrementais diretamente atribuíveis à distribuição, excluídos as financeiras e os tributos sobre o lucro.

16. Se o ativo ou o grupo de ativos recém-adquiridos satisfizer aos critérios de classificação como mantido para venda (ver item 11), a aplicação do item 15 resultará em que o ativo ou o grupo de ativos seja mensurado no reconhecimento inicial pelo valor mais baixo entre o que seria seu valor contábil, caso não tivesse sido assim classificado (por exemplo, o custo), e o valor justo menos as despesas de venda. Se o ativo ou o grupo de ativos for adquirido como parte de combinação de negócios, ele deve ser mensurado pelo valor justo menos as despesas de venda.

17. Quando se espera que a venda ocorra após um ano, a entidade deve mensurar as despesas de venda pelo valor presente. Qualquer aumento no valor presente das despesas de venda que resulte da passagem do tempo deve ser apresentado nos resultados como despesa financeira, aplicando-se no que couber as disposições do Pronunciamento Técnico CPC 12 - Ajuste a Valor Presente.

18. Imediatamente antes da classificação inicial do ativo ou do grupo de ativos como mantido para venda, os valores contábeis do ativo (ou de todos os ativos e passivos do grupo de ativos) devem ser mensurados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis.

19. Na mensuração subsequente de grupo de ativos mantido para venda, os valores contábeis de quaisquer ativos e passivos que não estejam no âmbito dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento Técnico, mas que estejam incluídos em grupo de ativos classificado como mantido para venda, devem ser remensurados de acordo com os Pronunciamentos Técnicos aplicáveis antes de o valor justo menos as despesas de venda do grupo de ativos mantido para venda ser remensurado.

Reconhecimento de perda por redução ao valor recuperável e reversão

20. A entidade deve reconhecer, nos termos do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, a perda por redução ao valor recuperável relativamente a qualquer redução inicial ou posterior do ativo ou do grupo de ativos mantido para venda ao valor justo menos as despesas de venda, além de qualquer outra perda que tenha sido reconhecida de acordo com o item 19.

21. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de um ativo, limitado à perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com este Pronunciamento, seja anteriormente, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

22. A entidade deve reconhecer o ganho para qualquer aumento posterior no valor justo menos as despesas de venda de grupo de ativos mantido para venda:

(a) na medida em que não tenha sido reconhecido de acordo com o item 19; mas



(b) não além da perda por redução ao valor recuperável acumulada que tenha sido reconhecida, seja de acordo com este Pronunciamento Técnico ou anteriormente de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos, nos ativos não circulantes que estejam dentro do âmbito dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento.

23. A perda por redução ao valor recuperável (ou qualquer ganho posterior) reconhecida para um grupo de ativos mantido para venda deve reduzir (ou aumentar) o valor contábil dos ativos não circulantes do grupo de ativos que esteja dentro do escopo dos requisitos de mensuração deste Pronunciamento Técnico pela ordem de alocação definida nos itens 99(a) e (b) e 117 do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

24. O ganho ou a perda que não tenha sido reconhecido anteriormente à data da venda de ativo não circulante ou de grupo de ativos mantido para venda deve ser reconhecido à data da baixa. Os requisitos relacionados à baixa estão definidos:

(a) nos itens 67 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado; e

(b) nos itens 112 a 117 do Pronunciamento Técnico CPC 04 - Ativo Intangível, relacionados a ativos intangíveis.

25. A entidade não deve depreciar (ou amortizar) o ativo não circulante enquanto estiver classificado como mantido para venda ou enquanto fizer parte de grupo de ativos classificado como mantido para venda. Os juros e os outros gastos atribuíveis aos passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem continuar a ser reconhecidos.

Alteração em plano de venda ou em plano de distribuição aos proprietários

26. Se a entidade tiver classificado um ativo como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários, mas os critérios dos itens 7 a 9 (para mantido para venda) ou do item 12A (para mantido para distribuição aos proprietários) já não estiverem mais satisfeitos, a entidade deve deixar de classificar o ativo (ou grupo de ativos) como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (respectivamente). Nesses casos, a entidade deve seguir a orientação dos itens 27 a 29 para contabilizar essa mudança, exceto quando se aplica o item 26A.

26A. Se a entidade reclassificar um ativo (ou grupo de ativos) diretamente de mantido para venda para mantido para distribuição aos proprietários, ou diretamente de mantido para distribuição aos proprietários para mantido para venda, então, a mudança na classificação deve ser considerada como continuação do plano original de alienação. A entidade:

(a) não deve seguir a orientação dos itens 27 a 29 para contabilizar essa mudança. A entidade deve aplicar os requisitos de classificação, apresentação e mensuração deste pronunciamento aplicáveis ao novo método de alienação;

(b) deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos), seguindo os requisitos do item 15 (se reclassificado como mantido para venda) ou 15A (se reclassificado como mantido para distribuição aos proprietários) e deve reconhecer qualquer redução ou aumento do valor justo menos as despesas de venda ou de distribuição do ativo não circulante (ou grupo de ativos), seguindo os requisitos dos itens 20 a 25;

(c) não deve alterar a data da classificação, de acordo com os itens 8 e 12A. Isso não impede a extensão do período necessário para concluir a venda ou a distribuição aos proprietários, se forem atendidas as condições do item 9.

27. A entidade deve mensurar o ativo não circulante (ou grupo de ativos) que deixar de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (ou deixar de ser incluído



em grupo de ativos classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários) pelo valor mais baixo entre:

(a) o seu valor contábil antes de o ativo ou o grupo de ativos ser classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários), ajustado por qualquer depreciação, amortização ou reavaliação (se permitida legalmente) que teria sido reconhecida se o ativo ou o grupo de ativos não estivesse classificado como mantido para venda (ou como mantido para distribuição aos proprietários); e

(b) o seu montante recuperável à data da decisão posterior de não vender ou distribuir aos proprietários.
(*)

(*) Se o ativo não circulante fizer parte de unidade geradora de caixa, o seu montante recuperável é o valor contábil que teria sido reconhecido após a alocação de qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante dessa unidade geradora de caixa de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

28. A entidade deve incluir no resultado qualquer ajuste exigido no valor contábil de ativo não circulante que deixe de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários (*) de operações em continuidade no período em que os critérios dos itens 7 a 9 ou 12A, respectivamente, já não estiverem mais satisfeitos. Demonstrações contábeis relativas aos períodos desde a classificação como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários devem ser alteradas se o ativo não circulante que deixar de ser classificado como mantido para venda ou como mantido para distribuição aos proprietários for controlada, operação em conjunto, empreendimento controlado em conjunto, coligada, ou parcela de participação em empreendimento controlado em conjunto ou em coligada. A entidade deve apresentar esse ajuste na mesma linha da demonstração do resultado usada para apresentar o ganho ou a perda, se houver, reconhecida de acordo com o item 37.

(*) A não ser que o ativo seja um imobilizado ou um intangível que tenha sido reavaliado (se permitido legalmente) de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 04 ou CPC 27 antes da classificação como mantido para venda, quando o ajuste deve ser tratado como acréscimo ou decréscimo da reavaliação.

29. Se a entidade remover um ativo ou um passivo individual de um grupo de ativos classificado como mantido para venda, os ativos e os passivos restantes do grupo de ativos a ser vendido devem continuar a ser mensurados como um grupo de ativos apenas se o grupo satisfizer aos critérios dos itens 7 a 9. Se a entidade remover um ativo ou um passivo individual de um grupo de ativos classificado como mantido para distribuição aos proprietários, os ativos e passivos restantes do grupo de ativos a serem distribuídos devem continuar a ser mensurados como grupo apenas se o grupo atender aos critérios do item 12A. De outro modo, os ativos não circulantes restantes do grupo de ativos que satisfizerem individualmente aos critérios de classificação como mantidos para venda (ou como mantidos para distribuição aos proprietários) devem ser mensurados individualmente pelo menor valor entre os seus valores contábeis e os valores justos menos as despesas de venda (ou de distribuição) nessa data. Quaisquer ativos não circulantes que não satisfaçam aos critérios para serem mantidos para venda devem deixar de ser classificados como mantidos para venda, de acordo com o item 26. Os ativos não circulantes que não cumpram com os critérios para serem mantidos para distribuição aos proprietários devem deixar de ser classificados como mantidos para distribuição aos proprietários, de acordo com o item 26.

Apresentação e divulgação

30. A entidade deve apresentar e divulgar informação que permita aos usuários das demonstrações contábeis avaliarem os efeitos financeiros das operações descontinuadas e das baixas de ativos não circulantes mantidos para venda.

Apresentação de operação descontinuada



31. Um componente da entidade compreende operações e fluxos de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de divulgação nas demonstrações contábeis, do resto da entidade. Em outras palavras, um componente da entidade terá sido uma unidade geradora de caixa ou um grupo de unidades geradoras de caixa enquanto mantido em uso.

32. Uma operação descontinuada é um componente da entidade que foi baixado ou está classificado como mantido para venda e

- (a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;
- (b) é parte integrante de um único plano coordenado para venda de uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou
- (c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo da revenda.

33. A entidade deve evidenciar:

- (a) um montante único na demonstração do resultado compreendendo:
 - (i) o resultado total após o imposto de renda das operações descontinuadas; e
 - (ii) os ganhos ou as perdas após o imposto de renda reconhecidos na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na baixa de ativos ou de grupo de ativos(s) mantidos para venda que constituam a operação descontinuada.
- (b) análise da quantia única referida na alínea (a) com:
 - (i) as receitas, as despesas e o resultado antes dos tributos das operações descontinuadas;
 - (ii) as despesas com os tributos sobre o lucro relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro;
 - (iii) os ganhos ou as perdas reconhecidas na mensuração pelo valor justo menos as despesas de venda ou na alienação de ativos ou de grupo de ativos mantidos para venda que constitua a operação descontinuada; e
 - (iv) as despesas de imposto de renda relacionadas conforme exigido pelo item 81(h) do Pronunciamento Técnico CPC 32.

A análise pode ser apresentada nas notas explicativas ou na demonstração do resultado. Se for na demonstração do resultado, deve ser apresentada em seção identificada e que esteja relacionada com as operações descontinuadas, isto é, separadamente das operações em continuidade. A análise não é exigida para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11).

(a) os fluxos de caixa líquidos atribuíveis às atividades operacionais, de investimento e de financiamento das operações descontinuadas. Essas evidenciações podem ser apresentadas nas notas explicativas ou nos quadros das demonstrações contábeis. Essas evidenciações não são exigidas para grupos de ativos mantidos para venda que sejam controladas recém-adquiridas que satisfaçam aos critérios de classificação como destinadas à venda no momento da aquisição (ver item 11);



(b) o montante do resultado das operações continuadas e o das operações descontinuadas atribuível aos acionistas controladores. Essa evidenciação pode ser apresentada alternativamente em notas explicativas que tratam do resultado.

33A. Se a entidade apresentar a demonstração do resultado como uma demonstração separada, conforme descrito no item 10A do Pronunciamento Técnico CPC 26, uma seção identificada como relacionada às operações descontinuadas deve ser apresentada nessa demonstração.

34. A entidade deve apresentar novamente as evidenciações do item 33 para períodos anteriores apresentados nas demonstrações contábeis, de forma que as divulgações se relacionem com todas as operações que tenham sido descontinuadas à data do balanço do último período apresentado.

35. Os ajustes efetuados no período corrente nos montantes anteriormente apresentados em operações descontinuadas que estejam diretamente relacionados com a baixa de operação descontinuada em período anterior devem ser classificados separadamente nas operações descontinuadas. A natureza e o montante desses ajustes devem ser divulgados. Exemplos de circunstâncias em que esses ajustes podem ocorrer incluem o seguinte:

(a) a solução de incertezas que resultem dos termos da transação de alienação, tais como a solução dos ajustes no preço de compra e das questões de indenização com o comprador;

(b) a solução de incertezas resultantes e que estejam diretamente relacionadas com as operações do componente antes da sua alienação, tais como obrigações ambientais e de garantia de produtos mantidas pelo vendedor;

(c) a liquidação das obrigações de planos de benefícios de empregados, desde que essa liquidação esteja diretamente relacionada com a transação de alienação.

36. Se a entidade deixar de classificar um componente da entidade como mantido para venda, os resultados das operações do componente anteriormente apresentado em operações descontinuadas, de acordo com os itens 33 a 35, devem ser reclassificados e incluídos no resultado das operações em continuidade em todos os períodos apresentados. Os montantes relativos a períodos anteriores devem ser descritos como tendo sido novamente apresentados.

36A. A entidade que esteja compromissada com plano de venda do controle de uma controlada deve divulgar as informações requeridas nos itens 33 a 36 quando a controlada for um grupo de ativos e passivos mantidos para venda dentro da definição de operação descontinuada conforme o item 32.

Ganho ou perda relacionado com operação em continuidade

37. Qualquer ganho ou perda relativa à remensuração de ativo não circulante classificado como mantido para venda que não satisfaça à definição de operação descontinuada deve ser incluído nos resultados das operações em continuidade.

Apresentação de ativo não circulante classificado como mantido para venda

38. A entidade deve apresentar o ativo não circulante classificado como mantido para venda separadamente dos outros ativos no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificado como mantido para venda devem ser apresentados separadamente dos outros passivos no balanço patrimonial. Esses ativos e passivos não devem ser compensados nem apresentados em um único montante. As principais classes de ativos e passivos classificados como mantidos para venda devem ser divulgadas separadamente no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, exceto conforme permitido pelo item 39. A entidade deve apresentar separadamente qualquer receita ou despesa acumulada reconhecida diretamente no patrimônio líquido (outros resultados abrangentes) relacionada a um ativo não circulante ou a um grupo de ativos classificado como mantido para venda.



39. Se o grupo de ativos mantido para venda for controlada recém-adquirida que satisfaça aos critérios de classificação como destinada à venda no momento da aquisição (ver item 11), não é exigida a divulgação das principais classes de ativos e passivos.

40. A entidade não deve reclassificar ou rerepresentar montantes divulgados de ativos não circulantes ou de ativos e passivos de grupos de ativos classificados como mantidos para venda nos balanços de períodos anteriores para refletir a classificação no balanço do último período apresentado.

Divulgações adicionais

41. A entidade deve divulgar a seguinte informação nas notas explicativas do período em que o ativo não circulante tenha sido classificado como mantido para venda ou vendido:

(a) descrição do ativo (ou grupo de ativos) não circulante;

(b) descrição dos fatos e das circunstâncias da venda, ou que conduziram à alienação esperada, forma e cronograma esperados para essa alienação;

(c) ganho ou perda reconhecido(a) de acordo com os itens 20 a 22 e, se não for apresentado(a) separadamente na demonstração do resultado, a linha na demonstração do resultado que inclui esse ganho ou perda;

(d) se aplicável, segmento em que o ativo não circulante ou o grupo de ativos mantido para venda está apresentado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 22 - Informações por Segmento.

42. Caso se aplique o item 26 ou o item 29, a entidade deve divulgar, no período da decisão de alterar o plano de venda do ativo não circulante mantido para venda, a descrição dos fatos e das circunstâncias que levaram à decisão e o efeito dessa decisão nos resultados das operações para esse período e qualquer período anterior apresentado.

Disposição transitória

43. A entidade pode aplicar retrospectivamente os requisitos do Pronunciamento Técnico a todos os ativos não circulantes ou a grupos de ativos que satisfaçam aos critérios de classificação como mantidos para venda e a operações que satisfaçam aos critérios de classificação como descontinuadas, desde que as avaliações e as outras informações necessárias para aplicar este Pronunciamento Técnico tenham sido obtidas no momento em que esses critérios foram originalmente satisfeitos.

Apêndice A - Definição de termos

Este Apêndice é parte integrante deste Pronunciamento Técnico.

Unidade geradora de caixa é o menor grupo identificável de ativos que gera fluxos de entrada de caixa e que seja amplamente independente dos fluxos de entrada de caixa de outros ativos ou grupos de ativos.

Componente de uma entidade é a operação e o fluxo de caixa que podem ser claramente distinguidos, operacionalmente e para fins de demonstrações contábeis, do resto da entidade.

Despesa de venda é a despesa incremental diretamente atribuível à alienação de ativo ou grupo de ativos mantido para venda, excluindo despesa financeira e tributo sobre o lucro.

Ativo circulante é o ativo que satisfaz a qualquer um dos seguintes critérios:



(a) espera-se que seja realizado, ou pretende-se que seja vendido ou consumido no curso normal do ciclo operacional da entidade;

(b) é mantido essencialmente com o propósito de ser negociado;

(c) espera-se que seja realizado no período de até doze meses após a data do balanço; ou

(d) é caixa ou equivalente de caixa, a menos que sua troca ou seu uso tenha limitações para a liquidação de passivo durante, pelo menos, doze meses após a data do balanço.

Operação descontinuada é o componente da entidade que tenha sido alienado ou esteja classificado como mantido para venda e:

(a) representa uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações;

(b) é parte integrante de um único plano coordenado para vender uma importante linha separada de negócios ou área geográfica de operações; ou

(c) é uma controlada adquirida exclusivamente com o objetivo de revenda.

Grupo de ativos mantido para venda (colocado à venda) é um grupo de ativos a ser alienado, por venda ou de outra forma, em conjunto como um grupo de ativos em uma só transação, e passivos diretamente associados a esses ativos que serão transferidos na transação. O grupo de ativos inclui ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) adquirido em combinação de negócios se o grupo de ativos for uma unidade geradora de caixa à qual tenha sido alocado ágio (goodwill) de acordo com os requisitos dos itens 77 a 83 do Pronunciamento Técnico CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos ou se for uma operação dentro dessa unidade geradora de caixa.

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).

Compromisso firme de compra é um acordo com uma parte não relacionada, vinculando ambas as partes e geralmente com vínculo jurídico, que (a) especifica todos os termos significativos, incluindo o preço e o cronograma da transação, e (b) inclui uma penalidade por não desempenho, que é suficientemente grande para tornar o desempenho altamente provável.

Altamente provável significa mais provável que simplesmente provável.

Ativo não circulante é um ativo que não satisfaz à definição de ativo circulante.

Provável é o que tem mais chance de ocorrer do que de não ocorrer.

Montante recuperável é o valor mais alto entre o valor justo de um ativo menos as despesas de venda e o seu valor de uso.

Valor de uso é o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados que se espera que surjam do uso contínuo de um ativo e da sua disposição ao final da sua vida útil.

Apêndice B - Suplemento de aplicação

Este Apêndice é parte integrante deste Pronunciamento Técnico.

Extensão do período exigido para concluir uma venda



B1. Tal como indicado no item 9, a extensão do período durante o qual se exige que a venda seja concluída não impossibilita que o ativo ou o grupo de ativos seja classificado como mantido para venda se o atraso for causado por acontecimentos ou circunstâncias fora do controle da entidade e se houver evidência suficiente de que a entidade continua comprometida com o seu plano de venda do ativo ou do grupo de ativos. Uma exceção ao requisito de um ano exposto no item 8 deve, portanto, aplicar-se a situações em que esses acontecimentos ou essas circunstâncias ocorram. São elas:

(a) na data em que a entidade se compromete a planejar a venda de ativo ou grupo de ativos não circulantes mantido para venda, ela espera, razoavelmente, que outros (não o comprador) imponham condições à transferência do ativo ou do grupo de ativos que estendam o período exigido com o objetivo de que a venda seja concluída, e:

(i) as ações necessárias para responder a essas condições não podem ser iniciadas antes do compromisso firme de compra ser obtido; e

(ii) um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano.

(b) a entidade obtém um compromisso firme de compra e, como resultado, o comprador ou outros compradores impõem inesperadamente condições à transferência do ativo não circulante anteriormente classificado como mantido para venda que irão estender o período exigido para que a venda seja concluída, e:

(i) foram oportunamente tomadas as ações necessárias para responder às condições; e

(ii) espera-se uma solução favorável dos fatores que causaram o atraso.

(c) durante o período inicial de um ano, surgem circunstâncias que foram anteriormente consideradas improváveis e, como resultado, o ativo não circulante ou grupo de ativos anteriormente classificado como mantido para venda não foi vendido até ao final desse período, e:

(i) durante o período inicial de um ano, a entidade evidou as ações necessárias para responder à alteração nas circunstâncias;

(ii) o ativo ou o grupo de ativos não circulante mantido para venda está sendo oferecido a um preço que é razoável, dada a alteração nas circunstâncias; e

(iii) foram satisfeitos os critérios dos itens 7 e 8.

Apêndice C - Guia de implementação

Este guia acompanha, porém não é parte integrante do Pronunciamento Técnico.

Disponibilidade para venda imediata (item 7)

Para se qualificar para classificação como mantido para venda, um ativo não circulante (ou grupo de ativos) deve estar disponível para venda imediata em sua condição atual, sujeito apenas aos termos que sejam usuais e habituais para a venda desses ativos (ou grupo de ativos) (item 7). Um ativo não circulante (ou grupo de ativos) está disponível para venda imediata se a entidade tiver, no momento, a intenção e a capacidade de transferir o ativo (ou grupo de ativos) a um comprador em sua condição presente. Os exemplos de 1 a 3 ilustram situações em que o critério do item 7 seria ou não cumprido.

Exemplo 1



A entidade está comprometida com o plano de venda do prédio de sua sede e iniciou ações para localizar um comprador.

(a) A entidade pretende transferir o prédio a um comprador após desocupá-lo. O tempo necessário para desocupar o prédio é usual e habitual para vendas desse tipo de ativo. O critério no item 7 seria cumprido na data de adesão ao plano.

(b) A entidade continua a usar o prédio até que a construção de novo prédio-sede seja concluída. A entidade não pretende transferir o prédio existente a um comprador até que a construção do novo prédio seja concluída (e ela desocupar o prédio existente). O atraso no momento da transferência do prédio existente imposto pela entidade (vendedor) demonstra que o prédio não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que a construção do novo prédio esteja concluída, mesmo se um compromisso firme de compra para a transferência futura do prédio existente for obtido antecipadamente.

Exemplo 2

A entidade está comprometida com o plano de venda de instalação de fabricação e iniciou ações para localizar um comprador. Na data de adesão ao plano, há uma encomenda de pedidos de cliente não concluídos.

(a) A entidade pretende vender a instalação de fabricação com suas operações. Quaisquer pedidos de cliente não concluídos na data de venda serão transferidos ao comprador. A transferência de pedidos de cliente não concluídos na data de venda não afetará o momento da transferência da instalação. O critério no item 7 seria cumprido na data de implementação do plano.

(b) A entidade pretende vender a instalação de fabricação, porém sem as suas operações. A entidade não pretende transferir a instalação a um comprador até que sejam encerradas todas as operações da instalação e sejam eliminadas as encomendas dos pedidos de cliente não concluídos. O atraso no momento da transferência da instalação imposta pela entidade (vendedor) demonstra que a instalação não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que as operações da instalação sejam encerradas, mesmo se um compromisso firme de compra para a transferência futura da instalação tiver sido obtido antecipadamente.

Exemplo 3

A entidade adquire, por meio de execução de hipoteca, um imóvel que inclui terreno e edificações que pretende vender.

(a) A entidade não pretende transferir o imóvel a um comprador, até que ele conclua as reformas para aumentar o valor de venda do imóvel. O atraso no momento da transferência do imóvel imposto pela entidade (vendedor) demonstra que o imóvel não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 não seria cumprido até que as reformas sejam concluídas.

(b) Após as reformas serem concluídas e o imóvel ser classificado como mantido para venda, mas antes que um compromisso firme de compra seja obtido, a entidade fica ciente de danos ambientais que exigem reparação. A entidade ainda pretende vender o imóvel. Contudo, a entidade não tem capacidade de transferir o imóvel a um comprador até que o reparo seja concluído. O atraso no momento da transferência do imóvel, imposto por outros antes que um compromisso firme de compra seja obtido, demonstra que o imóvel não está disponível para venda imediata. O critério no item 7 continuaria a não ser cumprido. O imóvel seria reclassificado como mantido em uso, de acordo com o item 26.

Conclusão de venda esperada dentro de um ano (item 8)

Exemplo 4

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



Para se qualificar para classificação como mantido para venda, a venda de um ativo não circulante (ou grupo de ativos) deve ser altamente provável (item 7) e a transferência do ativo (ou grupo de ativos) deve ser esperada para se qualificar para reconhecimento como venda concluída dentro de um ano (item 8). Esse critério não seria cumprido se, por exemplo:

(a) a entidade, que é uma empresa financeira e de leasing comercial, estiver mantendo para venda ou arrendamento equipamentos que deixaram de ser recentemente arrendados e a última forma de transação futura (venda ou arrendamento) ainda não foi determinada.

(b) a entidade estiver comprometida com o plano de "vender" um imóvel que esteja em uso e a transferência do imóvel será contabilizada como venda e retroarrendamento (leaseback) financeiro.

Exceções ao critério no item 8

Uma exceção ao requisito de um ano do item 8 se aplica em situações limitadas em que o período exigido para concluir a venda de um ativo não circulante (ou grupo de ativos) será (ou foi) prorrogado por eventos ou circunstâncias além do controle da entidade e as condições específicas forem cumpridas (itens 9 e B1). Os exemplos 5 a 7 ilustram essas situações.

Exemplo 5

A entidade na indústria de geração de energia está comprometida com o plano de venda de grupo de ativos que representa parte significativa de suas operações regulamentadas. A venda exige aprovação regulamentar que pode prolongar o prazo necessário para concluir a venda além de um ano. As ações necessárias para obter essa aprovação não podem ser iniciadas até que um comprador seja conhecido e seja obtido um compromisso firme de compra. Entretanto, um compromisso firme de compra é altamente provável dentro de um ano. Nessa situação, as condições no item B1(a) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas.

Exemplo 6

A entidade está comprometida com o plano de venda de instalação de fabricação em sua condição atual e classifica a instalação como mantida para venda nessa data. Após ser obtido um compromisso firme de compra, a inspeção do imóvel pelo comprador identifica danos ambientais cuja existência não era conhecida anteriormente. A entidade é obrigada a reparar os danos, o que ampliará o período necessário para concluir a venda além de um ano. Contudo, a entidade iniciou ações para reparar os danos e a retificação satisfatória do dano é altamente provável. Nessa situação, as condições no item B1(b) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas.

Exemplo 7

A entidade está comprometida com o plano de venda de ativo não circulante e classifica o ativo como mantido para venda nessa data.

(a) Durante o período inicial de um ano, as condições de mercado que existiam na data em que o ativo foi classificado inicialmente como mantido para venda deterioraram-se e, como resultado, o ativo não é vendido até o fim desse período. Durante esse período, a entidade solicitou ativamente, mas não recebeu nenhuma oferta razoável para comprar o ativo e, em resposta, reduziu o preço. O ativo continua a ser ativamente negociado a um preço que é razoável, considerando as mudanças nas condições de mercado e os critérios nos itens 7 e 8 estão, portanto, cumpridos. Nessa situação, as condições no item B1(c) para uma exceção ao requisito de um ano do item 8 seriam cumpridas. No final do período inicial de um ano, o ativo continuaria a ser classificado como mantido para venda.

(b) Durante o período seguinte de um ano, as condições de mercado se deterioram ainda mais e o ativo não é vendido até o final desse período. A entidade acredita que as condições de mercado melhorarão e



não mais reduziu o preço do ativo. O ativo continua a ser mantido para venda, porém a um preço acima de seu valor justo atual. Nessa situação, a ausência de uma redução de preço demonstra que o ativo não está disponível para venda imediata, conforme exigido pelo item 7. Além disso, o item 8 também exige que um ativo seja negociado a um preço que seja razoável em relação ao seu valor justo atual. Portanto, as condições no item B1(c), para uma exceção ao requisito de um ano do item 8, não seriam cumpridas. O ativo seria reclassificado como mantido em uso de acordo com o item 26.

Determinando se um ativo foi abandonado

Os itens 13 e 14 do Pronunciamento especificam os requisitos para quando os ativos devem ser tratados como abandonados. O exemplo 8 ilustra quando um ativo não foi considerado abandonado.

Exemplo 8

A entidade deixa de usar uma unidade de fabricação, pois a demanda de seu produto foi reduzida. Contudo, a fábrica é mantida em condições operacionais e espera-se que ela voltará a ser usada se a demanda aumentar. A fábrica não é considerada como abandonada.

Apresentação de operação descontinuada que foi abandonada

O item 13 do Pronunciamento proíbe os ativos que serão abandonados de serem classificados como mantidos para venda. Contudo, se os ativos a serem abandonados constituírem uma linha importante de negócios ou área geográfica de operações, eles serão reportados em operações descontinuadas, na data em que forem abandonados. O exemplo 9 ilustra este caso.

Exemplo 9

Em outubro de 20x5, uma entidade decide abandonar todas as suas fábricas de fiação de algodão, que constituem uma importante linha de negócios. Todos os trabalhos são paralisados nas fábricas de fiação de algodão durante o ano encerrado em 31 de dezembro de 20x6. Nas demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 20x5, os resultados e os fluxos de caixa das fábricas de fiação de algodão são tratados como operações em continuidade. Nas demonstrações contábeis do exercício encerrado em 31 de dezembro de 20x6, os resultados e os fluxos de caixa das fábricas de fiação de algodão são tratados como operações descontinuadas e a entidade faz as divulgações exigidas pelos itens 33 e 34 do Pronunciamento.

Alocação de perda por redução ao valor recuperável de grupo de ativos

O item 23 do Pronunciamento exige que uma perda por redução ao valor recuperável de ativos (ou qualquer ganho subsequente), reconhecida para um grupo de ativos, reduza (ou aumente) o valor contábil dos ativos não circulantes no grupo que esteja dentro do alcance dos requisitos de mensuração do Pronunciamento, na ordem de alocação definida pelos itens 104 e 122. O exemplo 10 ilustra a alocação de perda por redução ao valor recuperável de ativos em um grupo de ativos.

Exemplo 10

A entidade planeja alienar um grupo de seus ativos (como uma venda de ativo). Os ativos formam um grupo de ativos, e são mensurados conforme a seguir:

| | Valor contábil no final do período, antes da classificação como mantido para venda | Valor contábil conforme remensurado imediatamente antes da classificação como mantido para venda |
|---|---|---|
| | \$ | \$ |
| Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 1.500 | 1.500 |



| | | |
|---|--------|--------|
| Imobilizado (escriturado por valores reavaliados) | 4.600 | 4.000 |
| Imobilizado (escriturado pelo custo) | 5.700 | 5.700 |
| Estoque | 2.400 | 2.200 |
| Ativos financeiros | 1.800 | 1.500 |
| Total | 16.000 | 14.900 |

A entidade reconhece o prejuízo de \$ 1.100 (\$ 16.000 - \$ 14.900) imediatamente antes de classificar o grupo de ativos como mantido para venda.

A entidade estima que o valor justo menos despesas de venda do grupo de ativos totaliza \$ 13.000. Visto que a entidade mensura o grupo de ativos classificado como mantido para venda pelo menor dentre o seu valor contábil e o valor justo menos despesas de venda, a entidade reconhece a perda por redução ao valor recuperável de ativos de \$ 1.900 (\$ 14.900 - \$ 13.000) quando o grupo é inicialmente classificado como mantido para venda.

A perda por redução ao valor recuperável de ativos é alocada a ativos não circulantes aos quais são aplicáveis os requisitos de mensuração do Pronunciamento. Portanto, nenhuma perda por redução ao valor recuperável de ativos é alocada para estoque e ativos financeiros. A perda é alocada a outros ativos, na ordem de alocação definida pelos itens 104 e 122 do Pronunciamento.

A alocação pode ser ilustrada conforme a seguir:

| | Valor contábil conforme remensurado imediatamente antes da classificação como mantido para venda | Perda por redução ao valor recuperável de ativos alocada | Valor contábil após a alocação de perda por redução no valor recuperável de ativos |
|---|--|--|--|
| | \$ | \$ | \$ |
| Ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 1.500 | (1.500) | 0 |
| Imobilizado (escriturado por valores reavaliados) | 4.000 | (165) | 3.835 |
| Imobilizado (escriturado pelo custo) | 5.700 | (235) | 5.465 |
| Estoque | 2.200 | - | 2.200 |
| Ativos financeiros | 1.500 | - | 1.500 |
| Total | 14.900 | (1.900) | 13.000 |

Em primeiro lugar, a perda por redução ao valor recuperável de ativos reduz qualquer valor de ágio (goodwill). A seguir, a perda residual é alocada a outros ativos proporcionalmente com base nos valores contábeis desses ativos.

Apresentação de operações descontinuadas na demonstração do resultado

O item 33 do Pronunciamento exige que a entidade divulgue um valor único na demonstração do resultado para operações descontinuadas com uma análise nas notas explicativas ou em uma seção da demonstração do resultado das operações em continuidade. O exemplo 11 ilustra como esses requisitos podem ser cumpridos.

Exemplo 11

**GRUPO XYZ - DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 20X2**

(ilustrando a classificação de despesas por função)

| (em milhares de \$) | 20X2 | 20X1 |
|---|------|------|
| Operações em continuidade | | |
| Receita | X | X |
| Custo dos produtos vendidos | (X) | (X) |
| Lucro bruto | X | X |
| Outras receitas | X | X |
| Despesas de distribuição | (X) | (X) |
| Despesas administrativas | (X) | (X) |
| Outras despesas | (X) | (X) |
| Participação no lucro de coligadas | X | X |
| Lucro antes das despesas financeiras | X | X |
| Despesas financeiras | (X) | (X) |
| Lucro antes dos tributos | X | X |
| Despesa de imposto de renda e contribuição social | (X) | (X) |
| Lucro do período proveniente de operações em continuidade | X | X |
| Operações descontinuadas | | |
| Lucro do período proveniente de operações descontinuadas (a) | X | X |
| Lucro líquido do período | X | X |
| Atribuível a: | | |
| Proprietários da controladora | | |
| Lucro do período proveniente de operações em continuidade | X | X |
| Lucro do período proveniente de operações descontinuadas | X | X |
| Lucro do período atribuível a proprietários da controladora | X | X |
| Participações de não controladores | | |
| Lucro do período proveniente de operações em continuidade | X | X |
| Lucro do período proveniente de operações descontinuadas | X | X |
| Lucro do período atribuível a participações não controladores | X | X |
| | X | X |

(a) A análise necessária seria dada nas notas explicativas.

Apresentação de ativos não circulantes ou grupos de ativos classificados como mantidos para venda

O item 38 do Pronunciamento exige que a entidade apresente um ativo não circulante classificado como mantido para venda e os ativos de grupo de ativos classificados como mantidos para venda separadamente de outros ativos, no balanço patrimonial. Os passivos de grupo de ativos classificados como mantidos para venda também são apresentados separadamente de outros passivos no balanço. Esses ativos e passivos não são compensados e apresentados como um único valor. O exemplo 12 ilustra esses requisitos.

Exemplo 12

No final de 20X5, a entidade decide alienar parte de seus ativos (e diretamente passivos associados). A alienação, que atende aos critérios dos itens 7 e 8 para ser classificada como mantida para venda, assume a forma de dois grupos de alienação, conforme abaixo:

| | Valor contábil após a classificação como mantido para venda | |
|---|---|------------------------|
| | Grupo de ativos I: \$ | Grupo de ativos II: \$ |
| Imobilizado | 4.900 | 1.700 |
| Ativo financeiro | 1.400 (a) | - |
| Passivos | (2.400) | (900) |
| Valor contábil líquido do grupo de ativos | 3.900 | 800 |

(a) o valor de \$ 400 relativo a esses ativos foi reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulado no patrimônio



| |
|----------|
| líquido. |
|----------|

A apresentação no balanço da entidade dos grupos de ativos classificados como mantidos para venda pode ser mostrada conforme a seguir:

| | 20X5 | 20X4 |
|--|-------|------|
| ATIVOS | | |
| Ativos circulantes | | |
| DDD | X | X |
| EEE | X | X |
| | X | X |
| Ativos não circulantes classificados como mantidos para venda | 8.000 | - |
| | X | X |
| Ativos não circulantes | | |
| AAA | X | X |
| BBB | X | X |
| CCC | X | X |
| | X | X |
| | | |
| Total do ativo | X | X |
| | | |
| PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO | | |
| Passivos circulantes | | |
| KKK | X | X |
| LLL | X | X |
| MMM | X | X |
| Passivos diretamente associados a ativos não circulantes classificados como mantidos para venda | 3.300 | - |
| | X | X |
| Passivos não circulantes | | |
| HHH | X | X |
| III | X | X |
| JJJ | X | X |
| | X | X |
| Total dos passivos | X | X |
| Patrimônio líquido | | |
| Valores atribuíveis a proprietários da controladora | | |
| FFF | X | X |
| GGG | X | X |
| Valores reconhecidos em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido relacionados a ativos não circulantes mantidos para venda | 400 | - |
| | X | X |
| Participações de não controladores | X | X |
| Total do patrimônio líquido | X | X |
| Total do Passivo e Patrimônio Líquido | X | X |

Os requisitos de apresentação para ativos (ou grupos de alienação) classificados como mantidos para venda no final do período não se aplicam retrospectivamente. Os balanços comparativos de quaisquer períodos anteriores, portanto, não são reapresentados.

Mensuração e apresentação de controladas adquiridas com vistas à revenda e classificadas como mantidas para venda

Uma controlada adquirida com vistas à revenda não está isenta da consolidação, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, a menos que a adquirente seja entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36, e seja obrigada a mensurar o investimento nessa controlada ao valor justo por meio do resultado. Contudo, se ela atender aos critérios estabelecidos no item 11, é apresentada como um grupo de ativos classificado como mantido para venda. O exemplo 13 ilustra esses requisitos.

Exemplo 13

A entidade A adquire a entidade H, que é uma controladora com duas subsidiárias, S1 e S2. A S2 é adquirida exclusivamente com vistas à venda e atende aos critérios para ser classificada como mantida para venda. De acordo com o item 32(c), a S2 também é uma operação descontinuada.

O valor justo estimado menos despesas de venda da S2 é \$ 135. A entidade A contabiliza S2 da seguinte forma:

- inicialmente, mensura os passivos identificáveis de S2 pelo valor justo, ou seja, a \$ 40.
- inicialmente, mensura os ativos adquiridos como o valor justo menos despesas de venda de S2 (\$ 135) mais o valor justo dos passivos identificáveis (\$ 40), ou seja, a \$ 175.
- no final do período, remensura o grupo de ativos pelo menor entre o seu custo e valor justo menos despesas para vender, ou seja, a \$ 130. Os passivos são remensurados de acordo com os Pronunciamentos aplicáveis, ou seja, a \$ 35. O total de ativos é mensurado a \$ 130 + \$ 35, ou seja, a \$ 165.
- no final do período, apresenta os ativos e passivos separadamente de outros ativos e passivos em suas demonstrações contábeis consolidadas, conforme ilustrado no exemplo 12 - Apresentação de ativos não circulantes ou grupos de ativos classificados como mantidos para venda.
- na demonstração do resultado, apresenta o total de lucro ou prejuízo depois de impostos de S2 e o ganho ou perda pós-impostos reconhecidos na remensuração subsequente de S2, que equivale à remensuração do grupo de ativos de \$ 135 para \$ 130.

Não é necessária análise adicional dos ativos e passivos ou da mudança no valor do grupo de ativos.

RESOLUÇÃO CVM Nº 109, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 32 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de tributos sobre o lucro.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 32, que trata de tributos sobre o lucro, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 599, 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 32**TRIBUTOS SOBRE O LUCRO**

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 12

| Sumário | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | |
| ALCANCE | 1 - 4 |
| DEFINIÇÕES | 5 - 11 |
| Base fiscal | 7 - 11 |
| RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ATIVOS FISCAIS CORRENTES | 12 - 14 |
| RECONHECIMENTO DE PASSIVOS E ATIVOS FISCAIS DIFERIDOS | 15 - 45 |
| Diferença temporária tributável | 15 - 23 |
| Combinação de negócios | 19 |
| Ativo registrado contabilmente ao valor justo | 20 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 21 - 21B |
| Reconhecimento inicial de ativo ou passivo | 22 - 23 |
| Diferença temporária dedutível | 24 - 33 |
| Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) | 32A |
| Reconhecimento inicial de ativo ou passivo | 33 |
| Prejuízos e créditos fiscais não utilizados | 34 - 36 |
| Remensuração de ativo fiscal diferido não reconhecido | 37 |
| Investimento em controlada, filial e coligada e interesses em empreendimento sob controle conjunto (joint ventures) | 38 - 45 |
| MENSURAÇÃO | 46 - 56 |
| RECONHECIMENTO DE TRIBUTO DIFERIDO E CORRENTE | 57 - 68C |
| Itens reconhecidos no resultado | 58 - 60 |
| Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado | 61 - 65A |
| Tributo diferido advindo de combinação de negócios | 66 - 68 |
| Tributo corrente e diferido advindo de transação com pagamento baseado em ações | 68A - 68C |
| APRESENTAÇÃO | 69 - 78 |
| Ativos e passivos fiscais | 69 - 76 |
| Compensação de saldos | 71 - 76 |
| Despesa tributária | 77 - 78 |
| Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais) | 77 - 77A |
| Diferença de câmbio sobre ativo ou passivo diferido no exterior | 78 |
| DIVULGAÇÃO | 79 - 94 |
| Apêndice A - Exemplos de diferença temporária | |
| Apêndice B - Exemplos ilustrativos | |
| Apêndice C - Recuperação de ativos reavaliados não depreciáveis | |
| Apêndice D - Mudanças na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários | |

Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro. A questão principal na contabilização dos tributos sobre o lucro é como contabilizar os efeitos fiscais atuais e futuros de:

(a) futura recuperação (liquidação) do valor contábil dos ativos (passivos) que são reconhecidos no balanço patrimonial da entidade; e

(b) operações e outros eventos do período atual que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.

É inerente ao reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade espera recuperar ou liquidar o valor contábil daquele ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que eles seriam se tal recuperação ou liquidação não tivessem efeitos fiscais, este Pronunciamento exige que a entidade reconheça um passivo fiscal diferido (ativo fiscal diferido), com certas limitadas exceções.

Este Pronunciamento exige que a entidade contabilize os efeitos fiscais das transações e de outros eventos da mesma maneira que ela contabiliza as próprias transações e os outros eventos. Assim, para transações e outros eventos reconhecidos no resultado, quaisquer efeitos fiscais relacionados também são reconhecidos no resultado. Para transações e outros eventos reconhecidos fora do resultado (tratados como outros resultados abrangentes dentro do patrimônio líquido - ver Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis sobre a demonstração do resultado abrangente), quaisquer efeitos fiscais relacionados também devem ser reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido, respectivamente). Similarmente, o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos em combinação de negócios afeta o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) advindo daquela combinação de negócios ou o valor do ganho de compra vantajosa (barganha) reconhecida.

Este Pronunciamento também trata do reconhecimento de ativos fiscais diferidos advindos de prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, da apresentação dos tributos sobre o lucro nas demonstrações contábeis e da divulgação das informações relacionadas aos tributos sobre o lucro.

Alcance

1. Este Pronunciamento aplica-se à contabilização de tributos sobre o lucro.
2. Para fins deste Pronunciamento, a expressão tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros incidentes sobre lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto (joint venture) nas distribuições (créditos ou pagamentos) à entidade que apresenta o relatório.
3. (Eliminado).
4. Este Pronunciamento não trata dos métodos de contabilidade para concessões governamentais (consultar Pronunciamento Técnico CPC 07 - Subvenção e Assistência Governamentais) ou créditos fiscais de investimentos. Entretanto, este Pronunciamento trata da contabilização das diferenças temporárias que podem surgir de créditos fiscais de tais subvenções ou investimentos.

Definições

5. Os seguintes termos são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados:

Resultado contábil é o lucro ou prejuízo para um período antes da dedução dos tributos sobre o lucro.

Lucro tributável (prejuízo fiscal) é o lucro (prejuízo) para um período, determinado de acordo com as regras estabelecidas pelas autoridades tributárias, sobre o qual os tributos sobre o lucro são devidos (recuperáveis).

Despesa tributária (receita tributária) é o valor total incluído na determinação do lucro ou prejuízo para o período relacionado com o tributo sobre o lucro corrente ou diferido.

Tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período.



Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

- (a) diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal. As diferenças temporárias podem ser tanto:

(a) diferença temporária tributável, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou

(b) diferença temporária dedutível, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado.

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.

6. A despesa tributária (receita tributária) compreende a despesa tributária corrente (receita tributária corrente) e a despesa tributária diferida (receita tributária diferida).

Base fiscal

7. A base fiscal de um ativo é o valor que será dedutível para fins fiscais contra quaisquer benefícios econômicos tributáveis que fluirão para a entidade quando ela recuperar o valor contábil desse ativo. Se aqueles benefícios econômicos não serão tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.

Exemplos

1. Uma máquina custa \$ 100. Para fins fiscais a depreciação de \$ 30 já foi deduzida nos períodos corrente e anterior, e o custo remanescente será dedutível nos períodos futuros, tanto como depreciação ou por meio de dedução na alienação. O lucro gerado pelo uso da máquina é tributável, qualquer ganho sobre a alienação da máquina é tributável e qualquer perda na venda é dedutível para fins fiscais. A base fiscal da máquina é \$ 70.

2. Os juros a receber têm o valor contábil de \$ 100. A receita de juros relacionada é tributada pelo regime de caixa. A base fiscal dos juros a receber é zero.

3. Contas a receber têm o valor contábil de \$ 100. A receita relacionada já foi incluída no lucro tributável (prejuízo fiscal). A base fiscal das contas a receber é \$ 100.

4. Dividendos a receber de controlada possuem o valor contábil de \$ 100. Os dividendos não são tributáveis. Em essência, todo o valor contábil do ativo é dedutível contra os benefícios econômicos. Conseqüentemente, a base fiscal dos dividendos a receber é \$ 100 (1) .

5. Um empréstimo a receber tem o valor contábil de \$ 100. O recebimento do empréstimo não tem nenhum efeito fiscal. A base fiscal do empréstimo é \$ 100.



8. A base fiscal de um passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros. No caso da receita que é recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.

Exemplos

1. O passivo circulante inclui despesas provisionadas com o valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente é deduzida para fins fiscais pelo regime de caixa. A base fiscal das despesas provisionadas é zero.

2. O passivo circulante inclui receita de juros recebidos antecipadamente, com o valor contábil de \$ 100. A receita de juros correspondente foi tributada em regime de caixa. A base fiscal dos juros recebidos antecipadamente é zero.

3. O passivo circulante inclui despesas provisionadas com o valor contábil de \$ 100. A despesa correspondente já foi deduzida para fins fiscais. A base fiscal das despesas provisionadas é \$ 100.

4. O passivo circulante inclui multas e penalidades provisionadas com o valor contábil de \$ 100. Multas e penalidades não são dedutíveis para fins fiscais. A base fiscal das multas e penalidades provisionadas é \$ 100 (2) .

5. Um empréstimo a pagar possui o valor contábil de \$ 100. O pagamento do empréstimo não tem nenhum efeito fiscal. A base fiscal do empréstimo é \$ 100.

9. Alguns itens possuem base fiscal, mas não são reconhecidos como ativos ou passivos no balanço patrimonial. Por exemplo, os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período no qual eles são incorridos, mas esses gastos podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido.

10. Quando a base fiscal de um ativo ou passivo não for imediatamente identificada, é necessário considerar o princípio fundamental sobre o qual este Pronunciamento Técnico está baseado: o de que a entidade deve, com determinadas exceções, reconhecer um passivo (ativo) fiscal diferido sempre que a recuperação ou a liquidação do valor contábil de ativo ou passivo faça com que os futuros pagamentos de tributos sejam maiores (menores) do que eles seriam se referidas recuperação ou liquidação não tivessem nenhum efeito fiscal. O Exemplo C seguinte ao item 51A ilustra as circunstâncias em que pode ser necessário considerar esse princípio fundamental, por exemplo, quando a base fiscal de ativo ou passivo depende da forma esperada de recuperação ou liquidação.

11. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias devem ser determinadas pela comparação entre os valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas e a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada tomando por base a declaração de tributos consolidada nas jurisdições em que tal demonstração seja elaborada. Noutras jurisdições, a base fiscal é determinada tomando por base as declarações de tributos de cada empresa no conjunto de empresas sob controle comum.

Reconhecimento de passivos e ativos fiscais correntes

12. Os tributos correntes relativos a períodos correntes e anteriores devem, na medida em que não estejam pagos, ser reconhecidos como passivos. Se o valor já pago relacionado aos períodos atual e anteriores exceder o valor devido para aqueles períodos, o excesso deve ser reconhecido como ativo.



13. O benefício referente a um prejuízo fiscal que pode ser compensado para recuperar o tributo corrente de um período anterior deve ser reconhecido como ativo.

14. Quando um prejuízo fiscal é utilizado para recuperar o tributo corrente de um período anterior, a entidade reconhece o benefício como ativo no período em que o prejuízo fiscal ocorre porque é provável que o benefício fluirá para a entidade e o benefício pode ser medido confiavelmente.

Reconhecimento de passivos e ativos fiscais diferidos

Diferença temporária tributável

15. Um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto o passivo fiscal diferido que advenha de:

(a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou

(b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:

(i) não é combinação de negócios; e

(ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis relacionadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 39.

16. É inerente ao reconhecimento de ativo que seu valor contábil será recuperado na forma de benefícios econômicos que fluem para a entidade em períodos futuros. Quando o valor contábil de ativo excede sua base fiscal, o valor dos benefícios econômicos tributáveis excede o valor que será permitido como dedução para fins fiscais.

Essa diferença é uma diferença temporária tributável, e a obrigação de pagar o tributo incidente sobre o lucro em períodos futuros é um passivo fiscal diferido. À medida que a entidade recupera o valor contábil do ativo, a diferença temporária tributável reverterá e a entidade terá lucro tributável. Isso torna provável que os benefícios econômicos venham fluir da entidade na forma de pagamentos de tributos. Portanto, este Pronunciamento exige o reconhecimento de todos os passivos fiscais diferidos, exceto em determinadas circunstâncias descritas nos itens 15 e 39.

Exemplo

Um ativo que tenha custado \$ 150 está com o valor contábil de \$ 100, por ter sido depreciado contabilmente em \$ 50. Mas a depreciação acumulada para fins fiscais é \$ 90 e a alíquota do tributo sobre o lucro é de 25%.

A base fiscal do ativo é \$ 60 (custo de \$ 150 menos a depreciação fiscal acumulada de \$ 90). Para recuperar o valor contábil de \$ 100, a entidade deve obter renda tributável de \$ 100, mas somente poderá deduzir a depreciação para fins fiscais de \$ 60. Consequentemente, a entidade pagará tributos sobre o lucro no valor de \$ 10 (\$ 40 a 25%) quando ela recuperar o valor contábil do ativo. A diferença entre o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de \$ 60 é a diferença temporária tributável de \$ 40. Portanto, a entidade deve reconhecer um passivo fiscal diferido de \$ 10 (\$ 40 a 25%) representando o tributo sobre o lucro que ela pagará quando recuperar o valor contábil do ativo.

17. Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa está incluída no lucro contábil em um período, mas vai ser incluída no lucro tributável em um período diferente. Essas diferenças temporárias são geralmente descritas como diferenças temporárias. Os exemplos a seguir

são de diferenças temporárias desse tipo, as quais são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em passivo fiscal diferido:

(a) a receita de juros está incluída no lucro contábil em base proporcional ao tempo, mas em alguns países pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro é recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber reconhecida no balanço patrimonial relacionada a essa receita é zero porque as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido;

(b) a depreciação usada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode diferir daquela usada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, a qual é o custo original do ativo menos todas as deduções referentes àquele ativo permitidas pelas autoridades tributárias para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável surge, e resulta em passivo fiscal diferido, quando a depreciação para fins fiscais é acelerada (se a depreciação para fins fiscais é menos rápida do que a depreciação contábil, a diferença temporária surge e resulta em ativo fiscal diferido); e

(c) os custos de desenvolvimento podem ser capitalizados e amortizados em períodos futuros para determinar o lucro contábil, mas às vezes podem ser deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles são incorridos. Esses custos de desenvolvimento possuem base fiscal zero, já que eles foram deduzidos na apuração do lucro tributável. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil dos custos de desenvolvimento e sua base fiscal zero.

18. Diferenças temporárias também surgem quando:

(a) os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios são reconhecidos por seus valores justos de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 19);

(b) os ativos são reavaliados e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (ver item 20);

(c) ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) surge em combinação de negócios (ver item 21 e 32A);

(d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial; por exemplo, quando a entidade beneficia-se de subvenções governamentais não tributáveis relacionadas a ativos (ver itens 22 e 33); ou

(e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou em interesses em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures) torna-se diferente da base fiscal do investimento ou interesse (ver itens 38 a 45).

Combinação de negócios

19. Com exceções limitadas, os ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos pelos seus valores justos na data da aquisição. As diferenças temporárias surgem quando as bases fiscais dos ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos não são afetadas pela combinação de negócios ou são afetadas de forma diferente. Por exemplo, quando o valor contábil do ativo é aumentado ao seu valor justo, mas a base fiscal do ativo permanece ao custo para o proprietário anterior, surge uma diferença temporária tributável que resulta em passivo fiscal diferido. O passivo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver item 66).

Ativo registrado contabilmente ao valor justo



20. Os pronunciamentos, interpretações e orientações permitem ou exigem que determinados ativos sejam reconhecidos contabilmente ao valor justo ou, quando permitido legalmente, sejam reavaliados (consultar, por exemplo, o CPC 27 - Ativo Imobilizado, o CPC 04 - Ativo Intangível, CPC 48 - Instrumentos Financeiros, o CPC 28 - Propriedade para Investimento e o CPC 06 - Arrendamentos). Em algumas jurisdições, a reavaliação ou outra remensuração de ativo ao valor justo afetam o lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período atual. Como resultado, a base fiscal do ativo deve ser ajustada e não surge nenhuma diferença temporária. Em outras jurisdições, a reavaliação ou a remensuração de ativo não afeta o lucro tributável no período de reavaliação ou remensuração e, conseqüentemente, a base fiscal do ativo não deve ser ajustada. Entretanto, a recuperação futura do valor contábil resultará em fluxo tributável de benefícios econômicos para a entidade, e o valor, que será dedutível para fins fiscais, difere do valor daqueles benefícios econômicos. A diferença entre o valor contábil de ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e dá margem a ativo ou passivo fiscal diferido. Isso é verdadeiro mesmo se:

(a) entidade não pretende alienar o ativo. Nesses casos, o valor reavaliado do ativo será recuperado por meio do uso e isso gerará lucro tributável que excede a depreciação que é permitida para fins fiscais nos períodos futuros; ou

(b) a tributação sobre ganhos de capital é diferida se a receita da alienação do ativo for investida em ativos similares. Nesses casos, o tributo se torna devido, em última análise, pela venda ou uso dos ativos similares.

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

21. O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) proveniente de combinação de negócios mensurado como o valor em que (a) exceder (b) abaixo:

(a) a soma:

(i) da contraprestação transferida em troca do controle da adquirida, mensurada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, para a qual geralmente se exige o valor justo na data da aquisição;

(ii) do valor das participações de não controladores na adquirida, mensuradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios; e

(iii) no caso de combinação de negócios realizada em estágios, o valor justo, na data da aquisição, da participação do adquirente na adquirida imediatamente antes da combinação;

(b) o valor líquido, na data da aquisição, dos ativos identificáveis adquiridos e dos passivos assumidos, mensurados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios.

Em alguns países as autoridades tributárias não permitem que a redução no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) como despesa dedutível para determinar o lucro tributável. Além disso, em alguns países o custo do goodwill é geralmente não dedutível quando a controlada aliena sua atividade empresarial subjacente. Nesses países, o goodwill tem base fiscal zero. Qualquer diferença entre o valor contábil do goodwill e sua base fiscal zero é uma diferença temporária tributável. Entretanto, este Pronunciamento não permite o reconhecimento de passivo fiscal diferido resultante porque o goodwill é medido como residual, e o reconhecimento do passivo fiscal diferido aumentaria o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

21A. Reduções subsequentes no passivo fiscal diferido que não é reconhecido porque ele advém do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) também são consideradas como advindas do reconhecimento inicial e, portanto, não devem ser reconhecidas segundo o item 15(a). Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura de \$ 100 que possui base fiscal zero, o item 15(a) proíbe a



entidade de reconhecer o passivo fiscal resultante. Se a entidade subsequentemente reconhece a perda por redução do valor recuperável (impairment) de \$ 20 para aquele ágio, o valor da diferença temporária tributável relacionada com o ágio é reduzida de \$ 100 para \$ 80, com a redução resultante no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido. A redução no valor do passivo fiscal diferido não reconhecido também é considerada como relacionada ao reconhecimento inicial do ágio e, portanto, proibida de ser reconhecida segundo o item 15(a).

21B. Passivos fiscais diferidos por diferenças temporárias tributáveis relacionadas ao ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) são, entretanto, reconhecidos na medida em que eles não surjam do reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura.

Por exemplo, se na combinação de negócios a entidade reconhece o ágio de \$ 100 que é dedutível para fins fiscais à taxa de 20 por cento ao ano começando no ano da aquisição, a base fiscal do ágio é de \$ 100 no reconhecimento inicial e \$ 80 no final do ano de aquisição. Se o valor contábil do ágio ao final do ano de aquisição permanece inalterado em \$ 100, uma diferença temporária tributável de \$ 20 surgiria no final daquele ano. Considerando que essa diferença temporária tributável não está relacionada com o reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura, o passivo fiscal diferido resultante deve ser reconhecido.

Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo; por exemplo, se todo o custo ou parte do custo do ativo não vier a ser dedutível para fins fiscais. O método de contabilização para essa diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo ou passivo:

(a) na combinação de negócios, a entidade deve reconhecer qualquer passivo ou ativo fiscal diferido e isso afeta o total do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou ganho na compra vantajosa reconhecidos (ver item 19);

(b) se a transação afeta o lucro contábil ou o lucro tributável, a entidade deve reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido e deve reconhecer a despesa ou a receita por tributo diferido resultante no resultado (ver item 59);

(c) se a transação não é uma combinação de negócios e não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável, a entidade, na ausência das exceções previstas pelos itens 15 e 24, reconheceria o ativo ou passivo fiscal diferido resultante e ajustaria o valor contábil do ativo ou passivo pelo mesmo valor. Esses ajustes tornariam as demonstrações contábeis menos transparentes. Portanto, este Pronunciamento não permite que a entidade reconheça o ativo ou passivo fiscal diferido resultante, tanto no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver o exemplo a seguir). Além disso, a entidade não deve reconhecer mudanças subsequentes no ativo ou passivo fiscal diferido não reconhecido à medida que o ativo é depreciado.

Exemplo ilustrativo do item 22(c)

A entidade pretende usar um ativo cujo custo é \$ 1.000 durante toda a sua vida útil de cinco anos e depois baixá-lo com o valor residual zero. A alíquota do tributo é 40%. A depreciação do ativo não é dedutível para fins fiscais. Na venda, qualquer ganho de capital não será tributável e qualquer perda de capital não será dedutível.

Conforme recupera o valor contábil do ativo, a entidade obtém lucro tributável de \$ 1.000 e paga tributo de \$ 400. A entidade não reconhece o passivo fiscal diferido resultante de \$ 400 na data da aquisição do ativo porque ele resulta do reconhecimento inicial do ativo.



No ano seguinte, o valor contábil do ativo é \$ 800. Ao obter lucro tributável de \$ 800, a entidade paga o tributo de \$ 320. A entidade não reconhece o passivo fiscal diferido de \$ 320 porque ele resulta do reconhecimento inicial do ativo.

23. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, o emitente do instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) classifica o componente de dívida do instrumento como passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. Em alguns países, a base fiscal do componente de dívida no reconhecimento inicial é igual ao valor inicial contábil da soma do passivo e das parcelas de patrimônio líquido. A diferença temporária tributável resultante surge do reconhecimento inicial do componente de patrimônio separadamente do componente de dívida. Portanto, a exceção mencionada no item 15(b) não se aplica. Consequentemente, a entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante. De acordo com o item 61A, o tributo diferido deve ser debitado diretamente no valor contábil do componente de patrimônio líquido. De acordo com o item 58, mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido devem ser reconhecidas no resultado como despesa (receita) de tributo diferido.

Diferença temporária dedutível

24. O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo na transação que:

(a) não é uma combinação de negócios; e

(b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas, e interesses em empreendimentos sob controle conjunto, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido de acordo com o item 44.

25. É inerente ao reconhecimento de um passivo que o valor contábil seja liquidado em períodos futuros por meio de saída de recursos da entidade que incorporam benefícios econômicos. Quando os recursos fluem da entidade, parte ou todos os seus valores podem ser dedutíveis para determinar o lucro tributável de um período posterior ao período no qual o passivo é reconhecido. Nesses casos, existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal. Consequentemente, surge o ativo fiscal diferido relativo ao tributo sobre os lucros o qual será recuperável nos períodos futuros quando aquela parte do passivo for dedutível para determinar o lucro tributável. Similarmente, se o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a um ativo fiscal diferido decorrente dos tributos sobre o lucro que devem ser recuperáveis em períodos futuros.

Exemplo

A entidade reconhece o passivo de \$ 100 relativo à provisão para gastos com garantia de produto. Para fins fiscais, os gastos de garantia de produto não são dedutíveis até que a entidade pague as reclamações. A alíquota do tributo é de 25%.

A base fiscal do passivo é zero (valor contábil de \$ 100, menos o valor que será dedutível para fins fiscais relacionado àquele passivo em períodos futuros). Ao liquidar o passivo pelo seu valor contábil, a entidade reduz seu lucro tributável futuro no valor de \$ 100 e, consequentemente, reduz seus futuros pagamentos de tributos em \$ 25 (\$ 100 a 25%). A diferença entre o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de zero é a diferença temporária dedutível de \$ 100. Portanto, a entidade reconhece o ativo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 100 a 25%) desde que seja provável que a entidade venha a obter lucro tributável suficiente nos períodos futuros para se beneficiar da redução dos pagamentos de tributos.

26. O que segue são exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em ativos fiscais diferidos:

(a) despesas com benefícios de aposentadoria podem ser deduzidas para determinar o lucro contábil na medida em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidas para determinar lucro tributável somente quando as contribuições são pagas para um fundo constituído pela entidade ou os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe uma diferença temporária entre o valor contábil do passivo e a sua base fiscal; em geral, a base fiscal do passivo é zero. Tal diferença temporária dedutível resulta em um ativo fiscal diferido, já que benefícios econômicos irão fluir para a entidade na forma de dedução dos lucros tributáveis quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;

(b) os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como despesa para determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos gastos com pesquisa, que é o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros, e o valor contábil de zero é a diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido;

(c) com limitadas exceções, a entidade deve reconhecer os ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos em combinação de negócios aos seus valores justos na data de aquisição. Quando o passivo assumido é reconhecido na data da aquisição, mas os custos relacionados não podem ser deduzidos para determinar os lucros tributáveis até um período posterior, surge uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido também surge quando o valor justo de ativo identificável adquirido é menor do que a sua base fiscal. Em ambos os casos, o ativo fiscal diferido resultante afeta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) (ver item 66); e

(d) determinados ativos podem ser registrados contabilmente ao valor justo, ou podem ser reavaliados, quando isso é permitido legalmente, sem que um ajuste equivalente seja feito para fins fiscais (ver item 20). A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder seu valor contábil.

Exemplo ilustrativo do item 26(d)

Identificação de diferença temporária dedutível no final do ano 2:

A entidade A compra por \$ 1.000, no início do ano 1, um instrumento de dívida com valor nominal de \$ 1.000 pagável no vencimento em 5 anos e com a taxa de juros de 2% pagável no final de cada ano. A taxa efetiva de juros é de 2%. O instrumento de dívida é mensurado pelo valor justo.

No final do ano 2, o valor justo do instrumento de dívida diminuiu para \$ 918 como resultado do aumento nas taxas de juro de mercado para 5%. É provável que a entidade A irá receber todos os fluxos de caixa contratuais se continuar a deter o instrumento de dívida.

Quaisquer ganhos (perdas) com o instrumento de dívida são tributáveis (dedutíveis) somente quando realizados. Os ganhos (perdas) resultantes da venda ou vencimento do instrumento de dívida devem ser calculados para efeitos fiscais como a diferença entre o valor recebido e o custo original do instrumento de dívida.

Consequentemente, a base fiscal do instrumento de dívida será o seu custo original.

A diferença entre o valor contábil do instrumento de dívida da entidade no balanço patrimonial de \$ 918 e sua base fiscal de \$ 1.000 dá origem à diferença temporária dedutível de \$ 82 no final do ano 2 (ver itens 20 e 26(d)), independentemente do fato de a entidade A esperar recuperar o valor contábil do instrumento de dívida por venda ou utilização, ou seja, mantendo-o e recebendo os fluxos de caixa contratuais, ou a combinação de ambos.



Isso ocorre porque as diferenças temporárias dedutíveis são as diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e a sua base tributável que irá resultar em quantias que serão dedutíveis na determinação do lucro tributável (perda fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ver item 5). A entidade obtém a dedução equivalente à base fiscal do ativo de \$ 1.000 na determinação do lucro tributável (perda fiscal), quer na venda ou no vencimento.

27. A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções para determinar os lucros tributáveis em períodos futuros. Entretanto, os benefícios econômicos na forma de reduções em pagamentos de tributos fluirão para a entidade somente se ela obtiver lucros tributáveis suficientes contra os quais as deduções possam ser compensadas. Portanto, a entidade deve reconhecer os ativos fiscais diferidos somente quando for provável que venham a estar disponíveis lucros tributáveis contra os quais as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas.

27A. Quando a entidade avaliar se os lucros tributáveis estarão disponíveis relativamente aos quais ela pode utilizar a diferença temporária dedutível, ela deve analisar se a legislação fiscal restringe as fontes de lucros tributáveis relativamente aos quais podem ser feitas deduções sobre a reversão dessa diferença temporária dedutível. Se a legislação fiscal não impuser tais restrições, a entidade deve avaliar a diferença temporária dedutível em combinação com todas as suas outras diferenças temporárias dedutíveis. No entanto, se a legislação fiscal restringir a utilização de perdas para a dedução relativamente à receita de um tipo específico, a diferença temporária dedutível deve ser avaliada em combinação apenas com outras diferenças temporárias dedutíveis do tipo apropriado.

28. É provável que venha a estar disponível o lucro tributável contra o qual uma diferença temporária dedutível possa ser utilizada quando existem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável a qual se espera reverter:

(a) no mesmo período em que seja escriturada a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou

(b) em períodos nos quais a perda fiscal advinda do ativo fiscal diferido possa ser compensada em períodos anteriores ou futuros.

Em tais circunstâncias, o ativo fiscal diferido é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

29. Quando não existirem suficientes diferenças temporárias tributáveis relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável, o ativo fiscal diferido deve ser reconhecido à medida que:

(a) seja provável que a entidade terá lucro tributável suficiente relacionado com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável no mesmo período em que seja escriturada a reversão da diferença temporária dedutível (ou em períodos nos quais surja prejuízo fiscal proveniente do ativo fiscal diferido que possa ser compensado em períodos futuros ou anteriores). Ao avaliar se ela terá lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade deve:

(i) comparar as diferenças temporárias dedutíveis com lucro tributável futuro que permite excluir as deduções fiscais resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis. Essa comparação mostrará a extensão em que o lucro tributável futuro será suficiente para a entidade poder deduzir os montantes resultantes da reversão dessas diferenças temporárias dedutíveis; e

(ii) ignorar os valores tributáveis advindos de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, porque o ativo fiscal diferido advindo dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir futuros lucros tributáveis para poder ser utilizado; ou



(b) estejam disponíveis para a entidade as oportunidades de planejamento tributário que criarão o lucro tributável em períodos apropriados.

29A. A estimativa de lucro tributável futuro provável pode incluir a recuperação de alguns dos ativos da entidade por valor superior ao seu valor contábil se houver provas suficientes de que será provável que a entidade vai conseguir atingir esse objetivo. Por exemplo, quando o ativo for mensurado pelo valor justo, a entidade deve considerar se há provas suficientes para concluir que será provável que a entidade irá recuperar o ativo por valor superior ao seu valor contábil. Esse pode ser o caso, por exemplo, quando a entidade pretende manter o instrumento de dívida de taxa fixa e receber os fluxos de caixa contratuais.

30. Oportunidades de planejamento tributário são ações que a entidade pode tomar a fim de criar ou aumentar o lucro tributável em período específico antes da expiração do prazo de utilização de prejuízo fiscal ou compensação de crédito fiscal. Por exemplo, em alguns países, o lucro tributável pode ser criado ou aumentado por:

(a) opção de ter receita de juros tributada em regime de caixa ou competência;

(b) diferimento da reivindicação para determinadas deduções do lucro tributável;

(c) vender, e talvez arrendar de volta, ativos que foram avaliados, mas para os quais a base fiscal não foi ajustada para refletir tal avaliação; e

(d) vender um ativo que gera lucro não tributável (como, em alguns países, título do governo) a fim de comprar outro investimento que gera lucro tributável.

Quando as oportunidades de planejamento tributário anteciparem lucro tributável de um período posterior para um período anterior, a utilização de prejuízo fiscal ou a compensação de crédito fiscal ainda depende da existência de futuros lucros tributáveis de outras fontes que não diferenças temporárias de origem futura.

31. Quando a entidade possui histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação contida nos itens 35 e 36.

32. (Eliminado).

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

32A. Se o valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) que surgir de combinação de negócios for menor do que a sua base fiscal, a diferença dá margem a ativo fiscal diferido. O ativo fiscal diferido advindo do reconhecimento inicial do ágio será reconhecido como parte da contabilização de combinação de negócios na medida em que for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível poderá ser utilizada.

Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

33. Uma situação em que um ativo fiscal diferido surge no reconhecimento inicial de um ativo é quando uma subvenção governamental não tributável relacionada com ativo é deduzida para se chegar ao valor contábil do ativo, mas, para fins fiscais, não é deduzida do valor depreciável do ativo (em outras palavras, sua base fiscal); o valor contábil do ativo é menor do que a sua base fiscal e isso dá origem a uma diferença temporária dedutível. As subvenções governamentais também podem ser consideradas como receita diferida, caso em que a diferença entre a receita diferida e sua base fiscal zero é uma diferença temporária dedutível. Qualquer que seja o método de apresentação que a entidade adote, a entidade não deve reconhecer o ativo fiscal diferido resultante pelas razões apresentadas no item 22.

Prejuízos e créditos fiscais não utilizados



34. Um ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para o registro de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que estarão disponíveis lucros tributáveis futuros contra os quais os prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

35. Os critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos do registro de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados são os mesmos critérios para reconhecer ativos fiscais diferidos advindos de diferenças temporárias dedutíveis. Entretanto, a existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que futuros lucros tributáveis podem não estar disponíveis. Portanto, quando a entidade tem um histórico de perdas recentes, ela deve reconhecer ativo fiscal diferido advindo de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou existam outras evidências convincentes de que haverá disponibilidade de lucro tributável suficiente para compensação futura dos prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados. Nessas circunstâncias, o item 82 exige divulgação do valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento.

36. A entidade deve considerar os seguintes critérios para avaliar a probabilidade de que haverá disponibilidade de lucro tributável, contra o qual os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados:

(a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes relacionadas com a mesma autoridade tributária e a mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis contra os quais os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados podem ser utilizados antes que expirem;

(b) se for provável que a entidade terá lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;

(c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que são improváveis de ocorrer novamente; e

(d) se estiverem disponíveis para a entidade oportunidades de planejamento tributário (ver item 30) que criarão lucro tributável no período em que prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser utilizados.

Na medida em que não for provável que estará disponível lucro tributável contra o qual prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados sejam utilizados, o ativo fiscal diferido não deve ser reconhecido.

Remensuração de ativo fiscal diferido não reconhecido

37. Ao final de cada período de apresentação das demonstrações contábeis, a entidade deve reavaliar os ativos fiscais diferidos não reconhecidos. A entidade reconhece um ativo fiscal diferido não reconhecido previamente na medida em que se torna provável que lucros tributáveis futuros permitirão que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Por exemplo, uma melhoria nas condições de comercialização pode tornar mais provável que a entidade seja capaz de gerar lucro tributável suficiente no futuro para que o ativo fiscal diferido atenda aos critérios de reconhecimento mencionados nos itens 24 ou 34. Outro exemplo é quando a entidade reavalia os ativos fiscais diferidos na data da combinação de negócios ou subsequentemente (ver itens 67 e 68).

Investimento em controlada, filial e coligada e interesses em empreendimento sob controle conjunto (joint ventures)

38. Diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ou seja, a participação da empresa controladora ou do investidor nos ativos líquidos da controlada, filial, coligada ou empresa investida, incluindo o valor contábil do ágio derivado da expectativa sobre rentabilidade futura) se torna diferente da



base fiscal (a qual é geralmente o custo) do investimento ou interesse. Tais diferenças podem surgir de uma série de circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) existência de lucros não distribuídos em controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto;
- (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a empresa controladora e sua controlada estão localizadas em países diferentes; e
- (c) redução no valor contábil do investimento na coligada para seu valor recuperável.

Nas demonstrações contábeis consolidadas, a diferença temporária pode ser diferente da diferença temporária associada com aquele investimento nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se a empresa controladora registra o investimento nas suas demonstrações contábeis separadas ao preço de custo ou valor reavaliado.

39. A entidade deve reconhecer passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em negócios em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições sejam atendidas:

- (a) a empresa controladora, o investidor, o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto seja capaz de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária; e
- (b) seja provável que a diferença temporária não se reverterá em futuro previsível.

40. Como a empresa controladora controla a política de dividendos de sua controlada, ela é capaz de controlar a periodicidade da reversão das diferenças temporárias de coligadas com aquele investimento (incluindo as diferenças temporárias advindas não somente de lucros não distribuídos, mas também de quaisquer diferenças de conversão de moeda estrangeira). Além disso, muitas vezes seria impraticável determinar o valor do tributo sobre o lucro que seria devido quando a diferença temporária for revertida. Portanto, quando a empresa controladora determina que aqueles lucros não serão distribuídos em futuro previsível, ela não deve reconhecer o passivo fiscal diferido. A mesma consideração se aplica aos investimentos em filial.

41. Os ativos e passivos não monetários da entidade devem ser mensurados na sua moeda funcional (ver o Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis). Se o lucro tributável ou prejuízo fiscal da entidade (e, assim, a base fiscal de seus ativos e passivos não monetários) é determinado em moeda diferente, as alterações na taxa de câmbio originam diferenças temporárias que resultam em passivo fiscal diferido reconhecido ou (sujeito ao item 24) ativo fiscal diferido reconhecido. O tributo diferido resultante é debitado ou creditado no resultado (ver item 58).

42. O investidor em coligada não controla aquela entidade e geralmente não está em posição de determinar sua política de dividendos. Portanto, na ausência de um contrato exigindo que os lucros da coligada não venham a ser distribuídos no futuro previsível, o investidor deve reconhecer o passivo fiscal diferido advindo de diferenças temporárias tributáveis associadas com seu investimento nessas coligadas. Em alguns casos, o investidor pode não ser capaz de determinar o valor do tributo que seria devido se ele recuperasse o custo do seu investimento na coligada, mas pode determinar que ele será igual ou maior a um valor mínimo. Nesses casos, o passivo fiscal diferido é medido por esse valor.

43. O acordo entre as partes de negócios em conjunto geralmente trata da distribuição de lucros e identifica se as decisões sobre esses assuntos exigem o consentimento de todas as partes ou de grupo das partes. Quando o empreendedor em conjunto ou o operador em conjunto puder controlar a época da distribuição de sua parcela dos lucros de negócios em conjunto e esta parcela não será distribuída em futuro previsível, o passivo fiscal diferido não deve ser reconhecido.



44. A entidade reconhece ativo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis advindas dos investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (joint venture), na medida em que, e somente na medida em que, seja provável que:

(a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e

(b) estará disponível lucro tributável contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada.

45. Ao decidir se o ativo fiscal diferido é reconhecido para diferenças temporárias dedutíveis associadas com seus investimentos em controladas, filiais e coligadas e seus interesses em empreendimentos sob controle conjunto, a entidade considera a orientação mencionada nos itens 28 a 31.

Mensuração

46. Passivos (ativos) de tributos correntes referentes aos períodos corrente e anterior devem ser mensurados pelo valor esperado a ser pago para (recuperado de) as autoridades tributárias, utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam aprovadas no final do período que está sendo reportado.

47. Os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados pelas alíquotas que se espera que sejam aplicáveis no período quando for realizado o ativo ou liquidado o passivo, com base nas alíquotas (e legislação fiscal) que estejam em vigor ao final do período que está sendo reportado.

48. Ativos e passivos correntes e diferidos são geralmente mensurados utilizando as alíquotas de tributos (e legislação fiscal) que estejam em vigor. Entretanto, em alguns países os anúncios de alíquotas de tributos (e legislação fiscal) pelo governo têm o efeito substantivo de promulgação real, a qual pode ocorrer muitos meses após o anúncio. Nesses países, os ativos e passivos fiscais devem ser mensurados usando a alíquota de tributo anunciada (e as leis fiscais).

49. Quando diferentes alíquotas de tributos se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, os ativos e passivos fiscais diferidos devem ser mensurados utilizando-se as alíquotas médias que se espera sejam aplicadas ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos nos quais se espera que as diferenças temporárias sejam revertidas.

50. (Eliminado).

51. A mensuração dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos deve refletir os efeitos fiscais que a entidade espera, ao final do período que está sendo reportado, recuperar ou liquidar o valor contábil de seus ativos e passivos.

51A. Em alguns países, a forma pela qual a entidade recupera (liquida) o valor contábil de um ativo (passivo) pode afetar uma ou ambas as condições seguintes:

(a) alíquota de tributo aplicável quando a entidade recupera (liquida) o valor contábil de ativo (passivo); e

(b) a base fiscal do ativo (passivo).

Nesses casos, a entidade deve mensurar os passivos fiscais diferidos e os ativos fiscais diferidos utilizando a alíquota de tributo e a base fiscal que são consistentes com a maneira esperada de recuperação ou liquidação.

Exemplo A



Um item do imobilizado possui o valor contábil de \$ 100 e a base fiscal de \$ 60. A alíquota de tributo de 20% seria aplicada ao lucro caso o item fosse vendido e a alíquota de tributo de 30% seria aplicada aos demais lucros.

A entidade deve reconhecer o passivo fiscal diferido de \$ 8 (\$ 40 a 20%) se ela espera vender o item sem qualquer outro uso e o passivo fiscal diferido de \$ 12 (\$ 40 a 30%) se ela espera manter o item e recuperar seu valor contábil por meio do uso.

Exemplo B

Um item do imobilizado com custo de \$ 100 e valor contábil de \$ 80 é reavaliado para \$ 150. Nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. A depreciação acumulada para fins fiscais é \$ 30 e a alíquota do tributo é 30%. Se o item é vendido por mais do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais de \$ 30 será incluída no lucro tributável, mas a receita da venda superior ao custo não será tributável.

A base fiscal do item é \$ 70 e existe a diferença temporária tributável de \$ 80. Se a entidade espera recuperar o valor contábil usando o item, ela deve gerar lucro tributável de \$ 150, mas somente pode deduzir a depreciação de \$ 70. Nessa base, existe o passivo fiscal diferido de \$ 24 (\$ 80 a 30%). Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o item imediatamente com receita de \$ 150, o passivo fiscal diferido deve ser computado como segue:

| | Diferença Temporária Tributável | Alíquota do Tributo | Passivo Fiscal Diferido |
|---|---------------------------------|---------------------|-------------------------|
| Depreciação acumulada para fins fiscais | 30 | 30% | 9 |
| Rendimentos excedentes ao custo | 50 | Zero | - |
| Total | 80 | | 9 |

(Observação: de acordo com o item 61A, o tributo diferido adicional que surge da reavaliação deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes).

Exemplo C

Os fatos ocorrem como no exemplo B, exceto que se o item for vendido por valor maior do que o custo, a depreciação acumulada para fins fiscais será incluída no rendimento tributável (tributado a 30%) e a receita da venda será tributada a 40%, depois da dedução do custo ajustado pela inflação de \$ 110.

Se a entidade espera recuperar o valor contábil usando o item, ela deve gerar lucro tributável de \$ 150, mas somente pode deduzir a depreciação de \$ 70. Assim, a base fiscal é \$ 70, existe uma diferença temporária tributável de \$ 80 e existe o passivo fiscal diferido de \$ 24 (\$ 80 a 30%), como no exemplo B.

Se a entidade espera recuperar o valor contábil vendendo o item imediatamente para obter receita de \$ 150, a entidade pode deduzir o custo indexado de \$ 110. Os rendimentos líquidos de \$ 40 serão tributados a 40%. Além disso, a depreciação acumulada para fins fiscais de \$ 30 será incluída no lucro tributável à base de 30%. Nesse caso, a base fiscal é \$ 80 (\$ 110 menos \$ 30), existe a diferença temporária tributável de \$ 70 e existe o passivo fiscal diferido de \$ 25 (\$ 40 a 40%, mais \$ 30 a 30%). Se a base fiscal não é imediatamente identificada neste exemplo, pode ser necessário considerar o princípio fundamental exposto no item 10.

(Observação: de acordo com o item 61A, o tributo diferido adicional que surge da reavaliação deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes).

51B. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido decorre de ativo não depreciável mensurado utilizando o modelo de reavaliação do Pronunciamento Técnico CPC 27, a mensuração do passivo fiscal diferido ou do ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciável por meio da venda, independentemente da base de mensuração do valor contábil desse



ativo. Consequentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda do ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso do ativo, a primeira alíquota deve ser aplicada na mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo relacionado ao ativo não depreciável.

51C. Se o passivo fiscal diferido ou o ativo decorrer de propriedade para investimento que é mensurada utilizando o método do valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28, existe a presunção refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a presunção for refutada, a mensuração do passivo fiscal diferido ou ativo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais de recuperar inteiramente o valor contábil da propriedade para investimento por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciável e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir substancialmente todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e não por meio da venda. Se a presunção for refutada, os requisitos dos itens 51 e 51A devem ser seguidos.

Exemplo ilustrativo

Uma propriedade para investimento tem o custo de \$ 100 e o valor justo de \$ 150. Ela é mensurada utilizando o método de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28. Ela inclui terreno com o custo de \$ 40 e o valor justo de \$ 60 e o prédio com o custo de \$ 60 e o valor justo de \$ 90. O terreno possui vida útil ilimitada.

A depreciação acumulada do prédio para propósitos fiscais é \$ 30. Mudanças não realizadas no valor justo da propriedade para investimento não afetam o lucro tributável. Se a propriedade para investimento for vendida por mais do que o custo, a reversão da depreciação fiscal acumulada de \$ 30 deve ser incluída no lucro tributável e tributada à alíquota fiscal normal de 30%. Para os rendimentos da venda superiores ao custo, a lei fiscal especifica alíquotas fiscais de 25% para ativos mantidos por menos de dois anos e 20% para ativos mantidos por dois anos ou mais.

Como a propriedade para investimento é mensurada utilizando o método de valor justo do Pronunciamento Técnico CPC 28, existe a presunção refutável de que a entidade deve recuperar inteiramente o valor contábil da propriedade para investimento por meio da venda. Se essa presunção não for refutada, o imposto diferido deve refletir inteiramente os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil por meio da venda, mesmo que a entidade espere obter receita de aluguel da propriedade antes da venda.

A base fiscal do terreno, se for vendido, é \$ 40 e existe a diferença temporária tributável de \$ 20 (60 - 40). A base fiscal do prédio, se for vendido, é \$ 30 (60 - 30) e existe a diferença temporária tributável de \$ 60 (90 - 30). Como resultado, a diferença temporária tributável total relativa à propriedade para investimento é \$ 80 (20 + 60).

De acordo com o item 47, a alíquota fiscal é a alíquota que se espera aplicar ao período quando a propriedade para investimento for realizada. Dessa forma, o passivo fiscal diferido deve ser calculado conforme abaixo, se a entidade espera vender a propriedade após mantê-la por mais de dois anos:

| | Diferença Temporária Tributável | Alíquota do Tributo | Passivo Fiscal Diferido |
|---|---------------------------------|---------------------|-------------------------|
| Depreciação acumulada para fins fiscais | 30 | 30% | 9 |
| Rendimentos excedentes ao custo | 50 | 20% | 10 |
| Total | 80 | | 19 |

Se a entidade espera vender a propriedade após mantê-la por menos de dois anos, o cálculo acima deve ser alterado para aplicar a alíquota fiscal de 25%, em vez de 20%, para os rendimentos superiores ao custo.



Se, em vez disso, a entidade mantém o prédio dentro de modelo de negócios cujo objetivo é consumir substancialmente a totalidade dos benefícios econômicos incorporados ao prédio ao longo do tempo, e não por meio da venda, essa presunção deve ser refutada para o prédio. Entretanto, o terreno não é depreciable. Portanto, a presunção de recuperação por meio da venda não deve ser refutada para o terreno. Ocorre que o passivo fiscal diferido deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do prédio por meio do uso e o valor contábil do terreno por meio da venda.

A base fiscal do prédio, se for utilizado, é \$ 30 (60 - 30) e existe a diferença temporária tributável de \$ 60 (90 - 30), resultando no passivo fiscal diferido de \$ 18 (60 a 30%).

A base fiscal do terreno, se for vendido, é \$ 40 e existe a diferença temporária tributável de \$ 20 (60 - 40), resultando no passivo fiscal diferido de \$ 4 (20 a 20%).

Como resultado, se a presunção de recuperação por meio da venda for refutável para o prédio, o passivo fiscal diferido relativo à propriedade para investimento é \$ 22 (18 + 4).

51D. A presunção refutável do item 51C também é aplicável quando o passivo fiscal diferido ou o ativo fiscal diferido resultar da mensuração da propriedade para investimento em combinação de negócios caso a entidade utilize o método do valor justo ao mensurar subsequentemente essa propriedade para investimento.

51E. Os itens 51B a 51D não mudam os requisitos de aplicação dos princípios dos itens 24 a 33 (diferenças temporárias dedutíveis) e dos itens 34 a 36 (prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados) deste Pronunciamento Técnico ao reconhecer e mensurar ativos fiscais diferidos.

52. (Renumerado para 51A).

52A. Em alguns países, o tributo sobre o lucro pode ser devido a uma taxa mais alta ou mais baixa se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Em outros países, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou devido se parte ou todo o lucro líquido ou lucros retidos forem pagos como dividendo aos sócios da entidade. Nesses países, ativos e passivos fiscais correntes ou diferidos são mensurados à alíquota do tributo aplicável a lucros não distribuídos.

52B. (Eliminado).

Exemplo ilustrativo dos itens 52A e 57A

O exemplo a seguir trata da mensuração dos ativos e passivos fiscais diferidos e correntes para a entidade nos lugares onde os tributos sobre a renda são pagáveis a uma alíquota superior sobre lucros não distribuídos (50%) com o valor sendo restituído quando os lucros são distribuídos. A alíquota do tributo sobre lucros distribuídos é 35%. Ao final do período em reporte, 31 de dezembro de 20X1, a entidade não reconhece o passivo relativo a dividendos propostos ou declarados após o final do período. Como consequência, nenhum dividendo é reconhecido no ano de 20X1. O lucro tributável para 20X1 é \$ 100.000,00. A diferença temporária tributável líquida para o ano de 20X1 é de \$ 40.000,00.

A entidade reconhece o passivo fiscal corrente e a despesa tributária corrente de \$ 50.000,00. Nenhum ativo é reconhecido para o valor potencialmente recuperável como resultado de futuros dividendos. A entidade também reconhece o passivo fiscal diferido e a despesa de tributo diferido de \$ 20.000,00 (\$ 40.000,00 a 50%), representando o tributo sobre o lucro que a entidade pagará quando ela recuperar ou liquidar os valores contábeis de seus ativos e passivos com base na alíquota do tributo aplicável aos lucros não distribuídos.

Subsequentemente, em 15 de março de 20X2, a entidade reconhece dividendos de \$ 10.000,00 provenientes de lucros operacionais anteriores como passivo.



Em 15 de março de 20X2 a entidade deve reconhecer a recuperação de tributo sobre o lucro de \$ 1.500,00 (15% dos dividendos reconhecidos como passivo) como ativo fiscal corrente e como redução da despesa tributária corrente de 20X2.

53. Ativos e passivos fiscais diferidos não devem ser descontados (ajustados a valor presente).

54. A determinação confiável de ativos e passivos fiscais diferidos sobre a base descontada a valor presente exige uma programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária. Em diversos casos, essa programação é impraticável ou altamente complexa. Portanto, não é apropriado exigir desconto, a valor presente, de ativos e passivos fiscais diferidos. Permitir, mas não exigir o desconto resultaria em ativos e passivos fiscais diferidos que não seriam comparáveis entre entidades. Portanto, este Pronunciamento não exige nem permite o desconto a valor presente de ativos ou passivos fiscais diferidos.

55. As diferenças temporárias devem ser determinadas por referência ao valor contábil do ativo ou do passivo. Isso se aplica mesmo quando esse valor contábil é ele mesmo determinado em bases descontadas a valor presente, como, por exemplo, no caso de obrigações de benefícios de aposentadoria (ver Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados).

56. O valor contábil do ativo fiscal diferido deve ser revisado ao final de cada período de reporte. A entidade deve reduzir o valor contábil do ativo fiscal diferido na medida em que não seja mais provável que lucro tributável suficiente estará disponível para permitir que o benefício de parte ou de todo aquele ativo fiscal diferido possa ser utilizado. Qualquer redução do ativo fiscal diferido deve ser revertida na medida em que se torne provável que lucro tributável suficiente estará disponível.

Reconhecimento de tributo diferido e corrente

57. A contabilização dos efeitos de tributo diferido e corrente de transação ou outro evento é consistente com a contabilização da própria transação ou do próprio evento. Os itens 58 a 68C implementam esse princípio.

57A. A entidade deve reconhecer o efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos, conforme definido no CPC 48, quando reconhecer o passivo para pagar o dividendo. O efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos está ligado mais diretamente a transações ou a eventos passados que geraram lucros distribuíveis do que às distribuições aos proprietários. Por conseguinte, a entidade deve reconhecer o efeito tributário sobre o rendimento dos dividendos no resultado, em outros resultados abrangentes ou em instrumentos patrimoniais da mesma forma que a entidade originalmente reconheceu essas transações ou eventos passados.

Itens reconhecidos no resultado

58. Os tributos correntes e diferidos devem ser reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período, exceto quando o tributo provenha de:

(a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em um período diferente, fora do resultado, em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido (ver itens 61A a 65); ou

(b) combinação de negócios (exceto a aquisição por entidade de investimento, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, de controlada que deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado) (ver itens 66 a 68).

59. A maior parte dos passivos fiscais diferidos e dos ativos fiscais diferidos surge quando a receita ou a despesa estão incluídas no lucro contábil do período, mas estão incluídas no lucro tributável (prejuízo



fiscal) em período diferente. O tributo diferido resultante deve ser reconhecido no resultado. São exemplos:

(a) receitas de juros, royalties ou dividendos são recebidas em atraso e incluídas no lucro contábil, de acordo com o CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente ou o CPC 48, conforme pertinente, mas são incluídas em lucro tributável (prejuízo fiscal) em regime de caixa; e

(b) custos de ativos intangíveis que tenham sido capitalizados de acordo com o CPC 04 - Ativo Intangível e estão sendo amortizados no resultado, mas foram deduzidos para fins fiscais quando eles foram incorridos.

60. O valor contábil de ativos e passivos fiscais diferidos pode ser alterado, mesmo que não exista nenhuma alteração no valor das diferenças temporárias relacionadas. Isso pode resultar, por exemplo, de:

(a) alteração nas alíquotas do tributo ou na legislação fiscal;

(b) avaliação da recuperabilidade dos ativos fiscais diferidos; ou

(c) alteração na maneira esperada de recuperação de ativo.

O tributo diferido resultante é reconhecido no resultado, exceto quando ele estiver relacionado a itens previamente reconhecidos fora do resultado (ver item 63).

Itens reconhecidos fora da demonstração do resultado

61. (Eliminado).

61A. Tributo corrente ou tributo diferido devem ser reconhecidos fora do resultado se o tributo se referir a itens que são reconhecidos no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado. Portanto, o tributo corrente e o diferido que se relacionam a itens que são reconhecidos no mesmo ou em período diferente:

(a) em outros resultados abrangentes, devem ser reconhecidos em outros resultados abrangentes (ver item 62);

(b) diretamente no patrimônio líquido, devem ser reconhecidos diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A).

62. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exigem ou permitem que itens específicos sejam reconhecidos em outros resultados abrangentes. Exemplos desses itens são:

(a) alteração no valor contábil advinda da reavaliação do Imobilizado, quando legalmente permitida (ver o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado); e

(b) (eliminada);

(c) diferenças de câmbio advindas da conversão de demonstrações contábeis de operação em moeda estrangeira (ver o Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis);

(d) (eliminada).



62A. Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis exigem ou permitem que itens específicos sejam creditados ou debitados diretamente no patrimônio líquido. Exemplos desses itens são:

(a) ajuste no balanço de abertura de lucros retidos resultantes tanto de mudança na política contábil que é aplicada retrospectivamente ou da correção de erro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro); e

(b) valores advindos de reconhecimento inicial do componente de patrimônio de instrumento financeiro híbrido (ver item 23).

63. Em circunstâncias excepcionais, pode ser difícil determinar o valor do tributo corrente e diferido que se relaciona com os itens reconhecidos fora do resultado (em outros resultados abrangentes ou diretamente no patrimônio líquido). Isso pode ser o caso, por exemplo, quando:

(a) existem alíquotas progressivas de tributo sobre o lucro e é impossível determinar a alíquota na qual um componente específico de lucro tributável (prejuízo fiscal) foi tributado;

(b) a alteração na alíquota do tributo ou outras regras fiscais afetam o ativo ou o passivo fiscal diferido relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora de resultado; ou

(c) a entidade determina que um ativo fiscal diferido deva ser reconhecido, ou não deva mais ser reconhecido na sua totalidade, e o ativo fiscal diferido está relacionado (no todo ou em parte) com um item que foi previamente reconhecido fora do resultado.

Nesses casos, o tributo corrente e o tributo diferido relacionados aos itens que são reconhecidos fora de resultado devem estar baseados na alocação proporcional do tributo corrente e diferido da entidade na jurisdição fiscal competente, ou mensurados de acordo com outro método que realize uma alocação mais apropriada nas circunstâncias.

64. A entidade deve transferir a cada período, da reserva de reavaliação para lucros acumulados, o valor igual à diferença entre a depreciação ou amortização de ativo reavaliado e a depreciação ou amortização baseada no custo daquele ativo. O valor transferido deve estar líquido de qualquer tributo diferido relacionado. Considerações similares devem ser aplicadas às transferências feitas na alienação de item do imobilizado.

65. Quando o ativo é reavaliado para fins fiscais e essa reavaliação está relacionada com a reavaliação contábil de período anterior, ou com aquela que se espera seja realizada em período futuro, se permitida legalmente, os efeitos fiscais tanto da reavaliação do ativo quanto do ajuste da base fiscal são reconhecidos em outros resultados abrangentes nos períodos nos quais eles ocorrem. Entretanto, se a reavaliação para fins fiscais não está relacionada à reavaliação contábil de período anterior, ou com aquele que se espera seja realizada em período futuro, os efeitos fiscais do ajuste da base fiscal são reconhecidos no resultado.

65A. Quando a entidade paga dividendos aos seus sócios, pode ser exigida a pagar uma parcela dos dividendos às autoridades tributárias em nome dos sócios. Esse valor é referido como tributo retido na fonte. Esse valor pago ou devido às autoridades tributárias deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

Tributo diferido advindo de combinação de negócios

66. Conforme explicado nos itens 19 e 26(c), diferenças temporárias podem surgir em combinação de negócios. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, a entidade deve reconhecer quaisquer ativos fiscais diferidos resultantes (na medida em que tais ativos fiscais atendam aos critérios de reconhecimento do item 24) ou passivos fiscais diferidos como ativos e



passivos identificáveis na data da aquisição. Consequentemente, aqueles ativos fiscais diferidos e passivos fiscais diferidos afetam o valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho na compra que a entidade reconhece. Entretanto, de acordo com o item 15(a), a entidade não deve reconhecer passivos fiscais diferidos advindos de reconhecimento inicial do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill).

67. Como resultado de combinação de negócios, a probabilidade de realizar o ativo fiscal diferido do adquirente pode ser alterada. O adquirente pode considerar provável que ele irá recuperar seu próprio ativo fiscal diferido que não foi reconhecido antes da combinação de negócios. Por exemplo, o adquirente pode ser capaz de utilizar o benefício de seus prejuízos fiscais não utilizados contra o futuro lucro tributável da entidade adquirida. Alternativamente, como resultado da combinação de negócios, pode não mais ser provável que futuros lucros tributáveis permitam que o ativo fiscal diferido seja recuperado. Nesses casos, o adquirente deve reconhecer uma alteração no ativo fiscal diferido no período da combinação de negócios, mas não o inclui como parte da contabilização para a combinação de negócios. Portanto, o adquirente não leva isso em consideração na mensuração do valor do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou ganho de compra vantajosa que ele reconhece na combinação de negócios.

68. O benefício potencial da compensação de prejuízos fiscais de uma entidade com o lucro da adquirida ou outros ativos fiscais diferidos pode não satisfazer os critérios para reconhecimento em separado quando a combinação de negócios é inicialmente contabilizada, mas pode ser realizada subsequentemente. A entidade deverá reconhecer os benefícios do tributo diferido adquirido que ela realiza depois da combinação de negócios como segue:

(a) benefícios de tributo diferido adquirido reconhecidos dentro do período de mensuração que resultam de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição devem ser aplicados para reduzir o valor contábil de qualquer ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) relacionado com aquela aquisição. Se o valor contábil daquele goodwill é zero, quaisquer benefícios de tributo diferido remanescentes devem ser reconhecidos no resultado;

(b) todos os outros benefícios de tributo diferido adquirido, quando realizados, devem ser reconhecidos no resultado (ou, se este Pronunciamento assim exigir, fora do resultado).

Tributo corrente e diferido advindo de transação com pagamento baseado em ações

68A. Em alguns países, se a entidade receber uma dedução do tributo (um valor que é dedutível para determinar o lucro tributável) que se relaciona com a remuneração paga em ações, opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais da entidade, o valor da dedução do tributo pode divergir da despesa de remuneração acumulada relacionada, e pode surgir em período contábil posterior. Por exemplo, em alguns países a entidade pode reconhecer uma despesa correspondente aos serviços de empregados recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações, e não ter direito à dedução de tributo até que as opções de ações sejam exercidas, com a mensuração da dedução do tributo baseada no preço da ação da entidade na data do exercício.

68B. Da mesma forma como acontece com os gastos com pesquisa tratados nos itens 9 e 26(b) deste Pronunciamento, a diferença entre a base fiscal dos serviços de empregados recebidos até a data (valor permitido pelas autoridades tributárias como dedução em períodos futuros, como no caso de provisão para benefícios pós-emprego - aposentadoria, por exemplo) e o valor contábil zero (por terem esses valores sido considerados como despesa, por exemplo), é uma diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. Noutra situação, se o valor que as autoridades tributárias vierem a permitir como dedução em períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele deve ser estimado com base nas informações disponíveis ao final do período. Por exemplo, se o valor que as autoridades tributárias vierem eventualmente a permitir como dedução nos períodos futuros depende do preço da ação da entidade em data futura, a mensuração da diferença temporária dedutível deve estar baseada no preço da ação da entidade ao final do período.



68C. Conforme indicado no item 68A, o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada, mensurada de acordo com o item 68B) pode divergir da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada. O item 58 do Pronunciamento exige que o tributo corrente e o tributo diferido sejam reconhecidos como receita ou despesa e incluídos no resultado do período exceto quando o tributo advinha de: (a) transação ou evento que é reconhecido no mesmo período ou em período diferente, fora do resultado, ou (b) combinação de negócios (exceto a aquisição por entidade de investimento de controlada que deva ser mensurada ao valor justo por meio do resultado). Se o valor da dedução fiscal (ou dedução fiscal estimada) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada a ela relacionada, isso indica que a dedução fiscal se relaciona não somente com a despesa de remuneração, mas também com um item do patrimônio líquido. Nessa situação, o excesso do tributo corrente ou diferido associado deve ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido.

Apresentação

Ativos e passivos fiscais

69-70. (Eliminados).

Compensação de saldos

71. A entidade deve compensar os ativos fiscais correntes e os passivos fiscais correntes se, e somente se, a entidade:

- (a) tiver o direito legalmente executável para compensar os valores reconhecidos; e
- (b) pretender liquidar em bases líquidas, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

72. Embora os ativos e os passivos fiscais correntes sejam reconhecidos e mensurados separadamente, a compensação no balanço patrimonial está sujeita aos critérios similares àqueles estabelecidos para os instrumentos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. A entidade tem normalmente o direito legalmente executável de compensar o ativo fiscal corrente contra um passivo fiscal corrente quando eles se relacionarem com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária e a legislação tributária permitir que a entidade faça ou receba um único pagamento líquido.

73. Nas demonstrações contábeis consolidadas, o ativo fiscal corrente da entidade em um grupo é compensado contra o passivo fiscal corrente de outra entidade no grupo se, e somente se, as entidades referidas tiverem o direito legalmente executável de fazer ou receber um único pagamento líquido e as entidades pretendam fazer ou receber esse pagamento líquido ou recuperar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

74. A entidade deve compensar os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos se, e somente se:

- (a) a entidade tem o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes; e
- (b) os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos estão relacionados com tributos sobre o lucro lançados pela mesma autoridade tributária:
 - (i) na mesma entidade tributável; ou
 - (ii) nas entidades tributáveis diferentes que pretendem liquidar os passivos e os ativos fiscais correntes em bases líquidas, ou realizar os ativos e liquidar os passivos simultaneamente, em cada período futuro



no qual se espera que valores significativos dos ativos ou passivos fiscais diferidos sejam liquidados ou recuperados.

75. Para evitar a necessidade de programação detalhada da periodicidade da reversão de cada diferença temporária, este Pronunciamento exige que a entidade compense o ativo fiscal diferido contra o passivo fiscal diferido da mesma entidade tributável se, e somente se, eles se referirem ao tributo sobre o lucro lançado pela mesma autoridade tributária e a entidade tenha o direito legalmente executável de compensar os ativos fiscais correntes contra os passivos fiscais correntes.

76. Em raras circunstâncias, a entidade pode ter o direito legalmente executável de compensar, e a intenção de liquidar pelo valor líquido, por alguns períodos, mas não para os outros. Nessas raras circunstâncias, programação detalhada pode ser exigida para estabelecer confiavelmente se o passivo fiscal diferido da entidade tributável resultar em aumentos de pagamentos de tributos no mesmo período em que um ativo fiscal diferido de outra entidade tributável resultar na redução dos pagamentos por aquela segunda entidade tributável.

Despesa tributária

Despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais)

77. A despesa (receita) tributária relacionada a resultado de atividades ordinárias (operacionais) deve ser apresentada na demonstração do resultado.

77A. (Eliminado).

Diferença de câmbio sobre ativo ou passivo diferido no exterior

78. O Pronunciamento Técnico CPC 02 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis exige que determinadas diferenças de câmbio sejam reconhecidas como receita ou despesa, mas não especifica onde tais diferenças devem ser apresentadas na demonstração do resultado abrangente. Consequentemente, onde as diferenças de câmbio sobre ativos ou passivos de tributo estrangeiro diferidos forem reconhecidas na demonstração do resultado abrangente, tais diferenças podem também ser classificadas como despesa (receita) de tributo diferido, se aquela apresentação for considerada como sendo a mais útil para os usuários das demonstrações contábeis.

Divulgação

79. Os principais componentes da despesa (receita) tributária devem ser divulgados separadamente.

80. Os componentes da despesa (receita) tributária podem incluir:

(a) despesa (receita) tributária corrente;

(b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para o tributo corrente de períodos anteriores;

(c) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com a origem e a reversão de diferenças temporárias;

(d) valor da despesa (receita) com tributo diferido relacionado com as alterações nas alíquotas do tributo ou com a imposição de novos tributos;

(e) valor dos benefícios provenientes de prejuízo fiscal não reconhecido previamente, crédito fiscal ou diferença temporária de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa tributária corrente;



(f) valor do benefício de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária não reconhecida previamente de período anterior, o qual é utilizado para reduzir a despesa com tributo diferido;

(g) despesa com tributo diferido proveniente da baixa, ou reversão de baixa anterior, de ativo fiscal diferido de acordo com item 56; e

(h) valor da despesa (receita) tributária relacionada àquelas alterações nas políticas e aos erros contábeis que estão incluídos em lucros ou prejuízos de acordo com Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, porque tais valores não podem ser contabilizadas retrospectivamente.

81. O que está descrito a seguir também deve ser divulgado separadamente:

(a) tributos diferido e corrente somados relacionados com os itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido (ver item 62A);

(ab) valor do tributo sobre o lucro relacionado a cada componente de outros resultados abrangentes (ver o item 62 e o Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis);

(b) (eliminada);

(c) explicação do relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil em uma ou em ambas as seguintes formas:

(i) conciliação numérica entre despesa (receita) tributária e o produto do lucro contábil multiplicado pelas alíquotas aplicáveis de tributos, evidenciando também as bases sobre as quais as alíquotas aplicáveis de tributos estão sendo computadas; ou

(ii) conciliação numérica entre a alíquota média efetiva de tributo e a alíquota aplicável, divulgando também a base sobre a qual a alíquota aplicável de tributo é computada;

(d) explicação das alterações nas alíquotas aplicáveis de tributos comparadas com o período contábil anterior;

(e) valor (e a data de expiração, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados, e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum ativo fiscal diferido está sendo reconhecido no balanço patrimonial;

(f) valor total das diferenças temporárias associadas com investimento em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures), em relação às quais os passivos fiscais diferidos não foram reconhecidos (ver item 39);

(g) com relação a cada tipo de diferença temporária e a cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:

(i) valor dos ativos e passivos fiscais diferidos reconhecidos no balanço patrimonial para cada período apresentado;

(ii) valor da receita ou despesa fiscal diferida reconhecida no resultado, se esta não é evidente a partir das alterações nos valores reconhecidos no balanço;

(h) com relação a operações descontinuadas, a despesa tributária relacionada a:

(i) ganho ou perda com a descontinuidade; e



(ii) resultado das atividades ordinárias (operacionais) da operação descontinuada para o período, juntamente com os valores correspondentes a cada período anterior apresentado;

(i) valor dos efeitos tributários de dividendos aos sócios da entidade que foram propostos ou declarados antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão, mas não estão reconhecidos como passivo nas demonstrações contábeis;

(j) se a combinação de negócios na qual a entidade é a adquirente causa alteração no valor reconhecido do seu ativo fiscal diferido pré-aquisição (ver item 67), o valor daquela alteração; e

(k) se os benefícios do tributo diferido adquiridos em combinação de negócios não são reconhecidos na data da aquisição, mas são reconhecidos após a data da aquisição (ver o item 68), uma descrição do evento ou alteração nas circunstâncias que causaram o reconhecimento dos benefícios do tributo diferido.

82. A entidade deve divulgar o valor do ativo fiscal diferido e a natureza da evidência que comprova o seu reconhecimento, quando:

(a) a utilização do ativo fiscal diferido depende de lucros futuros tributáveis superiores aos lucros advindos da reversão de diferenças temporárias tributáveis existentes; e

(b) a entidade tenha sofrido prejuízo quer no período corrente quer no período precedente na jurisdição fiscal com o qual o ativo fiscal diferido está relacionado.

82A. Nas circunstâncias descritas no item 52A, a entidade deve divulgar a natureza dos potenciais efeitos do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. Além disso, a entidade deve divulgar os valores dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro facilmente determináveis, e se existem quaisquer efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que não sejam facilmente determináveis.

83. (Eliminado).

84. As divulgações exigidas pelo item 81(c) possibilitam aos usuários de demonstrações contábeis entenderem se o relacionamento entre a despesa (receita) tributária e o lucro contábil é incomum e entenderem os fatores significativos que poderiam afetar o relacionamento no futuro. O relacionamento entre despesa (receita) tributária e lucro contábil pode ser afetado por fatores como: receita que é isenta de tributação, despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal), o efeito dos prejuízos fiscais e o efeito de alíquotas de tributação de fisco estrangeiro.

85. Ao explicar o relacionamento entre despesa (receita) tributária e o lucro contábil, a entidade usa a alíquota de tributo aplicável que proporciona a informação mais significativa aos usuários de suas demonstrações contábeis. Muitas vezes, a alíquota mais significativa é a alíquota doméstica do tributo no país no qual a entidade está domiciliada, agregando a alíquota aplicada para tributos nacionais com as alíquotas aplicadas para quaisquer tributos locais que são computadas em um nível substancialmente similar de lucro tributável (prejuízo fiscal). Entretanto, para a entidade que opera em diversas jurisdições, pode ser mais significativo agregar conciliações separadas elaboradas mediante utilização da alíquota doméstica em cada jurisdição individual.

O exemplo a seguir ilustra como a seleção da alíquota do tributo afeta a apresentação da conciliação numérica.

Exemplo ilustrativo do item 85



Em 19X2, a entidade tem lucro contábil na sua própria jurisdição (país A) de \$ 1.500 (19X1: \$ 2.000) e no país B de \$ 1.500 (19X1: 500). A alíquota é de 30% no país A e de 20% no país B. No país A, as despesas de \$ 100 (19X1: \$ 200) não são dedutíveis para fins fiscais.

O que segue é um exemplo da conciliação para a alíquota do tributo doméstico.

| | 19X1 \$ | 19X2 \$ |
|---|---------|---------|
| Lucro contábil | 2.500 | 3.000 |
| Tributo na alíquota doméstica de 30% | 750 | 900 |
| Efeito fiscal das despesas não dedutíveis para fins fiscais | 60 | 30 |
| Efeito das alíquotas de tributos menores no País B | (50) | (150) |
| Despesa tributária | 760 | 780 |

O que segue é um exemplo da conciliação elaborada agregando conciliações separadas para cada jurisdição nacional. Por esse método, o efeito das diferenças entre a alíquota de tributação doméstica da própria entidade que apresenta o relatório e a alíquota doméstica em outras jurisdições não aparece como item separado na conciliação. A entidade pode necessitar discutir o efeito de mudanças significativas nas alíquotas, ou na composição dos lucros obtidos em diferentes jurisdições, a fim de explicar as mudanças nas alíquotas aplicáveis de tributo conforme exigido pelo item 81(d).

| | 19X1 \$ | 19X2 \$ |
|---|---------|---------|
| Lucro contábil | 2.500 | 3.000 |
| Tributo nas alíquotas domésticas aplicáveis aos lucros no país de interesse | 700 | 750 |
| Efeito fiscal das despesas não dedutíveis para fins fiscais | 60 | 30 |
| Despesa tributária | 760 | 780 |

86. A alíquota média efetiva de tributos é a despesa (receita) tributária dividida pelo lucro contábil.

87. Frequentemente é impraticável computar o valor de passivos fiscais diferidos não reconhecidos advindos de investimento em controladas, filiais e coligadas e interesses em empreendimentos sob controle conjunto (ver item 39). Portanto, este Pronunciamento exige que a entidade divulgue o valor total de diferenças temporárias subjacentes, mas não exige a divulgação de passivos fiscais diferidos. Entretanto, onde praticável, as entidades são encorajadas a divulgar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos porque os usuários da demonstração contábil podem considerar tais informações úteis.

87A. O item 82A exige que a entidade divulgue a natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos seus sócios. A entidade divulga as características importantes dos sistemas de tributação e os fatores que afetam o valor dos potenciais efeitos fiscais dos dividendos.

87B. Algumas vezes não seria praticável computar o valor total dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos aos sócios. Esse pode ser o caso, por exemplo,



quando a entidade possui grande número de controladas estrangeiras. Entretanto, mesmo em tais circunstâncias, algumas parcelas do valor total podem ser facilmente determináveis. Por exemplo, em um grupo econômico consolidado, a empresa controladora e algumas de suas controladas podem ter pago tributo a uma alíquota mais alta sobre lucros não distribuídos e estar cientes do valor que seria restituído sobre o pagamento de futuros dividendos aos sócios de lucros retidos consolidados. Nesse caso, o valor reembolsável deve ser divulgado. Se aplicável, a entidade também deve divulgar que existem efeitos potenciais adicionais de tributos sobre o lucro não facilmente determináveis. Nas demonstrações contábeis separadas da empresa controladora, se houver, a divulgação dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro está relacionada aos lucros retidos da empresa controladora.

87C. A entidade obrigada a fazer a divulgação descrita no item 82A também pode ser exigida a fazer divulgações relacionadas com diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas, filiais e coligadas ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto (joint ventures). Nesses casos, a entidade considera isso para determinar a informação a ser divulgada conforme o item 82A. Por exemplo, a entidade pode ser solicitada a divulgar o valor agregado de diferenças temporárias associadas com investimentos em controladas para os quais nenhum passivo fiscal diferido tenha sido reconhecido (ver item 81(f)). Se for impraticável computar os valores dos passivos fiscais diferidos não reconhecidos (ver item 87), podem existir valores de potenciais efeitos da tributação de dividendos não facilmente determináveis relacionados com essas controladas.

88. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados a tributo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir, por exemplo, de disputas não resolvidas com autoridades tributárias. Similarmente, quando as alterações nas alíquotas e leis fiscais são aprovadas ou anunciadas após período que está sendo reportado, a entidade divulga quaisquer efeitos significativos daquelas alterações em seus ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver o Pronunciamento Técnico CPC 24 - Evento Subsequente).

89-93. (Eliminados).

94. A entidade não deve ajustar a contabilidade para combinações de negócios realizadas anteriormente à vigência deste Pronunciamento se os benefícios fiscais não satisfizeram os critérios para reconhecimento separado na data da aquisição e foram reconhecidos após a data de aquisição, a menos que os benefícios sejam reconhecidos dentro do período de mensuração e resultem de novas informações sobre fatos e circunstâncias que existiam na data da aquisição. Outros benefícios fiscais reconhecidos devem ser registrados no resultado (ou, caso este Pronunciamento assim o exija, fora do resultado).

95-98G. (Eliminados).

98H. A entidade deve aplicar essas alterações retrospectivamente, de acordo com o CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. No entanto, na aplicação inicial das alterações (itens 27A, 29 e 29A), a alteração no patrimônio líquido de abertura do período comparativo mais antigo pode ser reconhecida em lucros acumulados de abertura (ou em outro componente do patrimônio líquido, conforme o caso), sem atribuir a mudança entre a abertura de lucros acumulados e de outros componentes do patrimônio líquido. Se a entidade aplicar esse dispositivo, ela deve divulgar esse fato.

Apêndice A - Exemplos de diferença temporária

O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento.

A. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferenças temporárias tributáveis

Todas as diferenças temporárias tributáveis dão margem ao passivo fiscal diferido.

Transações que afetam o resultado



1. A receita de juros é recebida posteriormente e incluída no lucro contábil em base proporcional de tempo, mas é incluída no lucro tributável em regime de caixa.
2. A receita da venda de mercadorias é incluída no lucro contábil quando as mercadorias são entregues, mas é incluída no lucro tributável quando o pagamento é recebido (observação: conforme explicado em B3 abaixo, também existe diferença temporária dedutível associada com qualquer estoque relacionado).
3. A depreciação do ativo é acelerada para fins fiscais.
4. Os custos de desenvolvimento foram capitalizados e serão amortizados na demonstração do resultado, mas foram deduzidos para determinar o lucro tributável no período em que eles foram incorridos.
5. Despesas antecipadas já foram deduzidas com base no regime de caixa para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores.

Transações que afetam o balanço patrimonial

6. A depreciação de ativo não é dedutível para fins fiscais e nenhuma dedução estará disponível para fins fiscais quando o ativo for vendido ou sucateado. (Observação: o item 15(b) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante a menos que o ativo tenha sido adquirido em combinação de negócios; consultar também o item 22 do Pronunciamento).
7. O tomador de empréstimo registra o empréstimo conforme os recursos são recebidos (que será igual ao valor devido no vencimento), menos os custos da operação. Subsequentemente, o valor contábil do empréstimo é aumentado pela amortização dos custos da operação para apuração dos lucros contábeis. Os custos de transação foram deduzidos para fins fiscais no período em que o empréstimo foi reconhecido pela primeira vez. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação já deduzidos para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores, menos o valor acumulado amortizado para lucro contábil; e (2) como o reconhecimento inicial do empréstimo afeta o lucro tributável, a exceção no item 15 (b) do Pronunciamento não se aplica. Portanto, o tomador de empréstimo reconhece o passivo fiscal diferido).
8. Um empréstimo a pagar foi mensurado no reconhecimento inicial pelo valor obtido líquido dos custos de transação. Os custos de transação são amortizados para o lucro contábil ao longo da vida do empréstimo. Esses custos de transação não são dedutíveis para determinar o lucro tributável de períodos futuros, corrente ou anteriores. (Observações: (1) a diferença temporária tributável é o valor dos custos de transação não amortizados; e (2) o item 15(b) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).
9. O componente passivo de instrumento financeiro composto (por exemplo, título conversível) é mensurado por intermédio de desconto no valor reembolsável no vencimento (consultar Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação). O desconto não é dedutível para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Ajustes a valor justo e reavaliação

10. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo que excede o custo, mas o ajuste equivalente pode, conforme a legislação tributária, não ter efeito para fins fiscais.
11. A entidade, quando a legislação permite, pode reavaliar o ativo imobilizado (sob o tratamento do modelo de reavaliação no Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado), mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais (Observação: o item 61A do Pronunciamento exige que o tributo diferido relacionado seja reconhecido em outros resultados abrangentes).



Combinação de negócios e consolidação

12. O valor contábil de ativo é aumentado para o valor justo na combinação de negócios e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observar que no reconhecimento inicial o passivo fiscal diferido resultante aumenta o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou reduz o valor de qualquer ganho de compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 do Pronunciamento).

13. Reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) podem não ser dedutíveis para determinar o lucro tributável e o custo do goodwill não ser dedutível na alienação do negócio. (Observar que o item 15(a) do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante).

14. Perdas não realizadas resultantes de transações internas ao grupo são eliminadas pela inclusão no valor contábil do estoque ou imobilizado.

15. Lucros retidos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos sob controle conjunto estão incluídos nos lucros retidos consolidados, mas o tributo sobre o lucro será devido se os lucros são distribuídos para a empresa controladora que apresenta o relatório. (Observação: o item 39 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária não venha a ser revertida no futuro previsível).

16. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou interesses em empreendimentos sob controle conjunto são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 39 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do passivo fiscal diferido resultante se a empresa controladora, investidor ou participante do investimento conjunto são capazes de controlar a periodicidade da reversão da diferença temporária e seja provável que a diferença temporária venha a ser revertida no futuro previsível).

17. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos na sua moeda funcional, mas o lucro tributável ou prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver uma diferença temporária tributável, o passivo fiscal diferido resultante é reconhecido (item 41 do Pronunciamento); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 do Pronunciamento).

Hiperinflação

18. Ativos não monetários são atualizados monetariamente em termos da unidade de medida corrente ao final do período de apresentação do relatório (consultar Pronunciamento Técnico CPC 42 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária e nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais. (Observações: (1) o tributo diferido é reconhecido no resultado; e (2) se, além da atualização monetária, os ativos não monetários também são reavaliados, o tributo diferido relacionado com a reavaliação é reconhecido em outros resultados abrangentes, e o tributo diferido relacionado com a atualização monetária é reconhecido no resultado).

B. Exemplos de circunstâncias que dão margem a diferença temporária dedutível

Todas as diferenças temporárias dedutíveis dão origem a ativos fiscais diferidos. Entretanto, alguns ativos fiscais diferidos podem não satisfazer os critérios de reconhecimento do item 24 do Pronunciamento.

Transações que afetam o resultado



1. Custos de benefícios de aposentadoria são deduzidos para determinar o lucro contábil enquanto o serviço é fornecido pelo empregado, mas podem não ser dedutíveis na determinação do lucro tributável até que a entidade pague os benefícios de aposentadoria ou contribuições para o fundo de pensão. (Observação: diferenças temporárias dedutíveis similares surgem quando outras despesas, tais como despesas de garantia do produto ou juros, são dedutíveis em regime de caixa para determinar o lucro tributável).
2. A depreciação acumulada do ativo nas demonstrações contábeis é maior do que a depreciação acumulada permitida até o final do período que está sendo reportado para fins fiscais.
3. O custo de estoques vendidos antes do final do período que está sendo reportado é deduzido para determinar o lucro contábil quando as mercadorias ou serviços são entregues, mas é dedutível na determinação do lucro tributável quando o dinheiro é recebido. (Observação: conforme explicado em A2 acima, existe também uma diferença temporária tributável associada com contas a receber de cliente relacionadas).
4. O valor líquido realizável de item de estoque, ou o valor recuperável de item do ativo imobilizado, é menor do que o valor contábil, e a entidade por essa razão reduz o valor contábil do ativo, mas essa redução é ignorada para fins fiscais até que o ativo seja vendido.
5. Os gastos com pesquisa (ou organização ou outros custos de início de operação) são reconhecidos como despesa na apuração do lucro contábil, mas somente são permitidos como dedução para determinar o lucro tributável em período posterior.
6. A receita é diferida no balanço patrimonial, mas já foi incluída no lucro tributável nos períodos corrente ou anterior.
7. A subvenção governamental que é incluída no balanço patrimonial como receita diferida não será tributável em períodos futuros. (Observação: o item 24 do Pronunciamento proíbe o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante; consultar também o item 33 do Pronunciamento).

Ajustes a valor justo e reavaliação

8. Ativos financeiros ou investimentos em imóveis são registrados contabilmente ao valor justo, o qual é menor do que o custo, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.

Combinação de negócios e consolidação

9. O passivo é reconhecido ao seu valor justo em combinação de negócios, mas nenhuma das despesas relacionadas é deduzida para determinar o lucro tributável até um período posterior. (Observar que o ativo fiscal diferido resultante reduz o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) ou aumenta o valor de qualquer ganho por compra vantajosa reconhecido. Ver o item 66 do Pronunciamento).
10. (Eliminado).
11. Lucros não realizados resultantes de transações internas ao grupo são eliminados do valor contábil dos ativos, como estoque ou ativo imobilizado, mas nenhum ajuste equivalente é feito para fins fiscais.
12. Investimentos em controladas, filiais ou coligadas estrangeiras ou participações em empreendimentos sob controle conjunto no exterior são afetados pelas mudanças nas taxas de câmbio. (Observações: (1) pode haver uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; e (2) o item 44 do Pronunciamento exige o reconhecimento do ativo fiscal diferido resultante na medida em que, e somente na medida em que, é provável que: (a) a diferença temporária seja



revertida em futuro previsível; e (b) haverá lucro tributável disponível contra o qual a diferença temporária possa ser utilizada).

13. Os ativos e passivos não monetários da entidade são medidos nas suas moedas funcionais, mas o lucro tributável ou o prejuízo fiscal é determinado em moeda diferente. (Observações: (1) pode haver tanto uma diferença temporária tributável ou uma diferença temporária dedutível; (2) onde houver diferença temporária dedutível, o ativo fiscal diferido resultante é reconhecido na medida em que seja provável que lucro tributável suficiente esteja disponível (item 41 do Pronunciamento); e (3) o tributo diferido é reconhecido no resultado; consultar item 58 do Pronunciamento).

C. Exemplos de circunstâncias em que o valor contábil de ativo ou passivo é igual à sua base fiscal

1. As despesas provisionadas já foram deduzidas para determinar o passivo fiscal corrente da entidade para os períodos atual ou anteriores.

2. O empréstimo a pagar é medido pelo valor originalmente recebido, e esse valor é o mesmo que o valor a pagar no vencimento final do empréstimo.

3. Despesa apropriada que nunca será dedutível para fins fiscais.

4. Receita apropriada por competência que nunca será tributável.

Apêndice B - Exemplos ilustrativos

O Apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento. Os extratos dos balanços patrimoniais e demonstrações do resultado são fornecidos para mostrar os efeitos nessas demonstrações contábeis das transações descritas abaixo. Esses extratos não necessariamente estão de acordo com todos os requisitos de divulgação e apresentação de outros Pronunciamentos.

Todos os exemplos neste apêndice supõem que as entidades relacionadas não têm nenhuma outra transação além daquelas descritas.

Exemplo 1 - Ativos depreciáveis

A entidade compra equipamento por \$ 10.000 e deprecia-o em bases lineares durante a sua vida útil esperada de cinco anos. Para fins fiscais, o equipamento é depreciado a 25% ao ano de forma linear. Os prejuízos fiscais, na jurisdição onde está localizada a entidade, podem ser compensados contra lucro tributável dos cinco anos anteriores. No ano 0, o lucro tributável da entidade era \$ 5.000. A alíquota do tributo é de 40%.

A entidade recuperará o valor contábil do equipamento usando-o para fabricar mercadorias para revenda. Portanto, o cálculo do tributo atual da entidade é o seguinte:

Ano (\$)

1

2

3

4

5



Receita tributável

2.000

2.000

2.000

2.000

2.000

Depreciação para fins fiscais

2.500

2.500

2.500

2.500

0

Lucro tributável (perda fiscal)

(500)

(500)

(500)

(500)

2.000

Despesa (receita) tributária corrente a 40%

(200)

(200)

(200)

(200)

800

A entidade reconhece o ativo fiscal corrente ao final dos anos 1 a 4 porque ela recupera o benefício do prejuízo fiscal contra o lucro tributável do ano 0.



As diferenças temporárias associadas com o equipamento e o ativo e o passivo fiscal diferido resultante e a receita e a despesa tributária diferida são como segue:

Ano (\$)

1

2

3

4

5

Valor contábil

8.000

6.000

4.000

2.000

0

Base do tributo

7.500

5.000

2.500

0

0

Diferença temporária tributável

500

1.000

1.500

2.000

0

Passivo fiscal diferido de abertura



0

200

400

600

800

Despesa (receita) tributária diferida

200

200

200

200

(800)

Passivo fiscal diferido no fechamento

200

400

600

800

0

A entidade reconhece o passivo fiscal diferido nos anos 1 a 4 porque a reversão da diferença temporária tributável cria uma receita tributável nos anos subsequentes. A demonstração do resultado da entidade é o seguinte:

Ano (\$)

1

2

3

4

5

Receita



2.000

2.000

2.000

2.000

2.000

Depreciação

2.000

2.000

2.000

2.000

2.000

Lucro antes do tributo

0

0

0

0

0

Despesa (receita) tributária corrente

(200)

(200)

(200)

(200)

800

Despesa (receita) tributária diferida

200

200



200

200

(800)

Despesa (receita) tributária total

0

0

0

0

0

Lucro para o período

0

0

0

0

0

Exemplo 2 - Ativos e passivos fiscais diferidos

O exemplo trata de entidade durante um período de dois anos, X5 e X6. Em X5 a alíquota de tributo sobre o lucro vigente era de 40% do lucro tributável. Em X6 a alíquota de tributo sobre o lucro vigente era de 35% do lucro tributável.

Doações para caridade são reconhecidas como despesa quando elas são pagas e não são dedutíveis para fins fiscais.

Em X5, a entidade foi notificada pelas autoridades competentes de que elas pretendiam impetrar uma ação contra a entidade relacionada à emissão de enxofre. Embora em dezembro de X6 a ação ainda não tenha sido apresentada nos tribunais, a entidade reconheceu um passivo de \$ 700 em X5, sendo a sua melhor estimativa da multa advinda da ação. Multas não são dedutíveis para fins fiscais.

Em X2, a entidade incorreu em \$ 1.250 de custos relacionados ao desenvolvimento de novo produto. Esses custos foram deduzidos para fins fiscais em X2. Para fins contábeis, a entidade capitalizou esse gasto e amortizou-o em bases lineares durante cinco anos. Em 31/12/X4, o saldo não amortizado desses custos de desenvolvimento de produto era de \$ 500.

Em X5, a entidade celebrou contrato com seus empregados para fornecer benefícios de planos de saúde para os aposentados. A entidade reconhece como despesa o custo desse plano, na medida em que os empregados fornecem serviços. Nenhum pagamento para os aposentados foi feito por esses benefícios em X5 ou X6. Os custos do plano de saúde são dedutíveis para fins fiscais quando os pagamentos são



feitos aos aposentados. A entidade avaliou que é provável que vá existir lucro tributável disponível contra o qual qualquer ativo fiscal diferido resultante possa ser utilizado.

Os edifícios são depreciados para fins contábeis a 5% ao ano em base linear e a 10% ao ano em bases lineares para fins fiscais. Os veículos são depreciados para fins contábeis a 20% ao ano em bases lineares e a 25% ao ano em bases lineares para fins fiscais. A depreciação total do ano é debitada para fins contábeis no ano em que o ativo é adquirido.

Em 01/01/X6, o edifício foi reavaliado em \$ 65.000 e a entidade estimou que a vida útil remanescente do edifício era de 20 anos a partir da data da reavaliação. A reavaliação não afetou o lucro tributável em X6 e as autoridades tributárias não ajustaram a base fiscal do edifício para refletir a reavaliação. Em X6, a entidade transferiu \$ 1.033 da reserva de reavaliação para lucros acumulados. Isso representa a diferença de \$ 1.590 entre a depreciação real do edifício (\$ 3.250) e a depreciação equivalente com base no custo do edifício (\$ 1.660, o qual é o valor contábil em 01/01/X6 de \$ 33.200 dividido pela vida útil remanescente de 20 anos), menos o tributo diferido relacionado de \$ 557 (consultar item 64 do Pronunciamento).

Despesa tributária corrente

\$

\$

X5

X6

Lucro contábil

8.775

8.740

Adições

Depreciação para fins contábeis

4.800

8.250

Doações para caridade

500

350

Multa por poluição ambiental

700

-



Custos de desenvolvimento de produto

250

250

Benefícios de plano de saúde

2.000

1.000

17.025

18.590

Exclusões

Depreciação para fins fiscais

(8.100)

(11.850)

Lucro tributável

8.925

6.740

Despesa fiscal corrente a 40%

3.570

Despesa fiscal corrente a 35%

2.359

Valores contábeis do ativo imobilizado

\$

\$

\$

Custo

Edifício

Veículos



Total

Saldo em 31/12/X4

50.000

10.000

60.000

Adições X5

6.000

-

6.000

Saldo em 31/12/X5

56.000

10.000

66.000

Eliminação da depreciação acumulada na reavaliação em 01/01/X6

(22.800)

-

(22.800)

Reavaliação em 01/01/X6

31.800

-

31.800

Saldo em 01/01/X6

65.000

10.000

75.000

Adições X6



-

15.000

15.000

65.000

25.000

90.000

Depreciação acumulada

5%

20%

Saldo em 31/12/X4

20.000

4.000

24.000

Depreciação X5

2.800

2.000

4.800

Saldo em 31/12/X5

22.800

6.000

28.800

Reavaliação em 01/01/X6

(22.800)

-

(22.800)

Saldo em 01/01/X6



-

6.000

6.000

Depreciação X6

3.250

5.000

8.250

Saldo em 31/12/X6

3.250

11.000

14.250

Saldo Contábil

31/12/X4

30.000

6.000

36.000

31/12/X5

33.200

4.000

37.200

31/12/X6

61.750

14.000

75.750

Base fiscal do ativo imobilizado

\$



\$

\$

Custo

Edifício

Veículos

Total

Saldo em 1/12/X4

50.000

10.000

60.000

Adições X5

6.000

-

6.000

Saldo em 31/12/X5

56.000

10.000

66.000

Adições X6

-

15.000

15.000

Saldo em 31/12/X6

56.000

25.000

81.000



Depreciação acumulada

10%

25%

Saldo em 31/12/X4

40.000

5.000

45.000

Depreciação X5

5.600

2.500

8.100

Saldo em 31/12/X5

45.600

7.500

53.100

Depreciação X 6

5.600

6.250

11.850

Saldo em 31/12/X6

51.200

13.750

64.950

Base Fiscal

31/12/X4

10.000



5.000

15.000

31/12/X5

10.400

2.500

12.900

31/12/X6

4.800

11.250

16.050

Ativos e passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X4

\$

\$

\$

Saldo

Contábil

Base Fiscal

Diferenças

temporárias

Contas a receber

500

500

-

Estoque

2.000

2.000



-

Custos de desenvolvimento de produto

500

-

500

Investimentos

33.000

33.000

-

Imobilizado

36.000

15.000

21.000

TOTAL DO ATIVO

72.000

50.500

21.500

Tributo sobre o lucro corrente a pagar

3.000

3.000

-

Contas a pagar

500

500

-

Multas a pagar



-

-

-

Passivo por benefícios de plano de saúde

-

-

-

Dívidas a longo prazo

20.000

20.000

-

Tributo sobre o lucro diferido

8.600

8.600

-

TOTAL DO PASSIVO

32.100

32.100

Capital social

5.000

5.000

-

Reserva de reavaliação

-

-

-



Lucros acumulados

34.900

13.400

-

TOTAL DO PASSIVO E DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

72.000

50.500

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

21.500

Passivo fiscal diferido

21.500 a 40%

8.600

Ativo fiscal diferido

-

-

-

Passivo fiscal diferido líquido

8.600

Ativos e passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X5

Saldo

Contábil

Base Fiscal

Diferenças temporárias

Contas a receber

500

500



-

Estoque

2.000

2.000

-

Custos de desenvolvimento de produto

250

-

250

Investimentos

33.000

33.000

-

Imobilizado

37.200

12.900

24.300

TOTAL DO ATIVO

72.950

48.400

24.550

Tributo sobre o lucro corrente a pagar

3.570

3.570

-

Contas a pagar



500

500

-

Multas a pagar

700

700

-

Passivo por benefícios de plano de saúde

2.000

-

(2.000)

Dívidas a longo prazo

12.475

12.475

-

Tributo sobre o lucro diferido

9.020

9.020

-

TOTAL DO PASSIVO

28.265

26.265

(2.000)

Capital Social

5.000

5.000



-

Reserva de reavaliação

-

-

-

Lucros acumulados

39.685

17.135

-

TOTAL DO PASSIVO E DO PAT. LÍQUIDO

72.950

48.400

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

22.550

Passivo fiscal diferido

24.550 a 40%

9.820

Ativo fiscal diferido

(2.000 a 40%)

(800)

Passivo fiscal diferido líquido

9.020

Menos: Passivo fiscal diferido na abertura

(8.600)

Despesa (receita) fiscal diferida referente a origem e reversão de diferenças temporárias

420



Ativos, passivos fiscais diferidos e despesas em 31/12/X6

Saldo Contábil

Base Fiscal

Diferenças temporárias

Contas a receber

500

500

-

Estoque

2.000

2.000

-

Custos de desenvolvimento de produto

-

-

-

Investimentos

33.000

33.000

-

Imobilizado

75.750

16.050

59.700

TOTAL DO ATIVO

111.250



51.550

59.700

Tributo sobre o lucro corrente a pagar

2.359

2.359

-

Contas a pagar

500

500

-

Multas a pagar

700

700

-

Passivo por benefícios de plano de saúde

3.000

-

(3.000)

Dívidas a longo prazo

12.805

12.805

-

Tributo sobre o lucro diferido

19.845

19.845

-



TOTAL DO PASSIVO

39.209

36.209

(3.000)

Capital Social

5.000

5.000

-

Reserva de reavaliação

19.637

-

Lucros acumulados

47.404

19.341

-

TOTAL DO PASSIVO E DO PAT. LÍQUIDO

111.250

51.550

DIFERENÇAS TEMPORÁRIAS

56.700

Passivo fiscal diferido

59.700 a 35%

20.895

Ativo fiscal diferido

(3.000 a 35%)

(1.050)



Passivo fiscal diferido líquido

19.845

Menos: Passivo fiscal diferido na abertura

(9.020)

Ajuste no passivo fiscal diferido de abertura resultante da redução na alíquota do tributo

22.550 a 5%

1.127

Tributo diferido atribuível à reserva de reavaliação

31.800 a 35%

(11.130)

Despesa (receita) fiscal diferida relacionada com a origem e reversão de diferenças temporárias

822

Exemplo 3 - Combinação de negócios

Em 1º de janeiro de X5, a entidade A adquiriu 100 por cento das ações da entidade B a um custo de \$ 600. Na data da aquisição, a base fiscal na jurisdição fiscal de A, dos investimentos de A em B é de \$ 600. As reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não são dedutíveis para fins fiscais, e o custo desse ágio também não seria dedutível se B fosse alienar seus negócios subjacentes. A alíquota do tributo na jurisdição fiscal de A é de 30 por cento, e a alíquota do tributo na jurisdição fiscal de B é de 40 por cento.

O valor justo dos ativos identificáveis adquiridos e os passivos assumidos (excluindo os ativos e passivos fiscais diferidos) por A são demonstrados na tabela a seguir, juntamente com suas bases fiscais na jurisdição fiscal de B e as diferenças temporárias resultantes.

Valores reconhecidos na aquisição

Base Fiscal

Diferenças Temporárias

Imobilizado

270

155

115

Contas a receber



210

210

-

Estoque

174

124

50

Obrigações por benefícios de aposentadoria

(30)

-

(30)

Contas a pagar

(120)

(120)

-

Ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, excluindo tributo diferido

504

369

135

O ativo fiscal diferido das obrigações por benefícios de aposentadoria é compensado contra os passivos fiscais diferidos advindos do imobilizado e estoque (consultar item 74 do Pronunciamento).

Nenhuma dedução está disponível na jurisdição fiscal de B para o custo do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill). Portanto, a base fiscal do goodwill na jurisdição de B é zero. Entretanto, de acordo com o item 15(a) do Pronunciamento, A não reconhece nenhum passivo fiscal diferido para a diferença temporária tributável associada com o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura na jurisdição fiscal de B.

O valor contábil, nas demonstrações contábeis consolidadas de A, de seus investimentos em B é apurado como segue:

Valor justo de ativos identificáveis adquiridos e passivos assumidos, excluindo tributo diferido

504



Passivo fiscal diferido (135 a 40%)

(54)

Valor justo de bens identificáveis adquiridos e passivos assumidos

450

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

150

Valor contábil

600

Porque, na data da aquisição, a base fiscal na jurisdição fiscal de A do investimento de A em B é \$ 600, nenhuma diferença temporária está associada na jurisdição fiscal de A com o investimento.

Durante X5, o patrimônio líquido de B (incorporando os ajustes do valor justo produzido como resultado das combinações de negócios) mudou como segue:

Em 1º de janeiro de X5

450

Lucro retido em X5 (lucro líquido de \$ 150, menos dividendo a

pagar de \$ 80)

70

Em 31 de dezembro de X5

520

A reconhece um passivo para algum tributo retido na fonte ou outros tributos que irão incorrer nos dividendos a receber de \$ 80.

Em 31 de dezembro de X5, o valor contábil dos investimentos de A em B, excluindo dividendos a receber, é a seguinte:

Ativos Líquidos de B

520

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

150

Valor contábil

670



A diferença temporária associada com o correspondente investimento de A é \$ 70. Esse valor é igual ao lucro retido acumulado desde a data da aquisição.

Se A determinou que ela não irá vender o investimento em futuro previsível e que B não irá distribuir seus lucros retidos em futuro previsível, nenhum passivo fiscal diferido é reconhecido com relação ao investimento de A em B (consultar itens 39 e 40 do Pronunciamento). Observar que essa exceção se aplicaria a um investimento em coligada somente se existisse contrato exigindo que os lucros da coligada não fossem distribuídos em futuro previsível (consultar item 42 do Pronunciamento). A divulga o valor da diferença temporária para a qual nenhum tributo diferido é reconhecido, quer dizer, \$ 70 (consultar item 81(f) do Pronunciamento).

Se A espera vender o investimento em B, ou se B distribuir seus lucros retidos em futuro previsível, A reconhece um passivo fiscal diferido na medida em que se espera que a diferença temporária seja revertida. A alíquota do tributo reflete a maneira pela qual A espera recuperar o valor contábil de seu investimento (consultar item 51 do Pronunciamento). A reconhece o tributo diferido em outros resultados abrangentes na medida em que o tributo diferido resulta de diferenças de conversão de moeda estrangeira que foram reconhecidas em outros resultados abrangentes (item 61A do Pronunciamento). A divulga separadamente:

o valor do tributo diferido que foi reconhecido em outros resultados abrangentes (item 81(ab) do Pronunciamento); e

o valor de qualquer diferença temporária remanescente que não se espera que seja revertida em futuro previsível e para a qual, portanto, nenhum tributo diferido é reconhecido (consultar item 81(f) do Pronunciamento).

Exemplo 4 - Instrumentos financeiros compostos

A entidade recebe um empréstimo conversível sem juros de \$ 1.000 em 31 de dezembro de X4, reembolsável pelo valor nominal em 1º de janeiro de X8. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação, a entidade classifica o componente de dívida do instrumento como passivo e o componente de patrimônio como patrimônio líquido. A entidade atribui um valor contábil inicial de \$ 751 para o componente passivo do empréstimo conversível e \$ 249 para o componente de patrimônio. Subsequentemente, a entidade reconhece o desconto imputado como despesa de juros a uma taxa anual de 10% sobre o valor contábil do componente passivo no início do ano. As autoridades tributárias não permitem que a entidade reivindique qualquer dedução para o desconto imputado sobre o componente passivo do empréstimo conversível. A alíquota do tributo é de 40%.

As diferenças temporárias associadas com o componente passivo, o passivo fiscal diferido resultante e a despesa e receita tributárias diferidas são como segue:

Ano (\$)

X4

X5

X6

X7

Valor contábil do componente passivo

751



826

909

1.000

Base fiscal

1.000

1.000

1.000

1.000

Diferença temporária tributável

249

174

91

-

Passivo fiscal diferido na abertura de 40%

0

100

70

37

Tributo diferido debitado no patrimônio

100

-

-

-

Despesa (receita) tributária diferida

-

(30)



(33)

(37)

Passivo fiscal diferido no fechamento a 40%

100

70

37

-

Conforme explicado no item 23 do Pronunciamento, em 31 de dezembro de X4 a entidade reconhece o passivo fiscal diferido resultante ajustando o valor contábil inicial do componente de patrimônio da dívida conversível. Portanto, os valores reconhecidos naquela data são os seguintes:

Componente passivo

751

Passivo fiscal diferido

100

Componente do patrimônio líquido (249 menos 100)

149

1.000

Mudanças subsequentes no passivo fiscal diferido são reconhecidas no resultado como tributos sobre o lucro (consultar item 23 do Pronunciamento). Portanto, os lucros ou prejuízos da entidade incluem o seguinte:

Ano

X4

X5

X6

X7

Despesa de juros (desconto imputado)

-

75

83



91

Despesa (receita) tributária diferida

-

(30)

(33)

(37)

-

45

50

54

Exemplo 5 - Transação de pagamento baseado em ações

De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações, a entidade reconheceu uma despesa pelo consumo de serviços de empregados recebidos como pagamento pelas opções de ações concedidas. A dedução do tributo não surgirá até que as opções sejam exercidas, e a dedução é baseada no valor intrínseco das opções na data do exercício.

Conforme explicado no item 68B do Pronunciamento, a diferença entre a base fiscal dos serviços recebidos de empregados até a data (sendo o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros relacionada àqueles serviços) e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível que resulta em ativo fiscal diferido. O item 68B exige que, se o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução nos períodos futuros não for conhecido ao final do período, ele deve ser estimado com base em informações disponíveis ao final desse período. Se o valor que as autoridades tributárias permitem como dedução em períodos futuros depende do preço da ação da entidade na data futura, a medição da diferença temporária dedutível deve estar baseada no preço da ação da entidade ao final do período. Portanto, neste exemplo, a dedução fiscal futura estimada (e, portanto, a medição do ativo fiscal diferido) deve ser baseada no valor intrínseco das opções ao final do período.

Conforme explicado no item 68C do Pronunciamento, se a dedução do tributo (ou dedução do tributo futuro estimado) exceder o valor da despesa de remuneração acumulada relacionada, isso indica que a dedução do tributo refere-se não somente à despesa de remuneração, mas também a um item de patrimônio líquido. Nessa situação, o item 68C exige que o excesso do tributo diferido ou corrente associado deva ser reconhecido diretamente no patrimônio líquido.

A alíquota de tributo da entidade é 40 por cento. As opções foram outorgadas no início do ano 1, conferidas ao final do ano 3 e foram exercidas ao final do ano 5. Detalhes da despesa reconhecida pelo consumo de serviços recebidos de empregados em cada período contábil, o número de opções consideráveis em cada ano findo e o valor intrínseco das opções em cada ano findo são os seguintes:

Despesa com serviços de empregados

Número de opções ao final do ano



Valor intrínseco por opção

Ano 1

188.000

50.000

5

Ano 2

185.000

45.000

8

Ano 3

190.000

40.000

13

Ano 4

0

40.000

17

Ano 5

0

40.000

20

A entidade reconhece o ativo fiscal diferido e a receita tributária diferida nos anos 1 a 4 e a receita tributária corrente no ano 5, como segue. Nos anos 4 e 5, algumas das receitas tributárias corrente e diferida são reconhecidas diretamente no patrimônio, porque a dedução do tributo estimado (e atual) excede a despesa de remuneração acumulada.

Ano 1

Ativo fiscal diferido e receita tributária diferida:

$(\$ 50.000 \times 5 \times 1/3 (a) \times 0,40) =$



33.333

(a) a base fiscal dos serviços recebidos de empregados é baseada no valor intrínseco das opções, e aquelas opções foram concedidas para serviços de três anos. Considerando que somente os serviços de um ano foram recebidos até a data, é necessário multiplicar o valor intrínseco da opção por um terço para se chegar ao valor base dos serviços fornecidos pelos empregados no ano 1.

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado, porque a dedução de tributo futuro estimado de \$ 83.333 ($50.000 \times 5 \times 1/3$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 188.000.

Ano 2

Ativo fiscal diferido ao final do ano:

$(45.000 \times 8 \times 2/3 \times 0,40) =$

96.000

Menos o ativo fiscal diferido no início do ano

(33.333)

Receita tributária diferida para o ano

62.667*

*esse valor consiste do seguinte:

Receita tributária diferida pela diferença temporária entre a base fiscal dos serviços recebidos do empregado durante o ano e seu valor de compensação zero: $(45.0000 \times 8 \times 1/3 \times 0,40)$

48.000

Tributo sobre o lucro, resultante de ajuste na base fiscal dos serviços recebidos do empregado nos anos anteriores:

(a) aumento no valor intrínseco:

$(45.000 \times 3 \times 1/3 \times 0,40)$

18.000

(b) redução no número de opções:

$(5.000 \times 5 \times 1/3 \times 0,40)$

(3.333)

Receita tributária diferida para o ano

62.667



A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado porque a dedução do tributo futuro estimado de \$ 240.000 ($\$ 45.000 \times 8 \times 2/3$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 373.000 ($\$ 188.000 + \$ 185.000$).

Ano 3

Ativo fiscal diferido no final do ano:

$$(\$ 40.000 \times 13 \times 0,40) =$$

208.000

Menos o ativo fiscal diferido no início do ano

(96.000)

Receita tributária diferida para o ano

112.000

A receita tributária diferida é reconhecida totalmente no resultado porque a dedução do tributo futuro estimado de \$ 520.000 ($\$ 40.000 \times 13$) é menor do que a despesa de remuneração acumulada de \$ 563.000 ($\$ 188.000 + \$ 185.000 + \$ 190.000$).

Ano 4

Ativo fiscal diferido no final do ano:

$$(\$ 40.000 \times 17 \times 0,40) =$$

272.000

Menos o ativo fiscal diferido no início do ano

(208.000)

Receita tributária diferida para o ano

64.000

A receita tributária diferida é reconhecida parcialmente no resultado e parcialmente diretamente no patrimônio líquido, como segue:

Dedução do tributo futuro estimado ($\$ 40.000 \times 17$) =

680.000

Despesa de remuneração acumulada

563.000

Excesso de dedução de tributo



117.000

Receita tributária diferida para o ano

64.000

Excesso reconhecido diretamente no patrimônio ($\$ 117.000 \times 0,40$) =

46.800

Reconhecido no resultado

17.200

Ano 5

Despesa tributária diferida (reversão do ativo fiscal diferido)

272.000

Valor reconhecido diretamente no patrimônio (reversão da receita tributária diferida acumulada, reconhecida diretamente no patrimônio)

46.800

Valor reconhecido no resultado

225.200

Receita tributária corrente baseada no valor intrínseco das opções na data do exercício

($\$40.000 \times 20 \times 0,40$) =

320.000

Valor reconhecido no resultado

($\$563.000 \times 0,40$) =

225.200

Valor reconhecido diretamente no patrimônio

94.800

Resumo

Demonstração do resultado

Balanco Patrimonial

Despesas com serviços de empregados



Despesa (receita) tributária corrente

Despesa (receita) tributária diferida

Despesa (receita) tributária total

Patrimônio líquido

Ativo fiscal diferido

Ano 1

188.000

0

(33.333)

(33.333)

0

33.333

Ano 2

185.000

0

(62.667)

(62.667)

0

96.000

Ano 3

190.000

0

(112.000)

(112.000)

0

208.000



Ano 4

0

0

(17.200)

(17.200)

(46.800)

272.000

Ano 5

0

(225.200)

225.200

0

46.800

0

(94.800)

Totais

563.000

(225.200)

0

(225.200)

(94.800)

0

Exemplo 6 - Planos de substituição em combinação de negócios

Em janeiro de 20X1, a Entidade A adquiriu 100 por cento da Entidade B. A Entidade A paga a quantia em dinheiro de \$ 400 aos proprietários anteriores da Entidade B.

Na data da aquisição, a Entidade B possuía opções de ações pendentes de empregados com mensuração baseada no mercado de \$ 100. As opções de ações foram totalmente conferidas. Como parte da combinação de negócios, as opções de ações pendentes da Entidade B foram substituídas por opções de ações da Entidade A (planos de substituição) com mensuração baseada no mercado de \$ 100



e valor intrínseco de \$ 80. Os planos de substituição foram totalmente conferidos. De acordo com os itens B56 a B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios, os planos de substituição fazem parte da quantia transferida para a Entidade B. Os planos de substituição não são dedutíveis para fins fiscais até que a opção seja exercida. A dedução é baseada no valor intrínseco das opções de ações na data de aquisição. A alíquota do tributo da entidade A é de 40 por cento. A Entidade A reconhece o ativo de imposto diferido de \$ 32 (valor intrínseco de \$ 80 x 40%) relativo aos planos de substituição na data da aquisição.

A Entidade A mensura os ativos líquidos identificáveis obtidos da combinação de negócios (excluindo os ativos e passivos de imposto diferido) a \$ 450. A base fiscal dos ativos líquidos identificáveis é \$ 300. A Entidade A reconhece o passivo fiscal diferido de \$ 60 $(\$ 450 - \$ 300) \times 40\%$ sobre os ativos líquidos identificáveis na data da aquisição.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) é calculado como segue:

\$

Pagamento em dinheiro

400

Planos de substituição mensurados ao valor de mercado

100

Total do pagamento transferido

500

Ativos líquidos identificáveis, excluindo ativos e passivos fiscais diferidos

(450)

Ativo fiscal diferido

32

Passivo fiscal diferido

60

Ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill)

78

As reduções no valor contábil do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) não são dedutíveis para fins fiscais. De acordo com o item 15(a) do Pronunciamento, a Entidade A não reconhece nenhum passivo fiscal diferido para diferença temporária tributável associada com o ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill) reconhecido na combinação de negócios.

O lançamento contábil para a combinação de negócios é o seguinte:

\$



\$

D

Goodwill

78

D

Ativos líquidos identificáveis

450

D

Ativo fiscal diferido

32

C

Caixa

400

C

Patrimônio (plano de substituição)

100

C

Passivo fiscal diferido

60

Em 31 de dezembro de 20X1, o valor intrínseco dos planos de substituição é \$ 120. A Entidade A reconhece o ativo fiscal diferido de \$ 48 ($\$ 120 \times 40\%$). A Entidade A reconhece a receita tributária diferida de \$ 16 ($\$ 48 - 32$) do aumento do valor intrínseco dos planos de substituição. O lançamento contábil é como segue:

D

Ativo fiscal diferido

16

C

Receita tributária diferida



16

Se os planos de substituição não tivessem sido dedutíveis para fins fiscais sob a lei fiscal atual, a Entidade A não teria reconhecido o ativo de imposto diferido na data da aquisição. A Entidade A teria contabilizado quaisquer eventos subsequentes que resultassem na dedução do tributo relacionada com o plano de substituição na receita ou despesa de imposto diferido do período no qual o evento subsequente ocorreu.

Os itens B56 a B62 do Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios fornecem orientação sobre como determinar quais parcelas de plano de substituição fazem parte da quantia transferida em combinação de negócios e quais parcelas são atribuíveis a serviço futuro e assim a despesa de remuneração pós-combinação. Os ativos e passivos fiscais diferidos sobre planos de substituição que são despesas de pós-combinação são contabilizados de acordo com os princípios gerais, conforme ilustrado no Exemplo 5.

Exemplo 7 - Instrumentos de dívida mensurados ao valor justo

Instrumentos de dívida

Em 31 de dezembro de 20X1, a entidade Z detém uma carteira de três instrumentos de dívida:

Instrumento de dívida

Custo

Valor justo

Taxa de juros contratual

\$

\$

A

2.000.000

1.942.857

2,00%

B

750.000

778.571

9,00%

C

2.000.000



1.961.905

3,00%

A entidade Z adquiriu todos os instrumentos de dívida em emissão pelo seu valor nominal. Os termos dos instrumentos de dívida exigem que o emitente pague o valor nominal dos títulos de dívida no seu vencimento, em 31 de dezembro de 20X2.

Os juros são pagos no final de cada ano, à taxa contratual fixa, que igualou a taxa de juros de mercado, quando os instrumentos de dívida foram adquiridos. No fim de 20X1, a taxa de juros de mercado é de 5%, o que fez com que o valor justo da dívida dos instrumentos A e C caíssem abaixo do seu custo e o valor justo da dívida do instrumento B valorizasse acima do seu custo. É provável que a entidade Z irá receber todos os fluxos de caixa contratuais se ela continuar a manter os instrumentos de dívida.

No final de 20X1, a entidade Z espera recuperar os valores contábeis dos instrumentos de dívida A e B por meio de sua utilização, isto é, continuando a mantê-los e recolher os fluxos de caixa contratuais, e o instrumento de dívida C pela venda no início de 20x2 pelo valor justo em 31 de dezembro de 20X1. Supõe-se que nenhuma outra oportunidade de planejamento tributário esteja disponível para a entidade Z que lhe permita vender o instrumento de dívida B para gerar um ganho de capital contra a qual poderia compensar a perda de capital decorrente da venda do instrumento de dívida C.

Os instrumentos de dívida devem ser mensurados ao valor justo por meio de outros resultados abrangentes de acordo com o CPC 38 (antes da vigência do CPC 48) ou de acordo com o CPC 48 (após a vigência deste). O CPC 48 deve ser aplicado (quando entrar em vigência pelos órgãos reguladores) a todos os itens que estavam anteriormente classificados no âmbito do CPC 38.

Legislação fiscal

A base fiscal dos instrumentos de dívida é o custo, que a legislação fiscal permite ser compensado, quer no vencimento, quando o principal é reembolsado, ou contra o produto da venda, quando os instrumentos de dívida são vendidos. O direito tributário especifica que os ganhos (perdas) com os instrumentos de dívida são tributáveis (dedutíveis) somente quando realizados.

O direito tributário distingue os ganhos e as perdas ordinários de ganhos e perdas de capital. Perdas ordinárias podem ser compensadas com ganhos ordinários e ganhos de capital. As perdas de capital só podem ser compensadas com ganhos de capital. As perdas de capital podem ser compensadas por 5 anos e perdas comuns podem ser compensadas por 20 anos.

Ganhos comuns são tributados a 30% e ganhos de capital são tributados a 10%.

O direito tributário classifica a receita de juros dos instrumentos de dívida como 'comum' e ganhos e perdas resultantes da venda dos instrumentos de dívida como 'de capital'. Perdas, que surgem se o emitente do título de dívida não pagar o principal no vencimento, devem ser classificadas como normal pela lei fiscal.

Geral

Em 31 de dezembro de 20X1, a entidade Z tem, a partir de outras fontes, as diferenças temporárias tributáveis de \$ 50.000 e diferenças temporárias dedutíveis de \$ 430,000, o que irá afetar o lucro ordinário tributável (prejuízo fiscal ou ordinário) em 20X2.

No fim de 20X1, é provável que a entidade Z apresentará um relatório às autoridades fiscais com a perda fiscal de direito comum de \$ 200.000 para o ano de 20X2. Essa perda fiscal inclui todos os benefícios econômicos tributáveis e as deduções fiscais para os quais existem diferenças temporárias em 31 de



dezembro de 20X1 e que são classificados como normal pela lei fiscal. Esses valores contribuem igualmente para a perda para o período de acordo com a legislação fiscal.

A entidade Z não tem ganhos de capital relativamente aos quais poderia utilizar as menos-valias resultantes nos anos 20X1 e 20X2.

Exceto pelas informações prestadas nos parágrafos anteriores, não existe mais nenhuma informação que seja relevante para a contabilidade da entidade Z, no tocante a impostos diferidos no período 20X1 e 20X2.

Diferença temporária

No final de 20X1, a entidade Z identifica as seguintes diferenças temporárias:

Valor contábil

Base tributária

Diferenças temporárias tributáveis

Diferenças temporárias dedutíveis

\$

\$

\$

\$

Instrumento de dívida A

1.942.857

2.000.000

.-

57.143

Instrumento de dívida B

778.571

750.000

28.571

.-

Instrumento de dívida C

1.961.905



2.000.000

-.-

38.095

Outros recursos

-.-

-.-

50.000

430.000

A diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo e sua base fiscal dá origem à diferença temporária dedutível (tributável) (ver itens 20 e 26 (d)). Isso ocorre porque diferenças temporárias dedutíveis (tributáveis) são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e a sua base fiscal, o que irá resultar em valores que são dedutíveis (passivo) na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado (ver item 5).

Utilização de diferença temporária dedutível

Com algumas exceções, os ativos fiscais diferidos decorrentes de diferenças temporárias dedutíveis devem ser reconhecidos na medida em que o lucro futuro tributável esteja disponível e as diferenças temporárias dedutíveis possam ser utilizadas reduzindo esse lucro futuro tributável (ver item 24).

Os itens 28 e 29 identificam as fontes de lucros tributáveis relativamente às quais a entidade pode utilizar as diferenças temporárias dedutíveis. Esses itens incluem:

- (a) reversão futura de diferenças temporárias tributáveis existentes;
- (b) lucro tributável em períodos futuros; e
- (c) oportunidades de planejamento tributário.

A diferença temporária dedutível que resulta do instrumento de dívida C deve ser avaliada separadamente para sua utilização. Isso ocorre porque a legislação fiscal classifica a perda, resultante da recuperação do valor contábil do instrumento de dívida C por venda, como perdas de capital, e permite que as perdas de capital sejam compensadas apenas contra ganhos de capital (ver item 27A).

A avaliação separada resulta no não reconhecimento do imposto diferido ativo para a diferença temporária dedutível que resulta do instrumento de dívida C porque a entidade Z não tem nenhuma fonte de lucro tributável disponível que a legislação fiscal classifique como de capital.

No entanto, a diferença temporária dedutível, que surge a partir do instrumento de dívida A e de outras fontes, deve ser avaliada para utilização em combinação uns com os outros. Isso ocorre porque as suas deduções fiscais relacionadas são classificadas como normais pela legislação fiscal.

As deduções fiscais representadas pelas diferenças temporárias dedutíveis relacionadas com o instrumento de dívida A devem ser classificadas como normais, porque a legislação fiscal classifica o efeito sobre o lucro tributável (perda fiscal) de deduzir da base tributária, no vencimento, como normal.



Ao avaliar a utilização de diferenças temporárias dedutíveis em 31 de dezembro de 20X1, as duas etapas seguintes devem ser executadas pela entidade Z.

Passo 1: Utilização de diferenças temporárias dedutíveis devido à reversão de diferenças temporárias tributáveis (ver item 28)

A entidade Z deve avaliar primeiramente a existência de diferenças temporárias tributáveis, conforme é especificado a seguir:

\$

Reversão esperada de diferenças temporárias dedutíveis em 20X2

De instrumento de dívida A

57.143

De outras fontes

430.000

Reversão total de diferenças temporárias dedutíveis

487.143

Reversão esperada de diferenças temporárias tributáveis em 20X2

De instrumento de dívida B

(28.571)

De outras fontes

(50.000)

Reversão total de diferenças temporárias tributáveis

(78.571)

Utilização com base na reversão de diferenças temporárias tributáveis (Passo 1)

78.571

Diferenças temporárias dedutíveis restantes passíveis de serem avaliadas para utilização no Passo 2 (487.143 - 78.571)

408.572

Na Etapa 1, a entidade Z pode reconhecer o ativo fiscal diferido em relação à diferença temporária dedutível de \$ 78.571.

Passo 2: Utilização das diferenças temporárias dedutíveis com base no lucro tributável futuro (ver item 29(a)).



Nessa etapa, a entidade Z deve avaliar a disponibilidade de lucro tributável futuro, conforme é especificado a seguir:

\$

Lucro fiscal futuro provável (prejuízo) em 20X2 (relativamente ao qual o tributo sobre o lucro é pago (ou recuperável))

(200.000)

Adicionar de volta: reversão de diferenças temporárias dedutíveis que se espera sejam revertidas em 20X2

487.143

Menos: reversão de diferenças temporárias tributáveis (utilizada no Passo 1)

(78.571)

Lucro tributável provável, excluindo as deduções fiscais, para avaliar a utilização de diferenças temporárias dedutíveis em 20X2

208.572

Diferenças temporárias dedutíveis restantes que possam ser avaliadas para utilização a partir do Passo 1

408.572

Utilização com base no lucro tributável futuro (Passo 2)

208.572

Utilização com base na reversão de diferenças temporárias tributáveis (Passo 1)

78.571

Utilização total de diferenças temporárias dedutíveis

287.143

O prejuízo fiscal de \$ 200.000 inclui o benefício econômico tributável de \$ 2 milhões, a partir da cobrança do principal do instrumento de dívida A e da dedução fiscal equivalente, porque é provável que a entidade Z irá recuperar o instrumento de dívida por valor superior ao seu valor contábil (ver item 29A).

A utilização de diferenças temporárias dedutíveis não deve ser, no entanto, confrontada com o lucro tributável futuro provável para o período em que os tributos sobre o lucro devem ser pagos (ver item 5). Em vez disso, a utilização de diferenças temporárias dedutíveis deve ser confrontada com o lucro tributável futuro provável, o que exclui as deduções fiscais resultantes da reversão de diferenças temporárias dedutíveis (ver item 29(a)). É importante esclarecer que permitir a utilização de diferenças temporárias dedutíveis contra lucros tributáveis futuros prováveis, sem excluir essas deduções, levaria a duplicar as diferenças temporárias dedutíveis nessa avaliação.



No Passo 2, a entidade Z conclui que ela pode reconhecer o ativo fiscal diferido em relação ao lucro tributável futuro, excluindo as deduções fiscais resultantes da reversão de diferenças temporárias dedutíveis, de \$ 208.572. Consequentemente, a utilização total de diferenças temporárias dedutíveis equivale a \$ 287.143 (\$ 78.571 (Passo 1) + \$ 208.572 (Passo 2)).

Mensuração de ativo fiscal diferido e passivo fiscal diferido

A entidade Z apresenta os seguintes impostos diferidos ativos e impostos diferidos passivos nas suas demonstrações contábeis em 31 de dezembro de 20X1:

\$

Total das diferenças temporárias tributáveis

78.571

Utilização total das diferenças temporárias dedutíveis

287.143

Impostos diferidos passivos (30% de 78.571)

23.571

Ativos tributários diferidos (30% de 287.143)

86.143

Os ativos fiscais diferidos e os passivos fiscais diferidos devem ser mensurados usando a taxa de imposto para ganhos ordinários de 30%, de acordo com a forma esperada de recuperação (liquidação) dos ativos subjacentes (passivos) (ver item 51).

Alocação de alterações em ativos fiscais diferidos entre o resultado e outros resultados abrangentes

Alterações no imposto diferido, que surgem a partir de itens que são reconhecidos no resultado, devem ser reconhecidas no resultado (ver item 58). Alterações no imposto diferido, que surgem a partir de itens que são reconhecidos em outros resultados abrangentes, devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes (ver item 61A).

A entidade Z não reconheceu ativos fiscais diferidos para todas as suas diferenças temporárias dedutíveis em 31 de dezembro de 20X1, e, de acordo com a legislação tributária, todas as deduções fiscais representadas pelas diferenças temporárias dedutíveis contribuem igualmente para o prejuízo fiscal para o período. Por conseguinte, a avaliação da utilização de diferenças temporárias dedutíveis não especifica se os lucros tributáveis devem ser utilizados para itens de impostos diferidos, que são reconhecidos no resultado (ou seja, diferenças temporárias dedutíveis provenientes de outras fontes) ou se, em vez do lucro tributável, devem ser utilizados para itens de impostos diferidos, que são reconhecidos em outros resultados abrangentes (ou seja, diferenças temporárias dedutíveis relativas a instrumentos de dívida classificados como valor justo por meio do resultado abrangente).

Para essas situações, o item 63 exige que os valores dos impostos diferidos, a serem alocados para o resultado e para outros resultados abrangentes, devem ser calculados em base pro rata razoável ou por outro método, que atinja uma alocação mais apropriada nas circunstâncias.

Apêndice C - Recuperação de ativos reavaliados não depreciáveis

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

Corresponde à Interpretação SIC 21 do IASB

Questão

1. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro, item 51, a mensuração de impostos diferidos passivos e ativos deve refletir os efeitos fiscais decorrentes da forma como a entidade espera, no final do período de relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil desses ativos e passivos que originam diferenças temporárias.
2. O Pronunciamento Técnico CPC 32, item 20, observa que a reavaliação de um ativo, quando autorizada legalmente, nem sempre afeta o lucro tributável (prejuízo fiscal) no período da reavaliação e que a base fiscal do ativo não pode ser ajustada como resultado da reavaliação. Se a recuperação futura do valor contábil for tributável, qualquer diferença entre o valor contábil do ativo reavaliado e sua base fiscal é uma diferença temporária e origina um imposto diferido passivo ou ativo.
3. A questão é como interpretar o termo "recuperação" em relação a um ativo que não seja depreciado (ativo não depreciável) e seja reavaliado de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 32.
4. Este Apêndice também se aplica a propriedades para investimento que são escrituradas ao valor de reavaliação de acordo com o item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento, mas seriam consideradas não depreciáveis se o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado fosse aplicado.

Consenso

5. O imposto diferido passivo ou ativo que surge da reavaliação de um ativo não depreciável de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado será medido com base nos efeitos fiscais decorrentes da recuperação do valor contábil desse ativo por meio da venda, independente da base de mensuração do valor contábil desse ativo. Conseqüentemente, se a lei fiscal especificar uma alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado da venda de um ativo que seja diferente da alíquota fiscal aplicável ao valor tributável derivado do uso de um ativo, a primeira alíquota é aplicada na mensuração do imposto diferido passivo ou ativo relacionado a um ativo não depreciável.

Apêndice D - Mudanças na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários

Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro.

Corresponde à Interpretação SIC 25 do IASB

Questão

1. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter efeitos para uma entidade, aumentando ou reduzindo seus passivos ou ativos fiscais. Isto pode ocorrer, por exemplo, por ocasião da emissão pública de instrumentos patrimoniais de uma entidade ou por ocasião da reestruturação do seu patrimônio líquido. Também pode ocorrer por ocasião da mudança de um sócio controlador para um país estrangeiro. Como resultado desse evento, uma entidade pode ser tributada de forma diferente; ela pode, por exemplo, ganhar ou perder incentivos fiscais ou ficar sujeita a uma alíquota fiscal diferente no futuro.
2. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários pode ter um efeito imediato nos passivos ou ativos fiscais correntes da entidade. A alteração também pode aumentar ou reduzir os impostos diferidos passivos e ativos reconhecidos pela entidade, dependendo do efeito que a alteração

na situação fiscal tem nos efeitos fiscais que surgirão da recuperação ou liquidação do valor contábil dos ativos e passivos da entidade.

3. A questão é como uma entidade deve contabilizar os efeitos fiscais de uma alteração em sua situação fiscal ou na situação de seus proprietários.

Consenso

4. Uma alteração na situação fiscal de uma entidade ou de seus proprietários não origina aumentos ou reduções nos valores reconhecidos fora do resultado. Os efeitos fiscais correntes e diferidos de uma alteração na situação fiscal serão incluídos no resultado do período, exceto se esses efeitos estiverem relacionados a transações e eventos que resultem, no mesmo período ou em período diferente, em um crédito ou débito direto ao valor reconhecido de patrimônio líquido ou em valores reconhecidos em outros resultados abrangentes. Esses efeitos fiscais que estão relacionados às alterações no valor reconhecido de patrimônio líquido, no mesmo período ou em período diferente (não incluídos no resultado), serão debitados ou creditados diretamente ao patrimônio líquido. Esses efeitos fiscais que estão relacionados a valores reconhecidos em outros resultados abrangentes serão reconhecidos em outros resultados abrangentes.

NOTAS:

(1) De acordo com essa análise, não existe nenhuma diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que os dividendos reconhecidos a receber têm base fiscal zero, e a alíquota do imposto de zero é aplicada na diferença temporária tributável resultante de \$ 100. Conforme ambas as análises, não existe nenhum passivo fiscal diferido.

(2) De acordo com essa análise, não existe nenhuma diferença temporária tributável. Uma análise alternativa é que as multas e penalidades pagáveis têm base fiscal zero, e a alíquota do imposto de zero é aplicada na diferença temporária tributável resultante de \$ 100. Conforme ambas as análises, não existe nenhum ativo fiscal diferido.

RESOLUÇÃO CVM Nº 110, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 33 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de benefícios a empregados.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 33 (R1), que trata de benefícios a empregados, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 695, de 13 de dezembro de 2012, 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 33 (R1)**

Benefícios a Empregados

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 19 (IASB - BV 2012)

| Sumário | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 7 |
| DEFINIÇÕES | 8 |
| BENEFÍCIOS DE CURTO PRAZO AOS EMPREGADOS | 9 - 25 |
| Reconhecimento e mensuração | 11 - 24 |
| Todos os benefícios de curto prazo aos empregados | 11 - 12 |
| Licenças remuneradas de curto prazo | 13 - 18 |
| Planos de participação nos lucros e bônus | 19 - 24 |
| Divulgação | 25 |
| BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: DISTINÇÃO ENTRE PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA E PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO | 26 - 49 |
| Planos multiempregadores | 32 - 39 |
| Planos de benefício definido que compartilham riscos entre as várias entidades sob controle comum | 40 - 42 |
| Planos de previdência social (planos públicos) | 43 - 45 |
| Seguro de Benefícios | 46 - 49 |
| BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE CONTRIBUIÇÃO DEFINIDA | 50 - 54 |
| Reconhecimento e mensuração | 51 - 52 |
| Divulgação | 53 - 54 |
| BENEFÍCIOS PÓS-EMPREGO: PLANOS DE BENEFÍCIO DEFINIDO | 55 - 112 |
| Reconhecimento e mensuração | 56 - 60 |
| Contabilização da obrigação construtiva | 61 - 62 |
| Balanco patrimonial | 63 - 65 |
| Reconhecimento e mensuração: valor presente de obrigação por benefício definido e custo do serviço corrente | 66 - 98 |
| Método de avaliação atuarial | 67 - 69 |
| Atribuição de benefício a períodos de serviço | 70 - 74 |
| Premissas atuariais | 75 - 80 |
| Premissas atuariais: mortalidade | 81 - 82 |
| Premissas atuariais: taxa de desconto | 83 - 86 |
| Premissas atuariais: salários, benefícios e custos médicos | 87 - 98 |
| Custo do serviço passado e ganhos e perdas na liquidação (<i>settlement</i>) | 99 - 112 |
| Custo do serviço passado | 102 - 108 |
| Ganhos e perdas na liquidação | 109 - 112 |



| | |
|--|------------------|
| Reconhecimento e mensuração: ativos do plano | 113 - 119 |
| Valor justo dos ativos do plano | 113 - 115 |
| Reembolsos | 116 - 119 |
| Componentes de custo de benefício definido | 120 - 130 |
| Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido | 123 - 126 |
| Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido | 127 - 130 |
| Apresentação | 131 - 134 |
| Compensação | 131 - 132 |
| Distinção entre circulante e não circulante | 133 |
| Componente financeiro de custo de benefício definido | 134 |
| Divulgação | 135 - 152 |
| Características dos planos de benefício definido e riscos a eles associados | 139 |
| Explicação de valores das demonstrações contábeis | 140 - 144 |
| Montante, prazo e incerteza de fluxos de caixa futuros | 145 - 147 |
| Planos multiempregadores | 148 |
| Planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum | 149 - 150 |
| Requisitos de divulgação em outros Pronunciamentos | 151 - 152 |
| OUTROS BENEFÍCIOS DE LONGO PRAZO A EMPREGADOS | 153 - 158 |
| Reconhecimento e mensuração | 155 - 157 |
| Divulgação | 158 |
| BENEFÍCIOS RESCISÓRIOS | 159 - 171 |
| Reconhecimento | 165 - 168 |
| Mensuração | 169 - 170 |
| Divulgação | 171 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 172 - 174 |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados. Para tanto, este Pronunciamento requer que a entidade reconheça:

(a) um passivo quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro; e

(b) uma despesa quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a esse empregado.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado pela entidade empregadora/patrocinadora na contabilização de todos os benefícios concedidos a empregados, exceto aqueles para os quais se aplica o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações.

3. Este Pronunciamento não trata das demonstrações contábeis elaboradas pelos planos de benefícios a empregados ou pelos fundos de pensão e assemelhados.

4. Os benefícios a empregados aos quais este Pronunciamento se aplica incluem aqueles proporcionados:

(a) por planos ou acordos formais entre a entidade e os empregados individuais, grupos de empregados ou seus representantes;

(b) por disposições legais, ou por meio de acordos setoriais, pelos quais se exige que as entidades contribuam para planos nacionais, estatais, setoriais ou outros; ou



(c) por práticas informais que deem origem a uma obrigação construtiva (ou obrigação não formalizada, conforme Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes). Práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa senão pagar os benefícios. Pode-se citar, como exemplo de obrigação construtiva, a situação em que uma alteração nas práticas informais da entidade cause dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

5. Os benefícios a empregados incluem:

(a) benefícios de curto prazo a empregados, como, por exemplo, os seguintes, desde que se espere que sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

(i) ordenados, salários e contribuições para a seguridade social;

(ii) licença anual remunerada e licença médica remunerada;

(iii) participação nos lucros e bônus; e

(iv) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, carros e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para empregados atuais;

(b) benefícios pós-emprego, como, por exemplo, os seguintes:

(i) benefícios de aposentadoria (por exemplo, pensões e pagamentos integrais por ocasião da aposentadoria); e

(ii) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego;

(c) outros benefícios de longo prazo aos empregados, tais como:

(i) ausências remuneradas de longo prazo, tais como licenças por tempo de serviço ou sabáticas;

(ii) jubileu ou outros benefícios por tempo de serviço; e

(iii) benefícios por invalidez de longo prazo;

(d) benefícios rescisórios.

6. Os benefícios a empregados incluem os benefícios oferecidos tanto aos empregados quanto aos seus dependentes e que podem ser liquidados por meio de pagamentos (ou fornecimento de bens e serviços) feitos diretamente a empregados, seus cônjuges, filhos ou outros dependentes ou ainda por terceiros, como, por exemplo, entidades de seguro.

7. O empregado pode prestar serviços a uma entidade em período integral, parcial, permanente, casual ou temporariamente. Para os fins deste Pronunciamento, a definição de empregado também inclui diretores e outros administradores.

Definições

8. Os termos a seguir são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Definição de benefícios a empregados

Benefícios a empregados são todas as formas de compensação proporcionadas pela entidade em troca de serviços prestados pelos seus empregados ou pela rescisão do contrato de trabalho.

Benefícios de curto prazo a empregados são benefícios (exceto benefícios rescisórios) que se espera que sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem o respectivo serviço.

Benefícios pós-emprego são os benefícios a empregados (exceto benefícios rescisórios e benefícios de curto prazo a empregados), que serão pagos após o período de emprego.

Outros benefícios de longo prazo aos empregados são todos os benefícios aos empregados que não benefícios de curto prazo aos empregados, benefícios pós-emprego e benefícios rescisórios.

Benefícios rescisórios são benefícios aos empregados fornecidos pela rescisão do contrato de trabalho de empregado como resultado de:

(a) decisão da entidade terminar o vínculo empregatício do empregado antes da data normal de aposentadoria; ou

(b) decisão do empregado de aceitar uma oferta de benefícios em troca da rescisão do contrato de trabalho.

Definições relativas à classificação de planos

Planos de benefícios pós-emprego são acordos formais ou informais nos quais a entidade se compromete a proporcionar benefícios pós-emprego a um ou mais empregados.

Planos de contribuição definida são planos de benefícios pós-emprego nos quais a entidade patrocinadora paga contribuições fixas a uma entidade separada (fundo), não tendo nenhuma obrigação legal ou construtiva de pagar contribuições adicionais se o fundo não possuir ativos suficientes para pagar todos os benefícios aos empregados relativamente aos seus serviços do período corrente e anterior.

Planos de benefício definido são planos de benefícios pós-emprego que não sejam planos de contribuição definida.

Planos multiempregadores são planos de contribuição definida (exceto planos de previdência social) ou planos de benefício definido (exceto planos de previdência social) que:

(a) possuem ativos formados por contribuições de várias entidades patrocinadoras que não estão sob o mesmo controle acionário; e

(b) utilizam aqueles ativos para fornecer benefícios a empregados a mais de uma entidade patrocinadora, de forma que os níveis de contribuição e benefício sejam determinados sem identificar a entidade patrocinadora que emprega os empregados em questão.

Definições relativas ao valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido

Valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido é o déficit ou superávit, ajustado para refletir qualquer efeito da limitação de valor líquido de ativo de benefício definido ao teto de ativo (asset ceiling) para reconhecimento.

Déficit ou superávit é:

- (a) o valor presente da obrigação de benefício definido; menos
- (b) o valor justo dos ativos do plano (se houver).

Teto de ativo (asset ceiling) é o valor presente de quaisquer benefícios econômicos disponíveis na forma de restituições provenientes do plano ou de reduções nas contribuições futuras para o plano.

Valor presente de obrigação de benefício definido é o valor presente sem a dedução de quaisquer ativos do plano, dos pagamentos futuros esperados necessários para liquidar a obrigação resultante do serviço do empregado nos períodos corrente e passados.

Ativos do plano compreendem:

- (a) ativos mantidos por fundo de benefícios de longo prazo a empregados; e
- (b) apólices de seguro elegíveis.

Ativos mantidos por fundo de benefícios de longo prazo aos empregados são ativos (exceto os instrumentos financeiros intransferíveis emitidos pela entidade patrocinadora) que:

- (a) são mantidos pela entidade (fundo) legalmente separada da entidade patrocinadora e que existem exclusivamente para pagar ou custear benefícios aos empregados; e
- (b) estão disponíveis para serem utilizados somente para pagar ou custear benefícios aos empregados, não se encontram disponíveis para os credores da entidade patrocinadora (mesmo em caso de falência ou recuperação judicial) e não podem ser devolvidos à entidade patrocinadora, a menos que:
 - (i) os ativos do fundo forem suficientes para o cumprimento de todas as obrigações de benefícios aos empregados do plano ou da entidade patrocinadora; ou
 - (ii) os ativos forem devolvidos à entidade patrocinadora com o intuito de reembolsá-la por benefícios já pagos a empregados.

Apólice de seguro elegível é a apólice de seguro (1) emitida por seguradora que não seja parte relacionada (como definido no Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas) da entidade patrocinadora, se o produto da apólice:

- (a) só puder ser utilizado para pagar ou custear benefícios a empregados, segundo um plano de benefício definido; e
- (b) não esteja disponível para os credores da própria entidade patrocinadora (mesmo em caso de falência) e não possa ser pago a essa, a menos que:
 - (i) o produto represente ativos excedentes que não sejam necessários para a apólice cobrir todas as respectivas obrigações de benefícios a empregados; ou
 - (ii) o produto seja devolvido à entidade patrocinadora para reembolsá-la por benefícios a empregados já pagos.

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 da mensuração.

Definições relativas ao custo de benefício definido



Custo do serviço compreende:

- (a) custo do serviço corrente, que é o aumento no valor presente da obrigação de benefício definido resultante do serviço prestado pelo empregado no período corrente;
- (b) custo do serviço passado, que é a variação no valor presente da obrigação de benefício definido por serviço prestado por empregados em períodos anteriores, resultante de alteração (introdução, mudanças ou o cancelamento de um plano de benefício definido) ou de redução (uma redução significativa, pela entidade, no número de empregados cobertos por um plano); e
- (c) qualquer ganho ou perda na liquidação (settlement).

Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido é a mudança, durante o período, no valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido resultante da passagem do tempo.

Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido compreendem:

- (a) ganhos e perdas atuariais;
- (b) retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores incluídos nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido; e
- (c) qualquer mudança no efeito do teto de ativo (asset ceiling), excluindo valores incluídos nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Ganhos e perdas atuariais são mudanças no valor presente da obrigação de benefício definido resultantes de:

- (a) ajustes pela experiência (efeitos das diferenças entre as premissas atuariais adotadas e o que efetivamente ocorreu); e
- (b) efeitos das mudanças nas premissas atuariais.

Retorno sobre os ativos do plano consiste em juros, dividendos e outras receitas derivadas dos ativos do plano, juntamente com ganhos ou perdas realizados e não realizados sobre os ativos do plano, menos:

- (a) quaisquer custos de administração dos ativos do plano; e
- (b) qualquer imposto devido pelo plano, exceto impostos incluídos nas premissas atuariais utilizadas para mensurar o valor presente da obrigação de benefício definido.

Liquidação (settlement) é uma transação que elimina todas as obrigações futuras, legais ou construtivas, em relação à totalidade ou parte dos benefícios oferecidos por plano de benefício definido, exceto o pagamento de benefícios a empregados ou em seu nome que seja definido nos termos do plano e incluso nas premissas atuariais.

Benefícios de curto prazo aos empregados

9. Benefícios de curto prazo aos empregados incluem itens como, por exemplo, os seguintes, desde que se espere que sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

- (a) ordenados, salários e contribuições para a previdência social;

(b) licença anual remunerada e licença médica remunerada;

(c) participação nos lucros e bônus; e

(d) benefícios não monetários (tais como assistência médica, moradia, carros e bens ou serviços gratuitos ou subsidiados) para os atuais empregados.

10. A entidade não precisa reclassificar os benefícios de curto prazo aos empregados se as expectativas da entidade quanto à época da liquidação se modificarem temporariamente. Contudo, se as características do benefício se modificam (como, por exemplo, a mudança de benefício não cumulativo para benefício cumulativo) ou se a mudança nas expectativas quanto à época da liquidação não é temporária, a entidade deve considerar então se o benefício ainda atende à definição de benefício de curto prazo a empregados.

Reconhecimento e mensuração

Todos os benefícios de curto prazo aos empregados

11. Quando o empregado tiver prestado serviços à entidade durante o período contábil, a entidade deve reconhecer o montante não descontado dos benefícios de curto prazo aos empregados, que se espera sejam pagos, em troca desse serviço:

(a) como passivo (despesa acumulada), após a dedução de qualquer quantia já paga. Se a quantia já paga exceder o valor não descontado dos benefícios, a entidade deve reconhecer o excesso como ativo (despesa paga antecipadamente), desde que a despesa antecipada conduza, por exemplo, a uma redução dos pagamentos futuros ou a uma restituição de caixa;

(b) como despesa, salvo se outro Pronunciamento Técnico exigir ou permitir a inclusão dos benefícios no custo de ativo (ver, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 - Estoques e CPC 27 - Ativo Imobilizado).

12. Os itens 13, 16 e 19 explicam como a entidade deve aplicar o item 11 a benefícios de curto prazo aos empregados, na forma de ausências remuneradas e planos de participação nos lucros e bônus.

Licenças remuneradas de curto prazo

13. A entidade deve reconhecer o custo esperado de benefícios de curto prazo aos empregados na forma de licenças remuneradas, seguindo o item 11, da seguinte forma:

(a) no caso de licenças remuneradas cumulativas, quando o serviço prestado pelos empregados aumentar o seu direito a ausências remuneradas futuras;

(b) no caso de licenças remuneradas não cumulativas, quando as ausências ocorrerem.

14. A entidade pode remunerar os empregados por ausência por várias razões, incluindo: feriados, doença e invalidez por curto prazo, maternidade ou paternidade, serviços de tribunais e serviço militar. O direito a licenças remuneradas pode ser classificado em duas categorias:

(a) cumulativa; e

(b) não cumulativa.

15. Licenças remuneradas cumulativas são aquelas que podem ser estendidas e utilizadas futuramente, se o direito adquirido no período corrente não foi totalmente utilizado. As licenças remuneradas



cumulativas podem ser com direito adquirido (vested, ou seja, os empregados têm direito ao pagamento em dinheiro pelas licenças não gozadas no momento em que se desligam da entidade) ou sem direito adquirido (quando os empregados não têm direito ao pagamento em dinheiro pelas licenças não gozadas ao deixarem a entidade). Surge a obrigação à medida que os empregados prestam serviços que aumentem o seu direito às licenças remuneradas futuras. A obrigação existe e deve ser reconhecida, mesmo se as ausências remuneradas forem sem direito adquirido, embora a faculdade de os empregados poderem sair antes de utilizar o direito acumulado sem direito adquirido afete a mensuração dessa obrigação.

16. A entidade deve mensurar o custo esperado de licenças remuneradas cumulativas como a quantia adicional que a entidade espera pagar, em consequência do direito não utilizado que se acumulou na data a que se referem as demonstrações contábeis.

17. O método especificado no item anterior mensura a obrigação pelo montante dos pagamentos adicionais que se espera que ocorrerão exclusivamente pelo acúmulo de benefício. Em muitos casos, a entidade pode não precisar fazer cálculos detalhados para estimar que não exista obrigação relevante referente a licenças remuneradas não utilizadas. Por exemplo, uma obrigação de licença médica provavelmente será relevante apenas se houver um entendimento, formal ou informal, de que a licença médica remunerada não utilizada pode ser considerada como férias remuneradas.

Exemplo ilustrativo dos itens 16 e 17

A entidade tem 100 empregados, sendo que cada um deles tem direito a cinco dias de trabalho de licença médica remunerada em cada ano. A licença médica não utilizada pode ser estendida por um ano-calendário. A licença médica é excluída, em primeiro lugar, do direito do ano corrente e, em seguida, do saldo do ano anterior (base UEPS). Em 31 de dezembro de 20X1, o direito médio não utilizado é de dois dias por empregado. A entidade espera, baseada na experiência passada, que essa expectativa continue, e que 92 empregados não tirarão mais de cinco dias de licença médica remunerada em 20X2, e que os oito empregados restantes tirarão a média de seis dias e meio cada um.

A entidade espera pagar um adicional de 12 dias de auxílio-doença em consequência do direito não utilizado que tenha acumulado em 31 de dezembro de 20X1 (um dia e meio cada, para oito empregados). Portanto, a entidade reconhece um passivo igual a 12 dias de auxílio-doença.

18. As licenças remuneradas não cumulativas não são estendidas para o próximo exercício: elas expiram se o direito não for totalmente usufruído no período corrente, e não dão aos empregados o direito ao pagamento em dinheiro por direitos não usufruídos no momento em que se desliguem da entidade. Esse é comumente o caso das licenças remuneradas por doença (na medida em que o direito passado não usufruído não aumenta o direito futuro), licença maternidade ou paternidade ou licença remunerada por serviço nos tribunais ou serviço militar. A entidade não reconhece passivo nem despesa até a ocasião da ausência, porque o serviço do empregado não aumenta o valor do benefício.

Planos de participação nos lucros e bônus

19. A entidade deve reconhecer o custo esperado de pagamento de participação nos lucros e bônus de acordo com o item 11, quando e somente quando:

(a) a entidade tiver a obrigação legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de eventos passados; e

(b) a obrigação puder ser estimada de maneira confiável. Existe uma obrigação presente quando e somente quando, a entidade não tem alternativa realista, a não ser efetuar os pagamentos.

20. Em alguns planos de participação nos lucros, os empregados recebem uma parcela do lucro somente se permanecerem na entidade durante determinado período. Tais planos criam uma obrigação construtiva à medida que os empregados prestam serviço que aumenta a quantia a ser paga, se



permanecerem na entidade até o final do período especificado. A mensuração de tais obrigações construtivas deve refletir a possibilidade de alguns empregados se desligarem e não receberem a participação no lucro.

Exemplo ilustrativo do item 20

Um plano de participação nos lucros requer que a entidade pague uma parcela específica do lucro líquido do ano aos empregados que trabalharam todo o ano. Se nenhum dos empregados se desligar durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros será de 3% do lucro líquido. A entidade estima que a taxa de rotatividade de pessoal reduza os pagamentos para 2,5% do lucro líquido.

A entidade deve reconhecer um passivo e uma despesa de 2,5% do lucro líquido.

21. A entidade pode não ter obrigação legal de pagar bônus. Entretanto, em alguns casos, a entidade adota essa prática. Em tais casos, a entidade tem uma obrigação construtiva porque a entidade não tem alternativa realista a não ser pagar a gratificação. A mensuração da obrigação construtiva deve refletir a possibilidade de que alguns empregados possam se desligar sem o direito de receber a gratificação.

22. A entidade pode fazer uma estimativa confiável da sua obrigação legal ou construtiva em conformidade com o plano de participação nos lucros ou bônus, quando e somente quando:

- (a) os termos formais do plano contemplarem uma fórmula para determinar o valor do benefício;
- (b) a entidade determinar os montantes a serem pagos antes da aprovação de emissão das demonstrações contábeis; ou
- (c) a prática passada fornecer evidências claras do montante da obrigação construtiva da entidade.

23. Uma obrigação, em conformidade com planos de participação nos lucros e bônus, resulta do serviço prestado pelo empregado e não de transação com os sócios da entidade. Portanto, a entidade deve reconhecer o custo dos planos de participação nos lucros e bônus não como distribuição de lucro, mas como despesa.

24. Se as obrigações de pagamento de participação nos lucros e de bônus não forem totalmente liquidadas dentro de doze meses após o final do período em que os empregados prestaram o respectivo serviço, esses pagamentos deverão ser considerados benefícios de longo prazo a empregados (vide itens 153 a 158).

Divulgação

25. Embora este Pronunciamento não exija divulgações específicas acerca de benefícios de curto prazo a empregados, outros Pronunciamentos podem exigí-las. Por exemplo, o Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas exige divulgação acerca de benefícios concedidos aos administradores da entidade. O Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação de despesas com benefícios a empregados.

Benefícios pós-emprego: distinção entre planos de contribuição definida e planos de benefício definido

26. Benefícios pós-emprego incluem itens como, por exemplo, os seguintes:

- (a) benefícios de aposentadoria (por exemplo, pensões e pagamentos únicos por ocasião da aposentadoria); e
- (b) outros benefícios pós-emprego, tais como seguro de vida e assistência médica pós-emprego.



Os acordos pelos quais a entidade proporciona benefícios pós-emprego são denominados planos de benefícios pós-emprego. A entidade deve aplicar este Pronunciamento a todos os acordos, que envolvam, ou não, o estabelecimento de entidade separada aberta ou fechada de previdência para receber as contribuições e pagar os benefícios.

27. Os planos de benefício pós-emprego classificam-se como planos de contribuição definida ou de benefício definido, dependendo da essência econômica do plano decorrente de seus principais termos e condições.

28. Nos planos de contribuição definida, a obrigação legal ou construtiva da entidade está limitada à quantia que ela aceita contribuir para o fundo. Assim, o valor do benefício pós-emprego recebido pelo empregado deve ser determinado pelo montante de contribuições pagas pela entidade patrocinadora (e, em alguns casos, também pelo empregado) para um plano de benefícios pós-emprego ou para uma entidade à parte, juntamente com o retorno dos investimentos provenientes das contribuições. Em consequência, o risco atuarial (risco de que os benefícios sejam inferiores ao esperado) e o risco de investimento (risco de que os ativos investidos venham a ser insuficientes para cobrir os benefícios esperados) recaem sobre o empregado.

29. Exemplos de casos em que a obrigação da entidade não está limitada a quantia que ela concorda em contribuir para o fundo de pensão são aqueles quando a entidade tem obrigação legal ou construtiva por meio de:

(a) fórmula de benefício de plano que não esteja exclusivamente vinculada ao valor das contribuições e exija que a entidade forneça contribuições adicionais se os ativos forem insuficientes para cobrir os benefícios da fórmula de benefício de plano;

(b) garantia de retorno especificado sobre contribuições, seja direta ou indiretamente vinculada ao plano; ou

(c) práticas informais que dão origem a uma obrigação construtiva. Por exemplo, uma obrigação construtiva pode surgir quando a entidade tiver histórico de aumento de benefícios para ex-empregados para compensar a inflação, mesmo quando não houver a obrigação legal de fazê-lo.

30. Em conformidade com os planos de benefício definido:

(a) a obrigação da entidade patrocinadora é a de fornecer os benefícios pactuados aos atuais e aos ex-empregados; e

(b) risco atuarial (de que os benefícios venham a custar mais do que o esperado) e risco de investimento recaem, substancialmente, sobre a entidade. Se a experiência atuarial ou de investimento for pior que a esperada, a obrigação da entidade pode ser aumentada.

31. Os itens 32 a 49 explicam a distinção entre planos de contribuição definida e benefício definido, no contexto de planos multiempregadores, planos de benefício definido que compartilham riscos entre entidades sob controle comum, planos de previdência social e benefícios segurados.

Planos multiempregadores

32. A entidade deve classificar um plano multiempregador como plano de contribuição definida ou plano de benefício definido, de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva que vá além dos termos formais).

33. Se a entidade participar de plano multiempregador de benefício definido, a menos que o item 34 seja aplicável, a entidade deve:



(a) contabilizar proporcionalmente sua parcela da obrigação de benefício definido, dos ativos do plano e do custo associado ao plano, da mesma forma como qualquer outro plano de benefício definido; e

(b) divulgar as informações exigidas pelos itens 135 a 148 (excluindo-se o item 148(d)).

34. Quando não houver informação suficiente disponível para se adotar a contabilização de benefício definido para plano multiempregador de benefício definido, a entidade deve:

(a) contabilizar o plano de acordo com os itens 51 e 52 como se fosse um plano de contribuição definida;

(b) divulgar as informações exigidas pelo item 148.

35. Um exemplo de plano multiempregador de benefício definido é aquele em que:

(a) o plano é financiado em regime de repartição simples (pay-as-you-go), tal que: as contribuições são definidas em nível que se espera ser suficiente para pagar os benefícios que vençam no mesmo período; e os benefícios futuros adquiridos durante o período corrente serão pagos com contribuições futuras; e

(b) os benefícios dos empregados são determinados pelo tempo de serviço e as entidades participantes não podem se retirar do plano sem pagar uma contribuição pelos benefícios adquiridos pelos empregados até a data de sua retirada. Esse plano representa riscos atuariais para a entidade: se o custo final dos benefícios já adquiridos na data a que se referem as demonstrações contábeis for maior do que o esperado, a entidade terá de aumentar as suas contribuições ou de persuadir os empregados a aceitar uma redução nos benefícios. Portanto, tal plano é um plano de benefício definido.

36. Quando houver informações suficientes disponíveis sobre um plano multiempregador de benefício definido, a entidade deve contabilizar proporcionalmente sua parcela da obrigação de benefício definido, dos ativos do plano e do custo pós-emprego associados ao plano, da mesma forma que para qualquer outro plano de benefício definido. Entretanto, a entidade pode não ser capaz de identificar sua parte na posição financeira subjacente e o desempenho do plano com confiabilidade suficiente para fins contábeis. Isso pode ocorrer, se:

(a) o plano expuser as entidades participantes a riscos atuariais associados a empregados, atuais e antigos de outras entidades, resultando na falta de base consistente e confiável para alocar a obrigação, os ativos do plano e o custo individualmente às entidades que participam do plano;

(b) a entidade não tiver acesso às informações pertinentes ao plano que satisfaçam aos requisitos deste Pronunciamento.

Nesses casos, a entidade deve contabilizar o plano como se fosse plano de contribuição definida e divulgar as informações exigidas pelo item 148.

37. Pode haver acordo contratual, entre o plano multiempregador e seus participantes, que determine como o excedente do plano será distribuído aos participantes (ou o déficit custeado). A entidade patrocinadora participante no plano multiempregador, com acordo desse tipo e que contabilize o plano como plano de contribuição definida, de acordo com o item 34, deve reconhecer o ativo ou passivo resultante do acordo contratual e a receita ou despesa no resultado.

Exemplo ilustrativo do item 37

A entidade participa de plano multiempregador de benefícios definidos e não prepara avaliações do plano com base neste Pronunciamento. Portanto, contabiliza o plano como se fosse um plano de contribuição definida. A avaliação da posição não baseada neste Pronunciamento mostra déficit de \$ 100 milhões no plano. O plano fez um acordo contratual sobre um cronograma de contribuições com os

empregadores participantes do plano que irá eliminar o déficit nos próximos cinco anos. As contribuições totais da entidade, de acordo com o contrato, são de \$ 8 milhões.

A entidade deve reconhecer o passivo pelas contribuições ajustadas pelo valor do dinheiro no tempo e a despesa no resultado.

38. Planos multiempregadores são distintos dos planos administrados em grupo. O plano administrado em grupo é meramente a agregação de planos patrocinados individualmente combinados para permitir que os empregadores reúnam os seus ativos para fins de investimento, de maneira a reduzir os custos de gestão e de administração, mas as pretensões dos diferentes empregadores são segregadas para o benefício exclusivo dos seus próprios empregados. Os planos administrados em grupo não apresentam problemas contábeis específicos porque a informação está prontamente disponível, sendo tratados da mesma forma que qualquer outro plano patrocinado individualmente e porque tais planos não expõem as entidades participantes a riscos atuariais, associados aos empregados atuais e antigos de outras entidades. As definições deste Pronunciamento exigem que a entidade classifique um plano administrado em grupo como plano de contribuição definida ou como plano de benefício definido de acordo com os termos do plano (incluindo qualquer obrigação construtiva, que vá além dos termos formais).

39. Para determinar quando reconhecer e como mensurar um passivo relativo ao encerramento de plano multiempregador de benefício definido ou à saída da entidade de plano de benefício definido, a entidade deve aplicar o Pronunciamento CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum

40. Planos de benefício definido que compartilham riscos entre entidades sob controle comum, por exemplo, uma controladora e suas subsidiárias, não são planos multiempregadores.

41. A entidade que patrocinar planos desse tipo deve obter informações acerca do plano como um todo, mensurado de acordo com este Pronunciamento, utilizando premissas que se apliquem ao plano como um todo. Se houver acordo contratual ou política expressa para atribuir a despesa líquida dos benefícios definidos do plano, mensurado de acordo com este Pronunciamento às entidades do grupo econômico, então a entidade deve, nas suas demonstrações separadas ou individuais, reconhecer a despesa líquida correspondente aos benefícios definidos para ela. Se não houver tal acordo ou política, a despesa líquida do benefício definido deve ser reconhecida nas demonstrações separadas ou individuais da entidade que é legalmente a patrocinadora do plano. As outras entidades pertencentes ao grupo devem reconhecer, em suas demonstrações separadas ou individuais, uma despesa igual às contribuições devidas no período.

42. A participação nesse plano é uma transação com partes relacionadas, individualmente para cada entidade do grupo. A entidade deve, portanto, em suas demonstrações separadas ou individuais, divulgar as informações exigidas pelo item 149.

Planos de previdência social (planos públicos)

43. A entidade deve contabilizar sua participação em plano de previdência social (planos públicos) da mesma maneira que contabiliza sua participação em plano multiempregador (vide itens 32 a 39).

44. Planos de previdência social são estabelecidos pela legislação e disponíveis a todas as entidades (ou a todas as entidades de uma categoria em particular, por exemplo, um setor específico) e são operados pelo governo ou por outro órgão (por exemplo, agência autônoma criada especificamente para tal fim), portanto, fora do controle ou da influência da entidade que reporta. Alguns planos estabelecidos por entidade podem, conforme a legislação, vir a oferecer não só benefícios obrigatórios, que podem vir a substituir os benefícios que, de outra forma, seriam cobertos por plano governamental de previdência social, bem como benefícios voluntários adicionais. Esses planos não são planos governamentais de previdência social.



45. Planos de previdência social devem ser classificados como planos de benefício definido ou de contribuição definida dependendo da obrigação da entidade em relação ao plano. Muitos planos governamentais de previdência social, como o brasileiro, são custeados em regime de repartição simples (pay-as-you-go): as contribuições são fixadas em um nível que se espera sejam suficientes para cobrir os benefícios concedidos que vençam no mesmo período; benefícios futuros obtidos durante o período corrente serão pagos com contribuições futuras. Contudo, na maioria dos planos de previdência social, a entidade não tem obrigação legal ou construtiva de pagar esses benefícios futuros, sendo que a sua única obrigação é a de pagar as contribuições à medida que se vencem e, se a entidade deixar de empregar membros do plano da previdência social, ela não terá a obrigação de pagar os benefícios auferidos por seus empregados em anos anteriores. Por essa razão, os planos de previdência social são normalmente planos de contribuição definida. Entretanto, quando um plano de previdência social vier a ser classificado como plano de benefício definido, a entidade deve aplicar o tratamento previsto nos itens 32 a 39.

Seguro de benefícios

46. A entidade pode pagar prêmios de seguro para custear um plano de benefícios pós-emprego. A entidade deve tratar o plano como plano de contribuição definida, exceto se a entidade tiver (direta ou indiretamente por meio do plano) a obrigação legal ou construtiva de:

- (a) pagar os benefícios dos empregados diretamente quando se vencerem; ou
- (b) pagar contribuições adicionais se a seguradora não cobrir todos os benefícios futuros do empregado relativos aos serviços prestados no período corrente e em períodos anteriores.

Se a entidade tiver a obrigação legal ou construtiva, o plano deve ser tratado como plano de benefício definido.

47. Os benefícios segurados por apólice de seguro não precisam ter relação direta ou automática com a obrigação da entidade em relação aos benefícios a empregados. Os planos de benefícios pós-emprego que envolvam apólices de seguro estão sujeitos à mesma distinção entre contabilização e financiamento aplicável a outros planos custeados.

48. Quando a entidade custeia uma obrigação de benefícios pós-emprego ao contribuir para uma apólice de seguro pela qual a entidade (direta ou indiretamente por meio do plano, utilizando-se de mecanismo de fixação de prêmios futuros ou por meio de relacionamento com a seguradora) mantém a obrigação legal ou construtiva, o pagamento dos prêmios não corresponde a um acordo de contribuição definida. Como consequência a entidade:

- (a) deve contabilizar a apólice de seguro elegível como ativo de plano (vide item 8); e
- (b) deve reconhecer outras apólices de seguro como direitos de reembolso (se as apólices satisfizerem aos critérios do item 116).

49. Quando a apólice de seguro estiver no nome de participante específico do plano ou de grupo de participantes e a entidade não tiver nenhuma obrigação legal ou construtiva de cobrir qualquer perda na apólice, a entidade não tem obrigação de pagar benefícios aos empregados, e a seguradora tem a responsabilidade exclusiva de pagar esses benefícios. O pagamento de prêmios fixos, segundo tais contratos, é, na verdade, a liquidação da obrigação de benefícios ao empregado e, não, um investimento para cobrir a obrigação. Consequentemente, a entidade deixa de possuir um ativo ou um passivo. Portanto, a entidade trata tais pagamentos como contribuições para plano de contribuição definida.

Benefícios pós-emprego: plano de contribuição definida



50. A contabilização dos planos de contribuição definida é direta porque a obrigação da entidade patrocinadora relativa a cada exercício é determinada pelos montantes a serem contribuídos no período. Consequentemente, não são necessárias premissas atuariais para mensurar a obrigação ou a despesa, e não há possibilidade de qualquer ganho ou perda atuarial. Além disso, as obrigações são mensuradas em base não descontada, exceto quando não são completamente liquidados em até doze meses após o final do período em que os empregados prestam o respectivo serviço.

Reconhecimento e mensuração

51. Quando o empregado tiver prestado serviços à entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição devida para plano de contribuição definida em troca desses serviços:

(a) como passivo (despesa acumulada), após a dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida relativa ao serviço prestado antes do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve reconhecer esse excesso como ativo (despesa antecipada), na medida em que as antecipações conduzirão, por exemplo, a uma redução nos pagamentos futuros ou em um reembolso em dinheiro; e

(b) como despesa, a menos que outro Pronunciamento exija ou permita a inclusão da contribuição no custo de ativo (ver, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 16 - Estoques e CPC 27 - Ativo Imobilizado).

52. Quando as contribuições para plano de contribuição definida não são completamente liquidados em até doze meses após o final do período da prestação de serviço pelo empregado, elas devem ser descontadas, utilizando-se a taxa de desconto especificada no item 83.

Divulgação

53. A entidade deve divulgar o montante reconhecido como despesa para os planos de contribuição definida.

54. Sempre que exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas, a entidade divulga informação acerca das contribuições para planos de contribuição definida relativas aos administradores da entidade.

Benefícios pós-emprego: plano de benefício definido

55. A contabilização dos planos de benefício definido é complexa porque são necessárias premissas atuariais para mensurar a obrigação e a despesa do plano, bem como existe a possibilidade de ganhos e perdas atuariais. Além disso, as obrigações são mensuradas ao seu valor presente, porque podem ser liquidadas muitos anos após a prestação dos serviços pelos empregados.

Reconhecimento e mensuração

56. Planos de benefício definido podem não ter fundo constituído ou podem ser total ou parcialmente cobertos por contribuições da entidade e, algumas vezes, dos seus empregados, para a entidade ou fundo legalmente separado da entidade patrocinadora, e a partir do qual são pagos os benefícios a empregados. O pagamento dos benefícios concedidos depende não somente da situação financeira e do desempenho dos investimentos do fundo, mas também da capacidade e do interesse da entidade de suprir qualquer insuficiência nos ativos do fundo. Portanto, a entidade assume, na essência, os riscos atuariais e de investimento associados ao plano. Consequentemente, a despesa reconhecida de plano de benefício definido não é necessariamente o montante da contribuição devida relativa ao período.

57. A contabilização de planos de benefício definido pela entidade envolve os seguintes passos:



(a) determinar o déficit ou superávit. Isto envolve:

(i) utilizar uma técnica atuarial, o método de crédito unitário projetado, para estimar de maneira confiável o custo final para a entidade do benefício obtido pelos empregados em troca dos serviços prestados nos períodos corrente e anteriores (vide itens 67 a 69). Isso exige que a entidade determine quanto do benefício deve ser atribuível aos períodos corrente e anteriores (vide itens 70 a 74) e que faça estimativas (premissas atuariais) acerca de variáveis demográficas (tais como rotatividade e mortalidade de empregados) e variáveis financeiras (tais como futuros aumentos nos salários e nos custos médicos), que afetarão o custo do benefício (vide itens 75 a 98);

(ii) descontar esse benefício para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido e o custo do serviço corrente (vide itens 67 a 69 e 83 a 86);

(iii) deduzir o valor justo de quaisquer ativos do plano (vide itens 113 a 115) do valor presente da obrigação de benefício definido;

(b) determinar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido como o valor do déficit ou superávit determinado em (a), ajustado por qualquer efeito de limitação de ativo líquido de benefício definido ao teto de ativo (asset ceiling) (vide item 64);

(c) determinar os valores a serem reconhecidos em resultado:

(i) custo do serviço corrente (ver itens 70 a 74 e 122A);

(ii) qualquer custo do serviço passado e ganho ou perda na liquidação (vide itens 99 a 112);

(iii) juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide itens 123 a 126);

(d) determinar as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, a serem reconhecidas em outros resultados abrangentes, compreendendo:

(i) ganhos e perdas atuariais (vide itens 128 e 129);

(ii) retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores considerados nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide item 130); e

(iii) qualquer mudança no efeito do teto de ativo (asset ceiling) (vide item 64), excluindo os valores considerados nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Quando a entidade possuir mais de um plano de benefício definido, deve aplicar esses procedimentos separadamente para cada plano relevante.

58. A entidade deve determinar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido com suficiente regularidade de modo que os montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis não diverjam significativamente dos valores que seriam determinados no final do período.

59. Este Pronunciamento encoraja, mas não requer que a entidade envolva atuário habilitado na mensuração de todas as obrigações relevantes de benefícios pós-emprego. Por razões práticas, a entidade pode solicitar a um atuário habilitado que realize uma avaliação detalhada da obrigação antes do final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis. Contudo, os resultados dessa avaliação devem ser atualizados com base em transações relevantes e em outras mudanças significativas nas circunstâncias (incluindo alterações nos valores de mercado e nas taxas de juro) até o final do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis.



60. Em alguns casos, as estimativas, as médias e as simplificações de cálculo podem proporcionar uma aproximação confiável dos cálculos detalhados ilustrados neste Pronunciamento.

Contabilização da obrigação construtiva

61. A entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal segundo os termos formais de plano de benefício definido, mas também qualquer obrigação construtiva que surja a partir das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação construtiva quando a entidade não tiver alternativa realista a não ser pagar os benefícios aos empregados. Um exemplo de obrigação construtiva é quando uma alteração nas práticas informais da entidade causaria um dano inaceitável no seu relacionamento com os empregados.

62. Os termos formais de plano de benefício definido podem permitir que a entidade encerre sua obrigação com o plano. Não obstante, é normalmente difícil para a entidade encerrar sua obrigação com o plano (sem pagamento) se os empregados tiverem de ser mantidos. Portanto, na ausência de evidência em sentido contrário, a contabilização de benefícios pós-emprego pressupõe que a entidade que prometa esses benefícios continuará a fazê-lo durante o tempo de trabalho remanescente dos empregados.

Balanço patrimonial

63. A entidade deve reconhecer o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido na demonstração contábil.

64. Quando a entidade obtiver um superávit no plano de benefício definido, ela deve mensurar o valor líquido de ativo de benefício definido como sendo o menor dentre:

(a) o superávit no plano de benefício definido; e

(b) o teto de ativo (asset ceiling), determinado pela aplicação da taxa de desconto especificada no item 83.

65. O valor líquido de ativo de benefício definido pode surgir quando um plano de benefício definido tiver recebido excesso de contribuições ou quando ocorrerem ganhos atuariais. A entidade deve reconhecer o valor líquido de ativo de benefício definido nesses casos porque:

(a) a entidade controla um recurso, que é a capacidade de utilizar o superávit para gerar benefícios futuros;

(b) esse controle é resultado de eventos passados (contribuições pagas pela entidade e serviços prestados pelo empregado); e

(c) benefícios econômicos futuros estão disponíveis para a entidade na forma de redução nas contribuições futuras ou de restituição em dinheiro, seja diretamente à entidade patrocinadora ou indiretamente para outro plano deficitário. O teto de ativo (asset ceiling) é o valor presente desses benefícios futuros.

Reconhecimento e mensuração: valor presente de obrigação por benefício definido e custo do serviço corrente

66. O custo final de plano de benefício definido pode ser influenciado por muitas variáveis, tais como salários na data da concessão do benefício, rotatividade e mortalidade, contribuições de empregados e tendências de custos médicos. O custo final do plano é incerto e é provável que essa incerteza venha a permanecer por longo período de tempo. Com o objetivo de mensurar o valor presente das obrigações de benefício pós-emprego e o respectivo custo do serviço corrente, é necessário:



- (a) aplicar método de avaliação atuarial (vide itens 67 a 69);
- (b) atribuir benefício aos períodos de serviço (vide itens 70 a 74); e
- (c) adotar premissas atuariais (vide itens 75 a 98).

Método de avaliação atuarial

67. A entidade deve utilizar o Método de Crédito Unitário Projetado para determinar o valor presente das obrigações de benefício definido e o respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, o custo do serviço passado.

68. O Método de Crédito Unitário Projetado (também conhecido como método de benefícios acumulados com pro rata de serviço ou como método benefício/anos de serviço) considera cada período de serviço como dando origem a uma unidade adicional de direito ao benefício (vide itens 70 a 74) e mensura cada unidade separadamente para construir a obrigação final (vide itens 75 a 98).

Exemplo ilustrativo do item 68

Um benefício de pagamento único a ser liquidado ao final do período trabalhado corresponde a 1% do salário final para cada ano de serviço. O salário no ano 1 é \$ 10.000 e assume-se um crescimento anual de 7% (composto) para cada ano. A taxa de desconto utilizada é de 10% ao ano. A tabela a seguir demonstra como a obrigação é calculada para um empregado cuja expectativa de desligamento é ao final do ano 5, assumindo que não haverá mudanças nas premissas atuariais. Para fins de simplificação, este exemplo não considera o ajuste adicional necessário para refletir a probabilidade de o empregado deixar a entidade em data anterior ou posterior.

| Ano | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
|--------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Benefício atribuído a: | | | | | |
| - anos anteriores | \$ 0 | \$ 131 | \$ 262 | \$ 393 | \$ 524 |
| - ano corrente (1% do salário final) | \$ 131 | \$ 131 | \$ 131 | \$ 131 | \$ 131 |
| - ano corrente e anteriores | \$ 131 | \$ 262 | \$ 393 | \$ 524 | \$ 655 |
| Obrigação | | | | | |
| Inicial | - | \$ 89 | \$ 196 | \$ 324 | \$ 476 |
| Juros de 10% | - | \$ 9 | \$ 20 | \$ 33 | \$ 48 |
| Custo do serviço corrente | \$ 89 | \$ 98 | \$ 108 | \$ 119 | \$ 131 |
| Obrigação final | \$ 89 | \$ 196 | \$ 324 | \$ 476 | \$ 655 |

Notas:

1. A obrigação inicial é o valor presente do benefício atribuído a anos anteriores.

2. O custo do serviço corrente é o valor presente do benefício atribuído ao ano corrente.

A obrigação final é o valor presente do benefício atribuído aos anos corrente e anteriores.

69. A entidade deve descontar a valor presente o total da obrigação de benefícios pós-emprego, mesmo se parte da obrigação vencer em até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Atribuição de benefício a períodos de serviço

70. Na determinação do valor presente das obrigações de benefício definido e do respectivo custo do serviço corrente e, quando aplicável, do custo do serviço passado, a entidade deve atribuir benefício a períodos de serviço de acordo com a fórmula de benefício do plano. Entretanto, se o serviço do empregado nos últimos anos conduzir a um benefício significativamente mais elevado do que em períodos anteriores, a entidade deve atribuir benefícios em bases lineares, desde:

- (a) a data em que o serviço do empregado conduz, pela primeira vez, a benefícios previstos no plano (quer os benefícios estejam, ou não, condicionados ao serviço futuro); até



(b) a data em que o serviço futuro do empregado não levar a uma quantia relevante de benefícios adicionais conforme o plano, exceto nos casos provenientes de novos aumentos de salário.

71. O Método de Crédito Unitário Projetado exige que a entidade atribua benefício ao período corrente (a fim de determinar o custo do serviço corrente) e aos períodos corrente e anteriores (a fim de determinar o valor presente das obrigações de benefício definido). A entidade deve atribuir benefício aos períodos em que surge a obrigação de proporcionar benefícios pós-emprego. Essa obrigação surge à medida que os empregados prestam serviços em troca de benefícios pós-emprego e que a entidade espera pagar em períodos futuros. As técnicas atuariais permitem que a entidade mensure essa obrigação com confiabilidade suficiente para justificar o reconhecimento do passivo.

Exemplos ilustrativos do item 71

1 Um plano de benefício definido proporciona o benefício de pagamento único de \$ 100 devido por ocasião da aposentadoria, para cada ano de serviço prestado.

Atribui-se a cada ano o benefício de \$ 100. O custo do serviço corrente é o valor presente de \$ 100. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente de \$ 100, multiplicado pelo número de anos de serviço na data a que se referem as demonstrações contábeis.

Se o benefício for devido imediatamente quando o empregado se desliga da entidade, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido refletem a data em que se espera que o empregado se desligue.

Assim, devido ao efeito do desconto a valor presente, eles são inferiores às quantias que seriam determinadas se o empregado saísse no final do período a que se referem as demonstrações contábeis.

2 Um plano proporciona uma pensão mensal de 0,2% do salário final para cada ano de serviço. A pensão é devida a partir da idade de 65 anos.

É atribuído a cada ano de serviço um benefício igual ao valor presente, à data esperada de aposentadoria da pensão mensal de 0,2% do salário final estimado, devido a partir da data esperada de aposentadoria até a data estimada do falecimento. O custo do serviço corrente é o valor presente desse benefício. O valor presente da obrigação de benefício definido é o valor presente dos pagamentos mensais de pensão de 0,2% do salário final, multiplicado pelo número de anos de serviço até o final do período a que se referem as demonstrações contábeis. O custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação de benefício definido

72. O serviço prestado pelo empregado origina uma obrigação em conformidade com o plano de benefício definido, mesmo se os benefícios estiverem condicionados à manutenção da condição de empregado (em outras palavras, mesmo quando os benefícios ainda não foram adquiridos). O serviço do empregado, antes da data de aquisição de direito, dá origem a uma obrigação construtiva porque, ao final de cada encerramento de exercício, o valor do serviço futuro que o empregado deverá prestar até a aquisição do direito ao benefício se reduz. Ao mensurar a obrigação de benefício definido, a entidade deve considerar a probabilidade de que alguns empregados possam não satisfazer aos requisitos de aquisição de direito. De maneira similar, embora determinados benefícios pós-emprego, por exemplo, benefícios médicos pós-emprego, só se tornem devidos se ocorrer evento específico, quando o empregado já tenha se aposentado, uma obrigação deve ser reconhecida à medida que o empregado estiver prestando serviço que proporcionará o direito ao benefício. A probabilidade de que o evento específico ocorrerá afeta a mensuração da obrigação, mas não determina se a obrigação existe ou não.

Exemplos ilustrativos do item 72

1 Um plano paga o benefício de \$ 100 para cada ano de serviço. A aquisição de direito aos benefícios ocorrerá após dez anos de prestação de serviço.



O benefício de \$ 100 é atribuído a cada ano. Em cada um dos primeiros dez anos, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação refletem a probabilidade de que o empregado possa não completar dez anos de serviço.

2 Um plano paga o benefício de \$ 100 para cada ano de serviço prestado, excluindo o serviço antes da idade de 25 anos. A aquisição de direito aos benefícios ocorre imediatamente.

Nenhum benefício deve ser atribuído ao serviço prestado antes da idade de 25 anos, porque o serviço, antes dessa data, não leva a benefícios (condicionais ou incondicionais). O benefício de \$ 100 é atribuído a cada ano subsequente.

73. A obrigação aumenta até a data em que o posterior serviço prestado pelo empregado não mais dê lugar a valores relevantes de benefícios futuros. Portanto, todo o benefício é atribuído aos períodos que terminem nessa data ou antes dela. O benefício é atribuído a períodos contábeis individuais de acordo com a fórmula de benefício do plano. Entretanto, se o serviço do empregado em anos adicionais conduzir a um nível significativamente maior de benefício do que nos anos anteriores, a entidade deve atribuir o benefício de maneira linear até a data em que o serviço posterior do empregado conduza a uma quantia imaterial de benefícios adicionais. Isso ocorre porque o serviço do empregado conduzirá, em última análise, a um benefício em nível mais elevado.

Exemplos ilustrativos do item 73

1 Um plano paga o benefício em parcela única de \$ 1.000, cuja aquisição de direito ocorre após dez anos de serviço prestado. O plano não prevê benefício adicional para serviço subsequente.

O benefício de \$ 100 (\$ 1.000 dividido por dez) é atribuído a cada um dos primeiros dez anos.

O custo do serviço corrente, em cada um dos primeiros dez anos, reflete a probabilidade de o empregado não completar os dez anos de serviço. Nenhum benefício é atribuído aos anos subsequentes.

2 Um plano paga o benefício de aposentadoria em parcela única no valor de \$ 2.000 a todos os empregados que ainda estejam trabalhando na idade de 55 anos, após terem prestado vinte anos de serviço, ou que ainda estejam empregados à idade de 65, independentemente de seu tempo de serviço.

Para os empregados que sejam admitidos antes da idade de 35 anos, serão computados benefícios apenas quando possuírem 35 anos de idade (o empregado pode deixar a entidade com 30 anos e retornar ao serviço com 33 anos de idade, sem nenhum efeito no montante ou prazo dos benefícios). Esses benefícios estão condicionados a serviço futuro. Além disso, os serviços prestados pelos empregados após os 55 anos de idade não trarão benefícios futuros significativos. Para esses empregados, a entidade atribui um benefício de \$ 100 (\$ 2.000 dividido por 20) para cada ano, desde a idade de 35 até 55 anos.

Para os empregados admitidos com idades entre 35 e 45 anos, o serviço prestado após 20 anos não trará benefícios adicionais significativos. Para esses empregados, a entidade atribui benefício de \$ 100 (\$ 2.000 dividido por 20) para cada um dos primeiros 20 anos.

Para o empregado admitido com 55 anos de idade, o serviço prestado depois de 10 anos não conduzirá a um montante significativo de benefícios. Para este empregado, a entidade atribui benefício de \$ 200 (\$ 2.000 dividido por 10) para cada um dos 10 primeiros anos.

Para todos os empregados, o custo do serviço corrente e o valor presente da obrigação devem refletir a probabilidade de o empregado não completar o período necessário de prestação de serviço.



3 Um plano médico pós-emprego reembolsa 40% dos custos médicos se o empregado sair da entidade depois de ter prestado serviço entre 10 a 20 anos, ou o reembolso será de 50% dos custos, caso o empregado deixe a entidade após 20 ou mais anos de serviço.

De acordo com a fórmula de benefício do plano, a entidade atribui 4% do valor presente dos custos médicos esperados (40% dividido por dez) a cada um dos primeiros 10 anos e 1% (10% dividido por 10) a cada um dos 10 anos subsequentes. O custo do serviço corrente em cada ano deve refletir a probabilidade de o empregado não completar o período de serviço necessário à obtenção parcial ou integral do benefício.

Para os empregados que a entidade espera que se desliguem dentro de 10 anos, nenhum benefício deve ser atribuído.

4 Um plano médico pós-emprego reembolsa 10% dos custos se o empregado deixar a entidade após ter prestado serviço entre 10 e 20 anos, ou o reembolso será de 50% dos custos, caso o empregado deixar a entidade após 20 ou mais anos de serviço.

O serviço em anos posteriores conduzirá a um nível de benefícios significativamente maior do que os anos atuais.

Portanto, para os empregados com expectativa de desligamento após 20 ou mais anos, a entidade atribui benefício em base linear, conforme o item 71. O serviço prestado após 20 anos não conduzirá a um montante significativo de benefícios futuros. Portanto, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 20 anos é de 2,5% do valor presente dos custos médicos esperados (50% dividido por vinte).

Para os empregados cuja expectativa de desligamento for entre 10 e 20 anos, o benefício atribuído a cada um dos primeiros 10 anos é de 1% do valor presente dos custos médicos esperados. Para esses empregados, nenhum benefício é atribuído ao serviço entre o final do décimo ano e a data estimada de saída.

Para os empregados que se espera que saiam dentro de dez anos, nenhum benefício deve ser atribuído.

74. Quando o montante de benefício for uma proporção constante do salário final para cada ano de serviço prestado, os futuros aumentos salariais afetarão o montante necessário para liquidar a obrigação referente ao serviço prestado antes do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis, mas não cria uma obrigação adicional. Portanto:

(a) para a finalidade do item 70(b), os aumentos de salário não conduzem a benefícios adicionais, mesmo que o valor dos benefícios dependa do salário final; e

(b) a quantia do benefício atribuído a cada período é uma proporção constante do salário ao qual o benefício está atrelado.

Exemplo ilustrativo do item 74

Os empregados têm direito a um benefício de 3% do salário final para cada ano de serviço prestado, antes de completar a idade de 55 anos.

O benefício de 3% do salário final estimado é atribuído a cada ano até completar a idade de 55. Essa é a data em que o posterior serviço do empregado não conduzirá a quantia significativa de benefícios futuros de acordo com o plano. Nenhum benefício é atribuído ao serviço após essa idade.

Premissas atuariais

75. As premissas atuariais devem ser imparciais (não enviesadas) e devem ser mutuamente compatíveis.

76. As premissas atuariais devem ser as melhores estimativas da entidade sobre as variáveis que determinarão o custo final de prover benefícios pós-emprego. As premissas atuariais compreendem:

(a) premissas demográficas acerca das características futuras dos atuais e ex-empregados (e seus dependentes) que sejam elegíveis aos benefícios. Premissas demográficas tratam de tópicos, tais como:

(i) mortalidade (vide itens 81 e 82);

(ii) taxas de rotatividade de empregados, invalidez e aposentadoria antecipada;

(iii) a proporção de participantes do plano com dependentes que serão elegíveis aos benefícios;

(iv) a proporção de participantes do plano que escolherá cada opção de forma de pagamento disponível conforme os termos do plano; e

(v) taxas de sinistralidade dos planos médicos;

(b) premissas financeiras que abordam tópicos como:

(i) taxa de desconto (vide itens 83 a 86);

(ii) níveis de benefícios, excluindo qualquer custo dos benefícios que deva correr por conta de empregados, e salário futuro (vide itens 87 a 95);

(iii) no caso de benefícios médicos, custos médicos futuros, incluindo custos de administração de sinistros (ou seja, os custos que serão incorridos no processamento e solução de sinistros, incluindo honorários legais e taxas de reguladores) (vide itens 96 a 98); e

(iv) impostos devidos pelo plano sobre contribuições relativas a serviços anteriores à data das demonstrações contábeis ou sobre benefícios decorrentes desses serviços.

77. As premissas atuariais devem ser imparciais (não enviesadas) se elas não forem imprudentes nem excessivamente conservadoras.

78. As premissas atuariais devem ser mutuamente compatíveis se refletirem as relações econômicas entre fatores, tais como inflação, taxas de crescimento salarial e taxa de desconto. Por exemplo, todas as premissas que dependem de determinado nível de inflação (tais como premissas sobre taxas de juros, aumentos de salários e de benefícios) para qualquer período futuro deverão pressupor o mesmo nível de inflação.

79. A entidade deve determinar a taxa de desconto e outras premissas financeiras em termos nominais (taxa de inflação inclusa), exceto se as estimativas em termos reais (líquidas da taxa de inflação) forem mais confiáveis, por exemplo, em economia hiperinflacionária ou quando o benefício for indexado e existir mercado estruturado de títulos de dívida indexados na mesma moeda e prazo.

80. As premissas financeiras devem basear-se em expectativas de mercado na data a que se referem as demonstrações contábeis, relativamente ao período ao longo do qual deverão ser liquidadas as obrigações.

Premissas atuariais: mortalidade



81. A entidade deve determinar suas premissas de mortalidade tendo por referência à sua melhor estimativa de mortalidade dos participantes do plano tanto durante quanto após o emprego.

82. A fim de estimar o custo final do benefício, a entidade deve considerar as mudanças esperadas na taxa de mortalidade, por exemplo, ajustando as tábuas-padrão de mortalidade com estimativas de melhorias na mortalidade.

Premissas atuariais: taxa de desconto

83. A taxa utilizada para descontar a valor presente as obrigações de benefícios pós-emprego (tanto custeadas quanto não custeadas) deve ser determinada com base nos rendimentos de mercado, apurados na data a que se referem as demonstrações contábeis, para títulos ou obrigações corporativas de alta qualidade. Para moedas para as quais não existe mercado ativo desses títulos corporativos de alta qualidade, devem ser usados os rendimentos de mercado (na data a que se referem às demonstrações contábeis) relativos aos títulos do Tesouro Nacional nessa moeda. A moeda e o prazo desses instrumentos financeiros devem ser consistentes com a moeda e o prazo estimado das obrigações de benefício pós-emprego.

84. Uma premissa atuarial que tem efeito significativo é a taxa de desconto. A taxa de desconto deve refletir o valor do dinheiro no tempo, mas não o risco atuarial ou de investimento. Além disso, a taxa de desconto não deve refletir o risco de crédito específico da entidade suportado pelos seus credores, nem refletir o risco de a experiência futura poder diferir das premissas atuariais.

85. A taxa de desconto deve refletir os prazos estimados dos pagamentos de benefícios. Na prática, a entidade frequentemente consegue isso, aplicando uma única taxa de desconto média ponderada que reflita os prazos estimados e o montante dos pagamentos de benefícios e a moeda em que os benefícios vão ser pagos.

86. Em alguns casos, pode não haver mercado ativo de títulos de dívida com vencimento suficientemente longo para corresponder ao vencimento estimado de todos os pagamentos de benefícios. Nesses casos, a entidade utiliza as taxas correntes de mercado, com o prazo apropriado, para descontar pagamentos de prazos mais curtos e estima a taxa de desconto para vencimentos mais longos, extrapolando as taxas correntes de mercado ao longo da curva de rendimento. É improvável que o valor presente total de obrigação de benefício definido seja particularmente sensível à taxa de desconto aplicada à parcela dos benefícios devidos após o vencimento final dos títulos de dívida corporativos ou dos títulos do Tesouro Nacional disponíveis.

Premissas atuariais: salários, benefícios e custos médicos

87. A entidade deve mensurar suas obrigações de benefício definido em base que reflita:

(a) os benefícios estabelecidos nos termos do plano (ou resultantes de qualquer obrigação construtiva que vá além desses termos), no final do período a que se referem as demonstrações contábeis;

(b) quaisquer aumentos salariais estimados futuros que afetem os benefícios devidos;

(c) o efeito de qualquer limite sobre a parcela do empregador no custo dos benefícios futuros;

(d) contribuições de empregados ou de terceiros que reduzam o custo final desses benefícios para a entidade; e

(e) as mudanças futuras estimadas no nível de benefícios de previdência social que afetem os benefícios devidos segundo um plano de benefício definido, se, e somente se:



(i) essas mudanças tiverem sido decretadas antes do período contábil a que se referem as demonstrações contábeis; ou

(ii) dados históricos ou outras evidências confiáveis indicarem que esses benefícios de previdência social mudarão de alguma forma previsível, por exemplo, de acordo com mudanças futuras nos níveis gerais de preço ou nos níveis gerais de salário.

88. As premissas atuariais devem refletir alterações em benefícios futuros que estejam estabelecidos nos termos formais de plano (ou obrigação construtiva que vá além desses termos) no final do período a que se referem as demonstrações contábeis. Esse é o caso quando, por exemplo:

(a) a entidade tem um histórico de benefícios crescentes, por exemplo, para mitigar os efeitos da inflação e não exista indício de que essa prática se alterará no futuro;

(b) a entidade está obrigada, seja pelos termos formais de plano (ou obrigação construtiva que vá além desses termos) ou pela legislação, a usar quaisquer excedentes deste plano para benefício dos participantes do plano (vide item 108(c)); ou

(c) os benefícios variam em resposta a uma meta de desempenho ou outros critérios. Por exemplo, os termos do plano podem dispor que haverá redução do valor dos benefícios ou exigirá contribuições adicionais dos empregados se os ativos do plano forem insuficientes. A mensuração da obrigação deve refletir a melhor estimativa do efeito da meta de desempenho ou outros critérios.

89. As premissas atuariais não refletem alterações nos benefícios futuros que não estejam estabelecidas nos termos formais do plano (ou de obrigação construtiva) na data a que se referem as demonstrações contábeis. Tais alterações resultarão em:

(a) custo do serviço passado, na medida em que alterem benefícios relativos ao serviço prestado antes da alteração; e

(b) custo do serviço corrente relativo a períodos posteriores à alteração, na medida em que eles modifiquem os benefícios relativos a serviços posteriores à alteração.

90. As estimativas de futuros aumentos salariais devem levar em consideração a inflação, a experiência, as promoções e outros fatores relevantes, tais como oferta e demanda no mercado de trabalho.

91. Alguns planos de benefício definido limitam as contribuições que a entidade está obrigada a pagar. O custo final dos benefícios considera o efeito do limite sobre as contribuições. O efeito do limite sobre contribuições é determinado pelo que for mais curto dentre:

(a) a vida estimada da entidade; e

(b) a vida estimada do plano.

92. Alguns planos de benefício definido exigem que os empregados ou terceiros contribuam para o custo do plano. As contribuições dos empregados reduzem o custo dos benefícios para a entidade. A entidade considera se contribuições de terceiros reduzem o custo dos benefícios para a entidade ou constituem um direito a reembolso, conforme descrito no item 116. Contribuições de empregados ou de terceiros são estabelecidas nos termos formais do plano (ou resultam de obrigação construtiva que vá além desses termos) ou são discricionárias. Contribuições discricionárias de empregados ou de terceiros reduzem o custo do serviço por ocasião do pagamento dessas contribuições ao plano.

93. Contribuições de empregados ou de terceiros estabelecidas nos termos formais do plano reduzem o custo do serviço (se estiverem atreladas ao serviço) ou afetam as remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (se não estiverem atreladas ao serviço). Um exemplo de



contribuições que não estão atreladas ao serviço é quando as contribuições forem exigidas para reduzir déficit decorrente de perdas sobre os ativos do plano ou de perdas atuariais. Se as contribuições de empregados ou de terceiros atreladas ao serviço, essas contribuições reduzem o custo do serviço da seguinte forma:

(a) se o montante das contribuições depende do número de anos de serviço, a entidade deve atribuir as contribuições para períodos de serviço, utilizando o mesmo método de atribuição exigido pelo item 70 para o benefício bruto (isto é, utilizando a fórmula de contribuição do plano ou a forma linear); ou

(b) se o montante das contribuições independe do número de anos de serviço, a entidade está autorizada a reconhecer tais contribuições como redução do custo do serviço no período em que o serviço relacionado seja prestado. Exemplos de contribuições que são independentes do número de anos de serviço incluem aqueles que são uma percentagem fixa do salário do empregado, um valor fixo durante todo o período de serviço ou dependem da idade do empregado.

O item A1 fornece orientação para sua aplicação.

94. Para contribuições dos empregados ou de terceiros que são atribuídas aos períodos de serviço de acordo com o item 93(a), as mudanças nas contribuições resultam em:

(a) custo do serviço corrente e passado (se essas mudanças não forem estabelecidas nos termos formais do plano e não resultarem de obrigação construtiva); ou

(b) ganhos e perdas atuariais (se essas mudanças forem estabelecidas nos termos formais do plano ou resultarem de obrigação construtiva).

95. Alguns benefícios pós-emprego estão atrelados a variáveis, como o nível de benefícios da previdência social ou assistência médica governamental. A mensuração de tais benefícios deve refletir a melhor estimativa dessas variáveis, baseadas no dado histórico e em outra evidência confiável.

96. As premissas acerca de custos médicos devem levar em consideração as estimativas de alterações futuras no custo dos serviços médicos que resultem não só da inflação como de alterações específicas nos custos médicos.

97. A mensuração de benefícios de assistência médica pós-emprego requer a utilização de premissas acerca do nível e da frequência de sinistros futuros e do custo para a cobertura desses sinistros. A entidade deve estimar os custos médicos futuros com base em dados históricos sobre a experiência da própria entidade, adicionado sempre que necessário por dados históricos de outras entidades, de companhias de seguro, de fornecedores de serviços médicos ou de outras fontes. As estimativas dos custos médicos futuros devem considerar o efeito dos avanços tecnológicos, a mudança no uso de assistência médica ou de modelos de prestação dessa assistência, e de alterações nas condições de saúde dos participantes do plano.

98. O nível e a frequência dos sinistros são particularmente sensíveis à idade, às condições de saúde e ao sexo dos empregados (e dos seus dependentes) e podem ser sensíveis a outros fatores, tais como localização geográfica. Portanto, os dados históricos devem ser ajustados na medida em que o conjunto demográfico da população diferir daquele utilizado como base de dados. Esses dados devem ser também ajustados sempre que haja evidência confiável de que as tendências históricas se modificarão.

Custo do serviço passado e ganhos e perdas na liquidação (settlement)

99. Quando determinar o custo do serviço passado ou o ganho ou a perda na liquidação, a entidade deve remensurar o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, utilizando o valor justo dos ativos do plano e as premissas atuariais correntes (incluindo taxas de juros de mercado e outros preços de mercado correntes) que reflitam:



(a) os benefícios oferecidos em conformidade com o plano e os ativos do plano antes da alteração, redução (encurtamento/curtailment) ou liquidação do plano; e

(b) os benefícios oferecidos em conformidade com o plano e os ativos do plano após a alteração, redução ou liquidação do plano.

100. A entidade não precisa distinguir entre custo do serviço passado resultante de alteração, custo do serviço passado resultante de redução (encurtamento/curtailment) e o ganho ou a perda na liquidação do plano, se essas transações ocorrerem ao mesmo tempo. Em alguns casos, a alteração no plano ocorre antes da liquidação, como, por exemplo, quando a entidade altera os benefícios decorrentes do plano e liquida posteriormente os benefícios alterados. Nesses casos, a entidade deve reconhecer o custo do serviço passado antes de qualquer ganho ou perda na liquidação.

101. A liquidação ocorre ao mesmo tempo que uma alteração e redução (encurtamento /curtailment) no plano se o plano for encerrado com o efeito de que a obrigação seja liquidada e o plano deixe de existir. Entretanto, o encerramento do plano não é uma liquidação se o plano for substituído por novo plano que ofereça benefícios que sejam, na essência, os mesmos.

101A. Quando ocorrer alteração, redução ou liquidação do plano, a entidade deve reconhecer e mensurar o custo do serviço passado, ou o ganho ou a perda na liquidação, de acordo com os itens 99 a 101 e 102 a 112. Ao fazê-lo, a entidade não deve considerar o efeito do teto de ativos. A entidade deve então determinar o efeito do teto do ativo após a alteração, redução ou liquidação do plano e deve reconhecer qualquer alteração nesse efeito, de acordo com o item 57(d).

Custo do serviço passado

102. Custo do serviço passado é a mudança no valor presente da obrigação de benefício definido, resultante de alteração ou redução (encurtamento/curtailment) do plano.

103. A entidade deve reconhecer o custo do serviço passado como despesa na data em que ocorrer primeiro entre as seguintes opções:

(a) quando ocorrer a alteração ou a redução (encurtamento/curtailment) do plano; e

(b) quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação correspondentes (vide Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) ou os benefícios rescisórios (vide item 165).

104. Alteração no plano ocorre quando a entidade introduz ou cancela plano de benefício definido ou altera os benefícios devidos em virtude de plano de benefício definido existente.

105. Redução (encurtamento/curtailment) ocorre quando a entidade reduz significativamente o número de empregados cobertos pelo plano. A redução (encurtamento/curtailment) pode resultar de evento isolado, tal como o fechamento de fábrica, a descontinuação de operação ou o encerramento ou suspensão do plano.

106. O custo do serviço passado pode ser tanto positivo (quando benefícios são introduzidos ou modificados de tal modo que o valor presente da obrigação de benefício definido aumenta) quanto negativo (quando benefícios são cancelados ou modificados de tal modo que o valor presente da obrigação de benefício definido diminui).

107. Quando a entidade reduz determinados benefícios a pagar, conforme plano de benefício definido existente e, ao mesmo tempo, aumenta outros benefícios a pagar, segundo o plano para os mesmos empregados, a entidade deve tratar a alteração como alteração líquida.



108. O custo do serviço passado exclui:

- (a) o efeito das diferenças entre os aumentos reais de salário e o previamente presumido sobre a obrigação de pagar benefícios referentes a serviços prestados em anos anteriores (não há custo do serviço passado, porque as premissas atuariais contemplem projeções salariais);
- (b) estimativas, a maior ou a menor, na concessão de aumentos discricionários de benefícios, quando a entidade tiver obrigação construtiva de conceder tais aumentos (não há custo do serviço passado, pois as premissas atuariais admitem esses aumentos);
- (c) estimativas de melhorias de benefícios resultantes de ganhos atuariais ou do retorno sobre os ativos do plano que tiverem sido reconhecidos nas demonstrações contábeis, se a entidade for obrigada, seja pelos termos formais do plano (ou de obrigação construtiva que vá além desses termos) ou pela legislação, a utilizar qualquer excedente do plano em benefício dos participantes do plano, mesmo se o aumento de benefício ainda não tiver sido formalmente concedido (não há custo do serviço passado, pois o aumento resultante da obrigação é uma perda atuarial; vide item 88); e
- (d) o aumento de benefícios com direito adquirido (vested) (ou seja, benefícios que não dependem de emprego futuro; vide item 72) quando, na ausência de benefícios novos ou aperfeiçoados, os empregados atenderem aos requisitos de aquisição de direito (não há custo do serviço passado, pois a entidade reconheceu o custo estimado de benefícios como custo do serviço corrente, à medida que o serviço foi prestado).

Ganhos e perdas na liquidação

109. O ganho ou a perda na liquidação é a diferença entre:

- (a) o valor presente da obrigação de benefício definido que estiver sendo liquidada, conforme determinado na data de liquidação; e
- (b) o preço de liquidação, incluindo quaisquer ativos do plano transferidos e quaisquer pagamentos feitos diretamente pela entidade referente à liquidação.

110. A entidade deve reconhecer o ganho ou a perda na liquidação de plano de benefício definido quando ocorrer a liquidação.

111. A liquidação ocorre quando a entidade celebra a transação que elimina todas as obrigações, legais ou construtivas, restantes em relação à totalidade ou parte dos benefícios oferecidos pelo plano de benefício definido (exceto o pagamento de benefícios a empregados, ou em seu nome, de acordo com os termos do plano e considerado nas premissas atuariais). Por exemplo, a transferência não recorrente de obrigações significativas do empregador em virtude do plano a uma companhia seguradora por meio da aquisição de apólice de seguros é uma liquidação; o pagamento em dinheiro em parcela única, de acordo com os termos do plano, a participantes do plano em troca de seu direito ao recebimento de benefícios pós-emprego específicos não é uma liquidação.

112. Em alguns casos, a entidade adquire uma apólice de seguro para custear parte ou a totalidade dos benefícios aos empregados, referentes ao serviço prestado nos períodos corrente e anteriores. A aquisição de apólice desse tipo não é uma liquidação se a entidade mantiver a obrigação legal ou construtiva (vide item 46) de pagar montantes adicionais, se a seguradora não pagar os benefícios aos empregados, estabelecidos na apólice de seguro. Os itens 116 a 119 estabelecem o reconhecimento e a mensuração dos direitos a reembolsos previstos em apólices de seguro que não são ativos do plano.

Reconhecimento e mensuração: ativos do plano

Valor justo dos ativos do plano



113. O valor justo de quaisquer ativos do plano deve ser deduzido do valor presente da obrigação de benefício definido na determinação do déficit ou superávit.

114. Os ativos do plano devem excluir contribuições não pagas, devidas pela entidade patrocinadora ao fundo de pensão, assim como quaisquer instrumentos financeiros não transferíveis, emitidos pela entidade e detidos pelo fundo. Os ativos do plano devem ser reduzidos por quaisquer passivos do fundo que não estão relacionados com benefícios aos empregados, por exemplo, contas a pagar e outros exigíveis e passivos resultantes dos instrumentos financeiros derivativos.

115. Quando os ativos do plano incluem apólices de seguro elegíveis, que correspondem exatamente ao montante e o prazo de partes ou da totalidade dos benefícios devidos do plano, o valor justo dessas apólices de seguro deve ser considerado como o valor presente das respectivas obrigações (sujeito a qualquer redução necessária se os montantes a receber, segundo as apólices de seguro, não forem integralmente recuperáveis).

Reembolsos

116. Quando, e somente quando, for praticamente certo que a outra parte reembolsará total ou parcialmente os gastos necessários para liquidar obrigação de benefício definido, a entidade deve:

(a) reconhecer seu direito ao reembolso como ativo separado. A entidade deve mensurar o ativo pelo valor justo;

(b) separar e reconhecer as variações no valor justo de seu direito ao reembolso da mesma forma que para mudanças no valor justo de ativos do plano (vide itens 124 e 125). Os componentes de custo de benefício definido reconhecidos de acordo com o item 120 podem ser reconhecidos pelo valor líquido dos montantes relativos a variações no valor contábil do direito ao reembolso.

117. Algumas vezes, a entidade está em condições de procurar outra parte, tal como uma seguradora, para pagar parte ou a totalidade dos gastos necessários para liquidar uma obrigação de benefício definido. Apólices de seguro elegíveis, como definidas no item 8, são ativos do plano. A entidade deve contabilizar apólices de seguro elegíveis da mesma maneira que os outros ativos do plano e não deve aplicar o item 116 (vide itens 46 a 49 e 115).

118. Quando a apólice de seguro detida pela entidade não é uma apólice de seguro elegível, essa apólice de seguro não será um ativo do plano. O item 116 é relevante para tais casos: a entidade reconhece seu direito ao reembolso, de acordo com a apólice de seguro, como ativo separado e não como dedução, ao determinar o déficit ou superávit do benefício definido. O item 140(b) exige que a entidade divulgue breve descrição da ligação entre o direito a reembolso e a respectiva obrigação.

119. Se o direito ao reembolso decorrer de apólice de seguro que corresponde exatamente ao montante e ao prazo de parte ou totalidade dos benefícios devidos, conforme o plano de benefício definido, o valor justo do direito de reembolso é considerado como sendo o valor presente da respectiva obrigação (condicionado a qualquer redução necessária se o reembolso não for integralmente recuperável).

Componentes de custo de benefício definido

120. A entidade deve reconhecer os componentes de custo de benefício definido, exceto na medida em que outro pronunciamento exigir ou permitir a sua inclusão no custo do ativo, da seguinte maneira:

(a) custo do serviço (ver itens 66 a 112 e 122A) no resultado;

(b) os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide itens 123 a 126) no resultado; e



(c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide itens 127 a 130) em outros resultados abrangentes.

121. Outros Pronunciamentos do CPC exigem a inclusão de alguns custos de benefício a empregados como custo de ativos, tais como estoques e imobilizado (vide CPC 16 e CPC 27). Quaisquer custos de benefícios pós-emprego incluídos no custo desses ativos devem considerar a proporção apropriada dos componentes listados no item 120.

122. Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido reconhecidas em outros resultados abrangentes não devem ser reclassificadas para o resultado no período subsequente. Contudo, a entidade pode transferir esses montantes reconhecidos em outros resultados abrangentes dentro do patrimônio líquido.

122A. A entidade deve determinar o custo do serviço atual utilizando as premissas atuariais determinadas no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, ela deve determinar o custo do serviço atual pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, utilizando as premissas atuariais utilizadas para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido de acordo com o item 99(b).

Juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido

123. A entidade deve determinar os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, multiplicando o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido pela taxa de desconto especificada no item 83.

123A. Para determinar os juros líquidos de acordo com o item 123, a entidade deve utilizar o passivo (ativo) líquido de benefício definido e a taxa de desconto determinada no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar os juros líquidos pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, utilizando:

(a) o passivo (ativo) líquido de benefício definido determinado, de acordo com o item 99(b); e

(b) a taxa de desconto utilizada para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99(b).

Ao aplicar o item 123A, a entidade também deve levar em consideração quaisquer alterações no passivo (ativo) líquido de benefício definido durante o período resultante de contribuições ou de pagamentos de benefícios.

124. Os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido podem ser vistos como compreendendo receita de juros sobre ativos do plano, custo de juros sobre a obrigação de benefício definido e juros sobre o efeito do teto de ativo (asset ceiling) mencionado no item 64.

125. A receita de juros sobre ativos do plano é o componente de retorno sobre os ativos do plano e deve ser determinada, multiplicando-se o valor justo dos ativos do plano pela taxa de desconto especificada no item 123A. A entidade deve determinar o valor justo dos ativos do plano no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar a receita de juros pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, considerando os ativos do plano utilizados para remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99(b). Ao aplicar o item 125, a entidade também deve levar em consideração qualquer alteração nos ativos do plano mantidos durante o período resultante de contribuições ou de pagamentos de benefícios. A diferença entre a receita de juros sobre ativos do plano e o retorno sobre ativos do plano deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.



126. Os juros sobre o efeito do teto de ativo (asset ceiling) são parte da mudança total no efeito do teto de ativo (asset ceiling) e devem ser determinados, multiplicando-se o efeito do teto de ativo (asset ceiling) pela taxa de desconto especificada no item 123A. A entidade deve determinar o efeito do teto de ativos no início do período de relatório anual. No entanto, se a entidade remensurar o passivo (ativo) líquido de benefício definido, de acordo com o item 99, a entidade deve determinar os juros sobre o efeito do teto do ativo pelo restante do período de relatório anual após a alteração, redução ou liquidação do plano, levando em conta qualquer alteração no efeito do limite de ativos, determinado de acordo com o item 101A. A diferença entre os juros sobre o efeito do teto de ativos e a mudança total no efeito do teto de ativo (asset ceiling) deve ser incluída na remensuração do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido.

Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido

127. Remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido compreendem:

(a) ganhos e perdas atuariais (vide item 128 e 129);

(b) o retorno sobre os ativos do plano (vide item 130), excluindo montantes incluídos nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide item 125); e

(c) qualquer mudança no efeito do teto de ativo (asset ceiling) excluindo montantes incluídos nos juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide item 126).

128. Ganhos e perdas atuariais resultam de aumentos ou reduções no valor presente da obrigação de benefício definido em razão de mudanças em premissas atuariais e os ajustes pela experiência. As causas de ganhos e perdas atuariais incluem, por exemplo:

(a) aumentos e reduções inesperadas nas taxas de mortalidade e rotatividade de empregados, antecipação de aposentadoria ou aumento nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos;

(b) o efeito de mudanças nas premissas em relação as opções de pagamento de benefícios;

(c) o efeito de mudanças nas estimativas de rotatividade futura de empregados, aposentadoria antecipada ou mortalidade, ou de aumentos nos salários, benefícios (se os termos formais ou construtivos do plano estabelecerem aumentos de benefícios inflacionários) ou custos médicos; e

(d) o efeito de mudanças na taxa de desconto.

129. Os ganhos e as perdas atuariais não devem incluir as alterações no valor presente da obrigação de benefício definido ocorrido em razão da introdução, alteração, redução (encurtamento/curtailment) ou liquidação do plano de benefício definido ou alterações nos benefícios devidos de acordo com o plano de benefício definido. Referidas alterações resultam em custo do serviço passado ou em ganhos ou perdas na liquidação.

130. Na determinação do retorno sobre os ativos do plano, a entidade deve deduzir os custos de gestão dos ativos do plano e quaisquer impostos devidos pelo próprio plano, exceto impostos incluídos nas premissas atuariais utilizadas para mensurar a obrigação de benefício definido (item 76). Outros custos de administração não devem ser deduzidos do retorno sobre os ativos do plano.

Apresentação

Compensação



131. A entidade pode compensar um ativo referente a um plano com um passivo referente a outro plano quando, e somente quando, a entidade:

- (a) tem o direito legal para utilizar o excedente do plano para liquidar obrigações de outro plano; e
- (b) tem a intenção de liquidar as obrigações em base líquida ou pretende liquidar, simultaneamente, o excedente do plano contra a obrigação de outro plano.

132. Os critérios de compensação são semelhantes aos estabelecidos para os instrumentos financeiros no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

Distinção entre circulante e não circulante

133. As entidades normalmente distinguem ativos e passivos circulantes de ativos e passivos não circulantes. Este pronunciamento não especifica se a entidade deve distinguir a parcela circulante e não circulante de ativos e passivos provenientes de benefícios pós-emprego.

Componente financeiro de custo de benefício definido

134. O item 120 exige que a entidade reconheça o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido em resultado. Este Pronunciamento não especifica como a entidade deve apresentar o custo do serviço e os juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido. A entidade deve apresentar esses componentes de acordo com o estabelecido no Pronunciamento CPC 26 - Apresentações das Demonstrações Contábeis.

Divulgação

135. A entidade deve divulgar informações que:

- (a) expliquem as características de seus planos de benefício definido e os riscos a eles associados (vide item 139);
- (b) identifiquem e expliquem os montantes em suas demonstrações contábeis decorrentes de seus planos de benefício definido (vide itens 140 a 144); e
- (c) descrevam como seus planos de benefício definido podem afetar o valor, o prazo e a incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade (vide itens 145 a 147).

136. Para atingir os propósitos do item 135, a entidade deve considerar todos os seguintes itens:

- (a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;
- (b) o quanto de ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;
- (c) o quanto de agregação ou desagregação se deve efetuar; e
- (d) se os usuários das demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

137. Se as divulgações efetuadas de acordo com os requisitos deste Pronunciamento e de outros Pronunciamentos do CPC forem insuficientes para atingir os objetivos do item 135, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para alcançar esses objetivos. Por exemplo, a entidade pode apresentar uma análise do valor presente da obrigação de benefício definido que distinga a natureza, as características e os riscos da referida obrigação. Essa divulgação pode fazer distinção:

- (a) entre montantes devidos a participantes ativos, inativos e pensionistas;
- (b) entre benefícios com direito adquirido (vested) e benefícios acumulados, mas sem direito adquirido (not vested);
- (c) entre benefícios condicionais, montantes atribuíveis a futuros aumentos salariais e outros benefícios.

138. A entidade deve avaliar se a totalidade ou parte das divulgações deve ser desagregada para distinguir planos ou grupos de planos com riscos significativamente diferentes. Por exemplo, a entidade pode efetuar divulgações desagregadas sobre planos, mostrando uma ou mais das seguintes características:

- (a) diferentes localizações geográficas;
- (b) diferentes características, tais como planos de previdência de salário fixo, planos de previdência de salário final ou planos de assistência médica pós-emprego;
- (c) diferentes ambientes regulatórios;
- (d) diferentes segmentos;
- (e) diferentes modalidades de financiamento (por exemplo, totalmente não custeado, total ou parcialmente custeado).

Características dos planos de benefício definido e riscos a eles associados

139. A entidade deve divulgar:

- (a) informações sobre as características de seus planos de benefício definido, incluindo:
 - (i) natureza dos benefícios fornecidos pelo plano (por exemplo, plano de benefício definido de salário final ou plano baseado em contribuição com garantia);
 - (ii) descrição da estrutura regulatória na qual o plano opera, como, por exemplo, o nível de quaisquer requisitos mínimos de custeios, e qualquer efeito da estrutura regulatória sobre o plano, como, por exemplo, o teto de ativo (asset ceiling) (vide item 64);
 - (iii) descrição da responsabilidade de qualquer outra entidade pela governança do plano, tais como responsabilidades de administradores e conselheiros do plano;
- (b) descrição dos riscos aos quais o plano expõe a entidade, voltada para quaisquer riscos incomuns, específicos da entidade ou específicos do plano, e de quaisquer concentrações de risco significativas. Por exemplo, se os ativos do plano estiverem investidos principalmente em uma classe de investimentos, como, por exemplo, imóveis, o plano poderá expor a entidade a uma concentração de risco do mercado imobiliário;
- (c) descrição de quaisquer alterações, redução (encurtamento/curtailment) e liquidações do plano.

Explicação de valores das demonstrações contábeis

140. A entidade deve fornecer uma conciliação entre o saldo de abertura e o saldo de fechamento para cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:

- (a) o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido, apresentando conciliações separadas para:



- (i) ativos do plano;
 - (ii) o valor presente da obrigação de benefício definido;
 - (iii) o efeito do teto de ativo (asset ceiling);
- (b) quaisquer direitos a reembolso. A entidade deve também apresentar a relação entre qualquer direito a reembolso e a obrigação correspondente.

141. Cada conciliação listada no item 140 deve apresentar cada um dos itens a seguir, se aplicáveis:

- (a) custo do serviço corrente;
- (b) receita ou despesa de juros;
- (c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido líquido, apresentando separadamente:
 - (i) o retorno sobre os ativos do plano, excluindo valores de juros considerados em (b);
 - (ii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas demográficas (ver item 76(a));
 - (iii) ganhos e perdas atuariais decorrentes de mudanças nas premissas financeiras (ver item 76(b));
 - (iv) mudanças no efeito limitador de ativo de benefício definido líquido ao teto de ativo (asset ceiling), excluindo valores de juros considerados em (b). A entidade deve divulgar também como determinou o benefício econômico máximo disponível, ou seja, se esses benefícios seriam na forma de reembolso, reduções nas contribuições futuras ou a combinação de ambas;
- (d) custo do serviço passado e ganhos e perdas resultantes de liquidações. Conforme permite o item 100, o custo do serviço passado e ganhos e perdas decorrentes de liquidações não precisam ser destacados se estes ocorrerem de forma simultânea;
- (e) o efeito de mudanças nas taxas de câmbio;
- (f) contribuições feitas para o plano, apresentando separadamente aquelas efetuadas pelo empregador e pelos participantes do plano;
- (g) pagamentos provenientes do plano, apresentando separadamente o montante pago referente a quaisquer liquidações;
- (h) os efeitos de combinações e alienações de negócios.

142. A entidade deve alocar o valor justo dos ativos do plano em classes que distingam a natureza e o risco desses ativos, subdividindo cada classe de ativos do plano entre aquelas que possuem valor de mercado cotado em mercado ativo (tal como definido no CPC 46 - Mensuração do Valor Justo) e aquelas que não têm. Por exemplo, considerando-se o nível de divulgação requerido no item 136, a entidade pode distinguir entre:

- (a) caixa e equivalentes de caixa;
- (b) instrumentos patrimoniais (segregados por tipo de setor, porte da empresa, geografia, etc.);
- (c) instrumentos de dívida (segregados por tipo de emissor, qualidade do crédito, geografia, etc.);



(d) imóveis (segregados por geografia, etc.);

(e) instrumentos derivativos (segregados por tipo de risco subjacente especificado em contrato, por exemplo, contratos de taxa de juros, contratos de câmbio, contratos de ações, contratos de crédito, swaps de longevidade, etc.);

(f) fundos de investimento (segregados por tipo de fundo);

(g) títulos lastreados em ativos; e

(h) dívida estruturada.

143. A entidade deve divulgar o valor justo dos instrumentos financeiros de sua própria emissão mantidos como ativos do plano e o valor justo de ativos do plano que sejam imóveis ocupados pela entidade ou outros ativos por ela utilizados.

144. A entidade deve divulgar as premissas atuariais significativas utilizadas para determinar o valor presente da obrigação de benefício definido (vide item 76). Referida divulgação deve ser em termos absolutos (por exemplo, como porcentagem absoluta, e não apenas como margem entre diferentes porcentagens ou outras variáveis). Quando a entidade elaborar divulgações totais por agrupamento de planos, ela deve fornecer essas divulgações na forma de médias ponderadas ou na forma de faixas restritas.

Montante, prazo e incerteza de fluxos de caixa futuros

145. A entidade deve divulgar:

(a) análise de sensibilidade para cada premissa atuarial significativa (divulgadas em conformidade com o item 144) no final do período a que se referem as demonstrações contábeis, demonstrando como a obrigação de benefício definido teria sido afetada por mudanças em premissa atuarial relevante que eram razoavelmente possíveis naquela data;

(b) métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade exigidas por (a) e as limitações desses métodos;

(c) mudanças, em relação ao período anterior, nos métodos e premissas utilizados na elaboração das análises de sensibilidade e as razões dessas mudanças.

146. A entidade deve divulgar uma descrição de quaisquer estratégias de confrontação de ativos/passivos utilizadas pelo plano ou pela entidade patrocinadora, incluindo o uso de anuidades e outras técnicas, tais como swaps de longevidade, para gerenciamento do risco.

147. Para fornecer uma indicação do efeito do plano de benefício definido sobre os seus fluxos de caixa futuros, a entidade deve divulgar:

(a) descrição de quaisquer acordos de custeio e política de custeamento que afetem contribuições futuras;

(b) contribuições esperadas ao plano para o próximo período das demonstrações contábeis;

(c) informações sobre o perfil de vencimento da obrigação de benefício definido. Isto inclui a duração média ponderada da obrigação de benefício definido e pode incluir outras informações sobre os prazos de distribuição de pagamentos de benefícios, tais como uma análise de vencimentos dos pagamentos de benefícios.



Planos multiempregadores

148. Caso participe de plano de benefício definido multiempregador, a entidade deve divulgar:

(a) descrição dos acordos de custeio, incluindo o método utilizado para determinar a taxa de contribuições da entidade e quaisquer requisitos mínimos de custeio;

(b) descrição da medida em que a entidade pode ser responsável perante o plano por obrigações de outras entidades, em conformidade com os termos e condições do plano multiempregador;

(c) descrição de qualquer alocação convencionada de déficit ou superávit sobre:

(i) o encerramento do plano; ou

(ii) a saída do plano por parte da entidade;

(d) caso a entidade contabilize esse plano como se este fosse plano de contribuição definida de acordo com o item 34, a entidade deve divulgar o seguinte, complementarmente às informações exigidas por (a) a (c), ao invés das informações exigidas pelos itens 139 a 147:

(i) o fato de que o plano é um plano de benefício definido;

(ii) a razão pela qual não estão disponíveis informações suficientes para permitir que a entidade contabilize o plano como um plano de benefício definido;

(iii) as contribuições esperadas para o plano para o próximo período das demonstrações contábeis;

(iv) informações sobre qualquer déficit ou superávit no plano que possa afetar o valor de contribuições futuras, incluindo a base utilizada para determinar o déficit ou superávit e as implicações, se houver, para a entidade;

(v) uma indicação do nível de participação da entidade no plano em comparação com outras entidades participantes. Exemplos de medidas que podem fornecer essa indicação incluem a proporção da entidade sobre as contribuições totais ao plano ou a proporção da entidade sobre o número total de participantes ativos, participantes aposentados e antigos participantes com direito a benefícios, se essas informações estiverem disponíveis.

Planos de benefício definido que compartilham riscos entre várias entidades sob controle comum

149. Caso a entidade participe de plano de benefício definido que compartilhar os riscos entre entidades sob controle comum, ela deve divulgar:

(a) o acordo contratual ou política conveniada para a cobrança do custo líquido de benefício definido ou o fato de que referida política não exista;

(b) a política de determinação da contribuição a ser paga pela entidade;

(c) se a entidade contabilizar uma alocação do custo líquido de benefício definido, conforme indicado no item 41, todas as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 135 a 147;

(d) se a entidade contabilizar a contribuição a pagar no período, conforme indicado no item 41, as informações sobre o plano como um todo exigidas pelos itens 135 a 137, 139, 142 a 144 e 147(a) e (b).



150. As informações exigidas pelo item 149(c) e (d) podem ser divulgadas por meio de referência cruzada com divulgações nas demonstrações contábeis de outra entidade de grupo se:

(a) as demonstrações contábeis desse grupo de entidade identificarem e divulgarem separadamente as informações exigidas sobre o plano; e

(b) as demonstrações contábeis desse grupo de entidade estiverem disponíveis a usuários das demonstrações contábeis sob os mesmos termos que as demonstrações contábeis da entidade e ao mesmo tempo, ou antes, que as demonstrações contábeis da entidade.

Requisitos de divulgação em outros Pronunciamentos

151. Quando exigido pelo Pronunciamento CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas, a entidade deve divulgar informações sobre:

(a) transações com partes relacionadas com planos de benefícios pós-emprego; e

(b) benefícios pós-emprego para o pessoal-chave da administração.

152. Quando exigido pelo Pronunciamento CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a entidade deve divulgar informações sobre passivos contingentes decorrentes de obrigações de benefícios pós-emprego.

Outros benefícios de longo prazo a empregados

153. Outros benefícios de longo prazo a empregados incluem itens como, por exemplo, os seguintes, se a entidade não espera que sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que os empregados prestarem os respectivos serviços:

(a) ausências remuneradas de longo prazo, como, por exemplo, licença por tempo de serviço ou licença sabática;

(b) jubileu ou outros benefícios por tempo de serviço;

(c) benefícios de invalidez de longo prazo;

(d) participação nos lucros e bônus; e

(e) remuneração diferida.

154. A mensuração de outros benefícios de longo prazo a empregados não está normalmente sujeita ao mesmo grau de incerteza que a mensuração de benefícios pós-emprego. Por essa razão, este Pronunciamento requer um método simplificado de contabilização no caso de outros benefícios de longo prazo a empregados. Diferentemente da contabilização exigida para benefícios pós-emprego, esse método não deve reconhecer remensurações em outros resultados abrangentes.

Reconhecimento e mensuração

155. Ao reconhecer e mensurar o superávit ou déficit em outro plano de benefícios de longo prazo a empregados, a entidade deve aplicar os itens 56 a 98 e 113 a 115. A entidade deve aplicar os itens 116 a 119 no reconhecimento e mensuração de qualquer direito a reembolso.



156. Para outros benefícios de longo prazo a empregados, a entidade deve reconhecer o montante líquido dos seguintes valores no resultado, exceto se outro pronunciamento exigir ou permitir a inclusão no custo de ativo:

- (a) custo do serviço (ver itens 66 a 112 e 122A);
- (b) juros líquidos sobre o valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide itens 123 a 126); e
- (c) remensurações do valor líquido de passivo (ativo) de benefício definido (vide itens 127 a 130).

157. Uma forma de outros benefícios de longo prazo a empregados é o benefício de invalidez de longo prazo. Se o nível de benefício depender do tempo de serviço, a obrigação surge a partir da prestação do serviço. A mensuração dessa obrigação reflete a probabilidade de que o pagamento venha a ser exigido e a duração de tempo pela qual se espera que o pagamento seja feito. Se o nível de benefício for o mesmo para qualquer empregado inválido, independentemente do tempo de serviço, o custo esperado desses benefícios é reconhecido quando o evento que gera o benefício de longo prazo de invalidez ocorrer.

Divulgação

158. Embora este Pronunciamento não exija divulgações específicas sobre outros benefícios de longo prazo aos empregados, outros Pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis podem requerer tais divulgações. Por exemplo, o Pronunciamento CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas requer divulgações sobre benefícios a empregados para os administradores da entidade. O Pronunciamento CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis requer a divulgação das despesas de benefícios a empregados.

Benefícios rescisórios

159. Este Pronunciamento trata de benefícios rescisórios separadamente de outros benefícios a empregados, porque o evento gerador da obrigação é a rescisão do contrato de trabalho e não a prestação do serviço pelo empregado. Benefícios rescisórios resultam da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho ou da decisão do empregado de aceitar uma oferta de benefícios por parte da entidade em troca da rescisão do contrato de trabalho.

160. Benefícios rescisórios não incluem benefícios aos empregados decorrentes da rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado sem uma oferta da entidade ou como resultado de aposentadoria compulsória, uma vez que esses benefícios são benefícios pós-emprego. Algumas entidades fornecem um nível menor de benefício para rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado (na essência, benefício pós-emprego) do que para a rescisão do contrato de trabalho a pedido da entidade. A diferença entre o benefício fornecido pela rescisão do contrato de trabalho a pedido do empregado e o benefício maior fornecido por rescisão a pedido da entidade constitui benefício rescisório.

161. A forma do benefício ao empregado não determina se ele é fornecido em troca de serviço ou em troca da rescisão do contrato de trabalho do empregado. Benefícios rescisórios são tipicamente pagamentos em parcela única, mas, algumas vezes, incluem também:

- (a) melhoria de benefícios pós-emprego, seja indiretamente, por meio de plano de benefícios aos empregados, ou diretamente;
- (b) salário até o final do período de aviso específico, se o empregado não mais prestar serviços que proporcionem benefícios econômicos à entidade.

162. Indicadores de que um benefício a empregados é fornecido em troca de serviços incluem os seguintes:



(a) o benefício depende da prestação de serviços futuros (incluindo benefícios que aumentam se serviços adicionais forem prestados);

(b) o benefício é fornecido de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados.

163. Alguns benefícios rescisórios são fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados existente. Por exemplo, eles podem ser especificados por lei, pelo contrato de trabalho ou por acordo sindical, ou podem ser implícitos como resultado da prática passada da entidade de fornecer benefícios similares. Como outro exemplo, se a entidade disponibiliza uma oferta de benefícios, por mais do que um curto período, ou se exista mais do que um curto período entre a oferta e a data esperada de efetiva rescisão, a entidade considera se estabeleceu novo plano de benefícios aos empregados e, assim, se os benefícios oferecidos em razão desse plano são benefícios rescisórios ou benefícios pós-emprego. Benefícios a empregados fornecidos de acordo com os termos de plano de benefícios a empregados são benefícios rescisórios se resultarem da decisão da entidade de rescindir o contrato de trabalho do empregado e não dependerem da prestação de serviços futuros.

164. Alguns benefícios a empregados são fornecidos independentemente do motivo do desligamento do empregado. O pagamento desses benefícios é certo (sujeito a quaisquer requisitos de aquisição de direito ou de serviço mínimo), mas o momento desse pagamento é incerto. Embora esses benefícios sejam descritos, em alguns países, como indenizações rescisórias ou gratificações por desligamento, eles são benefícios pós-emprego, e não benefícios rescisórios, e a entidade deve contabilizá-los como benefícios pós-emprego.

Reconhecimento

165. A entidade deve reconhecer um passivo e uma despesa com benefícios rescisórios no momento que ocorrer primeiro dentre as seguintes datas:

(a) quando a entidade não mais puder cancelar a oferta desses benefícios; e

(b) quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação que estiver no alcance do Pronunciamento CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e envolver o pagamento de benefícios rescisórios.

166. Para benefícios rescisórios devidos em razão da decisão do empregado de aceitar uma oferta de benefícios em troca da rescisão do contrato de trabalho, o momento em que a entidade não pode mais cancelar a oferta desses benefícios é a data que ocorrer primeiro dentre as seguintes opções:

(a) quando o empregado aceita a oferta;

(b) quando uma restrição (por exemplo, exigência legal, regulatória ou contratual ou outra restrição) sobre a capacidade da entidade de cancelar a oferta passar a ter efeito. Isto se daria no momento em que a oferta fosse feita, se a restrição existisse no momento da oferta.

167. Para benefícios rescisórios devidos como resultado da decisão da entidade em rescindir o contrato de trabalho do empregado, a entidade não pode mais cancelar a oferta quando tiver comunicado aos empregados afetados um plano de rescisão que atenda a todos os critérios seguintes:

(a) as medidas necessárias para a conclusão do plano indicam ser improvável que serão feitas mudanças significativas no plano;

(b) o plano identifica o número de empregados cujo contrato de trabalho deve ser rescindido, suas classificações de cargo ou funções e suas localizações (mas o plano não necessita identificar cada empregado individualmente) e a data de conclusão esperada;



(c) o plano estabelece os benefícios rescisórios que os empregados receberão, em detalhes suficientes de forma que os empregados possam determinar o tipo e o montante dos benefícios que receberão quando seu contrato de trabalho for rescindido.

168. Quando a entidade reconhecer benefícios rescisórios, ela pode ter também a necessidade de contabilizar uma alteração ou redução (encurtamento/curtailment) em outros benefícios a empregados (vide item 103).

Mensuração

169. A entidade deve mensurar benefícios rescisórios no reconhecimento inicial, mensurando e reconhecendo mudanças subsequentes, de acordo com a natureza do benefício a empregados, ficando evidente que os benefícios rescisórios são uma melhoria de benefícios pós-emprego, a entidade deve aplicar os requisitos para benefícios pós-emprego. Do contrário:

(a) se a entidade espera que os benefícios rescisórios sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis em que o benefício rescisório for reconhecido, ela deve aplicar os requisitos para benefícios de curto prazo a empregados;

(b) se a entidade não espera que os benefícios rescisórios sejam integralmente liquidados em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade deve aplicar os requisitos para outros benefícios de longo prazo a empregados.

170. Dado que benefícios rescisórios não são fornecidos em troca de serviços, os itens 70 a 74 relativos à atribuição do benefício a períodos de serviço não são relevantes.

Exemplo ilustrativo dos itens 159 a 170

Contexto

Em virtude de aquisição recente, a entidade planeja fechar uma fábrica dentro de dez meses e, naquela ocasião, rescindir os contratos de trabalho de todos os empregados restantes da fábrica. Como necessita do conhecimento dos empregados da fábrica para cumprir alguns contratos, a entidade anuncia um plano de rescisão, nos seguintes termos.

Cada empregado que permanecer e prestar serviços até o fechamento da fábrica receberá, na data do desligamento, o pagamento em dinheiro de \$ 30.000. Empregados que saírem antes do fechamento da fábrica receberão \$ 10.000.

A fábrica possui 120 empregados. No momento do anúncio do plano, a entidade espera que 20 deles saiam antes do fechamento. Portanto, as saídas de caixas totais esperadas em virtude do plano são de \$ 3.200.000 (ou seja, $20 * \$ 10.000 + 100 * \$ 30.000$). Conforme exige o item 160, a entidade deve contabilizar benefícios fornecidos em troca da rescisão do contrato de trabalho como benefícios rescisórios, e contabilizar benefícios fornecidos em troca de serviços como benefícios de curto prazo aos empregados.

Benefícios rescisórios

O benefício fornecido em troca da rescisão dos contratos de trabalho é de \$ 10.000. Este é o valor que a entidade teria de pagar ao rescindir os contratos de trabalho, independentemente de os empregados permanecerem e prestarem serviços até o fechamento da fábrica ou saírem antes do seu fechamento. Embora os empregados possam sair antes do fechamento da fábrica, a rescisão do contrato de trabalho de todos os empregados é resultado da decisão da entidade de fechar a fábrica e dispensar seus empregados (ou seja, todos os empregados deixarão o emprego quando a fábrica for fechada). Portanto, a entidade reconhece um passivo de \$ 1.200.000 (ou seja, $120 * \$ 10.000$) pelos benefícios rescisórios



fornecidos de acordo com o plano de benefícios aos empregados quando o plano de rescisão for anunciado ou quando a entidade reconhecer os custos de reestruturação associados ao fechamento da fábrica, na data que ocorrer primeiro.

Benefícios fornecidos em troca de serviços

Os benefícios adicionais que os empregados receberão se prestarem serviços durante todo o período de dez meses são obtidos em troca de serviços prestados ao longo desse período. Estes benefícios devem ser contabilizados pela entidade como benefícios de curto prazo aos empregados porque espera liquidá-los em até doze meses após o período a que se referem as demonstrações contábeis. Neste exemplo, o desconto a valor presente não é necessário, de modo que a despesa de \$ 200.000 (ou seja, \$ 2.000.000 ÷ 10) é reconhecida a cada mês durante o período de serviço de dez meses, com o correspondente aumento no valor contábil do passivo.

Divulgação

171. Embora este Pronunciamento não exija divulgações específicas sobre benefícios rescisórios, outros Pronunciamentos emitidos pelo CPC podem exigir tais divulgações. Por exemplo, o Pronunciamento CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas exige divulgações sobre os benefícios rescisórios de administradores da entidade. O Pronunciamento CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação das despesas de benefícios aos empregados.

Disposições transitórias

172. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 33 - Benefícios a Empregados aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 4 de setembro de 2009.

173. A entidade deve aplicar este Pronunciamento de forma retrospectiva, de acordo com o Pronunciamento CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, exceto nas seguintes situações:

(a) a entidade não precisa ajustar o valor contábil de ativos não alcançados por este Pronunciamento em razão das mudanças em custos de benefícios a empregados que foram incluídos no valor contábil antes da data de aplicação inicial. A data de aplicação inicial é o início do período anterior mais antigo apresentado na primeira demonstração contábil em que a entidade adotar este Pronunciamento;

(b) em demonstrações contábeis referentes a exercícios sociais iniciados antes de 1º de janeiro de 2014, a entidade não precisa apresentar informações comparativas para as divulgações exigidas pelo item 145 sobre a sensibilidade da obrigação de benefício definido.

174-176. (Eliminados).

177. A entidade deve aplicar as alterações a este pronunciamento desde o início do primeiro período comparativo apresentado nas demonstrações contábeis nas quais a entidade aplicar essas alterações. Qualquer ajuste decorrente da aplicação das alterações deve ser reconhecido em resultados acumulados no início desse período.

NOTA:

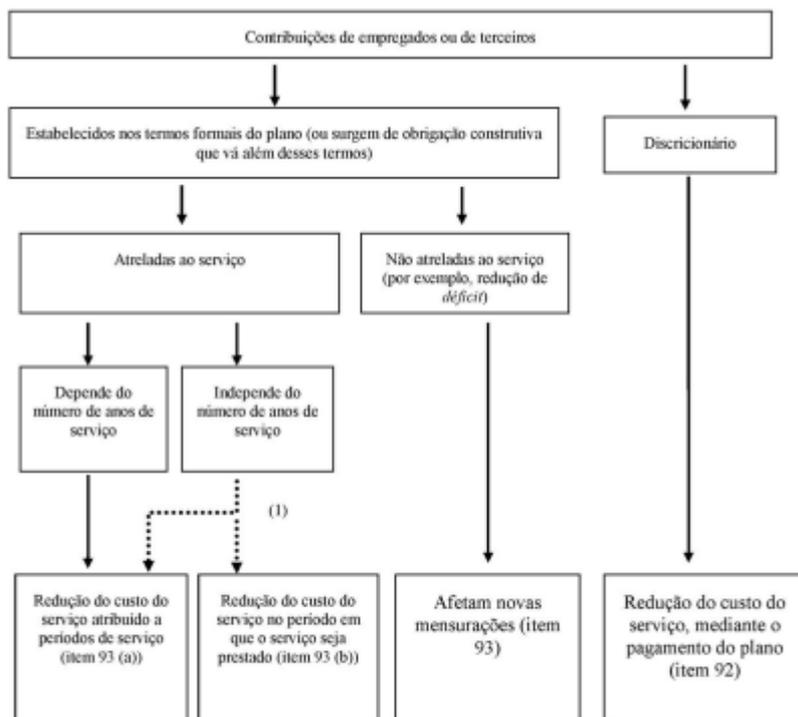
(1) Apólice de seguro elegível não necessariamente é um contrato de seguro, conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 11 - Contratos de Seguro.

Apêndice A - Guia de Aplicação



Este Apêndice é parte integrante do Pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 92 e 93 e tem a mesma autoridade de outras partes do Pronunciamento.

A1. Os requerimentos contábeis para as contribuições advindas dos empregados e de terceiros são ilustradas no diagrama abaixo.



(1) A seta pontilhada significa que a entidade pode optar.

RESOLUÇÃO CVM Nº 111, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 35 (R2) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstrações separadas.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 35 (R2), que trata de demonstrações separadas, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 693, de 08 de novembro de 2012, 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 35 (R2)

Demonstrações Separadas

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 27 (IASB - BV 2012)

| Sumário | Item |
|--|---------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 3 |
| DEFINIÇÕES | 4 - 8 |
| ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES SEPARADAS | 9 - 14 |
| DIVULGAÇÃO | 15 - 17 |
| DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS | 18 - 20 |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil e as divulgações requeridas para investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto, quando da elaboração de demonstrações separadas.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização de investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto, sempre quando a entidade investidora eleger, ou for requerida pela legislação local, a apresentar demonstrações separadas.

3. Este Pronunciamento não determina quais entidades devem elaborar demonstrações separadas. Ele deve ser aplicado sempre que a entidade elaborar demonstrações separadas que devem estar em consonância com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Definições

4. Os termos a seguir são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de um grupo por meio das quais os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da sociedade controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Demonstrações separadas são aquelas apresentadas por uma entidade, na qual a entidade pode eleger, sujeitos aos requisitos deste Pronunciamento, os investimentos em controlada, em empreendimento controlado em conjunto e em coligada para contabilizar ao custo, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, ou usando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito no Pronunciamento Técnico CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

5. Os termos a seguir são definidos no Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, Apêndice A do Pronunciamento Técnico CPC 19 - Negócios em Conjunto e no item 3 do Pronunciamento Técnico CPC 18:

- coligada



- método da equivalência patrimonial
- controle de investida
- grupo
- entidade de investimento
- controle conjunto
- empreendimento controlado em conjunto
- empreendedor que exerce controle conjunto
- controlador
- influência significativa
- controlada.

6. Demonstrações separadas são aquelas apresentadas adicionalmente às demonstrações consolidadas ou adicionalmente às demonstrações contábeis de investidor que não possui investimentos em controlada, mas possui investimentos em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto em que os investimentos em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto, conforme requerido pelo Pronunciamento Técnico CPC 18, devem ser contabilizados com base no método da equivalência patrimonial, exceto nas circunstâncias previstas nos itens 8 e 8A.

7. As demonstrações contábeis em que a entidade não possui investimentos em controlada, em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto não são consideradas demonstrações separadas.

8. A entidade que está dispensada, de acordo com o item 4(a) do Pronunciamento Técnico CPC 36- Demonstrações Consolidadas, de consolidar suas demonstrações contábeis, ou que está dispensada, de acordo com o item 17 do Pronunciamento Técnico CPC 18, de aplicar o método da equivalência patrimonial, pode apresentar, se permitido legalmente, demonstrações separadas como sendo suas únicas demonstrações contábeis.

8A. A entidade de investimento que seja obrigada, durante todo o período atual e todos os períodos comparativos apresentados, a aplicar a exceção à consolidação para todas as suas controladas de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 36, se for permitido legalmente, pode apresentar demonstrações separadas como suas únicas demonstrações contábeis.

8B. Quando da emissão deste Pronunciamento, a elaboração de demonstrações separadas é uma opção da entidade. Não obstante, a entidade é requerida pela lei societária a apresentar demonstrações contábeis individuais.

Elaboração das demonstrações separadas

9. As demonstrações separadas devem ser apresentadas de acordo com todos os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis aplicáveis, exceto conforme disposto no item 10.

10. Quando a entidade elaborar demonstrações separadas, ela deve contabilizar os seus investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto com base em uma das seguintes alternativas, obedecida a legislação em vigor:



- (a) ao custo histórico;
- (b) em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 38; ou
- (c) utilizando o método da equivalência patrimonial, conforme descrito no Pronunciamento Técnico CPC 18.

A entidade deve aplicar as mesmas práticas contábeis para cada categoria de investimentos. Investimentos contabilizados ao custo ou pelo método da equivalência patrimonial devem observar o Pronunciamento Técnico CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, quando forem classificados como mantidos para venda ou para distribuição (ou incluídos em grupo de ativos a ser alienado que seja classificado como mantido para venda ou para distribuição). A mensuração de investimentos contabilizados em consonância com o Pronunciamento Técnico CPC 38 não deve ser modificada nessas circunstâncias.

11. Se a entidade eleger, de acordo com o item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 18, mensurar seus investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, ela deve contabilizá-los nos mesmos moldes em suas demonstrações separadas.

11A. Se a controladora for obrigada, de acordo com o item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 36, a mensurar seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, ela também deve contabilizar seu investimento em controlada da mesma forma em suas demonstrações contábeis individuais e separadas (esta última, se for apresentada, de forma voluntária).

11B. Quando deixar de ser entidade de investimento ou quando se tornar entidade de investimento, a controladora deve contabilizar a mudança a partir da data em que a mudança de condição tiver ocorrido, da seguinte forma:

(a) quando a entidade deixar de ser entidade de investimento, a entidade deve contabilizar o investimento na controlada de acordo com o item 10. A data da mudança de condição é a data considerada de aquisição. O valor justo da controlada na data considerada de aquisição representa a contraprestação considerada na contabilização do investimento de acordo com o item 10;

(b) quando a entidade se tornar entidade de investimento, ela deve contabilizar o investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38. A diferença entre o valor contábil anterior da controlada e seu valor justo na data da mudança de condição do investidor deve ser reconhecida como ganho ou perda na demonstração do resultado.

O valor acumulado de qualquer ganho ou perda anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes em relação a essas controladas deve ser tratado como se a entidade de investimento tivesse alienado essas controladas na data da mudança de condição.

12. Dividendos de controladas, coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto devem ser reconhecidos nas demonstrações separadas da entidade, quando o direito ao seu recebimento pela entidade for estabelecido. O dividendo deve ser reconhecido no resultado do período, a menos que a entidade opte por usar o método da equivalência patrimonial, caso em que o dividendo deve ser reconhecido como redução do valor contábil do investimento.

13. Quando a sociedade controladora reorganizar a estrutura societária do grupo de tal modo a estabelecer uma nova entidade como sociedade controladora do grupo, de maneira a satisfazer aos seguintes critérios:



(a) a nova sociedade controladora obtém o controle da controladora original por meio da emissão de instrumentos patrimoniais em troca de instrumentos patrimoniais existentes da controladora original;

(b) os ativos e os passivos do novo grupo e do grupo original são os mesmos, ao se compará-los imediatamente antes e depois da reorganização; e

(c) os proprietários da sociedade controladora original antes da reorganização têm os mesmos interesses absolutos e relativos nos ativos líquidos do grupo original e do novo grupo ao se comparar esses interesses imediatamente antes e depois da reorganização; e a nova sociedade controladora contabiliza seus investimentos na controladora original de acordo com o item 10(a) em suas demonstrações separadas, a nova sociedade controladora deve mensurar ao custo histórico o montante contábil de sua participação nos itens de patrimônio líquido evidenciados nas demonstrações separadas da sociedade controladora original na data da reorganização.

14. De modo similar, a entidade que não é a sociedade controladora pode estabelecer uma nova entidade como sua controladora a fim de satisfazer o critério descrito no item 13. As exigências do item 13 devem ser aplicadas igualmente em referidas reorganizações. Nesses casos, referências a "sociedade controladora original" e a "grupo original" devem ser entendidas como "entidade original".

Divulgação

15. A entidade deve aplicar todos os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis quando fizer divulgações em suas demonstrações separadas, incluindo as exigências especificadas nos itens 16 e 17.

16. Quando a sociedade controladora, de acordo com o item 4(a) do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, decidir e legalmente puder não elaborar demonstrações consolidadas, se isso for permitido legalmente, apresentando alternativamente demonstrações separadas, ela deve divulgar em suas demonstrações separadas:

(a) o fato de tratar-se de demonstrações separadas; o fato de ter sido utilizada a dispensa da consolidação prevista em norma; o nome e o endereço principal da entidade (e o país de constituição da entidade, caso seja diferente) que seja sua controladora final ou intermediária, cujas demonstrações consolidadas, elaboradas em consonância com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, foram elaboradas e disponibilizadas ao público; e o endereço onde podem ser obtidas referidas demonstrações consolidadas;

(b) uma lista dos investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:

(i) o nome de referidas investidas;

(ii) o endereço principal de referidas investidas (e o país de constituição da investida, caso seja diferente);

(iii) a proporção dos interesses de propriedade da investidora na investida (e a proporção do capital votante, caso seja diferente);

(c) a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com o item 16(b).

16A. Quando a entidade de investimento que for controladora (exceto a controladora abrangida pelo item 16) e elaborar, de acordo com o item 8A, e se legalmente permitido, demonstrações contábeis separadas como suas únicas demonstrações contábeis, ela deve divulgar esse fato. A entidade de investimento deve apresentar também as divulgações relativas a entidades de investimento exigidas pelo



Pronunciamento Técnico CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades.(Incluído pela Revisão CPC 04)

17. Quando a controladora (que não se encontra na situação descrita nos itens 16 e 16A), ou o investidor com controle conjunto ou influência significativa em investida elaborar demonstrações separadas, a controladora ou o investidor deve identificar as demonstrações contábeis elaboradas em consonância com os Pronunciamentos Técnicos CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, CPC 19 - Negócios em Conjunto e CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, com as quais as demonstrações separadas têm relação. A controladora ou o investidor devem também divulgar em suas demonstrações separadas:

(a) o fato de tratar-se de demonstrações separadas e as razões do porquê de essas demonstrações contábeis terem sido elaboradas, caso não sejam requeridas por lei;

(b) uma lista dos investimentos significativos em controladas, em empreendimentos controlados em conjunto e em coligadas, incluindo:

(i) o nome de referidas investidas;

(ii) o endereço principal de referidas investidas (e o país de constituição da investida, caso seja diferente);

(iii) a proporção dos interesses de propriedade da investidora na investida (e a proporção do capital votante, caso seja diferente);

(c) a descrição do método utilizado para contabilizar os investimentos listados de acordo com o item 17(b).

A sociedade controladora ou o investidor deve identificar as demonstrações contábeis elaboradas em consonância com os Pronunciamentos Técnicos CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, CPC 19 - Negócios em Conjunto e CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, com as quais as demonstrações separadas têm relação.

Disposições transitórias

18. (Eliminado).

18A-18B. (Eliminados).

18C. Na data de aplicação inicial, a entidade de investimento, que tenha anteriormente mensurado seu investimento em controlada ao custo, deve passar a mensurar esse investimento ao valor justo por meio do resultado como se os requisitos deste Pronunciamento Técnico sempre tivessem estado em vigor. A entidade de investimento deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial e ajustar os lucros acumulados no início do período imediatamente anterior para refletir qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior do investimento; e

(b) o valor justo do investimento do investidor na controlada.

18D. Na data de aplicação inicial, a entidade de investimento que anteriormente tiver mensurado seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado deve continuar a mensurar esse investimento ao valor justo. O valor acumulado de qualquer ajuste ao valor justo anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser transferido para lucros acumulados no início do período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial.



18E. Na data da aplicação inicial, a entidade de investimento não deve efetuar ajustes à contabilização anterior de participação em controlada que ela tenha anteriormente optado por mensurar ao valor justo por meio do resultado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, conforme permitido no item 10.

18F. (Eliminado).

18G. Se mensurar o investimento na controlada de acordo com os itens 18C a 18F for impraticável (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), a entidade de investimento deve aplicar os requisitos deste Pronunciamento Técnico no início do período mais antigo para o qual a aplicação dos itens 18C a 18F for praticável, que pode ser o período atual. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual a aplicação deste item seja praticável seja o período atual. Quando a data que for praticável para que a entidade de investimento mensure o valor justo da controlada for mais antiga que o início do período imediatamente precedente, o investidor deve ajustar o patrimônio líquido no início do período imediatamente anterior para refletir qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior do investimento; e

(b) o valor justo do investimento do investidor na controlada.

Se o período mais antigo para o qual a aplicação deste item for praticável for o período atual, o ajuste do patrimônio líquido deve ser reconhecido no início do período atual.

18H. Se a entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controle do investimento em controlada antes da data da aplicação inicial das alterações, a entidade de investimento não está obrigada a efetuar ajustes na contabilização anterior referente a esse investimento.

18I. Não obstante as referências ao período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial (período imediatamente precedente) nos itens 18C a 18G, a entidade pode também apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não está obrigada a fazê-lo. Se a entidade efetivamente apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores, todas as referências ao "período imediatamente precedente" nos itens 18C a 18G devem ser lidas como o "período comparativo ajustado mais antigo apresentado". Se a entidade apresentar informações comparativas não ajustadas para quaisquer períodos anteriores, ela deve identificar claramente as informações que não foram ajustadas, e declarar que elas foram preparadas em base diferente e explicar essa base.

19. (Eliminado).

20. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 35 (R1) - Demonstrações Separadas, revisado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 03.06.2011.

RESOLUÇÃO CVM Nº 112, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 36 (R3) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de demonstrações consolidadas.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 36 (R3), que trata de demonstrações consolidadas, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 698, de 20 de dezembro de 2012, 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 36 (R3)

DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 10 (IASB - BV 2012)

| Sumário | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | 1 - 3 |
| Atingindo o objetivo | 2 - 3 |
| ALCANCE | 4 - 4B |
| CONTROLE | 5 - 19 |
| Poder | 10 - 14 |
| Retornos | 15 - 16 |
| Relação entre poder e retornos | 17 - 18 |
| REQUISITOS CONTÁBEIS | 19 - 26 |
| Participação de não controladores | 22 - 24 |
| Perda de controle | 25 - 26 |
| APÊNDICE A - Definição de termos | |
| APÊNDICE B - Guia de aplicação | B1 - B99 |
| Avaliação do controle | B2 - B85 |
| Objetivo e estrutura de investida | B5 - B8 |
| Poder | B9 - B54 |
| Exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis de investida | B55 - B57 |
| Relação entre poder e retornos | B58 - B73 |
| Relacionamento com outras partes | B73 - B85 |
| Controle de ativos especificados | B76 - B79 |
| Avaliação contínua | B80 - B85 |
| Requisitos contábeis | B86 - B99 |
| Procedimentos de consolidação | B86 |
| Políticas contábeis uniformes | B87 |
| Mensuração | B88 |
| Direitos de voto potenciais | B89 - B91 |
| Data das demonstrações contábeis | B92 - B93 |
| Participação de não controladores | B94 - B96 |
| Perda de controle | B97 - B99 |
| APÊNDICE C - Data de vigência e transição | |

Objetivo



1. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer princípios para a apresentação e elaboração de demonstrações consolidadas quando a entidade controla uma ou mais entidades.

Atingindo o objetivo

2. Para atingir o objetivo do item 1, este pronunciamento:

(a) exige que a entidade (controladora) que controle uma ou mais entidades (controladas) apresente demonstrações consolidadas;

(b) define o princípio de controle e estabelece controle como a base para a consolidação;

(c) define como aplicar o princípio de controle para identificar se um investidor controla a investida e, portanto, deve consolidá-la;

(d) define os requisitos contábeis para a elaboração de demonstrações consolidadas; e

(e) define entidade de investimento e estabelece uma exceção para a consolidação de controladas específicas de entidade de investimento.

3. Este Pronunciamento não trata dos requisitos contábeis para combinação de negócios e seus efeitos sobre a consolidação, incluindo ágio por expectativa de rentabilidade futura (goodwill) resultante de combinação de negócios (ver Pronunciamento Técnico CPC 15 - Combinação de Negócios).

Alcance

4. A entidade que seja controladora deve apresentar demonstrações consolidadas. Este Pronunciamento se aplica a todas essas entidades, com as seguintes exceções:

(a) a controladora pode deixar de apresentar as demonstrações consolidadas somente se satisfizer todas as condições a seguir, além do permitido legalmente:

(i) a controladora é ela própria uma controlada (integral ou parcial) de outra entidade, a qual, em conjunto com os demais proprietários, incluindo aqueles sem direito a voto, foram consultados e não fizeram objeção quanto à não apresentação das demonstrações consolidadas pela controladora;

(ii) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais não são negociados publicamente (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais);

(iii) ela não tiver arquivado nem estiver em processo de arquivamento de suas demonstrações contábeis junto a uma Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão regulador, visando à distribuição pública de qualquer tipo ou classe de instrumento no mercado de capitais; e

(iv) a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibiliza ao público suas demonstrações em conformidade com os Pronunciamentos do CPC, em que as controladas são consolidadas ou são mensuradas ao valor justo por meio do resultado de acordo com este pronunciamento;

(a) (eliminada);

(b) (eliminada).

4A. Este pronunciamento não se aplica a planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo a empregados aos quais se aplica o CPC 33 - Benefícios a Empregados.



4B. A controladora que é entidade de investimento não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas se estiver obrigada, de acordo com o item 31 deste pronunciamento, a mensurar todas as suas controladas ao valor justo por meio do resultado.

4C. Se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, disponibilizar demonstrações consolidadas em IFRS, como editadas pelo IASB, atende a condição prevista no item 4(a)(iv).

4D. A isenção a que se refere o item 4(a)(iv) somente pode ser obtida se a controladora final, ou qualquer controladora intermediária da controladora, estiver sujeita à regulamentação brasileira e disponibilizar demonstrações consolidadas no Brasil.

Controle

1. O investidor, independentemente da natureza de seu envolvimento com a entidade (investida), deve determinar se é controlador avaliando se controla a investida.

2. O investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

3. Assim, o investidor controla a investida se, e somente se, o investidor possuir todos os atributos seguintes:

(a) poder sobre a investida (ver itens 10 a 14);

(b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens 15 e 16); e

(c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens 17 e 18).

1. O investidor deve considerar todos os fatos e as circunstâncias ao avaliar se controla a investida. O investidor deve reavaliar se controla a investida, caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle relacionados no item 7 (ver itens B80 a B85).

2. Dois ou mais investidores controlam coletivamente a investida quando devem agir em conjunto para dirigir as atividades relevantes. Nesses casos, como nenhum investidor pode dirigir as atividades sem a cooperação dos demais, nenhum investidor individualmente controla a investida. Cada investidor deve contabilizar sua participação na investida de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações do CPC relevantes, como, por exemplo, os Pronunciamentos Técnicos CPC 19 - Negócios em Conjunto, CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto ou CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

Poder

10. O investidor tem poder sobre a investida quando tem direitos existentes que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, ou seja, as atividades que afetam significativamente os retornos da investida.

11. O poder decorre de direitos. Algumas vezes, avaliar o poder é simples, como, por exemplo, quando o poder sobre a investida é obtido direta e exclusivamente dos direitos de voto concedidos por instrumentos patrimoniais, tais como ações, e pode ser avaliado considerando-se os direitos de voto decorrentes dessas participações acionárias. Em outros casos, a avaliação é mais complexa e exige que



mais de um fator seja considerado, como, por exemplo, quando o poder resulta de um ou mais acordos contratuais.

12. O investidor com a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes tem poder mesmo que seus direitos de direção ainda estejam por ser exercidos. Evidências de que o investidor tem dirigido atividades relevantes podem ajudar a determinar se o investidor tem poder, mas essas evidências, por si só, não são conclusivas no sentido de determinar se o investidor tem poder sobre a investida.

13. Se dois ou mais investidores têm, cada um deles, direitos existentes que lhes dão a capacidade unilateral de dirigir diferentes atividades relevantes, o investidor que tem a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam de forma mais significativa os retornos da investida tem poder sobre ela.

14. O investidor pode ter poder sobre a investida mesmo que outras entidades tenham direitos existentes que lhes deem a capacidade atual de participar da direção das atividades relevantes, como, por exemplo, quando outra entidade tem influência significativa. Contudo, o investidor que detém apenas direitos de proteção não tem poder sobre a investida (ver itens B26 a B28) e, conseqüentemente, não controla a investida.

Retornos

15. O investidor está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis como resultado de seu envolvimento com a investida quando os retornos do investidor decorrentes de seu envolvimento têm o potencial de variar conforme o resultado do desempenho da investida. Os retornos do investidor podem ser somente positivos, somente negativos ou ambos, positivos e negativos.

16. Embora somente o investidor possa controlar a investida, mais de uma parte pode participar dos retornos da investida. Por exemplo, os titulares de participações de não controladores podem participar dos lucros ou distribuições da investida.

Relação entre poder e retornos

17. O investidor controla a investida se possui não apenas poder sobre a investida e exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida, mas também a capacidade de usar seu poder para afetar seus retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida.

18. Assim, o investidor com direitos de tomada de decisões deve determinar se é um principal ou um agente. O investidor que é agente de acordo com os itens B58 a B72 não controla a investida quando exerce direitos de tomada de decisões a ele delegados.

Requisitos contábeis

19. A controladora deve elaborar demonstrações consolidadas utilizando políticas contábeis uniformes para transações similares e outros eventos em circunstâncias similares.

20. A consolidação da investida se inicia a partir da data em que o investidor obtiver o controle da investida e cessa quando o investidor perder o controle da investida.

21. Os itens B86 a B93 estabelecem orientação para a elaboração de demonstrações consolidadas.

Participação de não controladores

22. Uma controladora deve apresentar as participações de não controladores no balanço patrimonial consolidado, dentro do patrimônio líquido, separadamente do patrimônio líquido dos proprietários da controladora.



23. Mudanças na participação societária detida por controladores de controladora na controlada que não resultam na perda de controle da controlada pela controladora constituem transações patrimoniais (ou seja, transações com os sócios, tais quais operações de aquisição de suas próprias ações para manutenção em tesouraria).

24. Os itens B94 a B96 estabelecem orientação para a contabilização de participações de não controladores em demonstrações consolidadas.

Perda de controle

26. Se a controladora perder o controle da controlada, a controladora deve:

(a) desreconhecer os ativos e passivos da ex-controlada do balanço patrimonial consolidado;

(b) reconhecer o investimento remanescente na ex-controlada, se houver, e, subsequentemente, contabilizar esse investimento e quaisquer montantes a pagar ou a receber da ex-controlada, de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Orientações e Interpretações aplicáveis do CPC. Essa participação mantida deve ser remensurada, conforme descrito nos itens B98(b)(iii) e B99A. O valor remensurado no momento que esse controle é perdido deve ser considerado como o valor justo no reconhecimento inicial de ativo financeiro de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração ou, quando apropriado, como custo no reconhecimento inicial de investimento em coligada ou empreendimento controlado em conjunto, se for o caso;

(c) reconhecer o ganho ou a perda associado à perda do controle atribuível à ex-controladora, como especificado nos itens B98 a B99A.

26. Os itens B97 a B99A estabelecem orientação para a contabilização da perda do controle.

Determinação se a entidade é entidade de investimento

27. A controladora deve verificar se atende à definição de entidade de investimento. A entidade de investimento é uma entidade que:

(a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;

(b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

Os itens B85A a B85M fornecem orientação de aplicação sobre esse assunto.

28. Ao avaliar se atende à definição descrita no item 27, a entidade deve considerar se possui as seguintes características típicas de entidade de investimento:

(a) possui mais de um investimento (ver itens B85O e B85P);

(b) possui mais de um investidor (ver itens B85Q a B85S);

(c) possui investidores que não são partes relacionadas à entidade (ver itens B85T e B85U); e



(d) possui participações societárias na forma de participações patrimoniais ou similares (ver itens B85V a B85W);

A ausência de quaisquer dessas características típicas não necessariamente impede a entidade de ser classificada como entidade de investimento. A entidade de investimento que não possui todas essas características típicas deve fornecer a divulgação adicional requerida pelo item 9A do Pronunciamento Técnico CPC 45.

29. Se os fatos e circunstâncias indicarem que há mudanças em um ou mais dos três elementos que constituem a definição de entidade de investimento, conforme descrito no item 27, ou nas características típicas de entidade de investimento, conforme descrito no item 28, a controladora deve reavaliar se se qualifica como entidade de investimento.

30. A controladora que deixe de ser entidade de investimento ou que se torne entidade de investimento deve contabilizar a mudança em sua condição prospectivamente a partir da data em que a mudança na condição tiver ocorrido (ver itens B100 e B101).

Entidades de investimento: exceção à consolidação

31. Salvo conforme descrito no item 32, a entidade de investimento não deve consolidar as suas controladas nem deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 15 quando obtiver o controle de outra entidade. Em vez disso, a entidade de investimento deve mensurar esse investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 48.

32. Não obstante o requisito do item 31, se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços que estejam relacionados com as atividades de investimento definida como entidade de investimento (ver itens B85C a B85E), essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com os itens 19 a 26 deste Pronunciamento Técnico e aplicar os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 15 quando da aquisição de qualquer controlada desse tipo.

33. A controladora de entidade de investimento deve consolidar todas as entidades que controlar, incluindo aquelas controladas por meio de controlada definida como entidade de investimento, exceto quando a própria controladora seja entidade de investimento.

APÊNDICE A - DEFINIÇÃO DE TERMOS

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Os termos a seguir são utilizados no presente Pronunciamento com os seguintes significados:

Demonstrações consolidadas são as demonstrações contábeis de grupo econômico, em que os ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas,

despesas e fluxos de caixa da controladora e de suas controladas são apresentados como se fossem uma única entidade econômica.

Controle de investida: um investidor controla a investida quando está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de

seu envolvimento com a investida e tem a capacidade de afetar esses retornos por meio de seu poder sobre a investida.

Entidade de investimento é a entidade que:



(a) obtém recursos de um ou mais investidores com o intuito de prestar a esses investidores serviços de gestão de investimento;

(b) se compromete com os seus investidores no sentido de que seu propósito comercial é investir recursos exclusivamente para retornos de valorização do capital, receitas de investimentos ou ambos; e

(c) mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo.

Tomador de decisões: entidade com direitos de tomada de decisões que seja principal ou agente de outras partes.

Grupo econômico é a controladora e todas as suas controladas.

Participação de não controlador é a parte do patrimônio líquido da controlada não atribuível, direta ou indiretamente, à controladora.

Controladora é uma entidade que controla uma ou mais controladas.

Controlada é a entidade que é controlada por outra entidade.

Poder são direitos existentes que dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

Atividades relevantes: para os fins deste Pronunciamento, atividades relevantes são atividades da investida que afetam significativamente os retornos da investida.

Direitos de proteção são direitos destinados a proteger o interesse da parte que os detém, sem dar a essa parte poder sobre a entidade à qual esses direitos se referem.

Direitos de destituição são direitos de privar o tomador de decisões de sua autoridade de tomada de decisões.

Os termos a seguir são definidos nos Pronunciamentos Técnicos CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas, CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, CPC 19 - Negócios em Conjunto e CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades e são usados neste Pronunciamento com os significados especificados nesses pronunciamentos:

- coligada
- participação em outra entidade
- empreendimento controlado em conjunto (joint venture)
- pessoal-chave da administração
- parte relacionada
- influência significativa.

APÊNDICE B - GUIA DE APLICAÇÃO

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 26 e tem a mesma autoridade que as demais partes do Pronunciamento.



B1. Os exemplos deste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias de uma situação específica precisam ser avaliados ao aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 36.

Avaliação do controle

B2. Para determinar se controla a investida, o investidor deve avaliar se possui todos os requisitos a seguir:

- (a) poder sobre a investida;
- (b) exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida; e
- (c) a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos.

B3. Os fatores a seguir podem ajudar na determinação do controle:

- (a) o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8);
- (b) quais são as atividades relevantes e como as decisões sobre essas atividades são tomadas (ver itens B11 a B13);
- (c) se os direitos do investidor lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes (ver itens B14 a B54);
- (d) se o investidor está exposto a, ou tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida (ver itens B55 a B57); e
- (e) se o investidor tem a capacidade de utilizar seu poder sobre a investida para afetar o valor de seus retornos (ver itens B58 a B72).

B4. Ao avaliar o controle da investida, o investidor deve considerar a natureza de seu relacionamento com outras partes (ver itens B73 a B75).

Objetivo e estrutura de investida

B5. Ao avaliar o controle da investida, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura da investida a fim de identificar as atividades relevantes, como as decisões sobre as atividades relevantes são tomadas, quem tem a capacidade atual de dirigir essas atividades e quem recebe retornos decorrentes dessas atividades.

B6. Quando o objetivo e a estrutura da investida são considerados, pode ficar claro que a investida é controlada por meio de instrumentos patrimoniais que conferem ao seu titular direitos de voto proporcionais, como, por exemplo, ações ordinárias da investida. Nesse caso, na ausência de quaisquer acordos adicionais que alterem a tomada de decisões, a avaliação do controle se concentra em qual das partes, se houver, está apta a exercer direitos de voto suficientes para determinar as políticas operacional e de financiamento da investida (ver itens B34 a B50). No caso mais simples, o investidor que detém a maioria desses direitos de voto, na ausência de quaisquer outros fatores, controla a investida.

B7. Para determinar se o investidor controla a investida em casos mais complexos, pode ser necessário considerar alguns ou todos os fatores do item B3.



B8. A investida pode ser estruturada de modo que os direitos de voto não sejam o fator dominante ao decidir quem controla a investida, como, por exemplo, quando quaisquer direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas, e as atividades relevantes são dirigidas por meio de acordos contratuais. Nesses casos, a consideração do investidor em relação ao objetivo e à estrutura da investida inclui também a consideração dos riscos aos quais a investida está exposta de acordo com a sua estruturação e dos riscos que, de acordo com a sua estruturação, ela transfere às partes envolvidas com ela, e se o investidor está exposto a alguns ou a todos esses riscos. A consideração dos riscos inclui não apenas o risco de situações adversas, mas também o potencial de situações favoráveis.

Poder

B9. Para ter poder sobre a investida, o investidor deve ter direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Para o fim de avaliar o poder, devem ser considerados somente direitos substantivos e direitos que não sejam de proteção (ver itens B22 a B28).

B10. A determinação de se o investidor tem poder depende das atividades relevantes, da forma pela qual são tomadas decisões sobre as atividades relevantes e dos direitos que o investidor e outras partes têm em relação à investida.

Atividades relevantes e direção de atividades relevantes

B11. Para muitas investidas, uma série de atividades operacionais e de financiamento afetam significativamente seus retornos. Exemplos de atividades que, dependendo das circunstâncias, podem ser atividades relevantes incluem, entre outras:

- (a) compra e venda de bens ou serviços;
- (b) gestão de ativos financeiros durante sua vida (incluindo em caso de inadimplência);
- (c) seleção, aquisição ou alienação de ativos;
- (d) pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos; e
- (e) determinação da estrutura de capital para obtenção de recursos.

B12. Exemplos de decisões sobre atividades relevantes incluem, entre outras:

- (a) estabelecimento de decisões operacionais e de capital da investida, incluindo orçamentos; e
- (b) nomeação e remuneração de pessoal-chave da administração ou prestadores de serviços da investida e período de seus mandatos ou término de seus serviços.

B13. Em algumas situações, atividades que ocorrem antes ou após um conjunto específico de circunstâncias ou um evento podem ser relevantes. Quando dois ou mais investidores têm a capacidade atual de dirigir atividades relevantes e essas atividades ocorrem em ocasiões diferentes, os investidores determinam qual investidor é capaz de dirigir as atividades que afetam esses retornos de forma mais significativa, de forma consistente com o tratamento de direitos concorrentes de tomada de decisões (ver item 13). Os investidores devem reconsiderar esta avaliação ao longo do tempo caso fatos ou circunstâncias relevantes se alterem.

Exemplos de aplicação

Exemplo 1



Dois investidores constituem uma investida para desenvolver e comercializar um produto médico. O investidor é responsável por desenvolver e obter aprovação regulatória do produto médico - essa responsabilidade inclui ter a capacidade unilateral de tomar todas as decisões relativas ao desenvolvimento do produto e à obtenção da aprovação regulatória. Assim que o regulador tiver aprovado o produto, o outro investidor o fabricará e o comercializará - esse investidor tem a capacidade unilateral de tomar todas as decisões sobre a fabricação e comercialização do produto. Se todas as atividades - desenvolvimento e obtenção de aprovação regulatória, bem como fabricação e comercialização do produto médico - forem atividades relevantes, cada investidor precisa determinar se é capaz de dirigir as atividades que afetam mais significativamente os retornos da investida. Assim sendo, cada investidor precisa considerar se a atividade que afeta mais significativamente os retornos da investida é o desenvolvimento e a obtenção de aprovação regulatória ou a fabricação e a comercialização do produto médico e se é capaz de dirigir essa atividade. Ao determinar qual investidor tem o poder, os investidores devem considerar:

- (a) o objetivo e a estrutura da investida;
- (b) os fatores que determinam a margem de lucro, as receitas e o valor da investida, bem como o valor do produto médico;
- (c) o efeito sobre os retornos da investida decorrente da autoridade de tomada de decisões de cada investidor em relação aos fatores previstos na alínea (b); e
- (d) a exposição dos investidores à variabilidade dos retornos.

Neste exemplo específico, os investidores deveriam considerar ainda:

- (e) a incerteza da obtenção de aprovação regulatória e os esforços exigidos para tal obtenção (considerando-se o histórico do investidor referente ao êxito no desenvolvimento e obtenção de aprovação regulatória para produtos médicos); e
- (f) qual investidor controla o produto médico uma vez concluída com êxito a fase de desenvolvimento.

Exemplo 2

Um veículo de investimento (investida) é criado e financiado com um instrumento de dívida detido por investidor (investidor credor) e instrumentos patrimoniais detidos por uma série de outros investidores. A tranche de patrimônio é estruturada para absorver as primeiras perdas e para receber qualquer retorno residual da investida. Um dos investidores de patrimônio que detém 30% do patrimônio líquido é também o gestor dos ativos. A investida utiliza seus recursos para adquirir uma carteira de ativos financeiros, expondo-a ao risco de crédito associado à possível inadimplência de pagamentos de principal e juros dos ativos. A transação é comercializada junto ao investidor credor como investimento com exposição mínima ao risco de crédito associado à possível inadimplência dos ativos da carteira, devido à natureza desses ativos e devido à tranche de patrimônio ser estruturada para absorver as primeiras perdas da investida. Os retornos da investida são significativamente afetados pela gestão da carteira de ativos da investida, que inclui decisões sobre a seleção, a aquisição e a alienação dos ativos de acordo com as diretrizes da política de investimento e a gestão em caso de inadimplência de quaisquer ativos da carteira. Todas essas atividades são geridas pelo gestor de ativos até que as inadimplências atinjam a proporção especificada do valor da carteira (ou seja, quando o valor da carteira é tal que a tranche de patrimônio da investida tenha sido consumida). A partir desse momento, um terceiro independente (agente fiduciário) passa a gerir os ativos de acordo com as instruções do investidor credor. A gestão da carteira de ativos da investida é a atividade relevante da investida. O gestor de ativos tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes até que os ativos que originam inadimplência (ativos em default) atinjam a proporção especificada do valor da carteira; o investidor credor tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes quando o valor dos ativos que originam inadimplência (ativos em default) ultrapassa essa proporção especificada do valor da carteira. O gestor de ativos e o investidor credor precisam, cada qual, determinar se são capazes de dirigir as atividades que afetam mais



significativamente os retornos da investida, considerando, inclusive, o objetivo e a estrutura da investida, bem como a exposição de cada parte à variabilidade dos retornos.

Direitos que dão ao investidor poder sobre a investida

B14. O poder decorre de direitos. Para ter poder sobre a investida, o investidor deve ter direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Os direitos que podem dar poder ao investidor podem diferir entre as investidas.

B15. Exemplos de direitos que, individualmente ou combinados, podem dar poder ao investidor incluem, entre outros:

(a) direitos na forma de direitos de voto (ou direitos de voto potenciais) da investida (ver itens B34 a B50);

(b) direitos de nomear, realocar ou destituir membros do pessoal-chave da administração da investida que tenham a capacidade de dirigir as atividades relevantes;

(c) direitos de nomear ou destituir outra entidade que dirija as atividades relevantes;

(d) direitos de instruir a investida a realizar transações, ou vetar quaisquer mudanças a essas transações, em benefício do investidor; e

(e) outros direitos (tais como direitos de tomada de decisões especificados em contrato de gestão) que deem ao titular a capacidade de dirigir as atividades relevantes.

B16. De modo geral, quando a investida tem uma gama de atividades operacionais e de financiamento que afetam significativamente os retornos da investida e quando tomadas de decisões importantes em relação a essas atividades são exigidas continuamente, são os direitos de voto ou similares que dão poder ao investidor, seja individualmente ou em combinação com outros acordos.

B17. Quando os direitos de voto não podem ter efeito significativo sobre os retornos da investida, como, por exemplo, quando os direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas, e acordos contratuais determinam a direção das atividades relevantes, o investidor precisa avaliar esses acordos contratuais a fim de determinar se possui direitos suficientes para lhe dar poder sobre a investida. Para determinar se possui direitos suficientes para lhe dar poder, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8) e os requisitos dos itens B51 a B54 em conjunto com os itens B18 a B20.

B18. Em algumas circunstâncias, pode ser difícil determinar se os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder sobre a investida. Nesses casos, para permitir que seja feita a avaliação do poder, o investidor deve considerar evidências no tocante à sua capacidade prática de dirigir as atividades relevantes de forma unilateral. Devem ser considerados, entre outros, os itens seguintes, os quais, quando considerados em conjunto com os direitos do investidor e os indicadores dos itens B19 e B20, podem fornecer evidência de que os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder sobre a investida:

(a) o investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, nomear ou aprovar o pessoal-chave da administração da investida que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes;

(b) o investidor pode, sem ter o direito contratual de fazê-lo, instruir a investida a realizar transações significativas em benefício do investidor ou pode vetar quaisquer mudanças a essas transações;

(c) o investidor pode dominar o processo de nomeações para a eleição de membros do órgão de administração da investida ou a obtenção de procurações de outros titulares de direitos de voto;



(d) o pessoal-chave da administração da investida é formado por partes relacionadas do investidor (por exemplo, o presidente executivo da investida e o presidente executivo do investidor são a mesma pessoa); e

(e) a maioria dos membros do órgão de administração da investida consiste em partes relacionadas do investidor.

B19. Por vezes, há indicações de que o investidor tem relacionamento especial com a investida, sugerindo que o investidor tem mais do que interesse passivo na investida. A existência de qualquer indicador individual, ou combinação específica de indicadores, não necessariamente significa que o critério de poder foi atendido. Contudo, ter mais do que uma participação passiva na investida pode indicar que o investidor tem outros direitos relacionados suficientes para lhe dar poder ou fornecer evidência de poder existente sobre a investida. Por exemplo, os itens a seguir sugerem que o investidor tem mais do que interesse passivo na investida e, em combinação com outros direitos, podem indicar poder:

(a) o pessoal-chave da administração da investida que tem a capacidade de dirigir as atividades relevantes são atuais ou antigos empregados do investidor;

(b) as operações da investida dependem do investidor, como, por exemplo, nas seguintes situações:

(i) a investida depende do investidor para financiar parcela significativa de suas operações;

(ii) o investidor garante parcela significativa das obrigações da investida;

(iii) a investida depende do investidor para serviços, tecnologia, suprimentos ou matérias-primas críticos.

(iv) o investidor controla ativos como, por exemplo, licenças ou marcas comerciais, que são críticos para as operações da investida;

(v) a investida depende do investidor para o pessoal-chave da administração, como, por exemplo, quando o pessoal do investidor possui conhecimento especializado das operações da investida;

(c) parcela significativa das atividades da investida envolve o investidor ou é conduzida em nome deste; e

(d) a exposição do investidor a retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida ou seus direitos a esses retornos são desproporcionalmente maiores que seus direitos de voto ou outros direitos similares. Por exemplo, pode haver a situação em que o investidor tem direito ou está exposto a mais do que a metade dos retornos da investida, embora detenha menos que a metade dos direitos de voto da investida.

B20. Quanto maior a exposição ou os direitos do investidor à variabilidade de retornos decorrentes de seu envolvimento com a investida, maior é o incentivo para que o investidor obtenha direitos suficientes para lhe dar poder. Portanto, ter uma grande exposição à variabilidade de retornos é um indicador de que o investidor pode ter poder. Contudo, a extensão da exposição do investidor não determina, por si só, se o investidor tem poder sobre a investida.

B21. Quando os fatores previstos no item B18 e os indicadores previstos nos itens B19 e B20 são considerados em conjunto com os direitos do investidor, maior peso é dado à evidência de poder descrita no item B18.

Direitos substantivos



B22. O investidor, ao avaliar se tem poder, deve considerar somente direitos substantivos relativos à investida (detidos pelo investidor e por outras partes). Para que o direito seja substantivo, o titular deve ter a capacidade prática de exercer esse direito.

B23. Determinar se direitos são substantivos exige julgamento, levando-se em conta todos os fatos e circunstâncias. Os fatores a serem considerados ao efetuar essa determinação incluem, entre outros:

(a) se há quaisquer barreiras (econômicas ou outras) que impedem o titular (ou titulares) de exercer os direitos. Exemplos de barreiras incluem, entre outras:

- (i) sanções e incentivos pecuniários que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer seus direitos;
- (ii) preço de exercício ou de conversão que cria uma barreira que impeça (ou dissuada) o titular de exercer seus direitos;
- (iii) termos e condições que tornam improvável que os direitos sejam exercidos, como, por exemplo, condições que limitam de forma estrita a época de seu exercício;
- (iv) ausência de mecanismo explícito e razoável nos documentos constitutivos da investida ou nas leis ou regulamentos aplicáveis que permita ao titular exercer seus direitos;
- (v) incapacidade do titular dos direitos de obter as informações necessárias para exercer seus direitos;
- (vi) barreiras ou incentivos operacionais que impeçam (ou dissuadam) o titular de exercer seus direitos (por exemplo, ausência de outros gerentes dispostos ou aptos a prestar serviços especializados ou a prestar os serviços e assumir outras participações detidas pelo gerente em exercício); e
- (vii) exigências legais ou regulatórias que impeçam o titular de exercer seus direitos (por exemplo, quando o investidor estrangeiro é proibido de exercer seus direitos);

(b) quando o exercício de direitos exige a concordância de mais de uma parte, ou quando os direitos são detidos por mais de uma parte, quer haja mecanismo que dê a essas partes a capacidade prática de exercer seus direitos coletivamente, se optarem por exercê-lo. A ausência desse mecanismo é um indicador de que os direitos podem não ser substantivos. Quanto maior o número de partes que devam concordar com o exercício de direitos, menor é a probabilidade de que esses direitos sejam substantivos. Contudo, o conselho de administração cujos membros sejam independentes do tomador de decisões pode atuar como mecanismo para que numerosos investidores atuem coletivamente no exercício de seus direitos. Portanto, é mais provável que direitos de destituição que possam ser exercidos por conselho de administração independente sejam substantivos do que se os mesmos direitos pudessem ser exercidos individualmente por grande número de investidores;

(c) se a parte ou partes que detêm os direitos se beneficiem do seu exercício. Por exemplo, o titular de direitos de voto potenciais na investida (ver itens B47 a B50) deve considerar o preço de exercício ou de conversão do instrumento. É mais provável que os termos e condições de direitos de voto potenciais sejam substantivos quando o instrumento está dentro do preço (in-the-money) ou quando o investidor se beneficiar, por outras razões (por exemplo, pela captura de sinergias entre o investidor e a investida), do exercício ou conversão do instrumento.

B24. Para serem substantivos, os direitos precisam também ser exercíveis quando as decisões sobre a direção das atividades relevantes precisam ser tomadas. Normalmente, para serem substantivos, os direitos precisam ser atualmente exercíveis. Contudo, alguns direitos podem ser substantivos ainda que não sejam atualmente exercíveis.

Exemplos de aplicação

Exemplo 3

A investida realiza assembleias ordinárias de acionistas nas quais são tomadas decisões para a direção das atividades relevantes. A próxima assembleia de acionistas agendada será realizada em oito meses. Contudo, acionistas que, individual ou coletivamente, detêm no mínimo 5% dos direitos de voto podem convocar uma assembleia extraordinária para alterar as políticas existentes sobre as atividades relevantes, mas a exigência de entrega de notificação aos demais acionistas tem por implicação o fato de essa assembleia extraordinária não poder ser realizada antes de decorridos 30 dias. As políticas sobre as atividades relevantes somente podem ser alteradas em assembleias extraordinárias de acionistas ou em assembleias de acionistas agendadas. Isto inclui a aprovação de vendas substanciais de ativos, bem como a realização ou a alienação de investimentos significativos.

A situação acima se aplica aos exemplos 3A a 3D descritos a seguir. Cada exemplo é considerado isoladamente.

Exemplo 3A

O investidor detém a maioria dos direitos de voto na investida. Os direitos de voto do investidor são substantivos, pois ele é capaz de tomar decisões sobre a direção das atividades relevantes quando tais decisões precisam ser tomadas. O fato de que leva 30 dias para que o investidor possa exercer seus direitos de voto não impede que o investidor tenha a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes a partir do momento em que adquire a participação acionária.

Exemplo 3B

O investidor é parte de contrato a termo para a aquisição da maioria das ações da investida. A liquidação do contrato a termo se dará em 25 dias. Os acionistas existentes não são capazes de modificar as políticas existentes em relação às atividades relevantes, já que uma assembleia extraordinária não pode ser realizada antes de decorridos 30 dias, ocasião em que o contrato a termo já terá sido liquidado. Assim, o investidor tem direitos que são essencialmente equivalentes aos do acionista majoritário do exemplo 3A (ou seja, o investidor que detém o contrato a termo pode tomar decisões sobre a direção das atividades relevantes quando elas precisarem ser tomadas). O contrato a termo do investidor é um direito substantivo que lhe dá a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes mesmo antes que o contrato a termo seja liquidado.

Exemplo 3C

O investidor detém uma opção substantiva de adquirir a maioria das ações da investida, a qual pode ser exercida em 25 dias e está substancialmente dentro do preço (in-the-money). A conclusão é a mesma do exemplo 3B.

Exemplo 3D

O investidor é parte de contrato a termo para a aquisição da maioria das ações da investida, sem quaisquer outros direitos relacionados sobre a investida. A liquidação do contrato a termo se dará em seis meses. Em contraste com os exemplos anteriores, o investidor não tem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Os acionistas existentes têm a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, já que podem modificar as políticas existentes em relação às atividades relevantes antes que o contrato a termo seja liquidado.

B25. Direitos substantivos exercíveis por outras partes podem impedir o investidor de controlar a investida à qual esses direitos se referem. Esses direitos substantivos não exigem que os titulares tenham a capacidade de originar as decisões. Desde que não sejam meramente de proteção (ver itens B26 a B28), direitos substantivos detidos por outras partes podem impedir que o investidor controle a investida, ainda que esses direitos deem aos titulares apenas a capacidade atual de aprovar ou bloquear decisões que se refiram às atividades relevantes.



Direitos de proteção

B26. Ao avaliar se os direitos lhe dão poder sobre a investida, o investidor deve avaliar se os seus direitos e os direitos detidos por terceiros são direitos de proteção. Direitos de proteção referem-se a mudanças fundamentais nas atividades da investida ou aplicam-se a circunstâncias excepcionais. Contudo, nem todos os direitos que se aplicam a circunstâncias excepcionais ou que sejam contingenciais a determinados eventos são direitos de proteção (ver itens B13 e B53).

B27. Como os direitos de proteção destinam-se a proteger os interesses de seu titular sem dar a essa parte poder sobre a investida à qual se referem esses direitos, o investidor que detém apenas direitos de proteção não pode ter poder ou impedir outra parte de ter poder sobre a investida (ver item 14).

B28. Exemplos de direitos de proteção incluem, entre outros:

(a) direito de credor de impor limites ao tomador de empréstimos com relação à realização de atividades que podem modificar significativamente o risco de crédito do tomador em detrimento do credor;

(b) direito de parte titular de participação não controladora na investida de aprovar investimentos capitalizáveis superiores ao exigido no curso normal dos negócios ou de aprovar a emissão de instrumentos patrimoniais ou de dívida;

(c) direito de credor de apropriar-se legalmente de ativos do tomador de empréstimo se este deixar de satisfazer condições especificadas de amortização de empréstimo.

Franquias

B29. O contrato de franquia no qual a investida seja a franqueada geralmente dá ao franqueador direitos que se destinam a proteger a marca da franquia. Contratos de franquia normalmente dão aos franqueadores alguns direitos de tomada de decisões em relação às operações da franqueada.

B30. De modo geral, os direitos dos franqueadores não restringem a capacidade de outras partes que não o franqueador de tomar decisões que tenham efeito significativo sobre os retornos da franqueada. Tampouco os direitos do franqueador em contratos de franquia necessariamente dão ao franqueador a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam significativamente os retornos da franqueada.

B31. É necessário distinguir entre ter a capacidade atual de tomar decisões que afetam significativamente os retornos da franqueada e ter a capacidade de tomar decisões que protegem a marca da franquia. O franqueador não tem poder sobre a franqueada se outras partes têm direitos existentes que lhes dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes da franqueada.

B32. Ao realizar o contrato de franquia, a franqueada tomou a decisão unilateral de operar seu negócio de acordo com os termos do contrato de franquia, mas por sua própria conta.

B33. O controle sobre decisões fundamentais como, por exemplo, a natureza jurídica da franqueada e sua estrutura de financiamento pode ser determinado por outras partes que não o franqueador e podem afetar significativamente os retornos da franqueada. Quanto menor o nível de suporte financeiro fornecido pelo franqueador e quanto menor a exposição do franqueador à variabilidade de retornos da franqueada, maior é a probabilidade de que o franqueador tenha apenas direitos de proteção.

Direitos de voto

B34. Frequentemente o investidor tem a capacidade atual, por meio de direitos de voto ou similares, de dirigir as atividades relevantes. O investidor deve considerar os requisitos dos itens B35 a B50 se as atividades relevantes da investida forem dirigidas por meio de direitos de voto.



Poder com a maioria dos direitos de voto

B35. O investidor que detém mais da metade dos direitos de voto da investida tem poder nas seguintes situações, a menos que o item B36 ou o item B37 seja aplicável:

- (a) as atividades relevantes são dirigidas pelo voto do titular da maioria dos direitos de voto; ou
- (b) a maioria dos membros do órgão de administração que dirige as atividades relevantes é nomeada pelo voto do titular da maioria dos direitos de voto.

Maioria dos direitos de voto, mas nenhum poder

B36. Para que o investidor que detenha mais que a metade dos direitos de voto da investida tenha poder sobre ela, seus direitos de voto devem ser substantivos, de acordo com os itens B22 a B25, e devem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes, o que frequentemente se dá por meio da determinação das políticas operacionais e de financiamento. Se outra entidade tiver direitos existentes que lhe forneçam o direito de dirigir as atividades relevantes e essa entidade não for agente do investidor, o investidor não tem poder sobre a investida.

B37. O investidor não tem poder sobre a investida, ainda que detenha a maioria dos direitos de voto na investida, quando esses direitos de voto não são substantivos. Por exemplo, o investidor que detém mais que a metade dos direitos de voto na investida não pode ter poder se as atividades relevantes estiverem sujeitas à direção de governo, tribunal, administrador, síndico, liquidante ou regulador.

Poder sem a maioria dos direitos de voto

B38. O investidor pode ter poder ainda que detenha menos que a maioria dos direitos de voto da investida. O investidor pode ter poder com menos que a maioria dos direitos de voto da investida, por exemplo, por meio de:

- (a) acordo contratual entre o investidor e outros titulares de direitos de voto (ver item B39);
- (b) direitos decorrentes de outros acordos contratuais (ver item B40);
- (c) os direitos de voto do investidor (ver itens B41 a B45);
- (d) direitos de voto potenciais (ver itens B47 a B50); ou
- (e) a combinação de (a) a (d).

Acordo contratual com outros titulares de direitos de voto

B39. Um acordo contratual entre um investidor e outros titulares de direitos de voto pode dar ao investidor o direito de exercer direitos de voto suficientes para lhe dar poder, ainda que o investidor não tenha direitos de voto suficientes para lhe dar poder sem o acordo contratual. Contudo, o acordo contratual pode garantir que o investidor possa instruir um número suficiente de outros titulares de direitos de voto sobre como votar para permitir ao investidor tomar decisões sobre as atividades relevantes.

Direitos decorrentes de outros acordos contratuais

B40. Outros direitos de tomada de decisões, em combinação com direitos de voto, podem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Por exemplo, os direitos especificados em acordo contratual em combinação com direitos de voto podem ser suficientes para dar ao investidor a



capacidade atual de dirigir os processos de fabricação da investida ou de dirigir outras atividades operacionais ou de financiamento da investida que afetem significativamente os retornos da investida. Contudo, na ausência de quaisquer outros direitos, a dependência econômica da investida em relação ao investidor (como, por exemplo, as relações de fornecedor com o seu principal cliente) não leva a concluir que o investidor tenha poder sobre a investida.

Direitos de voto do investidor

B41. O investidor sem a maioria dos direitos de voto pode ter direitos que são suficientes para lhe dar poder quando tem a capacidade prática de dirigir as atividades relevantes de modo unilateral.

B42. Ao avaliar se seus direitos de voto são suficientes para lhe dar poder, o investidor considera todos os fatos e circunstâncias, incluindo:

(a) a extensão dos direitos de voto do investidor em comparação com a extensão e a dispersão dos direitos de voto dos demais titulares, observando-se que:

(i) quanto mais direitos de voto o investidor detenha, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

(ii) quanto mais direitos de voto o investidor detenha em relação aos demais titulares de direitos de voto, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

(iii) quanto maior o número de partes que precisariam agir em conjunto para superar o investidor em número de votos, maior é a probabilidade de que o investidor tenha direitos existentes que lhe deem a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes;

(b) direitos de voto potenciais detidos pelo investidor, outros titulares de direitos de voto ou outras partes (ver itens B47 a B50);

(c) direitos decorrentes de outros acordos contratuais (ver item B40); e

(d) quaisquer fatos e circunstâncias adicionais que indiquem que o investidor possui ou não possui a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes no momento em que decisões precisam ser tomadas, incluindo padrões de votação em assembleias de acionistas anteriores.

B43. Quando a direção de atividades relevantes for determinada pelo voto majoritário e o investidor detiver significativamente mais direitos de voto que qualquer outro titular de direitos de voto ou grupo organizado de titulares de direitos de voto, sendo que as demais participações acionárias estejam amplamente dispersas, pode ficar claro, após considerar tão-somente os fatores relacionados no item B42(a) a (c), que o investidor tem poder sobre a investida.

Exemplos de aplicação

Exemplo 4

O investidor adquire 48% dos direitos de voto da investida. Os direitos de voto restantes são detidos por milhares de acionistas, nenhum dos quais, individualmente, detém mais que 1% dos direitos de voto. Nenhum dos acionistas possui qualquer acordo para consultar qualquer dos demais acionistas ou para tomar decisões coletivas. Ao avaliar a proporção dos direitos de voto a ser adquirida, com base no tamanho relativo das demais participações acionárias, o investidor determinou que a participação de 48% seria suficiente para lhe dar o controle. Nesse caso, com base no tamanho absoluto de sua participação e no tamanho relativo das demais participações, o investidor conclui que tem participação



com direito de voto suficientemente dominante para satisfazer o critério de poder sem a necessidade de considerar qualquer outra evidência de poder.

Exemplo 5

O investidor A detém 40% dos direitos de voto da investida, e doze outros investidores detêm, cada um, 5% dos direitos de voto da investida. O acordo de acionistas concede ao investidor A o direito de nomear, destituir e fixar a remuneração dos administradores responsáveis pela direção das atividades relevantes. Para modificar o contrato, exige-se o voto majoritário de dois terços dos acionistas. Nesse caso, o investidor A conclui que o tamanho absoluto de sua participação e o tamanho relativo das demais participações acionárias por si só não são conclusivos para determinar se ele possui direitos suficientes para lhe dar poder. Contudo, o investidor A determina que seu direito contratual de nomear, destituir e fixar a remuneração dos administradores é suficiente para concluir que ele tem poder sobre a investida. O fato de que o investidor A possa não ter exercido esse direito ou a probabilidade de que o investidor A exerça seu direito de selecionar, nomear ou destituir os administradores não deve ser considerada ao avaliar se o investidor A tem poder.

B44. Em outras situações, pode ficar claro, após considerar tão-somente os fatores relacionados no item B42(a) a (c), que o investidor não tem poder.

Exemplo de aplicação

Exemplo 6

O investidor A detém 45% dos direitos de voto da investida. Dois outros investidores detêm, cada um, 26% dos direitos de voto da investida. Os direitos de voto restantes são detidos por três outros acionistas, cada um dos quais detém 1%. Não há outros acordos que afetam a tomada de decisões. Nesse caso, o tamanho da participação com direito de voto de A e seu tamanho em relação às demais participações acionárias são suficientes para concluir que o investidor A não tem poder. Somente dois outros investidores precisariam cooperar para impedir o investidor A de dirigir as atividades relevantes da investida.

B45. Contudo, os fatores relacionados tão-somente no item B42(a) a (c) podem não ser conclusivos. Se, tendo considerado outros fatores, não tiver certeza de que tem poder, o investidor deve considerar fatos e circunstâncias adicionais, tais como se outros acionistas têm natureza passiva, conforme demonstrado por padrões de votação em assembleias de acionistas anteriores. Isto inclui a avaliação dos fatores apontados no item B18 e os indicadores dos itens B19 e B20. Quanto menos direitos de voto o investidor detiver e quanto menor for o número de partes que precisem agir em conjunto para superar o investidor em números de voto, maior peso se deve atribuir aos fatos e circunstâncias adicionais para avaliar se os direitos do investidor são suficientes para lhe dar poder. Quando os fatos e circunstâncias dos itens B18 a B20 forem considerados em conjunto com os direitos do investidor, deve ser atribuído peso maior às evidências de poder do item B18 que aos indicadores de poder dos itens B19 e B20.

Exemplos de aplicação

Exemplo 7

Um investidor detém 45% dos direitos de voto da investida. Onze outros investidores detêm, cada um, 5% dos direitos de voto da investida. Nenhum dos acionistas possui acordos contratuais para consultar qualquer dos demais ou para tomar decisões coletivas. Nesse caso, o tamanho absoluto da participação do investidor e o tamanho relativo das demais participações acionárias por si só não são conclusivos para determinar se o investidor possui direitos suficientes para lhe dar poder sobre a investida. Fatos e circunstâncias adicionais que podem fornecer evidência de que o investidor tem ou não tem poder devem ser considerados.

Exemplo 8

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



Um investidor detém 35% dos direitos de voto da investida. Três outros investidores detêm, cada um, 5% dos direitos de voto da investida. Os direitos de voto restantes são detidos por numerosos outros acionistas, nenhum dos quais, individualmente, detém mais que 1% dos direitos de voto. Nenhum dos acionistas possui acordos para consultar qualquer dos demais ou para tomar decisões coletivas. Decisões sobre as atividades relevantes da investida exigem a aprovação da maioria dos votos proferidos em assembleias de acionistas relevantes - 75% dos direitos de voto da investida foram exercidos em assembleias de acionistas relevantes recentes. Nesse caso, a participação ativa dos demais acionistas em assembleias de acionistas recentes indica que o investidor não teria a capacidade prática de dirigir as atividades relevantes de modo unilateral, independentemente de o investidor ter dirigido as atividades relevantes porque um número suficiente de outros acionistas votou da mesma forma que ele.

B46. Se não está claro, tendo-se considerado os fatores relacionados no item B42(a) a (d), que o investidor tem poder, o investidor não controla a investida.

Direitos de voto potenciais

B47. Ao avaliar o controle, o investidor deve considerar seus direitos de voto potenciais, bem como os direitos de voto potenciais detidos por outras partes, para determinar se tem poder. Direitos de voto potenciais são direitos de obter direitos de voto da investida, como, por exemplo, os decorrentes de instrumentos conversíveis ou opções, incluindo contratos a termo. Esses direitos de voto potenciais são considerados somente se os direitos forem substantivos (ver itens B22 a B25).

B48. Ao considerar direitos de voto potenciais, o investidor deve considerar o objetivo e a estrutura do instrumento, bem como o objetivo e a estrutura de qualquer outro envolvimento que o investidor tenha com a investida. Isso inclui a avaliação dos diversos termos e condições do instrumento, bem como as expectativas, motivos e razões evidentes do investidor para concordar com esses termos e condições.

B49. Caso tenha também direitos de voto ou outros direitos de tomada de decisão em relação às atividades da investida, o investidor deve avaliar se esses direitos, em combinação com os direitos de voto potenciais, lhe dão poder.

B50. Direitos de voto potenciais substantivos, seja isoladamente ou em combinação com outros direitos, podem dar ao investidor a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Por exemplo, é provável que este seja o caso quando o investidor detém 40% dos direitos de voto da investida e, de acordo com o item B23, detém direitos substantivos decorrentes de opções para a aquisição de mais 20% dos direitos de voto.

Exemplos de aplicação

Exemplo 9

O investidor A detém 70% dos direitos de voto da investida. O investidor B possui 30% dos direitos de voto da investida, bem como a opção de adquirir metade dos direitos de voto do investidor A. A opção é exercível pelos próximos dois anos ao preço fixo que está substancialmente fora do preço (out-of-the money) (e que se espera que assim permaneça por esse período de dois anos). O investidor A tem exercido seus direitos de voto e está dirigindo ativamente as atividades relevantes da investida. Nesse caso, é provável que o investidor A atenda ao critério de poder, uma vez que ele parece ter a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes. Embora o investidor B tenha opções atualmente exercíveis para a compra de direitos de voto adicionais (as quais, se exercidas, lhe dariam a maioria dos direitos de voto na investida), os termos e condições associados a essas opções são tais que as opções não são consideradas substantivas.

Exemplo 10



O investidor A e dois outros investidores detêm, cada um, um terço dos direitos de voto da investida. A atividade de negócio da investida está estreitamente relacionada com o investidor A. Além de seus instrumentos patrimoniais, o investidor A detém também instrumentos de dívida, conversíveis em ações ordinárias da investida em qualquer ocasião por preço fixo que está fora do preço (out-of-the money) (mas não substancialmente fora do preço). Se a dívida fosse convertida, o investidor A deteria 60% dos direitos de voto da investida. O investidor A se beneficiaria da captura de sinergias se os instrumentos de dívida fossem convertidos em ações ordinárias. O investidor A tem poder sobre a investida porque detém direitos de voto da investida em conjunto com direitos de voto potenciais substantivos que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

Poder quando direitos de voto ou similares não têm efeito significativo sobre os retornos da investida

B51. Ao avaliar o objetivo e a estrutura da investida (ver itens B5 a B8), o investidor deve considerar o envolvimento e as decisões tomadas por ocasião da formação da investida como parte de sua estruturação e deve avaliar se os termos da transação e as características do envolvimento fornecem ao investidor direitos que são suficientes para lhe dar poder. Estar envolvido na estruturação da investida por si só não é suficiente para dar controle ao investidor. Contudo, o envolvimento na estruturação pode indicar que o investidor teve a oportunidade de obter direitos que são suficientes para lhe dar poder sobre a investida.

B52. Além disso, o investidor deve considerar acordos contratuais, como, por exemplo, direitos de compra, direitos de venda e direitos de liquidação estabelecidos por ocasião da formação da investida. Quando esses acordos contratuais envolvem atividades que estão estreitamente relacionadas com a investida, essas atividades são então, em sua essência, parte integrante das atividades gerais da investida, embora possam ocorrer fora dos limites legais da investida. Portanto, direitos de tomada de decisões expressos ou implícitos, incorporados em acordos contratuais, que estão estreitamente relacionados com a investida precisam ser considerados como atividades relevantes ao determinar o poder sobre a investida.

B53. Para algumas investidas, atividades relevantes ocorrem somente quando do surgimento ou da ocorrência de circunstâncias ou eventos específicos. A investida pode ser estruturada de modo que a direção de suas atividades e seus retornos sejam predeterminados, a menos e até que essas circunstâncias ou eventos específicos surjam ou ocorram. Nesse caso, somente as decisões sobre as atividades da investida, quando essas circunstâncias ou eventos ocorrerem podem afetar significativamente seus retornos e, assim, ser atividades relevantes. As circunstâncias ou eventos não precisam ter ocorrido para que o investidor com a capacidade de tomar essas decisões tenha poder. O fato de que o direito de tomar decisões depende do surgimento de circunstâncias ou da ocorrência de evento não resulta, por si só, em que esses direitos sejam de proteção.

Exemplos de aplicação

Exemplo 11

A única atividade de negócio da investida, conforme especificada em seus documentos constitutivos, é a compra de recebíveis e a sua administração diária para seus investidores. A administração diária inclui a cobrança e o repasse de pagamentos de principal e juros à medida que vençam. Por ocasião da inadimplência de recebível, a investida automaticamente o oferece ao investidor, conforme convencionado separadamente em contrato entre o investidor e a investida. A única atividade relevante é a gestão dos recebíveis em caso de inadimplência, já que esta é a única atividade que pode afetar significativamente os retornos da investida. A gestão dos recebíveis antes da inadimplência não é uma atividade relevante, uma vez que não exige a tomada de decisões substantivas que podem afetar significativamente os retornos da investida - as atividades antes da inadimplência são predeterminadas e consistem apenas no recebimento de fluxos de caixa à medida que vençam e repassá-los aos investidores. Portanto, somente o direito do investidor de gerenciar os ativos em caso de inadimplência deve ser considerado ao se avaliar as atividades gerais da investida que afetam significativamente os retornos da investida. Neste exemplo, a estrutura da investida assegura que o investidor tenha



autoridade de tomada de decisões sobre as atividades que afetam significativamente os retornos na única ocasião em que essa autoridade de tomada de decisões é necessária. Os termos do contrato de venda são parte integrante da transação como um todo e da formação da investida. Portanto, os termos do contrato de venda, em conjunto com os documentos constitutivos da investida, levam à conclusão de que o investidor tem poder sobre a investida, embora o investidor assuma a propriedade dos recebíveis somente em caso de inadimplência e gereencie os recebíveis inadimplidos fora dos limites legais da investida.

Exemplo 12

Os únicos ativos da investida são recebíveis. Quando o objetivo e a estrutura da investida são considerados, determina-se que a única atividade relevante é a gestão dos recebíveis em caso de inadimplência. A parte que tem a capacidade de gerenciar os recebíveis inadimplidos tem poder sobre a investida, independentemente da inadimplência por qualquer dos devedores.

B54. O investidor pode ter compromisso expresso ou implícito para garantir que a investida continue a operar conforme planejado. Esse compromisso pode aumentar a exposição do investidor à variabilidade de retornos e, assim, aumentar o incentivo para que o investidor obtenha direitos suficientes para lhe conferir poder. Portanto, um compromisso para garantir que a investida opere como planejado pode ser um indicador de que o investidor tem poder, mas, por si só, não dá poder ao investidor nem impede que outra parte tenha poder.

Exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis de investida

B55. Ao avaliar se tem o controle sobre a investida, o investidor deve determinar se está exposto a, ou se tem direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida.

B56. Retornos variáveis são retornos que não são fixos e que têm o potencial de variar como resultado do desempenho da investida. Retornos variáveis podem ser somente positivos, somente negativos ou tanto positivos quanto negativos (ver item 15). O investidor deve avaliar se os retornos da investida são variáveis, e quão variáveis esses retornos são, com base na essência do acordo e independentemente da natureza jurídica dos retornos. Por exemplo, o investidor pode deter título de dívida com pagamentos de juros fixos. Os pagamentos de juros fixos são retornos variáveis para os fins deste Pronunciamento, pois estão sujeitos ao risco de inadimplência e expõem o investidor ao risco de crédito do emitente do título de dívida. O valor da variabilidade (ou seja, quão variáveis são esses retornos) depende do risco de crédito do título de dívida. Similarmente, taxas de desempenho fixas para a gestão dos ativos da investida são retornos variáveis, pois expõem o investidor ao risco de desempenho da investida. O valor da variabilidade depende da capacidade da investida de gerar receita suficiente para pagar a taxa.

B57. Exemplos de retornos incluem:

(a) dividendos, outras distribuições de benefícios econômicos da investida (por exemplo, juros de títulos de dívida emitidos pela investida) e mudanças no valor do investimento do investidor nessa investida;

(b) remuneração pela administração dos ativos ou passivos da investida, taxas e exposição a perdas em decorrência da prestação de suporte de crédito ou de liquidez, participações residuais nos ativos e passivos da investida por ocasião da liquidação desta, benefícios fiscais e acesso a liquidez futura que o investidor tenha em decorrência de seu envolvimento com a investida;

(b) retornos que não estejam disponíveis a outros detentores de participação. Por exemplo, o investidor pode usar seus ativos em combinação com os ativos da investida, como, por exemplo, combinando funções operacionais para obter economias de escala, economias de custos, suprimento de produtos escassos ou acesso a conhecimentos de propriedade exclusiva ou limitando algumas operações ou ativos, a fim de aumentar o valor dos outros ativos do investidor.

Relação entre poder e retornos

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



Poder delegado

B58. Ao avaliar se controla a investida, o investidor com direitos de tomada de decisões (tomador de decisões) deve determinar se é um principal ou um agente. O investidor deve determinar também se outra entidade com direitos de tomada de decisão está atuando como agente em seu nome. Agente é uma parte comprometida a agir primariamente em nome e em benefício de outra parte ou partes (principal) e, portanto, não controla a investida quando exerce sua autoridade de tomada de decisões (ver itens 17 e 18). Assim, algumas vezes, o poder do principal pode ser detido e exercível por agente, mas em nome do principal. O tomador de decisões não é um agente simplesmente porque outras partes podem se beneficiar das decisões que ele toma.

B59. O investidor pode delegar sua autoridade de tomada de decisões ao agente com relação a algumas questões específicas ou a todas as atividades relevantes. Ao avaliar se controla a investida, o investidor deve tratar os direitos de tomada de decisões delegados a seu agente como sendo detidos diretamente pelo investidor. Em situações nas quais há mais de um principal, cada um dos principais deve avaliar se tem poder sobre a investida considerando os requisitos dos itens B5 a B54. Os itens B60 a B72 fornecem orientação sobre como determinar se o tomador de decisões é agente ou principal.

B60. Ao determinar se é agente, o tomador de decisões deve considerar a relação geral entre ele, a investida que está sendo administrada e as demais partes envolvidas com a investida e, em particular, todos os seguintes fatores:

- (a) o alcance de sua autoridade de tomada de decisões sobre a investida (itens B62 e B63);
- (b) os direitos detidos por outras partes (itens B64 a B67);
- (c) a remuneração à qual tem direito de acordo com o contrato de remuneração (itens B68 a B70); e
- (d) a exposição do tomador de decisões à variabilidade de retornos de outras participações por ele detidas na investida (itens B71 e B72).

Diferentes ponderações devem ser aplicadas a cada um dos fatores com base nos fatos e circunstâncias específicos.

B61. Para se determinar se o tomador de decisões é agente é requerida a avaliação de todos os fatores relacionados no item B60, a menos que uma única parte detenha direitos substantivos de destituir o tomador de decisões (direitos de destituição) e possa destituir o tomador de decisões sem justa causa (ver item B65).

Alcance da autoridade de tomada de decisões

B62. O alcance da autoridade de tomada de decisões do tomador de decisões deve ser avaliada considerando-se:

- (a) as atividades que são permitidas de acordo com o contrato de tomada de decisões e as previstas em lei; e
- (b) o poder discricionário do tomador de decisões ao tomar decisões sobre essas atividades.

B63. O tomador de decisões deve considerar o objetivo e a estrutura da investida, os riscos aos quais a investida estaria exposta de acordo com a sua estruturação, os riscos que, de acordo com a sua estruturação, ela transfere às partes envolvidas e o nível de envolvimento do tomador de decisões na estruturação da investida. Por exemplo, se o tomador de decisões está significativamente envolvido na estruturação da investida (inclusive na determinação do alcance da autoridade de tomada de decisões),



esse envolvimento pode indicar que o tomador de decisões teve oportunidade e incentivo para obter direitos que resultam em que tenha a capacidade de dirigir as atividades relevantes.

Direito detido por outras partes

B64. Direitos substantivos detidos por outras partes podem afetar a capacidade do tomador de decisões de dirigir as atividades relevantes da investida. Direitos substantivos de destituição ou outros podem indicar que o tomador de decisões é agente.

B65. Quando uma única parte detém direitos substantivos de destituição e pode destituir o tomador de decisões sem justa causa, isto, por si só, é suficiente para concluir que o tomador de decisões é agente. Se mais de uma parte detiver esses direitos (e nenhuma parte individualmente puder destituir o tomador de decisões sem a concordância das demais partes), esses direitos não são, isoladamente, conclusivos para determinar se o tomador de decisões age essencialmente em nome e em benefício de terceiros. Além disso, quanto maior o número de partes que precisam agir em conjunto para exercer o direito de destituição do tomador de decisões e quanto maior a dimensão e a variabilidade associada aos demais interesses econômicos do tomador de decisões (ou seja, remuneração e outros interesses), menor o peso que deve ser atribuído a esse fator.

B66. Direitos substantivos detidos por outras partes que restringem o poder discricionário do tomador de decisões devem ser considerados de forma similar a direitos de destituição ao avaliar se o tomador de decisões é agente. Por exemplo, um tomador de decisões que deva obter aprovação de pequeno número de outras partes para seus atos geralmente é agente. (Ver itens B22 a B25 para orientação adicional sobre direitos e se estes são substantivos.)

B67. Os direitos detidos por outras partes devem incluir a avaliação de quaisquer direitos exercíveis pelo conselho de administração (ou outro órgão de administração) da investida e seu efeito sobre a autoridade de tomada de decisões (ver item B23(b)).

Remuneração

B68. Quando maior a dimensão e a variabilidade associada à remuneração do tomador de decisões em relação aos retornos esperados das atividades da investida, maior será a probabilidade de que o tomador de decisões seja o principal.

B69. Ao determinar se é principal ou agente, o tomador de decisões deve considerar também se as seguintes condições estão presentes:

(a) a remuneração do tomador de decisões é compatível com os serviços prestados;

(b) o contrato de remuneração inclui somente termos, condições ou valores que estão normalmente presentes em acordos para serviços e nível de habilidades similares negociados em termos usuais de mercado.

B70. O tomador de decisões não pode ser agente, a menos que as condições indicadas no item B69(a) e (b) estejam presentes. Contudo, atender a essas condições, por si só, não é suficiente para concluir que o tomador de decisões é agente.

Exposição à variabilidade de retornos de outras participações

B71. O tomador de decisões que detém outras participações na investida (por exemplo, investimentos na investida ou prestação de garantias em relação ao desempenho da investida) deve considerar sua exposição à variabilidade de retornos dessas participações ao avaliar se é agente. Deter outras participações na investida indica que o tomador de decisões pode ser o principal.



B72. Ao avaliar sua exposição à variabilidade de retornos de outras participações na investida, o tomador de decisões deve considerar o seguinte:

(a) quanto maior a dimensão e a variabilidade associada a seus interesses econômicos, considerando sua remuneração e outros interesses em conjunto, maior a probabilidade de que o tomador de decisões seja o principal;

(b) se a sua exposição à variabilidade dos retornos é diferente da dos demais investidores e, em caso afirmativo, se isto poderia influenciar seus atos. Por exemplo, este pode ser o caso quando o tomador de decisões detém participações subordinadas na investida ou fornece a ela outras formas de melhoria de crédito.

O tomador de decisões deve avaliar sua exposição em relação à variabilidade total de retornos da investida. Esta avaliação deve ser feita essencialmente com base nos retornos esperados das atividades da investida, mas não deve ignorar a exposição máxima do tomador de decisões à variabilidade de retornos da investida decorrentes de outras participações detidas pelo tomador de decisões.

Exemplos de aplicação

Exemplo 13

O tomador de decisões (gestor do fundo) cria, comercializa e gere fundo regulado e negociado publicamente, de acordo com parâmetros bem definidos previstos no mandato de investimento, conforme exigido por suas leis e regulamentos locais. O fundo foi comercializado a investidores como investimento em carteira diversificada de instrumentos patrimoniais de entidades negociadas publicamente. Dentro dos parâmetros definidos, o gestor do fundo tem poder discricionário em relação aos ativos nos quais investir. O gestor do fundo efetuou o investimento proporcional de 10% no fundo e recebe a taxa baseada em mercado para seus serviços igual a 1% do valor dos ativos líquidos do fundo. As taxas são compatíveis com os serviços prestados. O gestor do fundo não tem nenhuma obrigação de financiar perdas além de seu investimento de 10%. O fundo não tem a obrigação de estabelecer e não estabeleceu conselho de administração independente. Os investidores não detêm nenhum direito substantivo que afete a autoridade de tomada de decisões do gestor do fundo, mas podem resgatar suas participações dentro de limites específicos fixados pelo fundo.

Embora operando dentro dos parâmetros previstos no mandato de investimento e de acordo com as exigências regulatórias, o gestor do fundo tem direitos de tomada de decisões que lhe dão a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes do fundo - os investidores não detêm direitos substantivos que podem afetar a autoridade de tomada de decisões do gestor do fundo. O gestor do fundo recebe uma taxa baseada em mercado por seus serviços, a qual é compatível com os serviços prestados, e efetuou também um investimento proporcional no fundo. A remuneração e o investimento do gestor do fundo o expõem à variabilidade de retornos decorrentes das atividades do fundo, sem criar exposição de importância tal que indique que o gestor do fundo é o principal.

Neste exemplo, a consideração da exposição do gestor do fundo à variabilidade de retornos do fundo em conjunto com a sua autoridade de tomada de decisões dentro de parâmetros restritos indica que o gestor do fundo é o agente. Assim, o gestor do fundo conclui que não controla o fundo.

Exemplo 14

O tomador de decisões cria, comercializa e gere fundo que oferece oportunidades de investimento a uma série de investidores. O tomador de decisões (gestor do fundo) deve tomar decisões no melhor interesse de todos os investidores e de acordo com os contratos de regulação do fundo. Não obstante, o gestor do fundo tem amplo poder discricionário para a tomada de decisões. O gestor do fundo recebe a taxa baseada em mercado por seus serviços igual a 1% dos ativos geridos e 20% de todo o lucro do fundo caso o nível de lucro especificado seja atingido. As taxas são compatíveis com os serviços prestados.



Embora precise tomar decisões no melhor interesse de todos os investidores, o gestor do fundo tem ampla autoridade de tomada de decisões para dirigir as atividades relevantes do fundo. O gestor do fundo recebe taxas fixas relativas ao desempenho compatíveis com os serviços prestados. Além disso, a remuneração alinha os interesses do gestor do fundo aos dos demais investidores para aumentar o valor do fundo, sem criar exposição à variabilidade de retornos decorrentes das atividades do fundo que seja de importância tal que a remuneração, quando considerada isoladamente, indique que o gestor do fundo é um principal.

A situação e a análise acima se aplicam aos exemplos 14A a 14C descritos a seguir. Cada exemplo é considerado isoladamente.

Exemplo 14A

O gestor do fundo tem também o investimento de 2% no fundo que alinha seus interesses aos dos demais investidores. O gestor do fundo não tem nenhuma obrigação de financiar perdas além de seu investimento de 2%. Os investidores podem destituir o gestor do fundo pelo voto da maioria simples, mas somente por quebra de contrato.

O investimento de 2% do gestor do fundo aumenta sua exposição à variabilidade de retornos decorrentes das atividades do fundo, sem criar exposição de importância tal que indique que o gestor do fundo é o principal. Os direitos dos demais investidores de destituir o gestor do fundo são considerados como sendo direitos de proteção, uma vez que somente podem ser exercidos em caso de quebra de contrato. Neste exemplo, embora o gestor do fundo tenha ampla autoridade de tomada de decisões e esteja exposto à variabilidade de retornos de sua participação e remuneração, sua exposição indica que ele é o agente. Assim, o gestor do fundo conclui que não controla o fundo.

Exemplo 14B

O gestor do fundo tem o investimento proporcional mais substancial no fundo, mas não tem nenhuma obrigação de financiar perdas além desse investimento. Os investidores podem destituir o gestor do fundo pelo voto da maioria simples, mas somente por quebra de contrato.

Neste exemplo, os direitos dos demais investidores de destituir o gestor do fundo são considerados como sendo direitos de proteção, uma vez que somente podem ser exercidos em caso de quebra de contrato. Embora o gestor do fundo receba taxas fixas e relativas ao desempenho compatíveis com os serviços prestados, a combinação de seu investimento com a sua remuneração pode criar exposição à variabilidade de retornos decorrentes das atividades do fundo que seja de importância tal que indique que o gestor do fundo é o principal. Quanto maior a dimensão e a variabilidade associada aos interesses econômicos do gestor do fundo (considerando-se a sua remuneração e outros interesses em conjunto), maior é a ênfase que o gestor do fundo dá a esses interesses econômicos na análise e maior a probabilidade de que o gestor do fundo seja o principal.

Por exemplo, tendo considerado sua remuneração e os demais fatores, o gestor do fundo pode considerar o investimento de 20% como sendo suficiente para concluir que controla o fundo. Contudo, em circunstâncias diferentes (ou seja, se a remuneração ou outros fatores forem diferentes), o controle pode surgir quando o nível de investimento for diferente.

Exemplo 14C

O gestor do fundo tem o investimento proporcional de 20% no fundo, mas não tem nenhuma obrigação de financiar perdas além de seu investimento de 20%. O fundo tem conselho de administração, do qual todos os seus membros são independentes do gestor do fundo e são nomeados pelos outros investidores. O conselho nomeia o gestor do fundo anualmente. Se o conselho decidisse não renovar o contrato do gestor do fundo, os serviços prestados por este último podem ser realizados por outros gestores do setor.



Embora o gestor do fundo receba taxas fixas e relativas ao desempenho compatíveis com os serviços prestados, a combinação de seu investimento de 20% com a sua remuneração cria exposição à variabilidade de retornos decorrentes das atividades do fundo que é de importância tal que indica que o gestor do fundo é o principal. Contudo, os investidores têm direitos substantivos de destituir o gestor do fundo - o conselho de administração possui mecanismo para garantir que os investidores possam destituir o gestor do fundo caso decidam fazê-lo.

Neste exemplo, o gestor do fundo dá maior ênfase aos direitos substantivos de destituição na análise. Assim, embora o gestor do fundo tenha ampla autoridade de tomada de decisões e esteja exposto à variabilidade de retornos do fundo como resultado de sua remuneração e investimento, os direitos substantivos detidos pelos demais investidores indicam que o gestor do fundo é o agente. Deste modo, o gestor do fundo conclui que não controla o fundo.

Exemplo 15

Uma investida é criada para adquirir uma carteira de recebíveis pré-fixados (asset-backed securities), operação a ser financiada por instrumentos de dívida de renda fixa e instrumentos patrimoniais. Os instrumentos patrimoniais são estruturados de modo a oferecer proteção contra o risco de perda primeiro aos investidores de dívida e receber quaisquer retornos residuais da investida. A transação foi comercializada a potenciais investidores de títulos de dívida como investimento em carteira de recebíveis lastreados em ativos (asset-backed securities) com exposição ao risco de crédito associado à possível inadimplência dos emitentes desses títulos na carteira e ao risco de taxa de juros associado à gestão da carteira. Por ocasião da formação, os instrumentos patrimoniais representam 10% do valor dos ativos adquiridos. O tomador de decisões (gestor de ativos) gerencia a carteira de ativos de modo ativo tomando decisões de investimento dentro dos parâmetros fixados no prospecto da investida. Por esses serviços, o gestor de ativos recebe a taxa fixa baseada em mercado (ou seja, 1% dos ativos geridos) e taxas relativas ao desempenho (ou seja, 10% dos lucros) caso os lucros da investida superem o nível especificado. As taxas são compatíveis com os serviços prestados. O gestor de ativos detém 35% do patrimônio líquido da investida. Os 65% restantes do patrimônio líquido e todos os instrumentos de dívida são detidos por grande número de terceiros investidores não relacionados e amplamente dispersos. O gestor de ativos pode ser destituído sem justa causa por decisão da maioria simples dos demais investidores.

O gestor de ativos recebe taxas fixas e relativas ao desempenho compatíveis com os serviços prestados. A remuneração alinha os interesses do gestor do fundo aos dos demais investidores para aumentar o valor do fundo. O gestor de ativos está exposto à variabilidade dos retornos decorrentes das atividades do fundo porque detém 35% do patrimônio líquido e por conta de sua remuneração.

Embora operando dentro dos parâmetros definidos no prospecto da investida, o gestor de ativos tem a capacidade atual de tomar decisões de investimento que afetam significativamente os retornos da investida - os direitos de destituição detidos pelos demais investidores recebem pouco peso na análise, uma vez que esses direitos são detidos por grande número de investidores amplamente dispersos. Neste exemplo, o gestor de ativos dá ênfase maior à sua exposição à variabilidade de retornos do fundo decorrentes de sua participação patrimonial, a qual está subordinada aos instrumentos de dívida. Deter 35% do patrimônio líquido cria exposição subordinada a perdas e direitos a retornos da investida, que são de importância tal que indica que o gestor de ativos é o principal. Assim, o gestor de ativos conclui que controla a investida.

Exemplo 16

O tomador de decisões (patrocinador) patrocina um veículo de múltiplos vendedores, que emite instrumentos de dívida de curto prazo a terceiros investidores não relacionados. A transação foi comercializada a potenciais investidores como investimento em carteira de ativos de médio prazo com classificação de crédito elevada, com exposição mínima ao risco de crédito associado à possível inadimplência dos emitentes dos ativos da carteira. Vários cedentes vendem carteiras de ativos de médio prazo de alta qualidade ao veículo. Cada cedente administra a carteira de ativos que vende ao veículo e



gere recebíveis inadimplidos por taxa de serviço baseada em mercado. Cada cedente oferece ainda proteção a primeiro risco contra perdas de crédito decorrentes de sua carteira de ativos por meio de sobregarantia dos ativos transferidos ao veículo. O patrocinador estabelece os termos do veículo e gere as operações deste por taxa baseada em mercado. A taxa é compatível com os serviços prestados. O patrocinador aprova os vendedores autorizados a vender ao veículo, aprova os ativos a serem comprados pelo veículo e toma decisões de financiamento do veículo. O patrocinador deve agir no melhor interesse de todos os investidores.

O patrocinador tem direito a qualquer retorno residual do veículo, fornecendo ainda melhoria de crédito e facilidades de liquidez ao veículo. A melhoria de crédito fornecida pelo patrocinador absorve perdas de até 5% de todos os ativos do veículo, após as perdas serem absorvidas pelos cedentes. As facilidades de liquidez não são adiantadas em relação a ativos inadimplidos. Os investidores não detêm direitos substantivos que poderiam afetar a autoridade de tomada de decisões do patrocinador.

Embora receba uma taxa baseada em mercado por seus serviços, compatível com os serviços prestados, o patrocinador tem exposição à variabilidade de retornos das atividades dos veículos devido aos seus direitos a quaisquer retornos residuais do veículo e ao fornecimento de melhoria de crédito e facilidades de liquidez (ou seja, o veículo está exposto ao risco de liquidez por utilizar instrumentos de dívida de curto prazo para financiar ativos de médio prazo). Embora cada um dos cedentes tenha direitos de tomada de decisões que afetam o valor dos ativos do veículo, o patrocinador tem ampla autoridade de tomada de decisões que lhe dá a capacidade atual de dirigir as atividades que afetam mais significativamente os retornos do veículo (ou seja, o patrocinador estabeleceu os termos do veículo, tem o direito de tomar decisões sobre os ativos (aprova os ativos adquiridos e os cedentes desses ativos) e o financiamento do veículo (para o qual novos investimentos devem ser encontrados regularmente)). O direito a retornos residuais do veículo e o fornecimento de melhoria de crédito e facilidades de liquidez expõem o patrocinador a uma variabilidade de retornos decorrentes das atividades do veículo diferente da dos demais investidores. Consequentemente, essa exposição indica que o patrocinador é o principal e, assim, o patrocinador conclui que controla o veículo. A obrigação do patrocinador de agir no melhor interesse de todos os investidores não impede que o patrocinador seja o principal.

Relacionamento com outras partes

B73. Ao avaliar o controle, o investidor deve considerar a natureza de seu relacionamento com outras partes e se essas outras partes estão agindo em nome do investidor (ou seja, são "agentes de fato"). Determinar se outras partes estão agindo como agentes de fato exige julgamento, considerando-se não apenas a natureza do relacionamento, mas também como essas partes interagem entre si e com o investidor.

B74. Esse relacionamento não precisa envolver um acordo contratual. Uma parte é agente de fato quando o investidor ou aqueles que dirigem as atividades do investidor possuem a capacidade de instruir essa parte a agir em nome do investidor. Nessas circunstâncias, o investidor deve considerar os direitos de tomada de decisões de seu agente de fato e a sua exposição indireta a, ou direitos sobre, retornos variáveis por meio do agente de fato, juntamente com os seus próprios, ao avaliar o controle da investida.

B75. Constatam-se a seguir exemplos de outras partes que, pela natureza de seu relacionamento, podem atuar como agentes de fato do investidor:

(a) partes relacionadas do investidor;

(b) parte que recebeu sua participação na investida como contribuição ou empréstimo do investidor;

(c) parte que concordou em não vender, transferir ou onerar suas participações na investida sem a aprovação prévia do investidor (salvo em situações em que o investidor e a outra parte tenham o direito de aprovação prévia e os direitos se baseiem em termos mutuamente convencionados por partes independentes e interessadas);



- (d) parte que não possa financiar suas operações sem o suporte financeiro subordinado do investidor;
- (e) investida cuja maioria dos membros de seu órgão de administração ou cujo pessoal-chave da administração seja o mesmo que o do investidor;
- (f) parte que tenha relacionamento de negócio estreito com o investidor, como, por exemplo, o relacionamento entre prestador de serviços profissionais e um de seus clientes significativos.

Controle de ativos especificados

B76. O investidor deve considerar se trata uma parcela da investida como entidade considerada separada e, em caso afirmativo, se controla a entidade considerada separada.

B77. O investidor deve tratar uma parcela da investida como entidade considerada separada se e somente se a seguinte condição for atendida:

Ativos especificados da investida (e melhorias de crédito correspondentes, se houver) são a única fonte de pagamento para passivos especificados da investida ou para outras participações especificadas na investida. Outras partes que não aquelas que possuem os passivos especificados não possuem direitos ou obrigações relacionadas aos ativos especificados, ou direitos a fluxos de caixa residuais oriundos desses ativos. Em essência, nenhum dos retornos decorrentes dos ativos especificados pode ser usado pela investida remanescente, e nenhum dos passivos da entidade considerada separada é pagável a partir dos ativos da investida remanescente. Assim, em essência, todos os ativos, passivos e patrimônio líquido dessa entidade considerada separada são isolados da investida integral. Essa entidade considerada separada é frequentemente chamada de "silo".

B78. Quando a condição do item B77 for satisfeita, o investidor deve identificar as atividades que afetam significativamente os retornos da entidade considerada separada e como essas atividades são dirigidas a fim de avaliar se tem poder sobre essa parcela da investida. Ao avaliar o controle da entidade considerada separada, o investidor deve considerar também se tem exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com essa entidade considerada separada e a capacidade de utilizar seu poder sobre essa parcela da investida para afetar o valor de seus retornos.

B79. Se controlar a entidade considerada separada, o investidor deve consolidar essa parcela da investida. Nesse caso, outras partes devem excluir essa parcela da investida ao avaliar o controle da investida e ao consolidá-la.

Avaliação contínua

B80. O investidor deve reavaliar se controla a investida caso fatos e circunstâncias indiquem que há mudanças em um ou mais dos três elementos de controle especificados no item 7.

B81. Se houver mudança na forma pela qual o controle sobre a investida pode ser exercido, essa mudança deve ser refletida na forma pela qual o investidor avaliar seu poder sobre a investida. Por exemplo, mudanças em direitos de tomada de decisões podem significar que as atividades relevantes deixaram de ser dirigidas por meio de direitos de voto, mas, em vez disso, outros acordos, como, por exemplo, contratos, dão a outra parte ou partes a capacidade atual de dirigir as atividades relevantes.

B82. Um evento pode fazer com que o investidor adquira ou perca poder sobre a investida sem que o investidor esteja envolvido nesse evento. Por exemplo, o investidor pode adquirir poder sobre a investida como resultado da prescrição dos direitos de tomada de decisões detidos por outra parte ou partes que anteriormente impediam o investidor de controlar a investida.

B83. O investidor deve considerar ainda mudanças que afetem sua exposição a, ou direitos sobre, retornos variáveis decorrentes de seu envolvimento com a investida. Por exemplo, o investidor que tem



poder sobre a investida pode perder esse controle se deixar de ter direito a receber retornos ou de estar exposto a obrigações, já que o investidor deixaria de atender ao item 7(b) (por exemplo, se o contrato para o recebimento de taxas relativas ao desempenho for rescindido).

B84. O investidor deve considerar se a sua avaliação de que age como agente ou principal sofreu mudanças. Mudanças no relacionamento geral entre o investidor e outras partes podem significar que o investidor não atua mais como agente, embora tenha previamente atuado como tal, e vice-versa. Por exemplo, se ocorrerem mudanças nos direitos do investidor ou de outras partes, o investidor deve reconsiderar sua condição de principal ou agente.

B85. A avaliação inicial do investidor sobre o controle ou sobre a sua condição de principal ou agente não se modifica simplesmente devido à mudança nas condições de mercado (por exemplo, a mudança nos retornos da investida impulsionada por condições de mercado), a menos que a mudança nas condições de mercado modifique um ou mais dos três elementos de controle especificados no item 7 ou modifique o relacionamento geral entre o principal e o agente.

Determinação se a entidade é entidade de investimento

B85A. A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias ao avaliar se é entidade de investimento, incluindo seu objetivo e estrutura. A entidade que possui os três elementos da definição de entidade de investimento previstos no item 27 é definida como entidade de investimento. Os itens B85B a B85M descrevem os elementos da definição em maiores detalhes.

Propósito comercial

B85B. A definição de entidade de investimento exige que o propósito ou objetivo da entidade seja o de investir exclusivamente para valorização de capital, obtenção de receitas de investimentos (tais como dividendos, juros ou receita de aluguel) ou ambos. Documentos que indicam quais são os objetivos dos investimentos da entidade, como, por exemplo, o prospecto de oferta da entidade, publicações distribuídas pela entidade e outros documentos corporativos ou societários, normalmente fornecem evidência do propósito comercial da entidade de investimento. Evidência adicional pode incluir a forma pela qual a entidade se apresenta a outras partes (como, por exemplo, potenciais investidores ou potenciais investidas); por exemplo, a entidade pode apresentar seu negócio como sendo o de fornecer investimentos de médio prazo para valorização de capital. Por outro lado, a entidade que se apresente como investidora, cujo objetivo seja desenvolver, produzir ou comercializar produtos com suas investidas, de forma conjunta, tem um propósito comercial que é inconsistente com o propósito comercial de entidade de investimento, uma vez que a entidade auferire retornos da atividade de desenvolvimento, produção ou comercialização, bem como de seus investimentos (ver item B85I).

B85C. A entidade de investimento pode prestar serviços relacionados a investimentos (por exemplo, serviços de consultoria de investimentos e serviços de gestão de investimentos, de apoio a investimentos e administrativos), seja diretamente ou por meio de controlada, a terceiros, bem como a seus investidores, ainda que essas atividades sejam substanciais para a entidade, desde que a entidade continue a satisfazer à definição de entidade de investimento.

B85D. A entidade de investimento pode também participar das seguintes atividades relacionadas a investimentos, seja diretamente ou por meio de controlada, se essas atividades forem realizadas para maximizar o retorno do investimento (valorização do capital ou receita de investimentos) de suas investidas e não representarem uma atividade de negócios substancial separada ou uma fonte de receita substancial separada para a entidade de investimento:

(a) prestar serviços de gestão e consultoria estratégica para uma investida; e

(b) prestar suporte financeiro a uma investida, tal como empréstimo, compromisso de capital ou garantia.



B85E. Se a entidade de investimento tiver uma controlada que não é, por si mesma, entidade de investimento e cuja finalidade principal e atividades são a prestação de serviços ou atividades relacionadas a investimentos que se relacionam com atividades de investimento da entidade de investimento, tais como aqueles descritos nos itens B85C e B85D, à entidade ou a outras partes, essa entidade deve consolidar essa controlada de acordo com o item 32. Se a controlada que fornece serviços ou atividades relacionadas com o investimento é por si mesma entidade de investimento, a entidade de investimento controladora deve mensurar essa controlada pelo seu valor justo por meio do resultado de acordo com o item 31.

Estratégias de saída

B85F. Os planos de investimento da entidade também fornecem evidência de seu propósito comercial. Uma característica que diferencia entidade de investimento de outras entidades é que a entidade de investimento não planeja deter seus investimentos indefinidamente: ela os detém por prazo limitado. Como investimentos patrimoniais e investimentos em ativos não financeiros têm o potencial de ser detidos indefinidamente, a entidade de investimento terá uma estratégia de saída documentando como a entidade planeja realizar a valorização de capital de substancialmente todos os seus investimentos patrimoniais e investimentos em ativos não financeiros. A entidade de investimento terá também uma estratégia de saída para quaisquer instrumentos de dívida que tenham o potencial de ser detidos indefinidamente, por exemplo, instrumentos de dívida perpétua. A entidade não precisa documentar estratégias de saída específicas para cada investimento individual, mas deve identificar estratégias potenciais diferentes para diferentes tipos ou carteiras de investimento, incluindo um prazo concreto para deixar os investimentos. Mecanismos de saída que são implementados apenas em casos de inadimplência, como, por exemplo, a quebra ou descumprimento de contrato, não são considerados estratégias de saída para fins desta avaliação.

B85G. Estratégias de saída podem variar por tipo de investimento. Para investimentos em títulos patrimoniais privados, exemplos de estratégias de saída incluem oferta pública inicial, colocação privada, venda comercial de negócio, distribuições (a investidores) de participações societárias em investidas e vendas de ativos (incluindo a venda dos ativos de investida seguida pela sua liquidação). Para investimentos patrimoniais que sejam negociados em mercado público, exemplos de estratégias de saída incluem a venda do investimento em colocação privada ou em mercado público. Para investimentos imobiliários, um exemplo de estratégia de saída inclui a venda do imóvel por meio de corretores de imóveis especializados ou no mercado aberto.

B85H. Entidade de investimento pode ter investimento em outra entidade de investimento que seja formada em conexão com a entidade por razões legais, regulatórias, tributárias ou por razões negociais similares. Neste caso, a investidora entidade de investimento não precisa ter estratégia de saída para esse investimento, desde que a investida entidade de investimento tenha estratégias de saída apropriadas para seus investimentos.

Rendimentos de investimentos

B85I. Entidade não está investindo exclusivamente para valorização do capital, receita de investimentos ou ambos se essa entidade ou outro membro do grupo que contenha a entidade (ou seja, o grupo que é controlado pela controladora final da entidade de investimento) obtém, ou tem o objetivo de obter, outros benefícios dos investimentos da entidade que não estejam disponíveis a outras partes e que não sejam relacionadas à investida. Esses benefícios incluem:

(a) aquisição, uso, troca ou exploração dos processos, ativos ou tecnologia de investida. Isso incluiria que a entidade ou outro membro do grupo tivesse direitos desproporcionais ou exclusivos de aquisição de ativos, tecnologia, produtos ou serviços de qualquer investida; por exemplo, por deter opção de comprar um ativo de uma investida se o desenvolvimento desse ativo for considerado bem sucedido;



(b) negócios em conjunto (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 19) ou outros negócios entre a entidade ou outro membro do grupo e uma investida para o desenvolvimento, produção, comercialização ou fornecimento de produtos ou serviços;

(c) garantias financeiras ou ativos fornecidos por investida para servirem como garantia para acordos de empréstimo da entidade ou outro membro do grupo (contudo, a entidade de investimento ainda estaria apta a usar um investimento em investida como garantia para quaisquer de seus empréstimos);

(d) opção detida por parte relacionada da entidade para comprar, dessa entidade ou de outro membro do grupo, uma participação societária em investida da entidade;

(e) exceto conforme descrito no item B85J, transações entre a entidade ou outro membro do grupo e a investida que:

(i) sejam sob termos que não estejam disponíveis para entidades que não sejam partes relacionadas da entidade, de outro membro do grupo ou da investida;

(ii) não sejam ao valor justo; ou

(iii) representem parcela substancial da atividade de negócio da investida ou da entidade, incluindo atividades de negócio de outras entidades do grupo.

B85J. A entidade de investimento pode ter estratégia de investir em mais de uma investida no mesmo setor, mercado ou área geográfica a fim de se beneficiar de sinergias que aumentem a valorização do capital e a receita de investimentos dessas investidas. Não obstante o item B85I(e), a entidade não fica impedida de ser classificada como entidade de investimento pelo simples fato de que essas investidas negociam umas com as outras.

Mensuração ao valor justo

B85K. Um elemento essencial da definição de entidade de investimento é que ela mensura e avalia o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos com base no valor justo, pois o uso do valor justo resulta em informações mais relevantes do que, por exemplo, a consolidação de suas controladas ou o uso do método da equivalência patrimonial para suas participações em coligadas ou empreendimentos controlados em conjunto. A fim de demonstrar que atende este elemento da definição, a entidade de investimento deve:

(a) fornecer aos investidores informações ao valor justo e mensurar substancialmente todos os seus investimentos ao valor justo em suas demonstrações contábeis sempre que o valor justo for exigido ou permitido de acordo com os Pronunciamentos Técnicos, Interpretações ou Orientações emitidos pelo CPC; e

(b) apresentar informações ao valor justo internamente ao pessoal-chave da administração da entidade (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 05), que utiliza o valor justo como o principal atributo de mensuração para avaliar o desempenho de substancialmente todos os seus investimentos e para tomar decisões de investimento.

B85L. A fim de satisfazer o requisito do item B85K(a), a entidade de investimento deve:

(a) optar por contabilizar qualquer propriedade para investimento utilizando o método do valor justo a que se refere o Pronunciamento Técnico CPC 28 - Propriedade para Investimento;

(b) optar pela isenção da aplicação do método da equivalência patrimonial do Pronunciamento Técnico CPC 18 para seus investimentos em coligadas e em empreendimentos controlados em conjunto; e



(c) mensurar seus ativos financeiros ao valor justo utilizando os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38.

B85M. A entidade de investimento pode ter alguns ativos não de investimento, como, por exemplo, um imóvel onde funciona sua sede e os respectivos equipamentos, e pode ter também passivos financeiros. O elemento de mensuração ao valor justo da definição de entidade de investimento do item 27(c) se aplica aos investimentos de entidade de investimento. Conseqüentemente, a entidade de investimento não precisa mensurar seus ativos não de investimento ou seus passivos ao valor justo.

Características típicas de entidade de investimento

B85N. Ao determinar se atende à definição de entidade de investimento, a entidade deve considerar se contém as características típicas de entidade de investimento (ver item 28). A ausência de uma ou mais dessas características típicas não necessariamente impede que a entidade seja classificada como a entidade de investimento, mas indica ser necessário julgamento adicional ao determinar se a entidade é entidade de investimento.

Mais de um investimento

B85O. A entidade de investimento normalmente detém vários investimentos para diversificar seu risco e maximizar seus retornos. A entidade pode deter uma carteira de investimentos de forma direta ou indireta, por exemplo, ao deter um único investimento em outra entidade de investimento que detém, ela própria, vários investimentos.

B85P. Pode haver ocasiões em que a entidade detém um único investimento. Contudo, deter um único investimento não necessariamente impede que a entidade atenda à definição de entidade de investimento. Por exemplo, a entidade de investimento pode deter apenas um único investimento quando essa entidade:

(a) estiver em seu período de início das atividades e ainda não tiver identificado investimentos adequados e, portanto, ainda não tiver executado seu plano de investimento para adquirir vários investimentos;

(b) ainda não tiver feito outros investimentos para substituir aqueles que alienou;

(c) for constituída para reunir recursos de investidores a serem investidos em um único investimento, quando esse investimento não puder ser obtido por investidores individuais (por exemplo, quando o investimento mínimo exigido for muito alto para um investidor individual); ou

(d) estiver em processo de liquidação.

Mais de um investidor

B85Q. Normalmente, a entidade de investimento tem vários investidores que reúnem seus recursos para obter acessos a serviços de gestão de investimentos e oportunidades de investimento a que eles poderiam não ter acesso individualmente. Ter vários investidores torna menos provável que a entidade ou outros membros do grupo que detém o controle da entidade obtenham outros benefícios além da valorização do capital ou da receita de investimentos (ver item B85I).

B85R. Alternativamente, a entidade de investimento pode ser formada por ou para um único investidor que representa ou apoia os interesses de um grupo mais amplo de investidores (por exemplo, fundo de pensão, fundo de investimento governamental ou fundo familiar).

B85S. Pode haver também ocasiões em que a entidade tenha temporariamente um único investidor. Por exemplo, uma entidade de investimento pode ter apenas um único investidor quando a entidade:



(a) está dentro de seu período de oferta inicial, o qual não venceu, e a entidade esteja identificando ativamente investidores adequados;

(b) ainda não identificou investidores adequados para substituir participações societárias que tenham sido resgatadas; ou

(c) está em processo de liquidação.

Investidores não relacionados

B85T. Tipicamente, a entidade de investimento possui vários investidores que não são partes relacionadas (conforme definido no Pronunciamento Técnico CPC 05) da entidade ou de outros membros do grupo que detém o controle da entidade. Ter investidores não relacionados torna menos provável que a entidade ou outros membros do grupo que detém o controle da entidade obtenham outros benefícios além da valorização do capital ou da receita de investimentos (ver item B85I).

B85U. Contudo, a entidade pode mesmo assim se qualificar como entidade de investimento ainda que seus investidores estejam relacionados com a entidade. Por exemplo, a entidade de investimento pode constituir um fundo "paralelo" separado, para um grupo de seus empregados (como, por exemplo, o pessoal-chave da administração) ou outros investidores que sejam partes relacionadas, o qual reflita os investimentos do fundo de investimento principal da entidade. Esse fundo "paralelo" pode se qualificar como entidade de investimento mesmo que todos os seus investidores sejam partes relacionadas.

Participações societárias

B85V. A entidade de investimento normalmente é, mas não está obrigada a ser, uma pessoa jurídica separada. Participações societárias em entidade de investimento assumem normalmente a forma de participações patrimoniais ou similares (por exemplo, cotas de participação), às quais são atribuídas parcelas proporcionais dos ativos líquidos da entidade de investimento. Contudo, ter diferentes classes de investidores, alguns dos quais tenham direitos somente a um investimento ou grupos de investimentos específicos ou que tenham parcelas proporcionais diferentes dos ativos líquidos, não impede que a entidade atenda à definição de entidade de investimento.

B85W. Além disso, a entidade que tenha participações societárias significativas na forma de dívida que, de acordo com outros Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC aplicáveis, não satisfaça a definição de patrimônio, pode ainda assim se qualificar como entidade de investimento, desde que os titulares da dívida estejam expostos aos retornos variáveis de mudanças no valor justo dos ativos líquidos da entidade.

Requisitos contábeis

Procedimentos de consolidação

B86. Demonstrações consolidadas devem:

(a) combinar itens similares de ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa da controladora com os de suas controladas;

(b) compensar (eliminar) o valor contábil do investimento da controladora em cada controlada e a parcela da controladora no patrimônio líquido de cada controlada (o Pronunciamento Técnico CPC 15 explica como contabilizar qualquer ágio correspondente);

(c) eliminar integralmente ativos e passivos, patrimônio líquido, receitas, despesas e fluxos de caixa intragrupo relacionados a transações entre entidades do grupo (resultados decorrentes de transações intragrupo que sejam reconhecidos em ativos, tais como estoques e ativos fixos, são eliminados



integralmente). Os prejuízos intragrupo podem indicar uma redução no valor recuperável de ativos, que exige o seu reconhecimento nas demonstrações consolidadas. O Pronunciamento Técnico CPC 32 - Tributos sobre o Lucro se aplica a diferenças temporárias, que surgem da eliminação de lucros e prejuízos resultantes de transações intragrupo.

Políticas contábeis uniformes

B87. Se um membro do grupo utilizar políticas contábeis diferentes daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações similares e eventos em circunstâncias similares, devem ser feitos ajustes apropriados às demonstrações contábeis desse membro do grupo na elaboração das demonstrações consolidadas para garantir a conformidade com as políticas contábeis do grupo.

Mensuração

B88. A entidade deve incluir as receitas e as despesas de controlada nas demonstrações consolidadas desde a data em que adquire o controle até a data em que deixa de controlar a controlada. As receitas e as despesas da controlada se baseiam nos valores dos ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações consolidadas na data de aquisição. Por exemplo, a despesa de depreciação reconhecida na demonstração consolidada do resultado abrangente após a data de aquisição se baseia nos valores justos dos respectivos ativos depreciáveis correspondentes reconhecidos nas demonstrações consolidadas na data de aquisição.

Direitos de voto potenciais

B89. Quando existirem direitos de voto potenciais ou outros derivativos contendo direitos de voto potenciais, a proporção do resultado e das mutações do patrimônio líquido alocada à controladora e a participações de não controladores ao elaborar as demonstrações consolidadas deve ser determinada exclusivamente com base em participações societárias existentes, não refletindo o possível exercício ou conversão de direitos de voto potenciais e outros derivativos, a menos que o item B90 seja aplicável.

B90. Em algumas circunstâncias, a entidade tem, em essência, participação societária existente como resultado de transação que atualmente lhe concede acesso aos retornos associados à participação societária. Nessas circunstâncias, a proporção alocada à controladora e a participações de não controladores ao elaborar demonstrações consolidadas deve ser determinada levando-se em conta o eventual exercício desses direitos de voto potenciais e outros derivativos que atualmente concedam à entidade acesso aos retornos.

B91. O Pronunciamento Técnico CPC 38 não se aplica a participações em controladas que sejam consolidadas. Quando instrumentos contendo direitos de voto potenciais, em essência, concedem atualmente acesso aos retornos associados à participação societária em controlada, esses instrumentos não estão sujeitos aos requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 38. Em todos os outros casos, instrumentos contendo direitos de voto potencial em controlada são contabilizados de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38.

Data das demonstrações contábeis

B92. As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações consolidadas devem ter a mesma data-base. Quando o final do período das demonstrações contábeis da controladora for diferente do da controlada, a controlada deve elaborar, para fins de consolidação, informações contábeis adicionais de mesma data que as demonstrações contábeis da controladora para permitir que esta consolide as informações contábeis da controlada, a menos que seja impraticável fazê-lo.

B93. Se for impraticável fazê-lo, a controladora deve consolidar as informações contábeis da controlada usando as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data

das demonstrações consolidadas. Em qualquer caso, a diferença entre a data das demonstrações contábeis da controlada e a das demonstrações consolidadas não deve ser superior a dois meses, e a duração dos períodos das demonstrações contábeis e qualquer diferença entre as datas das demonstrações contábeis devem ser as mesmas de período para período.

Participação de não controladores

B94. A entidade deve atribuir os lucros e os prejuízos e cada componente de outros resultados abrangentes aos proprietários da controladora e às participações de não controladores. A entidade deve atribuir também o resultado abrangente total aos proprietários da controladora e às participações de não controladores, ainda que isto resulte em que as participações de não controladores tenham saldo deficitário.

B95. Se a controlada tiver ações preferenciais em circulação com direito a dividendos cumulativos, que sejam classificadas como patrimônio líquido, e sejam detidas por acionistas não controladores, a entidade deve calcular sua parcela de lucros e prejuízos após efetuar ajuste para refletir os dividendos sobre essas ações, tenham ou não esses dividendos sido declarados.

Mudança na proporção detida por participações de não controladores

B96. Quando a proporção do patrimônio líquido detida por participações de não controladores sofrer modificações, a entidade deve ajustar os valores contábeis das participações de controladoras e de não controladores para refletir as mudanças em suas participações relativas na controlada. A entidade deve reconhecer diretamente no patrimônio líquido qualquer diferença entre o valor pelo qual são ajustadas as participações de não controladores e o valor justo da contrapartida paga ou recebida e deve atribuir essa diferença aos proprietários da controladora.

Perda de controle

B97. A controladora pode perder o controle da controlada em dois ou mais acordos (transações). Entretanto, algumas vezes, as circunstâncias indicam que acordos múltiplos devem ser contabilizados como uma única transação. Ao determinar se os acordos devem ser contabilizados como uma única transação, a controladora deve considerar a totalidade dos termos e condições dos acordos e seus efeitos econômicos. Um ou mais dos itens especificados a seguir indicam que a controladora deve contabilizar acordos múltiplos como uma única transação:

- (a) eles são celebrados na mesma época e com reflexos mútuos;
- (b) eles formam uma única transação destinada a obter efeito comercial geral;
- (c) a ocorrência do acordo depende da ocorrência de pelo menos outro acordo; e
- (d) um acordo considerado individualmente não se justifica do ponto de vista econômico, mas se justifica do ponto de vista econômico quando considerado em conjunto com outros acordos. Um exemplo é quando a alienação de ações tem o preço fixado abaixo do valor de mercado e é compensada pela alienação subsequente com preço fixado acima do valor de mercado.

B98. Se perder o controle da controlada, a controladora deve, para fins de demonstrações consolidadas:

- (a) baixar:
 - (i) os ativos (incluindo qualquer ágio) e os passivos da controlada pelo seu valor contábil na data em que o controle for perdido; e



(ii) o valor contábil de quaisquer participações de não controladores na ex-controlada na data em que o controle for perdido (incluindo quaisquer componentes de outros resultados abrangentes atribuídos a elas);

(b) reconhecer:

(i) o valor justo da contrapartida recebida, se houver, proveniente de transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle;

(ii) essa distribuição, se a transação, evento ou circunstâncias que resultaram na perda de controle envolverem a distribuição de ações da controlada aos proprietários em sua condição de proprietários; e

(iii) qualquer investimento retido na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido;

(c) reclassificar para o resultado do período ou transferir diretamente para lucros acumulados, se exigido por outros Pronunciamentos Técnico, Interpretações ou Orientações do CPC, os valores reconhecidos em outros resultados abrangentes em relação à controlada, na forma descrita no item B99;

(d) reconhecer qualquer diferença resultante como perda ou ganho no resultado do período, atribuíveis à controladora.

B99. Se perder o controle da controlada, a controladora deve contabilizar todos os valores anteriormente reconhecidos em outros resultados abrangentes em relação a essa controlada na mesma base que seria exigida se a controladora tivesse alienado diretamente os respectivos ativos ou passivos. Portanto, se o ganho ou a perda anteriormente reconhecido em outros resultados abrangentes fosse reclassificado para o resultado do período por ocasião da alienação dos respectivos ativos ou passivos, a controladora deve reclassificar o ganho ou a perda do patrimônio líquido para resultado do período (como ajuste de reclassificação) quando perder o controle da controlada. Se a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida em outros resultados abrangentes for transferida diretamente para lucros acumulados por ocasião da alienação do ativo, a controladora deve transferir a reserva de reavaliação diretamente para lucros acumulados quando perder o controle da controlada.

B99A. Se a controladora perder o controle de controlada que não contém um negócio, tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15, como resultado de transação envolvendo coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método da equivalência patrimonial, a controladora deve contabilizar o ganho ou a perda de acordo com os itens B98 e B99. O ganho ou a perda resultante da operação (incluindo os valores previamente reconhecidos em outros resultados abrangentes que seriam reclassificados para o resultado de acordo com o item B99) deve ser reconhecido no resultado da controladora apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte restante do ganho deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento nessa coligada ou empreendimento controlado em conjunto. Além disso, se a controladora mantém investimento na antiga controlada e essa ex-controlada é agora uma coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é contabilizado utilizando o método da equivalência patrimonial, a controladora deve reconhecer parte do ganho ou da perda resultante da remensuração do valor justo do investimento mantido na ex-controlada no resultado apenas na extensão das participações dos investidores não relacionados na nova coligada ou empreendimento controlado em conjunto. A parte restante desse ganho ou perda deve ser eliminada contra o valor contábil do investimento mantido na ex-controlada. Se a controladora mantém investimento na antiga controlada, que agora é contabilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38, a parte do ganho ou da perda resultante da remensuração ao valor justo do investimento mantido na ex-controlada deve ser reconhecida integralmente no resultado da controladora.

Exemplos de aplicação

Exemplo 17



Uma controladora tem a participação de 100% em controlada que não contém um negócio.

A controladora vende 70% da sua participação na controlada a uma coligada na qual tem a participação de 20%. Como consequência dessa operação, a controladora perde o controle da controlada. O valor contábil dos ativos líquidos da controlada é \$ 100 e o valor contábil da participação vendida é \$ 70 ($\$ 70 = \$ 100 \times 70\%$). O valor justo da contraprestação recebida é \$ 210, que também é o valor justo da participação vendida.

O investimento mantido na ex-controlada torna-se uma participação em coligada contabilizado utilizando o método da equivalência patrimonial, e o seu valor justo é \$ 90. O ganho determinado, de acordo com os itens B98 e B99, antes da eliminação exigida pelo item B99A, é \$ 200 ($\$ 200 = \$ 210 + \$ 90 - \$ 100$). Esse ganho é composto por duas partes:

(a) o ganho (\$ 140) resultante da venda da participação de 70% na controlada para a coligada. Esse ganho é a diferença entre o valor justo da contraprestação recebida (\$ 210) e o valor contábil da participação vendida (\$ 70). De acordo com o item B99A, a controladora deve reconhecer, no resultado, o valor do ganho atribuível às participações existentes dos investidores não relacionados na coligada. Isto é, 80% do ganho, que é \$ 112 ($\$ 112 = \$ 140 \times 80\%$). Os restantes 20% do ganho ($\$ 28 = \$ 140 \times 20\%$) são eliminados contra o valor contábil do investimento existente na coligada;

(b) o ganho (\$ 60) resultante da remensuração ao valor justo do investimento diretamente mantido na ex-controlada. Esse ganho é a diferença entre o valor justo do investimento mantido na ex-controlada (\$ 90) e 30% do valor contábil dos ativos líquidos da controlada ($\$ 30 = \$ 100 \times 30\%$). De acordo com o item B99A, a controladora deve reconhecer, em seu resultado, o valor do ganho atribuível às participações dos investidores não relacionados na nova coligada. Isto é 56% ($70\% \times 80\%$) do ganho, que é \$ 34 ($\$ 34 = \$ 60 \times 56\%$). Os restantes 44% do ganho, que são R\$ 26 ($\$ 26 = \$ 60 \times 44\%$), são eliminados contra o valor contábil do investimento mantido na ex-controlada.

Contabilização da mudança na condição de entidade de investimento

B100. Quando deixar de ser entidade de investimento, a entidade deve aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 15 a qualquer controlada que tenha sido anteriormente mensurada ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 31. A data da mudança de condição é a data de aquisição atribuída. O valor justo da controlada na data de aquisição atribuída deve representar a contraprestação atribuída transferida, ao mensurar qualquer ágio ou ganho decorrente de compra vantajosa que resulte da aquisição atribuída. Todas as controladas devem ser consolidadas de acordo com os itens 19 a 24 deste Pronunciamento Técnico a partir da data da mudança da condição.

B101. Quando se tornar entidade de investimento, a entidade deve cessar de consolidar suas controladas na data da mudança de sua condição, exceto em relação a qualquer controlada que continue a ser consolidada de acordo com o item 32. A entidade de investimento deve aplicar os requisitos dos itens 25 e 26 àquelas controladas que ela deixar de consolidar como se a entidade de investimento tivesse perdido o controle daquelas controladas naquela data.

APÊNDICE C - DATA DE VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento e tem a mesma autoridade que as demais partes do Pronunciamento.

Data de vigência

C1. A entidade deve aplicar este Pronunciamento Técnico e os Pronunciamentos Técnicos CPC 19 (R2), CPC 45, CPC 35 (R2) e CPC 18 (R2) ao mesmo tempo.

C1A. (Eliminado).



Transição

C2. A entidade deve aplicar este Pronunciamento Técnico retrospectivamente, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, salvo conforme especificado nos itens C2A a C6.

C2A. Não obstante os requisitos do item 28 do Pronunciamento Técnico CPC 23, quando este Pronunciamento Técnico for aplicado pela primeira vez e, se ocorrer, subsequentemente quando as alterações sobre entidades de investimento e na aplicação da exceção na consolidação de entidade de investimento a este pronunciamento forem aplicadas pela primeira vez, a entidade somente precisará apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do Pronunciamento Técnico CPC 23 para o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial deste Pronunciamento Técnico ("período imediatamente precedente"). A entidade pode, também, apresentar essas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.

C2B. Para as finalidades deste Pronunciamento Técnico, a data de aplicação inicial é o início do período de relatório anual ao qual é aplicável este Pronunciamento Técnico pela primeira vez.

C3. Na data de aplicação inicial, a entidade não está obrigada a efetuar ajustes na contabilização anterior para refletir seu envolvimento com:

(a) entidades que seriam consolidadas nessa data de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2) e a Interpretação Técnica anexa àquele Pronunciamento Técnico (equivalente a SIC12 do IASB) e que ainda são consolidadas, de acordo com este Pronunciamento Técnico; ou

(b) entidades que não seriam consolidadas nessa data de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2) e a Interpretação Técnica anexa àquele Pronunciamento Técnico (equivalente a SIC12 do IASB), e que não são consolidadas de acordo com este Pronunciamento Técnico.

C3A. Na data de aplicação inicial, a entidade deve avaliar se é uma entidade de investimento com base nos fatos e circunstâncias existentes nessa data. Se, na data de aplicação inicial, a entidade concluir que é uma entidade de investimento, ela deve aplicar os requisitos dos itens C3B a C3F em vez dos itens C5 e C5A.

C3B. Exceto em relação a qualquer controlada que seja consolidada de acordo com o item 32 (aos quais se aplicam os itens C3 e C6 ou os itens C4 a C4C, conforme for pertinente), a entidade de investimento deve mensurar seu investimento em cada controlada ao valor justo por meio do resultado como se os requisitos deste Pronunciamento Técnico sempre tivessem estado em vigor. A entidade de investimento deve ajustar retrospectivamente tanto o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial, quanto o patrimônio líquido no início do período imediatamente anterior para refletir qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior da controlada; e

(b) o valor justo do investimento da entidade de investimento na controlada.

O valor acumulado de quaisquer ajustes ao valor justo anteriormente reconhecidos em outros resultados abrangentes deve ser transferido para lucros acumulados no início do período anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial.

C3C. Antes da data da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 46, a entidade de investimento deve utilizar os valores ao valor justo que foram anteriormente apresentados aos investidores ou à administração, se esses valores representarem o valor pelo qual o investimento poderia ter sido trocado entre partes concededoras e interessadas em uma transação em bases usuais de mercado na data da avaliação.



C3D. Se a mensuração de investimento na controlada de acordo com os itens C3B e C3C for impraticável (tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 23), a entidade de investimento deve aplicar os requisitos deste Pronunciamento Técnico no início do período mais antigo para o qual a aplicação dos itens C3B e C3C for praticável, que pode ser o período atual. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual que preceder imediatamente a data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual a aplicação deste item seja praticável seja o período atual. Se este for o caso, o ajuste ao patrimônio líquido será reconhecido no início do período atual.

C3E. Se a entidade de investimento tiver alienado ou perdido o controle de investimento na controlada antes da data de aplicação deste Pronunciamento Técnico, a entidade de investimento não está obrigada a efetuar ajustes na contabilização anterior referente a essa controlada.

C3F. Se a entidade aplicar as alterações de entidade de investimento para um período posterior àquele em que ela aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 36 pela primeira vez, referências à "data de aplicação inicial" nos itens C3A a C3E devem ser lidas como "início do período de relatório anual para o qual as alterações em entidades de investimento foram aplicadas pela primeira vez".

C4. Se, na data de aplicação inicial, o investidor conclui que consolidará a investida que não era consolidada de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2) e a Interpretação Técnica anexa àquele Pronunciamento Técnico (equivalente a SIC12 do IASB), esse investidor:

(a) se a investida for um negócio (tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15), deve mensurar os ativos, passivos e participações de não controladores nessa investida anteriormente não consolidada como se essa investida tivesse sido consolidada (e, assim, tivesse aplicado a contabilização de aquisição de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 15) desde a data em que o investidor obteve o controle dessa investida com base nos requisitos deste Pronunciamento Técnico. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial. Quando a data em que esse controle tenha sido obtido for anterior ao início do período imediatamente precedente, o investidor deve reconhecer, como ajuste ao patrimônio líquido no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(i) o valor de ativos, passivos e participações de não controladores reconhecidos; e

(ii) o valor contábil anterior do envolvimento do investidor com a investida;

(b) se a investida não for um negócio (tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 15), deve mensurar os ativos, passivos e participações de não controladores nessa investida anteriormente não consolidada como se essa investida tivesse sido consolidada (aplicando o método de aquisição, tal como descrito no Pronunciamento Técnico CPC 15, sem reconhecer qualquer ágio para a investida) desde a data em que o investidor obteve o controle dessa investida com base nos requisitos deste Pronunciamento Técnico. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial. Quando a data em que esse controle tenha sido obtido for anterior ao início do período imediatamente precedente, o investidor deve reconhecer, como um ajuste ao patrimônio líquido no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(i) o valor de ativos, passivos e participações de não controladores reconhecidos; e

(ii) o valor contábil anterior do envolvimento do investidor com a investida;

(c) (eliminada).

C4A. Se mensurar os ativos, passivos e participações de não controladores da investida de acordo com o item C4(a) ou (b) for impraticável (tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 23), o investidor deve:



(a) se a investida for um negócio, aplicar os requisitos do Pronunciamento Técnico CPC 15 na data de aquisição presumida. A data de aquisição presumida deve ser o início do período mais antigo para o qual a aplicação do item C4(a) for praticável, que pode ser o período atual;

(b) se a investida não for um negócio, aplicar o método de aquisição, conforme descrito no Pronunciamento Técnico CPC 15, mas sem reconhecer qualquer ágio para a investida na data de aquisição presumida. A data de aquisição presumida deve ser o início do período mais antigo para o qual a aplicação do item C4(b) for praticável, que pode ser o período atual.

O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual a aplicação deste item seja praticável seja o período atual. Quando a data de aquisição presumida for anterior ao início do período imediatamente precedente, o investidor deve reconhecer, como ajuste ao patrimônio líquido no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(c) o valor de ativos, passivos e participações de não controladores reconhecidos; e

(d) os valores contábeis anteriores do envolvimento do investidor com a investida.

Se o período mais antigo para o qual a aplicação deste item for praticável for o período atual, o ajuste do patrimônio líquido deve ser reconhecido no início do período atual.

C4B. (Eliminado).

C4C. Quando um investidor aplicar os itens C4 e C4A e a data em que esse controle tenha sido obtida de acordo com este Pronunciamento Técnico for posterior à data de vigência do Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2), o investidor deve aplicar os requisitos deste Pronunciamento Técnico para todos os períodos em que a investida for retrospectivamente consolidada de acordo com os itens C4 e C4A.

C5. Se, na data de aplicação inicial, o investidor concluir que não consolidará a investida que era consolidada de acordo com a versão anterior do Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2) e a Interpretação Técnica anexa àquele Pronunciamento Técnico (equivalente a SIC 12 do IASB), o investidor deve mensurar sua participação na investida pelo valor pelo qual essa participação teria sido mensurada se os requisitos deste Pronunciamento Técnico estivessem em vigor quando o investidor se envolveu (mas não obteve o controle de acordo com este Pronunciamento Técnico) com a investida ou perdeu o seu controle. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial. Quando a data em que o investidor se envolveu (mas não obteve o controle de acordo com este Pronunciamento Técnico) com a investida ou quando perdeu o controle dela for anterior ao início do período imediatamente precedente, o investidor deve reconhecer, como ajuste ao patrimônio líquido no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:

(a) o valor contábil anterior de ativos, passivos e participações de não controladores; e

(b) o valor reconhecido da participação do investidor na investida.

C5A. Se mensurar a participação na investida de acordo com o item C5 for impraticável (tal como definido no Pronunciamento Técnico CPC 23), o investidor deve aplicar os requisitos deste Pronunciamento Técnico no início do período mais antigo para o qual a aplicação do item C5 for praticável, que pode ser o período atual. O investidor deve ajustar retrospectivamente o período anual imediatamente precedente à data de aplicação inicial, a menos que o início do período mais antigo para o qual a aplicação deste item seja praticável seja o período atual. Quando a data em que o investidor se envolveu (mas não obteve o controle de acordo com este Pronunciamento Técnico) com a investida ou quando perdeu o controle dela for anterior ao início do período imediatamente precedente, o investidor deve reconhecer, como ajuste ao patrimônio líquido no início do período imediatamente precedente, qualquer diferença entre:



(a) o valor contábil anterior de ativos, passivos e participações de não controladores; e

(b) o valor reconhecido da participação do investidor com a investida.

Se o período mais antigo para o qual a aplicação deste item for praticável for o período atual, o ajuste do patrimônio líquido deve ser reconhecido no início do período atual.

C6. Os itens 23, 25, B94 e B96 a B99 são assuntos que já constavam do Pronunciamento Técnico CPC 36 (versão R2) e foram incorporados nesta versão revisada do Pronunciamento Técnico. Salvo quando aplicar o item C3, ou for obrigada a aplicar os itens C4 a C5A, a entidade deve aplicar os requisitos desses itens da seguinte forma:

(a) a entidade não deve reapresentar qualquer atribuição de lucros e prejuízos para períodos de relatório anteriores à ocasião em que aplicou a alteração do item B94 pela primeira vez;

(b) os requisitos dos itens 23 e B96 para a contabilização de mudanças em participações societárias na controlada após a obtenção do controle não se aplicam a mudanças ocorridas antes da ocasião em que a entidade aplicou essas alterações pela primeira vez;

(c) a entidade não deve reapresentar o valor contábil de investimento em ex-controlada se o controle foi perdido antes que aplicasse as alterações dos itens 25 e B97 a B99 pela primeira vez. Além disso, uma entidade não deve recalcular qualquer ganho ou perda sobre a perda de controle da controlada ocorrida antes de as alterações dos itens 25 e B97 a B99 terem sido aplicadas pela primeira vez.

Referências ao "período imediatamente precedente"

C6A. Não obstante as referências ao período anual imediatamente anterior à data de aplicação inicial (período imediatamente precedente) nos itens C3B a C5A, a entidade pode também apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores apresentados, mas não está obrigada a fazê-lo. Se a entidade efetivamente apresentar informações comparativas ajustadas para quaisquer períodos anteriores, todas as referências ao "período imediatamente precedente" nos itens C3B a C5A devem ser lidas como "período comparativo ajustado mais antigo apresentado".

C6B. Se a entidade apresentar informações comparativas não ajustadas para quaisquer períodos anteriores, ela deve identificar claramente as informações que não foram ajustadas e deve declarar que elas foram elaboradas em base diferente e explicar essa base.

C7. (Eliminado).

Revogação de outro Pronunciamento e Interpretação

C8. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 36 (R2) - Demonstrações Consolidadas e a correspondente Interpretação ao Pronunciamento, sobre Entidade de Propósito Específico, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 3 de junho de 2011.

C9. (Eliminado).

RESOLUÇÃO CVM Nº 113, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 41 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata da determinação e apresentação do resultado por ação.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 41, que trata da determinação e apresentação do resultado por ação, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 636, de 06 de agosto 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 41

Resultado por Ação

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IAS 33

| Sumário | Item |
|---|----------|
| OBJETIVO | 1 |
| ALCANCE | 2 - 4A |
| DEFINIÇÕES | 5 - 8 |
| MENSURAÇÃO | 9 - 63 |
| Resultado básico por ação | 9 - 29 |
| Resultado | 12 - 18 |
| Ações | 19 - 29 |
| Resultado diluído por ação | 30 - 63 |
| Resultado | 33 - 35 |
| Ações | 36 - 40 |
| Ações ordinárias potenciais diluidoras | 41 - 44 |
| Opções, bônus de subscrição e seus equivalentes | 45 - 48 |
| Instrumentos conversíveis | 49 - 51 |
| Ações emissíveis sob condição | 52 - 57 |
| Contratos que possam ser liquidados em ações ordinárias ou dinheiro | 58 - 61 |
| Opções compradas | 62 |
| Opções put subscritas | 63 |
| AJUSTE RETROSPECTIVO | 64 - 65 |
| APRESENTAÇÃO | 66 - 69 |
| DIVULGAÇÃO | 70 - 73A |
| APÊNDICE A1 - Guia de aplicação | |
| APÊNDICE A2 - Orientações específicas e guia de implementação | |
| APÊNDICE B - Exemplos ilustrativos | |



APÊNDICE C - Outros exemplos

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer princípios para a determinação e a apresentação do resultado por ação, a fim de melhorar as comparações de desempenho entre diferentes companhias (sociedades por ações) no mesmo período, bem como para a mesma companhia em períodos diferentes. Mesmo que os dados do resultado por ação tenham limitações por causa das diferentes políticas contábeis que podem ser usadas para determinar resultados, um denominador determinado consistentemente melhora os relatórios financeiros. O foco deste Pronunciamento está no denominador do cálculo do resultado por ação.

Alcance

2. Este Pronunciamento deve ser aplicado:

(a) às demonstrações contábeis separadas e individuais:

(i) de companhias cujas ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais sejam publicamente negociadas (bolsas de valores nacionais ou estrangeiras ou mercado de balcão, incluindo mercados local e regional); ou

(ii) de companhias que estejam registradas, ou no processo de registro, na Comissão de Valores Mobiliários ou em outro órgão regulador, com o propósito de distribuir ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais em mercados organizados; e

(b) às demonstrações contábeis consolidadas de grupo econômico cuja controladora atenda a um dos requisitos (i) e (ii).

3. A companhia que divulgar resultado por ação deve calcular e divulgar esse resultado por ação em conformidade com este Pronunciamento.

3A. Tudo o que neste Pronunciamento se aplicar ao cálculo e à divulgação do resultado por ação ordinária básico e diluído aplica-se, no que couber, ao cálculo e à divulgação do resultado por ação preferencial básico e diluído, por classe, independentemente de sua classificação como instrumento patrimonial ou de dívida, se essas ações estiverem em negociação ou em processo de virem a ser negociadas em mercados organizados.

4. Quando a entidade apresentar tanto demonstrações consolidadas quanto demonstrações separadas elaboradas de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas e com o Pronunciamento Técnico CPC 35 - Demonstrações Separadas, respectivamente, as divulgações exigidas por este Pronunciamento Técnico devem ser apresentadas somente com base nas informações consolidadas. A entidade que escolher divulgar o lucro por ação com base em suas demonstrações separadas deve apresentar essas informações do lucro por ação somente em sua demonstração do resultado abrangente. A entidade não deve apresentar essas informações do lucro por ação nas demonstrações consolidadas.

4A. Como a companhia apresenta, conforme os itens 81 e 82 do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, os componentes do lucro ou prejuízo na demonstração do resultado em separado, ela deve apresentar o resultado por ação somente na demonstração do resultado do período.

Definições**Sindicato dos Contabilistas de São Paulo**

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



5. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento com os significados específicos que se seguem:

Antidiluição é o aumento no lucro por ação ou a redução no prejuízo por ação, em decorrência do pressuposto de que os instrumentos conversíveis sejam convertidos, de que as opções ou os bônus de subscrição sejam exercidos ou de que sejam emitidas ações quando da satisfação das condições especificadas.

Contrato de emissão contingente de ações (ou acordo de ações contingente) é um acordo para emitir ações que esteja dependente da satisfação de condições especificadas.

Ações emissíveis sob condição (ou ações de emissão contingente) são ações ordinárias emissíveis por pouco ou nenhum dinheiro ou qualquer outra contrapartida após a satisfação das condições especificadas em contrato de emissão contingente de ações.

Diluição é a redução no lucro por ação ou o aumento no prejuízo por ação resultante do pressuposto de que os instrumentos conversíveis sejam convertidos, de que as opções ou os bônus de subscrição sejam exercidos ou de que sejam emitidas ações após satisfação das condições especificadas.

Opção, bônus de subscrição e seus equivalentes são instrumentos financeiros que dão ao titular o direito de adquirir ações.

Ação ordinária é o instrumento patrimonial que está subordinado a todas as outras classes de instrumentos patrimoniais. Para as sociedades com sede no Brasil, deve ser considerada a definição de ação ordinária dada pela Lei das Sociedades por Ações.

Ação ordinária potencial é o instrumento financeiro ou outro contrato que dá ao seu titular o direito a ações ordinárias.

Opções put sobre ações ordinárias são contratos que dão ao seu titular o direito de vender ações ordinárias a um preço especificado durante determinado período.

6. As ações ordinárias participam no lucro do período apenas após outros tipos de ações, tais como ações preferenciais com dividendo mínimo ou fixo. A companhia, em certas circunstâncias, pode ter mais de uma classe de ações ordinárias. As ações ordinárias da mesma classe têm os mesmos direitos de receber dividendos.

7. São exemplos de ações ordinárias potenciais:

(a) passivos financeiros ou instrumentos patrimoniais, incluindo ações preferenciais ou debêntures conversíveis em ações ordinárias;

(b) opções e bônus de subscrição de ações ordinárias;

(c) ações ordinárias que sejam emissíveis após o cumprimento de condições resultantes de instrumentos contratuais, tais como a aquisição de empresa ou de outros ativos.

8. Os termos definidos no Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação são usados neste Pronunciamento Técnico com os significados especificados no seu item 11, exceto quando indicado de forma diferente. O Pronunciamento Técnico CPC 39 define instrumento financeiro, ativo financeiro, passivo financeiro e instrumento patrimonial e proporciona orientação sobre a aplicação dessas definições. O Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo define valor justo e estabelece requisitos para sua aplicação.

Mensuração

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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

Resultado básico por ação

9. A companhia deve calcular o valor do resultado básico por ação para o lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de ações ordinárias (ou capital próprio ordinário) da companhia e, se apresentado, o lucro ou prejuízo resultante das operações continuadas atribuível a esses titulares de ações ordinárias.

10. O resultado básico por ação deve ser calculado dividindo-se o lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de ações ordinárias da companhia (o numerador) pelo número médio ponderado de ações ordinárias em poder dos acionistas (excluídas as mantidas em tesouraria) (o denominador) durante o período.

11. O objetivo da informação relativa ao resultado básico por ação é proporcionar a mensuração da participação de cada ação da companhia no desempenho da entidade durante o período.

Resultado

12. Para efeito de cálculo do resultado básico por ação, os valores atribuíveis aos titulares de ações ordinárias da companhia com respeito a:

(a) lucro ou prejuízo resultante das operações continuadas da companhia (ou seja, excluído o resultado das operações descontinuadas); e

(b) lucro ou prejuízo atribuível à companhia

devem ser os valores correspondentes às alíneas (a) e (b) ajustados para os valores após tributos (se existir) dos dividendos preferenciais, diferenças resultantes da liquidação de ações preferenciais e outros efeitos semelhantes de ações preferenciais classificadas como patrimônio líquido.

No caso de balanço consolidado, o lucro ou prejuízo atribuível à companhia se refere à parcela da companhia controladora. Portanto, devem ser excluídas as participações dos não controladores.

13. Todos os itens de receitas e despesas atribuíveis aos titulares de ações ordinárias da companhia que forem reconhecidos no período, incluindo despesas com tributos e dividendos de ações preferenciais classificadas como passivos, devem ser incluídos na determinação de lucro ou prejuízo para o período atribuível aos titulares de ações ordinárias (ver Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis).

14. O valor, após tributos dos dividendos preferenciais, que é deduzido dos resultados corresponde:

(a) à quantia, após tributos, de quaisquer dividendos preferenciais de ações preferenciais não cumulativas declaradas relativas ao período; e

(b) à quantia, após tributos, dos dividendos preferenciais de ações preferenciais cumulativas exigidas para o período, quer os dividendos tenham, ou não, sido declarados. O valor de dividendos preferenciais do período não inclui a quantia de quaisquer dividendos preferenciais de ações preferenciais cumulativas pagas ou declaradas durante o período corrente relativo a períodos anteriores.

15. As ações preferenciais que (se isso for aceito legalmente) pagam dividendo inicial baixo para compensar a companhia pela venda das ações preferenciais com desconto ou dividendo acima do preço do mercado em períodos posteriores, para compensar os investidores pela aquisição de ações preferenciais acima do preço de mercado, são, por vezes, referidas como ações preferenciais de taxa crescente. Qualquer desconto ou prêmio na emissão original de ações preferenciais de taxa crescente deve ser amortizado em lucros ou prejuízos acumulados usando o método da taxa efetiva de juros e deve ser tratado como dividendo preferencial para calcular o resultado por ação.



16. As ações preferenciais podem ser readquiridas dos titulares dessas ações, inclusive em oferta pública da companhia. O excedente do valor justo da retribuição paga aos acionistas preferenciais sobre o valor contábil das ações preferenciais representa um retorno para os titulares das ações preferenciais e um débito nos lucros ou prejuízos acumulados para a companhia. Esse valor deve ser deduzido no cálculo do lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de ações ordinárias da companhia.

17. A conversão antecipada (antes do prazo pactuado) de ações preferenciais conversíveis pode ser induzida por companhia por meio de alterações favoráveis nos termos de conversão originais ou do pagamento da retribuição adicional. O excedente (se houver) de valor justo das ações ordinárias ou de outras retribuições pagas em relação ao valor justo das ações ordinárias emissíveis, segundo os termos de conversão originais, é um retorno para os titulares de ações preferenciais e deve ser deduzido no cálculo do lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia.

18. Qualquer excedente do valor contábil de ações preferenciais sobre o valor justo da retribuição paga para liquidá-las deve ser adicionado no cálculo do lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia.

Ações

19. Para a finalidade de calcular o resultado básico por ação, o número de ações ordinárias deve corresponder ao número médio ponderado de ações ordinárias totais em circulação (exceto as em tesouraria) durante o período.

20. O uso do número médio ponderado de ações ordinárias totais em poder dos acionistas durante o período reflete a possibilidade de a quantia de capital dos acionistas poder ter variado durante o período como resultado do maior ou menor número de ações totais com os acionistas em qualquer momento. O número médio ponderado de ações ordinárias totais em poder dos acionistas (em circulação) durante o período é o número de ações ordinárias totais com os acionistas no início do período, ajustado pelo número de ações ordinárias readquiridas ou emitidas durante o período multiplicado por fator ponderador de tempo. O fator ponderador de tempo é o número de dias que as ações totais, exceto as em tesouraria, estão com os acionistas como proporção do número total de dias do período; uma aproximação razoável da média ponderada é adequada em muitas circunstâncias.

21. As ações são normalmente incluídas no número médio ponderado de ações desde a data em que a retribuição é recebível (que é geralmente a data da sua emissão), por exemplo:

(a) as ações ordinárias emitidas em troca de caixa (dinheiro) são incluídas quando o dinheiro é recebível;

(b) as ações ordinárias emitidas por reinvestimento voluntário de dividendos em ações ordinárias ou preferenciais são incluídas quando os dividendos são reinvestidos;

(c) as ações ordinárias emitidas como resultado da conversão de instrumento de dívida em ações ordinárias são incluídas desde a data em que o juro não é mais acrescido;

(d) as ações ordinárias emitidas em lugar de juros ou de capital de outros instrumentos financeiros são incluídas desde a data em que o juro não é mais acrescido;

(e) as ações ordinárias emitidas em troca da liquidação de passivo da companhia são incluídas desde a data da liquidação;

(f) as ações ordinárias emitidas em compensação pela aquisição de ativo que não seja dinheiro, são incluídas na data em que a aquisição seja reconhecida; e

(g) as ações ordinárias emitidas em troca da prestação de serviços à companhia, quando permitido legalmente, são incluídas logo que os serviços sejam prestados.



A tempestividade da inclusão de ações ordinárias deve ser determinada pelos termos e condições associados à sua emissão. Deve ser dada a devida importância à essência de qualquer contrato associado à emissão.

22. As ações ordinárias emitidas como parte do custo de combinação de negócios devem ser incluídas no número médio ponderado de ações a partir da data de aquisição. Isso se deve ao fato de a adquirente incorporar na sua demonstração de resultado os resultados da adquirida a partir dessa data.

23. As ações ordinárias que sejam emitidas quando da conversão de instrumento obrigatoriamente conversível devem ser incluídas no cálculo do resultado básico por ação a partir da data de celebração do contrato.

24. As ações emissíveis sob condição (ações de emissão contingente) são tratadas como parte das ações totais com os acionistas e devem ser incluídas no cálculo do resultado básico por ação somente a partir da data em que todas as condições necessárias estejam satisfeitas, ou seja, em que os eventos tenham ocorrido. As ações que apenas sejam emissíveis depois de decorrido certo tempo não são ações emissíveis sob condição, dado que o decorrer do tempo é uma certeza. Ações ordinárias que são retornáveis sob condição (contingencialmente retornáveis), ou seja, sujeitas a recompra, não são tratadas como parte das ações totais em circulação (em poder dos acionistas) e devem ser excluídas do cálculo do resultado básico por ação até a data em que as ações não mais estão sujeitas à recompra.

25.(Eliminado)

26. O número médio ponderado de ações ordinárias totais com os acionistas durante o período, e para todos os períodos apresentados, deve ser ajustado aos eventos, exceto a conversão de ações ordinárias potenciais quando essa conversão tenha alterado o número de ações ordinárias totais com os acionistas sem a correspondente alteração nos recursos.

27. As ações ordinárias podem ser emitidas ou o número de ações ordinárias totais com os acionistas pode ser reduzido sem a correspondente alteração nos recursos. Os exemplos incluem:

(a) emissão de capitalização ou de bônus (por vezes referida como "dividendo em ações");

(b) elemento de bônus em qualquer outra emissão, por exemplo, elemento de bônus na emissão de direitos aos acionistas existentes;

(c) desdobramento de ações; e

(d) agrupamento de ações.

28. Na capitalização de reservas, bonificações em ações ou no desdobramento de ações, são emitidas ações ordinárias para os acionistas existentes sem qualquer contrapartida adicional. Por isso, o número de ações ordinárias totais com os acionistas é aumentado sem aumento nos recursos. O número de ações ordinárias totais com os acionistas antes do evento é ajustado quanto à alteração proporcional na quantidade de ações ordinárias totais com os acionistas como se o evento tivesse ocorrido no começo do período mais antigo apresentado. Por exemplo, na emissão de bonificações de duas para uma, o número de ações ordinárias totais com os acionistas anteriores à emissão é multiplicado por três, para obter a nova quantidade total de ações ordinárias, ou por dois, para obter o número de ações ordinárias adicionais.

29. Um grupamento de ações ordinárias normalmente reduz o número de ações ordinárias totais com os acionistas sem uma redução correspondente nos recursos. Contudo, quando o efeito global é uma recompra de ações a valor justo, a redução no número de ações ordinárias totais com os acionistas é o resultado da redução correspondente nos recursos. Um exemplo é um grupamento de ações combinado com dividendo especial. O número médio ponderado de ações ordinárias totais com os acionistas para o



período em que a operação combinada tem lugar deve ser ajustado para a redução no número de ações ordinárias a partir da data em que o dividendo especial é reconhecido.

Resultado diluído por ação

30. A companhia deve calcular as quantias relativas ao resultado diluído por ação para o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia e, se apresentado, o lucro ou o prejuízo resultante das operações continuadas (ou seja, excluído o resultado das operações descontinuadas) atribuível a esses titulares do capital próprio ordinário.

31. Para a finalidade de calcular o resultado diluído por ação, a companhia deve ajustar o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de ações ordinárias (capital próprio ordinário) da companhia, bem como o número médio ponderado de ações totais em poder dos acionistas (em circulação), para refletir os efeitos de todas as ações ordinárias potenciais diluidoras.

32. O objetivo do resultado diluído por ação é consistente com o do resultado básico por ação fornecer uma medida da participação de cada ação ordinária no desempenho da companhia e, ao mesmo tempo, refletir os efeitos de todas as ações ordinárias potenciais diluidoras em circulação durante o período. Como resultado:

(a) o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia deve ser aumentado pelo valor após tributos sobre dividendos e participação (se houver) reconhecidos no período em relação às ações ordinárias potenciais diluidoras, e deve ser ajustado por quaisquer outras alterações nas receitas ou despesas que resultariam da conversão das ações ordinárias potenciais diluidoras; e

(b) o número médio ponderado de ações ordinárias totais com os acionistas deve ser aumentado pelo número médio ponderado de outras ações ordinárias que teriam estado em poder dos acionistas, assumindo a conversão de todas as ações ordinárias potenciais diluidoras.

Resultado

33. Para calcular o resultado diluído por ação, a companhia deve ajustar o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia, tal como calculado de acordo com o item 12, pelo efeito após tributos de:

(a) quaisquer dividendos ou outros itens relacionados com ações ordinárias potenciais diluidoras que tenham sido deduzidas para apurar o lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia, tal como calculado de acordo com o item 12;

(b) qualquer participação reconhecida no período relacionada com as ações ordinárias potenciais diluidoras; e

(c) quaisquer outras alterações nas receitas ou despesas que resultariam da conversão das ações ordinárias potenciais diluidoras.

34. Após as ações ordinárias potenciais terem sido convertidas em ações ordinárias, os itens identificados no item 33(a) a (c) não mais se aplicam. Em vez disso, as novas ações ordinárias têm a prerrogativa de participar no lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia. Desse modo, o lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia, calculados de acordo com o item 12, devem ser ajustados para os itens identificados no item 33(a) a (c) e quaisquer tributos relacionados. As despesas relacionadas às ações ordinárias potenciais incluem custos de transação e descontos contabilizados em conformidade com o método da taxa efetiva de juros (ver CPC 48 - Instrumentos Financeiros e CPC 08 - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários).



35. A conversão de ações ordinárias potenciais pode acarretar alterações nas receitas ou despesas. Por exemplo, a redução de despesas de juros relacionadas com as ações ordinárias potenciais e o resultante aumento no lucro ou redução no prejuízo pode conduzir ao aumento nas despesas relacionadas com plano não discricionário de participação nos lucros para empregados. Para a finalidade de calcular o resultado diluído por ação, o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia deve ser ajustado em relação a qualquer eventual mudança consequente nas receitas ou despesas.

Ações

36. Para calcular o resultado diluído por ação, o número de ações ordinárias deve ser o número médio ponderado de ações ordinárias, calculado de acordo com os itens 19 e 26, mais o número médio ponderado de ações ordinárias que seriam emitidas na conversão de todas as ações ordinárias potenciais diluidoras em ações ordinárias. As ações ordinárias potenciais diluidoras devem ser consideradas como tendo sido convertidas em ações ordinárias no início do período ou, se mais tarde, na data de emissão das ações ordinárias potenciais.

37. As ações ordinárias potenciais diluidoras devem ser determinadas de maneira independente para cada período apresentado. O número de ações ordinárias potenciais diluidoras incluídas no período do início do ano até a data em questão não deve ser uma média ponderada das ações ordinárias potenciais diluidoras incluídas em cada intervalo de tempo computado.

38. As ações ordinárias potenciais devem ser ponderadas no período em que estão em poder dos investidores. As ações ordinárias potenciais que forem canceladas ou vencerem (se for o caso) durante o período somente devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação para a parte do período durante o qual estão em poder dos investidores. As ações ordinárias potenciais que são convertidas em ações ordinárias durante o período devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação, desde o começo do período até a data da conversão; a partir da data da conversão, as ações ordinárias resultantes devem ser incluídas tanto no resultado básico por ação como no resultado diluído por ação.

39. O número de ações ordinárias que seriam emitidas na conversão de ações ordinárias potenciais diluidoras deve ser determinado a partir dos termos das ações ordinárias potenciais. Quando existir mais de uma base de conversão, o cálculo presume a taxa de conversão mais vantajosa ou o preço de exercício do ponto de vista do titular das ações ordinárias potenciais.

40. Uma controlada, um empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou uma coligada pode, se admitido legalmente, emitir, para outras partes que não sejam a controladora, ou investidores com controle conjunto da investida ou com influência significativa sobre ela, ações ordinárias potenciais que sejam conversíveis em ações ordinárias da controlada ou em ações do empreendimento controlado em conjunto ou em ações da coligada, ou em ações ordinárias da controladora, de investidores com controle conjunto ou com influência significativa (a companhia que reporta) sobre a investida. Se essas ações ordinárias potenciais da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada tiverem efeito diluidor no resultado básico por ação da companhia que reporta, elas devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação.

Ações ordinárias potenciais diluidoras

41. As ações ordinárias potenciais devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão em ações ordinárias possa diminuir o lucro por ação ou possa aumentar o prejuízo por ação proveniente das operações continuadas.

42. A companhia deve usar o lucro ou o prejuízo das operações continuadas atribuível à companhia como número de controle para estabelecer se as ações ordinárias potenciais são diluidoras ou antidiluidoras. O lucro ou prejuízo das operações continuadas atribuível à companhia deve ser ajustado de acordo com o item 12 e excluir itens relacionados com as operações descontinuadas.



43. As ações ordinárias potenciais são antidiluidoras quando sua conversão em ações ordinárias aumentaria o lucro por ação, ou diminuiria o prejuízo por ação das operações continuadas. O cálculo do resultado diluído por ação não presume a conversão, o exercício ou outra emissão de ações ordinárias potenciais que teria efeito antidiluidor sobre o resultado por ação.

44. Ao determinar se as ações ordinárias potenciais são diluidoras ou antidiluidoras, cada emissão ou série de ações ordinárias potenciais deve ser considerada separadamente e, não, em conjunto. A sequência em que as ações ordinárias potenciais são consideradas pode afetar a qualificação como sendo diluidoras. Desse modo, para maximizar a diluição do resultado básico por ação, cada emissão ou série de ações ordinárias potenciais deve ser considerada em sequência desde a mais diluidora à menos diluidora, ou seja, as ações ordinárias potenciais diluidoras com menos "resultado por ação incremental" devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação antes daquelas que tenham mais resultado por ação incremental. As opções e os bônus de subscrição são normalmente incluídos primeiro porque não afetam o numerador do cálculo.

Opções, bônus de subscrição e seus equivalentes

45. Para calcular o resultado diluído por ação, a companhia deve presumir o exercício de opções, bônus de subscrição e semelhantes diluidores da companhia. Os valores presumidos provenientes desses instrumentos devem ser considerados como tendo sido recebidos da emissão de ações ordinárias ao preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período. A diferença entre o número de ações ordinárias emitidas e o número de ações ordinárias que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período deve ser tratada como emissão de ações ordinárias sem qualquer contrapartida.

46. As opções e os bônus de subscrição são diluidores quando podem resultar na emissão de ações ordinárias por menos do que o preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período. O valor da diluição é o preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período menos o preço de emissão. Desse modo, para calcular o resultado diluído por ação, as ações ordinárias potenciais devem ser tratadas como consistindo nas duas situações seguintes:

(a) um contrato para emitir certo número de ações ordinárias pelo seu preço médio de mercado durante o período. Pressupõe-se que essas ações ordinárias têm preço justo e não são diluidoras nem antidiluidoras. Devem ser ignoradas no cálculo de resultado diluído por ação;

(b) um contrato para emitir ações ordinárias remanescentes sem qualquer contrapartida. Tais ações ordinárias não geram ingressos e não têm efeitos no lucro ou prejuízo atribuível às ações ordinárias totais com os investidores. Por isso, tais ações são diluidoras e devem ser adicionadas ao número de ações ordinárias totais com os acionistas no cálculo do resultado diluído por ação.

47. Opções e bônus de subscrição só têm efeito diluidor quando o preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período exceder o preço de exercício das opções e dos bônus (ou seja, estão "dentro do dinheiro" ou do preço). O resultado por ação anteriormente apresentado não deve ser ajustado retroativamente para refletir as alterações nos preços das ações ordinárias.

47A. Relativamente a opções sobre ações e outros contratos de pagamento baseado em ações aos quais é aplicável o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações, o preço de emissão referido no item 46 e o preço de exercício referido no item 47 devem incluir o valor justo (mensurado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10) de quaisquer bens ou serviços a serem fornecidos à companhia no futuro no âmbito da opção sobre ações ou outro contrato de pagamento baseado em ações.

48. As opções de ações de empregados com termos fixados ou determináveis e as ações ordinárias com direito de aquisição em andamento (non-vested) devem ser tratadas como opções no cálculo do resultado diluído por ação, mesmo que possam ser contingentes na aquisição. Devem ser tratadas como estando com os acionistas na data da concessão. As opções de ações de empregados baseadas no



desempenho devem ser tratadas como ações emissíveis sob condição porque a sua emissão está sujeita à satisfação das condições especificadas, além do decorrer do tempo.

Instrumentos conversíveis

49. O efeito diluidor dos instrumentos conversíveis deve ser refletido no resultado diluído por ação, de acordo com os itens 33 e 36.

50. As ações preferenciais conversíveis são antidiluíveis sempre que a quantia do dividendo dessas ações, declarada ou acumulada para o corrente período por ação ordinária obtida na conversão, exceder o resultado básico por ação. Da mesma forma, a dívida conversível é antidiluível sempre que o seu juro (líquido de tributos e de outras alterações nas receitas ou despesas) por ação ordinária obtida na conversão exceder o resultado básico por ação.

51. O resgate ou a conversão induzida das ações preferenciais conversíveis pode afetar apenas uma parte das ações preferenciais conversíveis anteriormente com os acionistas. Nesses casos, qualquer retribuição em excesso referida no item 17 deve ser atribuída às ações que foram resgatadas ou convertidas para a finalidade de determinar se as restantes ações preferenciais com os acionistas são diluidoras. As ações resgatadas ou convertidas devem ser consideradas separadamente das ações que não foram resgatadas ou convertidas.

Ações emissíveis sob condição

52. Tal como no cálculo do resultado básico por ação, as ações emissíveis sob condição devem ser tratadas como estando com os acionistas e incluídas no cálculo do resultado diluído por ação se as condições forem satisfeitas (ou seja, os eventos tiverem ocorrido). As ações emissíveis sob condição devem ser incluídas desde o início do período (ou desde a data do acordo de emissão contingente de ações, se for posterior). Se as condições não forem satisfeitas, o número de ações emissíveis sob condição (contingentes) incluídas no cálculo do resultado diluído por ação deve basear-se no número de ações que seriam emissíveis se o fim do período fosse o final do período de contingência. A revisão não é permitida se as condições não forem satisfeitas quando se extinguir o período de contingência.

53. Se o fato de alcançar ou manter uma quantia especificada de resultados para um período for a condição para a emissão contingente, e se essa quantia tiver sido alcançada no final do período reportado, mas tiver de ser mantida por período adicional, além da data das demonstrações contábeis, então as ações ordinárias adicionais devem ser tratadas como estando em poder dos acionistas (ou seja, em circulação), se o efeito for diluível ao calcular o resultado diluído por ação. Nesse caso, o cálculo do resultado diluído por ação deve basear-se no número de ações ordinárias que seria emitido se o valor do resultado no final do período contábil fosse o valor do resultado no final do período de contingência. Uma vez que os resultados podem mudar em período futuro, o cálculo do resultado básico por ação não deve incluir tais ações emissíveis sob condição até o final do período de contingência, porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

54. O número de ações emissíveis sob condição pode depender do futuro preço de mercado das ações ordinárias. Nesse caso, se o efeito for diluidor, o cálculo do resultado diluído por ação deve basear-se no número de ações ordinárias que teriam sido emitidas se o preço de mercado no final do período reportado fosse o preço de mercado no final do período de contingência. Se a condição se basear na média de preços de mercado, além do período reportado, deve ser usada a média para esse período de tempo decorrido. Uma vez que o preço de mercado pode mudar em período futuro, o cálculo do resultado básico por ação não deve incluir tais ações emissíveis sob condição até o final do período de contingência, porque nem todas as condições necessárias foram satisfeitas.

55. O número de ações emissíveis sob condição pode depender de resultados futuros e de preços futuros das ações ordinárias. Nesses casos, o número de ações ordinárias incluídas no cálculo do resultado diluído por ação deve basear-se em ambas as condições, ou seja, resultado até a data e o preço de mercado corrente no final do período reportado. As ações emissíveis sob condição não devem



ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação, a não ser que ambas as condições sejam cumpridas.

56. Em outros casos, o número de ações emissíveis sob condição depende de uma condição diferente dos resultados ou do preço de mercado (por exemplo, a abertura de um número específico de lojas de varejo). Nesses casos, assumindo que o presente estado da condição se mantém inalterado até o final do período de contingência, as ações emissíveis sob condição devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação de acordo com o status no final do período reportado.

57. As ações ordinárias potenciais emissíveis sob condição (diferentes daquelas cobertas por contrato de emissão de ações sob condição, tais como os instrumentos conversíveis emissíveis sob condição) devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação como se indica a seguir:

(a) a companhia deve determinar se as ações ordinárias potenciais podem ser assumidas como emissíveis, com base nas condições especificadas para a sua emissão, em conformidade com as disposições relativas às ações ordinárias contingentes nos itens 52 a 56; e

(b) se essas ações ordinárias potenciais devam ser refletidas no resultado diluído por ação, a companhia deve determinar o seu impacto no cálculo do resultado diluído por ação, seguindo as disposições para opções e bônus de subscrição nos itens 45 a 48; as disposições para instrumentos conversíveis nos itens 49 a 51; as disposições para contratos que possam ser liquidados em ações ordinárias ou em dinheiro nos itens 58 a 61; ou outras disposições, conforme se julgar apropriado.

Contudo, o exercício ou a conversão não deve ser presumido para fins de cálculo do resultado diluído por ação, a menos que seja assumido o exercício ou a conversão de ações ordinárias potenciais totais similares que não sejam emissíveis sob condição.

Contratos que possam ser liquidados em ações ordinárias ou em dinheiro

58. Uma vez que a companhia tenha emitido um contrato que possa ser liquidado em ações ordinárias ou em dinheiro por opção da companhia, a companhia deve presumir que o contrato será liquidado em ações ordinárias, e as ações ordinárias potenciais resultantes devem ser incluídas no resultado diluído por ação se o efeito for diluidor.

59. Quando tal contrato for apresentado para fins contábeis como ativo ou passivo, ou tiver componente de capital próprio e componente de passivo, a companhia deve ajustar o numerador para quaisquer alterações no lucro ou prejuízo que tivessem surgido durante o período se o contrato tivesse sido classificado totalmente como instrumento patrimonial. Esse ajuste é semelhante aos ajustes exigidos no item 33.

60. Para contratos que possam ser liquidados em ações ordinárias ou caixa por opção do titular, o mais diluidor entre liquidação em caixa e liquidação em ações será usado no cálculo do resultado diluído por ação.

61. Um exemplo de contrato que pode ser liquidado em ações ordinárias ou caixa é um instrumento de dívida que, no vencimento, concede à companhia o direito irrestrito de liquidar o principal em caixa ou nas suas próprias ações ordinárias. Outro exemplo é uma opção put subscrita que permite ao titular escolher entre liquidação em ações ordinárias e liquidação em caixa.

Opções compradas

62. Os contratos como opções put compradas e opções call compradas (ou seja, opções da companhia sobre as suas próprias ações ordinárias) não devem ser incluídos no cálculo do resultado diluído por ação porque a sua inclusão seria antidiluidora. A opção put seria exercida apenas se o preço de



exercício fosse superior ao preço de mercado e a opção call seria exercida apenas se o preço de exercício fosse inferior ao preço de mercado.

Opções put subscritas

63. Os contratos que exijam que a companhia readquira as suas próprias ações, tais como as opções put subscritas e os contratos de compra forward, devem ser refletidos no cálculo do resultado diluído por ação se o efeito for diluidor. Se esses contratos estiverem "dentro do dinheiro" durante o período (ou seja, o preço de exercício ou de liquidação for superior ao preço médio de mercado para esse período), o potencial efeito diluidor sobre o resultado por ação deve ser calculado da seguinte forma:

(a) deve-se presumir que, no início do período, suficientes ações ordinárias serão emitidas (ao preço médio do mercado durante o período) para gerar ingressos que satisfaçam o contrato;

(b) deve-se presumir que os ingressos resultantes da emissão serão usados para satisfazer o contrato (ou seja, para recomprar as ações ordinárias); e

(c) as ações ordinárias incrementais (a diferença entre o número de ações ordinárias presumivelmente emitidas e o número de ações ordinárias recebidas como resultado do cumprimento do contrato) devem ser incluídas no cálculo do resultado diluído por ação.

Ajuste retrospectivo

64. Se o número de ações ordinárias ou ações ordinárias potenciais totais aumentar como resultado de capitalização de reservas, bonificações em ações ou de desdobramento de ações ou diminuir como resultado de agrupamento de ações, o cálculo do resultado básico e diluído por ação para todos os períodos apresentados deve ser ajustado retrospectivamente. Se essas alterações ocorrerem após a data do balanço, mas antes da autorização para a emissão das demonstrações contábeis, os cálculos por ação daquelas e de quaisquer demonstrações contábeis de períodos anteriores apresentadas devem ser baseados no novo número de ações. Deve ser divulgado o fato de os cálculos por ação refletirem tais alterações no número de ações. Além disso, os resultados por ação básicos e diluídos para todos os períodos apresentados devem ser ajustados quanto aos efeitos de erros e ajustes resultantes de alterações nas políticas contábeis reconhecidos retrospectivamente.

65. A companhia não deve revisar os resultados por ação diluídos de qualquer período anterior apresentado devido a alterações nas premissas usadas no cálculo dos resultados por ação ou para a conversão de ações ordinárias potenciais em ações ordinárias.

Apresentação

66. A companhia deve apresentar os resultados por ação básico e diluído na demonstração do resultado para o lucro ou prejuízo das operações continuadas atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia e, relativamente, ao lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia durante o período para cada classe de ações ordinárias que tenha direito diferente de participação no lucro durante o período. A companhia deve apresentar os resultados por ação básicos e diluídos com igual destaque para todos os períodos apresentados.

67. Os resultados por ação devem ser apresentados para cada período para o qual seja apresentada demonstração do resultado. Se os resultados diluídos por ação forem reportados para pelo menos um período, devem ser reportados para todos os períodos apresentados, mesmo que sejam iguais aos resultados básicos por ação. Se os resultados básicos e diluídos por ação forem iguais, pode ser feita apresentação dupla em uma única linha da demonstração do resultado.

67A. Como a companhia apresenta os componentes do lucro ou prejuízo na demonstração à parte (itens 81 e 82 do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis), ela deve



apresentar resultados por ação básicos e diluídos, como requerido nos itens 66 e 67 naquela demonstração separada.

68. A companhia que reportar operação descontinuada deve divulgar os resultados por ação básicos e diluídos relativamente à operação descontinuada, seja na própria demonstração do resultado ou em notas explicativas.

68A. Como a companhia apresenta os componentes do lucro ou prejuízo na demonstração à parte (itens 81 e 82 do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis), ela deve apresentar os resultados por ação básicos e diluídos para a operação descontinuada, como requerido no item 68, naquela demonstração separada ou em notas explicativas.

69. A companhia deve apresentar os resultados por ação básico e diluído, mesmo que os valores divulgados sejam negativos (por exemplo, prejuízo por ação).

Divulgação

70. A companhia deve divulgar o seguinte:

(a) os valores usados como numeradores no cálculo dos resultados por ação básicos e diluídos, além da conciliação desses valores com o lucro ou o prejuízo atribuível à companhia para o período em questão. A conciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afeta os resultados por ação;

(b) o número médio ponderado de ações ordinárias usado como denominador no cálculo dos resultados por ação básicos e diluídos e a conciliação desses denominadores uns com os outros. A conciliação deve incluir o efeito individual de cada classe de instrumentos que afeta o resultado por ação;

(c) instrumentos (incluindo ações emissíveis sob condição) que poderiam potencialmente diluir os resultados por ação básicos no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo do resultado por ação diluído, porque são antidiluidores para os períodos apresentados;

(d) descrição das transações de ações ordinárias ou das transações de ações ordinárias potenciais, que não sejam aquelas contabilizadas em conformidade com o item 64; que ocorram após a data do balanço; e que tenham alterado significativamente o número de ações ordinárias ou de ações ordinárias potenciais totais no final do período caso essas transações tivessem ocorrido antes do final do período de relatório.

71. Exemplos de transações referidas no item 70(d) incluem:

(a) emissão de ações para integralização em dinheiro;

(b) emissão de ações quando os ingressos são usados para pagar dívidas ou ações preferenciais com os acionistas na data do balanço;

(c) resgate de ações ordinárias dos acionistas;

(d) conversão ou exercício de ações ordinárias potenciais com os acionistas na data do balanço em ações ordinárias;

(e) emissão de opções, bônus de subscrição ou instrumentos conversíveis; e

(f) implemento de condições que resultariam na emissão de ações emissíveis sob condição.



Os valores dos resultados por ação não devem ser ajustados por tais transações que ocorrem após a data do balanço porque tais transações não afetam a quantidade de capital usada para produzir o resultado do período.

72. Os instrumentos financeiros e outros contratos que geram ações ordinárias potenciais podem incorporar termos e condições que afetam a mensuração de resultados por ação básicos e diluídos. Esses termos e condições podem determinar se quaisquer ações ordinárias potenciais são diluidoras e, em caso afirmativo, o efeito sobre o número médio ponderado de ações com os acionistas, bem como quaisquer consequentes ajustes no lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário. A divulgação dos termos e condições desses instrumentos financeiros e outros contratos é encorajada, se não for exigida (ver Pronunciamento Técnico CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação).

73. Se a companhia divulgar, além dos resultados por ação básico e diluído, valores por ação usando um componente relatado na demonstração do resultado diferente do exigido por este Pronunciamento, tais valores devem ser calculados usando o número médio ponderado de ações ordinárias determinado de acordo com este Pronunciamento. Os valores básico e diluído por ação relativamente a esse componente devem ser divulgados com igual destaque e apresentados em notas explicativas. A companhia deve indicar a base segundo a qual o numerador é determinado, incluindo se os valores por ação são antes ou depois dos tributos. Se um componente da demonstração do resultado for usado e esse não for apresentado como item de linha na demonstração do resultado, deve ser fornecida conciliação entre o componente usado e o item de linha que esteja constando da demonstração do resultado.

73A. O item 73 também se aplica a companhias que divulgam, além do resultado por ação básico e diluído, valores por ação usando um componente apresentado na demonstração do resultado (como descrito nos itens 81 e 82 do Pronunciamento Técnico CPC 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis), que não o requerido por este Pronunciamento.

Apêndice A1 - Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Lucro ou prejuízo atribuível à companhia

A1. Para calcular os resultados por ação com base nas demonstrações contábeis consolidadas, o lucro ou o prejuízo atribuível à companhia controladora refere-se ao lucro ou ao prejuízo da companhia consolidada depois dos ajustes devidos a participações de não controladores.

Emissão de direitos

A2. A emissão de ações ordinárias no momento do exercício ou da conversão de ações ordinárias potenciais não origina normalmente um elemento de bônus. Isso se deve ao fato de as ações ordinárias potenciais serem normalmente emitidas pelo seu valor justo, resultando na alteração proporcional nos recursos disponíveis da companhia. Na emissão de direitos, contudo, o preço de exercício é muitas vezes menor do que o valor justo das ações. Desse modo, conforme indicado no item 27(b), tal emissão de direitos inclui um elemento de bônus. Se a emissão de direitos for oferecida a todos os acionistas existentes, o número de ações ordinárias a serem usadas no cálculo de resultados por ação básico e diluído para todos os períodos antes da emissão de direitos é o número de ações ordinárias total, excluídas as em tesouraria, antes da emissão, multiplicado pelo seguinte fator:

Valor justo por ação imediatamente antes do exercício dos direitos dividido pelo valor justo teórico por ação após o exercício de direitos.

O valor justo teórico por ação, após exercício de direitos, deve ser calculado pela adição do valor justo agregado das ações (imediatamente anterior ao exercício dos direitos) aos ingressos obtidos pelo exercício dos direitos. O resultado dessa soma deve ser dividido pelo número de ações total em poder



dos acionistas após o exercício dos direitos. Quando os direitos forem publicamente negociados separadamente das ações antes da data do exercício, o valor justo deve ser mensurado no encerramento do último dia em que as ações forem negociadas juntamente com os direitos.

Número de controle

A3. Para ilustrar a aplicação da noção de número de controle descrita nos itens 42 e 43, assume-se que uma companhia tem lucro resultante de operações continuadas atribuível à companhia no valor de \$ 4.800, prejuízo resultante de operações descontinuadas atribuível à companhia de \$ 7.200, prejuízo atribuível à companhia de \$ 2.400, 2.000 ações ordinárias e 400 ações ordinárias potenciais em poder de investidores. Os resultados por ação básicos da companhia são: lucro de \$ 2,40 para as operações continuadas; prejuízo de \$ 3,60 para as operações descontinuadas; e \$ 1,20 para o prejuízo durante o período. As 400 ações ordinárias potenciais são incluídas no cálculo dos resultados por ação diluídos porque o valor resultante de \$ 2,00 por ação para as operações continuadas é diluidor, assumindo que não há impacto dessas 400 ações ordinárias potenciais no lucro ou prejuízo. Dado que o lucro das operações continuadas atribuível à companhia é o número de controle, a companhia também inclui essas 400 ações ordinárias potenciais no cálculo dos valores dos outros resultados por ação, mesmo que os valores dos resultados por ação resultantes sejam antidiluidores para os seus valores comparáveis dos resultados por ação básicos, ou seja, o prejuízo por ação é menor [\$ 3,00 por ação para o prejuízo decorrente das operações descontinuadas, e \$ 1,00 por ação para o prejuízo durante o período].

Preço médio de mercado das ações ordinárias

A4. Para calcular os resultados por ação diluídos, o preço médio de mercado das ações ordinárias presumivelmente a serem emitidas deve ser calculado com base no preço médio de mercado das ações ordinárias durante o período. Teoricamente, cada transação de mercado relativa às ações ordinárias da companhia poderia ser incluída na determinação do preço médio de mercado. Como medida prática, contudo, é geralmente adequada a média simples dos preços semanais ou mensais.

A5. Em geral, as cotações de encerramento são adequadas para calcular o preço médio do mercado. Porém, quando ocorre uma grande flutuação nos preços, a média dos preços mais altos e mais baixos costuma produzir um preço mais representativo. O método usado para calcular o preço médio de mercado deve ser usado de forma consistente, a menos que deixe de ser representativo devido a alterações nas condições. Por exemplo, a companhia que usa as cotações de encerramento para calcular o preço médio do mercado durante vários anos de preços relativamente estáveis pode mudar para a média dos preços mais altos e mais baixos se os preços começarem a ter grande flutuação e as cotações de encerramento deixarem de produzir um preço médio representativo.

Opção, bônus de subscrição e equivalentes

A6. As opções ou bônus para compra de instrumentos conversíveis presumivelmente serão exercidos para compra do instrumento conversível sempre que o preço médio, tanto do instrumento conversível como das ações ordinárias passíveis de obtenção por conversão, estiver acima do preço de exercício das opções ou bônus. Contudo, o exercício não é presumido a menos que a conversão de instrumentos conversíveis semelhantes em poder de investidores, caso existam, também seja presumida.

A7. As opções ou bônus podem permitir ou exigir a oferta de aquisição da dívida ou de outros instrumentos da companhia (ou da respectiva controladora ou controlada) como pagamento da totalidade ou de parte do preço de exercício. No cálculo dos resultados por ação diluídos, essas opções ou bônus têm efeito diluidor se:

(a) o preço médio de mercado das ações ordinárias relacionadas para o período exceder o preço de exercício; ou



(b) o preço de venda do instrumento a ser oferecido para aquisição for inferior ao preço pelo qual o instrumento possa ser oferecido para aquisição (segundo o acordo de opção ou bônus), e o desconto resultante estabelecer o preço de exercício efetivo abaixo do preço de mercado das ações ordinárias passíveis de obtenção mediante o seu exercício.

No cálculo dos resultados por ação diluídos, assume-se que aquelas opções ou bônus de subscrição foram exercidos, e assume-se também que foram oferecidos outros instrumentos ou a assunção de dívida. Se a oferta de dinheiro na aquisição for mais vantajosa para o titular da opção ou do bônus de subscrição, e o contrato permitir oferta de dinheiro na aquisição, assume-se a oferta de dinheiro na aquisição. Os juros (líquidos de tributos) de qualquer dívida assumida na aquisição devem ser adicionados como ajuste no numerador.

A8. Recebem tratamento semelhante as ações preferenciais que tenham disposições semelhantes, bem como outros instrumentos que tenham opções de conversão que permitam ao investidor pagar em dinheiro para obter uma taxa de conversão mais favorável.

A9. Os termos subjacentes a certas opções ou bônus de subscrição podem exigir que os ingressos recebidos no exercício desses instrumentos sejam aplicados para resgatar dívidas ou outros instrumentos da companhia (ou da respectiva controladora ou de controlada). No cálculo dos resultados por ação diluídos, assume-se que essas opções ou bônus são exercidos e que os ingressos são aplicados para compra da dívida ao seu preço médio de mercado em vez da compra de ações ordinárias. Contudo, o excesso de ingressos recebidos do exercício assumido sobre o valor usado para a compra da dívida assumida deve ser considerado (ou seja, presumido como usado para recomprar ações ordinárias) no cálculo dos resultados por ação diluídos. Os juros (líquidos de tributos) de qualquer dívida presumida como comprada devem ser adicionados como ajuste no numerador.

Opção put subscrita

A10. Para ilustrar a aplicação do item 63, assume-se que a companhia tenha 120 opções put subscritas em poder de investidores sobre a suas ações ordinárias, com preço de exercício de \$ 35. O preço médio de mercado das suas ações ordinárias durante o período é \$ 28. Ao calcular os resultados por ação diluídos, assume-se que companhia emitiu 150 ações a \$ 28 por ação no início do período para satisfazer a sua obrigação put de \$ 4.200. A diferença entre as 150 ações ordinárias emitidas e as 120 ações ordinárias recebidas como resultado da satisfação da opção put (30 ações ordinárias incrementais) deve ser adicionada ao denominador no cálculo dos resultados por ação diluídos.

Instrumentos de controladas, empreendimentos controlados em conjunto ou coligadas

A11. As ações ordinárias potenciais de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada conversíveis ou em ações ordinárias da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada, ou em ações ordinárias da controladora ou investidores com controle conjunto da investida ou com influência significativa (a companhia que reporta) sobre ela, devem ser incluídas no cálculo dos resultados por ação diluídos da seguinte forma:

(a) os instrumentos emitidos por controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada que permitam aos seus titulares a obtenção de ações ordinárias da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada são incluídos no cálculo dos dados relativos aos resultados por ação diluídos da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada. Esses resultados por ação são então incluídos no cálculo do resultado por ação da companhia que reporta, com base na titularidade (por parte da companhia que reporta), dos instrumentos da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada;

(b) os instrumentos de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada que sejam conversíveis em ações ordinárias da companhia que reporta são considerados entre as ações ordinárias potenciais da companhia que reporta, para fins de cálculo dos resultados por ação diluídos. Do mesmo modo, as opções ou bônus de subscrição emitidos por controlada, empreendimento controlado em



conjunto ou coligada para a compra de ações ordinárias da companhia que reporta são considerados entre as ações ordinárias potenciais da companhia que reporta no cálculo dos resultados por ação diluídos consolidados.

A12. Para determinar o efeito dos resultados por ação dos instrumentos emitidos por companhia que reporta e que sejam conversíveis em ações ordinárias de controlada, empreendimento controlado em conjunto ou coligada, os instrumentos são presumidos como convertidos e o numerador (lucro ou prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia) deve ser ajustado conforme necessário de acordo com o item 33. Além desses ajustes, o numerador deve ser ajustado para qualquer alteração no lucro ou prejuízo registrado pela companhia que reporta (tal como receita de dividendos ou receita de equivalência patrimonial) que seja atribuível ao aumento no número de ações ordinárias total com os acionistas, da controlada, do empreendimento controlado em conjunto ou da coligada como resultado da conversão presumida. O denominador do cálculo dos resultados por ação diluídos não é afetado porque o número de ações ordinárias totais da companhia que reporta com os acionistas não se alteraria com a conversão presumida.

Instrumentos de capital próprio e ações ordinárias de dupla classe

A13. O capital próprio de algumas companhias inclui:

(a) instrumentos que participam nos dividendos com ações ordinárias, de acordo com uma fórmula predeterminada (por exemplo, duas para uma), com, por vezes, um limite superior na extensão da participação (por exemplo, até o máximo de uma quantia especificada por ação);

(b) uma classe de ações ordinárias com uma taxa de dividendo diferente da de outra classe de ações ordinárias, mas sem direitos de antiguidade ou senioridade.

A14. Para calcular o resultado por ação diluído, a conversão é presumida para aqueles instrumentos descritos no item A13, que são conversíveis em ações ordinárias se o efeito for diluidor. Para aqueles instrumentos que não sejam conversíveis em uma classe de ações ordinárias, o lucro ou o prejuízo para o período é atribuído às diferentes classes de ações e aos instrumentos de capital próprio que participam nos dividendos, de acordo com os seus direitos a dividendos ou outros direitos e participação nos resultados não distribuídos. Para calcular o resultado por ação básico e diluído:

(a) o lucro ou o prejuízo atribuível aos titulares de capital próprio ordinário da companhia deve ser ajustado (lucro reduzido e prejuízo aumentado) pela quantia de dividendos declarada no período para cada classe de ações e pela quantia contratual de dividendos (ou participações de debêntures), que devem ser pagas relativamente ao período em questão (por exemplo, dividendos cumulativos não pagos);

(b) o lucro ou o prejuízo restante deve ser atribuído às ações ordinárias e aos instrumentos de capital próprio que participam nos dividendos, na medida em que cada instrumento participe nos resultados, como se todo o lucro ou prejuízo do período tivesse sido distribuído. O total do lucro ou prejuízo atribuído a cada classe de instrumento de capital próprio deve ser determinado, adicionando o valor atribuído para dividendos ao valor atribuído para uma característica de participação;

(c) o valor total do lucro ou prejuízo atribuído a cada classe de instrumentos de capital próprio deve ser dividido pelo número de instrumentos total com os acionistas aos quais os resultados são atribuídos para determinar os resultados por ação do instrumento.

Para o cálculo dos resultados por ação diluídos, todas as ações ordinárias potenciais presumivelmente emitidas devem ser incluídas nas ações ordinárias totais com os acionistas.

Ações parcialmente integralizadas



A15. Quando sejam emitidas ações ordinárias, mas não totalmente integralizadas, essas ações devem ser tratadas no cálculo do resultado por ação básico como uma fração de uma ação ordinária até o ponto em que tenham o direito de participar nos dividendos durante o período relativo a uma ação ordinária totalmente integralizada.

A16. Na medida em que as ações parcialmente integralizadas não tenham o direito de participar nos dividendos durante o período, essas ações devem ser tratadas como equivalentes a bônus de subscrição ou opções no cálculo dos resultados por ação diluídos. Presume-se que a diferença não integralizada represente ingressos usados para a compra de ações ordinárias. O número de ações incluídas nos resultados por ação diluídos é a diferença entre o número de ações subscritas e o número de ações presumivelmente compradas.

Apêndice A2 - Orientações específicas e guia de implementação

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento.

Introdução

IN1. Considerando-se as particularidades societárias inerentes à forma de constituição do capital social e a natureza dos instrumentos de dívida existentes no contexto brasileiro, o CPC entendeu ser necessária a publicação de orientações específicas e de guia de implementação, em conjunto com o Pronunciamento Técnico CPC 41 que trata da mensuração do Resultado por Ação.

IN2. O Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação retrata a norma do International Accounting Standard Board (IASB) (IAS 33 - Earnings per Share) e, por isso, são mencionadas situações prevalentes em outras jurisdições, algumas das quais não ocorrem na atual legislação e situação brasileiras.

IN3. Destaca-se que a ação preferencial emitida em alguns países normalmente tem característica de passivo (no qual são efetivamente classificadas), podendo ter prazo e valor determinados de liquidação (como pode ser o caso da ação resgatável existente no Brasil), com dividendo fixo e sem participação nos resultados remanescentes, mesmo que na forma de reservas. No Brasil, as ações preferenciais têm normalmente direito a dividendo mínimo (ou mesmo fixo); participam dos resultados remanescentes; e são classificadas no Patrimônio Líquido, inclusive porque participam do rateio do acervo final da entidade quando de sua liquidação. Assim, as ações preferenciais no Brasil devem ser consideradas, com raras exceções, como ações ordinárias que não têm direito a voto para fins de cálculo do resultado por ação a que se refere o Pronunciamento Técnico CPC 41.

Destaca-se que algumas entidades que realizam captação de recursos em outros mercados que exigem a apresentação das demonstrações contábeis de acordo com as normas internacionais emitidas pelo IASB, ou similares, já incluem no cálculo do resultado por ação as ações preferenciais de sua emissão.

IN4. O guia de implementação apresentado neste Apêndice exemplifica situações comuns a quase todas as entidades brasileiras na apuração e divulgação do resultado por ação. Os exemplos são complementares àqueles existentes no Pronunciamento Técnico CPC 41 e buscam retratar a realidade societária brasileira. No entanto, cada entidade deve observar as características peculiares das classes e espécies de ações que compõem o seu capital social, bem como as especificidades estabelecidas em seus estatutos sociais.

IN5. O CPC também esclarece que o presente Apêndice não tem por objetivo eliminar, restringir ou dirigir o necessário exercício de julgamento que os preparadores das demonstrações contábeis devem ter ao aplicar as práticas contábeis vigentes; tal exercício de julgamento é aqui ratificado como prerrogativa e obrigação dos preparadores.

Objetivo

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujubim, 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



1. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis edita o presente Apêndice com a finalidade de esclarecer alguns aspectos da implementação do Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação quanto à determinação e à apresentação dos resultados básico e diluído por ação, levando em consideração as práticas societárias adotadas no contexto brasileiro.

Alcance

2. As práticas indicadas no Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação devem ser adotadas por todas as companhias cujas ações (ações ordinárias ou preferenciais e instrumentos de dívida conversíveis) sejam publicamente negociadas ou que tenham registro (ativo ou em abertura) na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outro regulador (item 2 do Pronunciamento Técnico CPC 41).

3. Recomenda-se que as companhias não enquadradas nos requisitos mencionados no item anterior, inclusive as sociedades de propósito específico (quando aplicável), também adotem os procedimentos indicados no Pronunciamento Técnico CPC 41 e neste Apêndice quando optarem por apresentar tal indicador.

Definições

4. Os termos a seguir são usados neste Apêndice com os seguintes significados: (definições complementares àquelas apresentadas no item 5 do Pronunciamento Técnico CPC 41 e tipicamente aplicáveis ao mercado brasileiro).

Ações são valores mobiliários representativos de unidade de capital social de sociedade anônima que conferem aos seus titulares um conjunto complexo de direitos e deveres. As ações dividem-se em classes de acordo com os direitos ou restrições que, nos termos da Lei e dos estatutos, forem conferidos aos seus titulares. As ações ordinárias das companhias abertas, segundo a legislação brasileira atual, não podem ser divididas em classes (art. 15, § 1º, da Lei 6.404/76).

Ações ordinárias são ações de emissão obrigatória que conferem aos seus acionistas titulares os direitos que a lei reserva ao acionista comum. Os titulares de ações ordinárias deliberam (em assembleia dos acionistas), por exemplo, sobre a atividade da companhia, votam na aprovação das contas patrimoniais, na destinação dos lucros, na eleição dos administradores e nas alterações estatutárias de interesse da companhia.

Ações preferenciais são ações que conferem aos seus titulares um conjunto complexo de direitos diferenciados, como a prioridade na distribuição de dividendos (fixo ou mínimo) ou no reembolso do capital (com ou sem prêmio), etc. As ações preferenciais podem, ou não, conferir direito de voto a seus titulares. Ações nominativas circulam mediante registro no livro próprio da sociedade.

Valores mobiliários são instrumentos financeiros que a sociedade anônima emite para obtenção dos recursos de que necessita. Além de ações, a companhia pode emitir: (a) debêntures; (b) partes beneficiárias; (c) bônus de subscrição; e (d) notas promissórias.

Debêntures são instrumentos financeiros representativos de contrato de mútuo. Os titulares têm direito de crédito, perante a companhia, nas condições fixadas por instrumento elaborado por esta, que se chama "escritura de emissão". Tal instrumento estabelece ou pode estabelecer se o crédito é monetariamente corrigido; se sim, qual o indexador, a participação no resultado, a conversibilidade em ações, as garantias desfrutadas pelos debenturistas, as épocas de vencimento da obrigação e os demais requisitos determinados ou autorizados por lei.

Partes beneficiárias são instrumentos financeiros negociáveis, sem valor nominal e estranhos ao capital social, que conferem a seus titulares direito de crédito eventual, consistente na participação nos lucros da companhia emissora.

Bônus de subscrição conferem a seus titulares o direito de subscrever ações da companhia emissora, quando de futuro aumento de capital social desta.

Notas promissórias, para fins do Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação e deste Apêndice, são aquelas na forma de valores mobiliários destinados à captação de recursos para restituição usualmente em curto prazo.

Instrumentos conversíveis em ações são valores mobiliários de qualquer natureza que conferem a seus titulares o direito de conversão do direito de crédito em ações da companhia conforme condições definidas contratualmente.

Divulgação

5. É facultada a divulgação do resultado por ação apenas como componente da Demonstração do Resultado (sem necessidade de nota explicativa sobre a matéria) para os casos simples em que não exista necessidade de ajuste do resultado líquido do exercício (numerador); a entidade apresente apenas ações de uma única natureza (classe e espécie); e não tenha ocorrido alteração na quantidade de ações no período (denominador).

6. Nesses casos, recomenda-se divulgar, na face da Demonstração do Resultado, na linha anterior ao resultado por ação, a quantidade de ações utilizada no cálculo do resultado por ação, mesmo para as entidades que divulguem tal informação em nota explicativa relativa ao Capital Social (ou Patrimônio Líquido). Nos demais casos, deve ser divulgada nota explicativa específica, contendo, pelo menos, as informações exigidas a partir do item 70 (Divulgação) do Pronunciamento Técnico CPC 41.

7. Na face da Demonstração do Resultado, deve ser divulgado o resultado por ação para todos os períodos indicados nas demonstrações contábeis e para cada classe e espécie de ação (ação ordinária e preferencial e instrumentos conversíveis, entre outros, quando utilizados no cálculo do resultado por ação) com características específicas, mesmo que essas informações estejam divulgadas em nota explicativa própria. Observa-se que é incorreta a não apresentação pela entidade de tal detalhamento na face da Demonstração do Resultado.

8. Se os resultados básico e diluído por ação forem iguais, pode ser feita a apresentação em apenas uma linha na face da Demonstração do Resultado, desde que claramente indicado, como: "Resultados básico e diluído por ação".

9. Nas notas explicativas às demonstrações contábeis devem ser divulgadas todas as informações relevantes para o cálculo dos resultados básico e diluído por ação, incluindo:

(a) o resultado líquido do exercício atribuído a cada classe e espécie de ações (numerador), bem como a remuneração específica (máxima e mínima, quando aplicável), para cada categoria de instrumento (especialmente os benefícios específicos das ações preferenciais e de instrumentos de dívida);

(b) as informações sobre as alterações na quantidade de ações quanto: (a) à natureza do evento (emissão, recompra, desdobramento, ou cancelamento); (b) à data do evento; (c) à quantidade de ações envolvida no evento, bem como as quantidades de início e fim do período necessárias para a apuração do número médio de ações no período (denominador). Recomenda-se, ainda, divulgar a movimentação da quantidade de ações no período agrupando-se os eventos de mesma natureza por data e por classe e espécie de ações. É facultada sua divulgação em nota explicativa específica para o Capital Social (ou Patrimônio Líquido);

(c) instrumentos (incluindo ações contingentes emissíveis) que podem diluir o resultado básico por ação no futuro, mas que não foram incluídos no cálculo dos resultados por ação diluídos porque são antidiluidores para os períodos apresentados;



(d) as condições de conversibilidade aplicáveis aos instrumentos com cláusula de conversão em ações, computados, ou não, no cálculo do resultado diluído por ação.

10. Se a entidade divulgar resultados das operações descontinuadas (em notas explicativas, por exemplo), deve divulgar o efeito sobre o resultado básico e diluído por ação.

Mensuração (forma de cálculo do resultado por ação)

Resultado básico por ação

11. O resultado básico por ação deve ser calculado para cada classe e espécie de ação, dividindo-se o resultado atribuível aos titulares de capital próprio (ações ordinárias e preferenciais) da companhia pelo número médio ponderado de ações em poder dos acionistas durante o período.

12. O resultado por ação deve ser computado tanto nos casos de apuração de lucro quanto nos casos em que a companhia apresente prejuízo no período.

13. Devem ser excluídos do resultado líquido do exercício: (a) os resultados (positivos ou negativos) resultantes das operações descontinuadas; (b) o resultado das participações dos acionistas não controladores nas demonstrações contábeis consolidadas (item 12 do Pronunciamento Técnico CPC 41).

14. Devem ser excluídas do resultado do exercício todas as receitas e despesas (líquidas dos efeitos tributários, quando aplicável) atribuíveis aos detentores de capital próprio da entidade eventualmente registrados dessa forma. Esse montante é computado no numerador do cálculo do resultado por ação. Por exemplo: dividendos fixos de ações preferenciais ou juros de debêntures conversíveis em ações.

15. No caso de desdobramento no número de ações, em transação sem ingresso de novos recursos, deve-se ajustar a média ponderada de ações como se o evento tivesse ocorrido no início do período. Adicionalmente, todos os períodos apresentados devem ser ajustados por tal evento.

16. É vedada a evidenciação do resultado por ação com base na quantidade de ações em circulação no final do período para as entidades que apresentarem alterações nas quantidades de ações ao longo do período de cálculo.

Resultado diluído por ação

17. O resultado diluído por ação refere-se ao resultado por ação ajustado por todos os efeitos de todas as potenciais conversões de instrumentos (debêntures ou outros instrumentos de dívida) ou direitos (opções de ações emitidas para empregados como parte de sua remuneração) em ações que possam alterar a remuneração por ação dos detentores de capital próprio da companhia.

18. Para o cálculo do resultado diluído por ação, devem ser ajustadas todas as receitas ou despesas (dividendos, juros e outros - líquidos dos efeitos tributários) computadas no resultado atribuível ao acionista (numerador), bem como a quantidade de instrumentos decorrentes da conversão computados na média ponderada de ações em poder dos acionistas durante o período (denominador).

19. O cômputo das potenciais ações na apuração do resultado por ação pode ter efeito diluidor (quando a potencial conversão em ações diminuir o resultado por ação ou aumentar a perda por ação) ou antidiluidor (quando a sua conversão em ações aumentar o resultado por ação ou diminuir a perda por ação). A companhia deve usar o lucro ou o prejuízo das operações continuadas atribuível à companhia como número de controle para estabelecer se as ações potenciais são diluidoras ou antidiluidoras (item 42 do Pronunciamento Técnico CPC 41).



20. Destaca-se que o cálculo do resultado diluído por ação não presume a conversão, o exercício ou outra emissão de ações potenciais que tenha efeito antidiluidor sobre o resultado por ação (item 43 do Pronunciamento Técnico CPC 41).

21. Quando existirem diferentes taxas de conversão de instrumentos em ações, devem ser utilizadas as taxas de conversão mais favoráveis para os titulares dos instrumentos ou direitos potencialmente conversíveis.

22. Os contratos de opções detidos pela companhia sobre as suas próprias ações não devem ser incluídos no cálculo do resultado diluído por ação.

Disposições transitórias

23. Todas as companhias que já divulgavam o resultado por ação em períodos anteriores devem adequar seus cálculos aos procedimentos fixados no Pronunciamento Técnico CPC 41 - Resultado por Ação, bem como apresentar informações complementares, em notas explicativas, sobre as principais modificações implementadas nos cálculos em função do referido Pronunciamento, quando da divulgação das primeiras demonstrações contábeis que incluam as modificações introduzidas pelo referido Pronunciamento.

Apêndice B - Exemplos ilustrativos

Este apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento.

| | |
|------------|--|
| Exemplo 1 | Ação preferencial com taxa crescente |
| Exemplo 2 | Número médio ponderado de ações ordinárias |
| Exemplo 3 | Emissão de bônus |
| Exemplo 4 | Emissão de direitos |
| Exemplo 5 | Efeito de opção de ação no lucro por ação diluído |
| Exemplo 5A | Determinação do preço de exercício de opção de ações de empregados |
| Exemplo 6 | Bônus conversível |
| Exemplo 7 | Ação de emissão contingencial |
| Exemplo 8 | Bônus conversível liquidado em ações ou em dinheiro de acordo com a opção do emissor |
| Exemplo 9 | Cálculo do número médio ponderado de ações ordinárias: determinação da ordem em que os instrumentos diluidores devem ser incluídos |
| Exemplo 10 | Instrumentos de controlada: cálculo do lucro por ação básico e diluído |
| Exemplo 11 | Instrumentos patrimoniais que participam nos dividendos e ações ordinárias de duas classes |
| Exemplo 12 | Cálculo e apresentação do lucro por ação básico e diluído (exemplo abrangente) |

Exemplo 1 - Ação preferencial com taxa crescente

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 12 e 15

A Entidade D emitiu ações preferenciais cumulativas classe A, não conversíveis, não resgatáveis, com valor nominal de \$ 100 em 1º de janeiro de 20X1. As ações preferenciais cumulativas classe A têm direito a dividendo anual cumulativo de \$ 7 por ação a partir de 20X4.

Na época da emissão, o rendimento do dividendo pela taxa de mercado das ações preferenciais classe A era de 7% ao ano. Portanto, a Entidade D poderia ter esperado receber recursos de aproximadamente \$ 100 para cada ação preferencial classe A, caso a taxa de dividendo de \$ 7 por ação estivesse em vigor na data da emissão.



Entretanto, em contrapartida dos termos de pagamento do dividendo, as ações preferenciais classe A foram emitidas por \$ 81,63 por ação, isto é, com um desconto de \$ 18,37 por ação. O preço de emissão pode ser calculado pelo valor presente de \$ 100, descontado a 7% ao longo do período de três anos.

Em razão de as ações serem classificadas como patrimônio líquido, o desconto original da emissão deve ser amortizado contra lucros acumulados, utilizando-se o método da taxa efetiva de juros, sendo tratado como dividendo preferencial para os propósitos de lucro por ação. Para se calcular o lucro por ação básico, o dividendo imputado por ação preferencial classe A é deduzido de modo a se determinar o lucro líquido atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora:

| Ano | Valor contábil das ações preferenciais classe A em 1º de janeiro | Dividendo imputado [1] | Valor contábil das ações preferenciais classe A em 31 de dezembro [2] | Dividendo pago |
|--------|--|------------------------|---|----------------|
| | \$ | \$ | \$ | \$ |
| 20X1 | 81,63 | 5,71 | 87,34 | - |
| 20X2 | 87,34 | 6,12 | 93,46 | - |
| 20X3 | 93,46 | 6,54 | 100,00 | - |
| Depois | 100,00 | 7,00 | 107,00 | (7,00) |

Exemplo 2 - Número médio ponderado de ações ordinárias

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 19 a 21

| | | Ações emitidas | Ações em tesouraria [3] | Ações em poder dos acionistas |
|---------------------|---|----------------|-------------------------|-------------------------------|
| 1º de janeiro 20X1 | Saldo no início do ano | 2.000 | 300 | 1.700 |
| 31 de maio 20X1 | Emissão de novas ações em dinheiro | 800 | - | 2.500 |
| 1º de dezembro 20X1 | Compra de ações em tesouraria por caixa | - | 250 | 2.250 |
| 31 de dezembro 20X1 | Saldo no final do ano | 2.800 | 550 | 2.250 |

Cálculo da média ponderada

$$(1.700 \times 5/12) + (2.500 \times 6/12) + (2.250 \times 1/12) = 2.146 \text{ ações ou}$$

$$(1.700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2.146 \text{ ações}$$

Exemplo 3 - Emissão de bônus

Referência: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 41, itens 26, 27(a) e 28

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora -

20X0: \$ 180

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora -

20X1: \$ 600

Ações ordinárias em poder dos acionistas até 30 de setembro de 20X1: 200



Emissão de bônus - 1º outubro de 20X1 - 2 ações ordinárias para cada ação ordinária em poder dos acionistas em 30 de setembro de 20X1: $200 \times 2 = 400$

Lucro por ação básico - 20X1

$$600 / (200 + 400) = \$ 1,00$$

Lucro por ação básico - 20X0

$$180 / (200 + 400) = \$ 0,30$$

Em razão de a emissão de bônus não envolver a entrada de recursos adicionais, ela é tratada como se tivesse ocorrido antes do início de 20X0, o período mais antigo apresentado.

Exemplo 4 - Emissão de direitos

Referência: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 41, itens 26, 27(b) e A2

| | 20X0 | 20X1 | 20X2 |
|---|----------|----------|----------|
| Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | \$ 1.100 | \$ 1.500 | \$ 1.800 |

Ações em poder dos acionistas antes da emissão dos direitos: 500 ações

Emissão de direitos

Uma nova ação para cada cinco ações em poder dos acionistas (total de 100 novas ações)

Preço de exercício: \$ 5,00

Data da emissão dos direitos: 1º de janeiro de 20X1

Último dia para exercer os direitos: 1º de março de 20X1

Valor de mercado da ação ordinária imediatamente antes do exercício em 1º de março de 20X1: \$ 11,00

Data de encerramento do exercício: 31 de dezembro

Cálculo do valor teórico dos direitos ex por ação

(Valor justo de todas as ações em poder dos acionistas antes do exercício dos direitos + valor total recebido pelo exercício dos direitos) / (Número de ações em poder dos acionistas antes do exercício + número de ações emitidas no exercício)

$$(\$ 11,00 \times 500 \text{ ações}) + (\$ 5,00 \times 100 \text{ ações}) / (500 \text{ ações} + 100 \text{ ações})$$

Valor teórico dos direitos ex por ação = \$ 10,00

Cálculo do fator de ajuste

Valor justo por ação antes do exercício dos direitos / valor teórico dos direitos por ação

$$\$ 11,00 / \$ 10,00 = 1,10$$



Cálculo do lucro por ação básico

20X0 - Lucro por ação (LPA) básico conforme originalmente divulgado:

$$\$ 1.100 \div 500 \text{ ações} = \$ 2,20$$

20X0 - Lucro por ação (LPA) básico ajustado pela emissão dos direitos:

$$\$ 1.100 \div (500 \text{ ações} \times 1,1) = \$ 2,00$$

20X1 - Lucro por ação (LPA) básico incluindo os efeitos da emissão dos direitos:

$$\$ 1.500 \div (500 \times 1,1 \times 2/12) + (600 \times 10/12) = \$ 2,54$$

20X2 - Lucro por ação (LPA) básico:

$$\$ 1.800 \div 600 \text{ ações} = \$ 3,00$$

Exemplo 5 - Efeito de opção de ação no lucro por ação diluído

Referência: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 41, itens 45 a 47

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora para o ano de 20X1: \$ 1.200.000

Número médio ponderado de ações ordinárias em poder dos acionistas durante o ano de 20X1: 500.000 ações

Preço médio de mercado da ação ordinária durante o ano de 20X1: \$ 20,00

Número médio ponderado de ações sujeitas a opção durante o ano de 20X1: 100.000 ações

Preço de exercício para as ações sujeitas a opção durante o ano de 20X1: \$ 15,00

Cálculo do lucro por ação

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora para o ano de 20X1: \$ 1.200.000

Média ponderada de ações em poder dos acionistas durante o ano de 20X1: 500.000

Lucro por ação básico: \$ 2,40

Número médio ponderado de ações sob opção: 100.000

Número médio ponderado de ações que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado: $(100.000 \times \$ 15,00) \div \$ 20,00 = (75.000)$ [4]

Lucro por ação diluído:

Lucro: \$ 1.200.000

Ações: 525.000



Lucro por ação: \$ 2,29

Exemplo 5A Determinação do preço de exercício de opção de ações de empregados

Número médio ponderado de opções de ações não adquiridas por empregado: 1.000

Valor médio ponderado por empregado a ser reconhecido ao longo do período de aquisição remanescente para os serviços de empregados a serem prestados como contrapartida pelas opções de ações, determinado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações: \$ 1.200

Preço de exercício em dinheiro das opções de ações não adquiridas: \$ 15

Cálculo do preço de exercício ajustado

Valor justo dos serviços a serem prestados por empregado: \$ 1.200

Valor justo dos serviços a serem prestados por opção: $(\$ 1.200 \div 1.000) = \$ 1,20$

Preço de exercício total das opções de ações: $(15,00 + 1,20) = \$ 16,20$

Exemplo 6 - Bônus conversível [5]

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 33, 34, 36 e 49

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora: \$ 1.004

Ações ordinárias em poder dos acionistas: 1.000

Lucro por ação básico: \$ 1,00

Bônus conversíveis: 100

Cada bloco de 10 bônus é conversível em três ações ordinárias

Despesa de juros para o ano corrente relacionada ao componente passivo dos bônus conversíveis: \$ 10

Imposto corrente e diferido relacionado à despesa de juros: \$ 4

Observação: a despesa de juros inclui a amortização do desconto proveniente do reconhecimento inicial do componente passivo (ver o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação).

Resultado ajustado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: $\$ 1.004 + \$ 10 - \$ 4 = \$ 1.010$

Número de ações ordinárias provenientes da conversão dos bônus: 30

Número de ações ordinárias utilizadas para calcular o lucro por ação diluído: $1.000 + 30 = 1.030$

Lucro por ação diluído: $\$ 1.010 / 1.030 = \$ 0,98$

Exemplo 7 - Ações de emissão contingencial



Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 19, 24, 36, 37, 41 a 43 e 52

Ações ordinárias em poder dos acionistas durante o ano de 20X1: 1.000.000 (não existiam opções, warrants ou instrumentos conversíveis em poder dos acionistas durante o período).

Um contrato (acordo) relacionado a uma recente combinação de negócios estabelece a emissão de ações ordinárias adicionais com base nas seguintes condições:

5.000 ações ordinárias adicionais para cada nova loja de varejo aberta durante o ano de 20X1

1.000 ações ordinárias adicionais para cada \$ 1.000 de lucro consolidado acima de \$ 2.000.000 para o ano findo em 31 de dezembro de 20X1

Lojas de varejo abertas durante o ano:

uma em 1º de maio de 20X1

uma em 1º de setembro de 20X1

Resultado consolidado acumulado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora:

\$ 1.100.000 em 31 de março de 20X1

\$ 2.300.000 em 30 de junho de 20X1

\$ 1.900.000 em 30 de setembro de 20X1 (incluindo o prejuízo de \$ 450.000 de operação descontinuada)

\$ 2.900.000 em 31 de dezembro de 20X1

Lucro por ação básico

| | Primeiro trimestre | Segundo trimestre | Terceiro trimestre | Quarto trimestre | Anual |
|---|--------------------|-------------------|--------------------|------------------|-----------|
| Numerador (\$) | 1.100.000 | 1.200.000 | (400.000) | 1.000.000 | 2.900.000 |
| Denominador: Ações ordinárias em poder dos acionistas | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Contingência lojas de varejo | - | 3.333 [6] | 6.667[7]º | 10.000 | 5.000 [8] |
| Contingência - lucros [9] | - | - | - | - | - |
| Total de ações | 1.000.000 | 1.003.333 | 1.006.667 | 1.010.000 | 1.005.000 |
| Lucro por ação básico (\$) | 1,10 | 1,20 | (0,40) | 0,99 | 2,89 |

Lucro por ação diluído

| | Primeiro trimestre | Segundo trimestre | Terceiro trimestre | Quarto trimestre | Anual |
|---|--------------------|-------------------|--------------------|------------------|--------------|
| Numerador (\$) | 1.100.000 | 1.200.000 | (400.000) | 1.000.000 | 2.900.000 |
| Denominador: Ações ordinárias em poder dos acionistas | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 | 1.000.000 |
| Contingência - lojas de varejo | - | 5.000 | 10.000 | 10.000 | 10.000 |
| Contingência - lucros 9 | - [10] | 300.000 [11] | - [12] | 900.000 [13] | 900.000 [14] |
| Total de ações | 1.000.000 | 1.305.000 | 1.010.000 | 1.910.000 | 1.910.000 |
| Lucro por ação diluído (\$) | 1,10 | 0,92 | (0,40) [15] | 0,52 | 1,52 |

Exemplo 8 - Bônus conversível liquidado em ações ou em dinheiro de acordo com a opção do emissor

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 31 a 33, 36, 58 e 59



Uma entidade emite 2.000 bônus conversíveis no início do Ano 1. Os bônus possuem prazo de três anos e são emitidos ao par com valor de face de \$ 1.000 por bônus, gerando o valor total de \$ 2.000.000. Os juros são pagos anualmente, no início do período, à taxa de juros anual nominal de 6%. Cada bônus é conversível, a qualquer momento até o vencimento, em 250 ações ordinárias. A entidade tem a opção de liquidar o valor do principal dos bônus conversíveis em ações ordinárias ou em dinheiro.

No momento de emissão dos bônus, a taxa de juros de mercado predominante para dívida similar sem a opção de conversão é de 9%. No momento da emissão, o valor de mercado da ação ordinária é de \$ 3. Os tributos sobre o lucro são desconsiderados.

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora - Ano 1: \$ 1.000.000

Ações ordinárias em poder dos acionistas: 1.200.000

Bônus conversíveis em poder dos acionistas: 2.000

Alocação dos recebimentos da emissão do bônus:

Componente de dívida (passivo) \$ 1.848.122 [16]

Componente de patrimônio líquido \$ 151.878

\$ 2.000.000

Os componentes de dívida e de patrimônio líquido são determinados em conformidade com o Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação. Esses montantes são reconhecidos como os valores contábeis iniciais dos componentes de dívida e de patrimônio líquido. O valor atribuído ao elemento de conversão da opção de patrimônio líquido da emissão é uma adição ao patrimônio líquido e não é ajustado.

Lucro por ação básico - Ano 1:

$\$ 1.000.000 / 1.200.000 = \$ 0,83$ por ação ordinária

Lucro por ação diluído - Ano 1:

Presume-se que o emissor liquidará o contrato pela emissão de ações ordinárias. O efeito diluível é, portanto, calculado de acordo com o inciso 59 do Pronunciamento.

$(\$ 1.000.000 + \$ 166.331) [17] / (1.200.000 + 500.000) [18] = \$ 0,69$ por ação ordinária

Exemplo 9 - Cálculo do número médio ponderado de ações ordinárias: determinação da ordem em que os instrumentos diluidores devem ser incluídos [19]

Referência principal: Pronunciamento Técnico CPC 41, item 44

Referência secundária: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 10, 12, 19, 31 a 33, 36, 41 a 47, 49 e 50

| Lucros | \$ |
|---|-------------|
| Resultado das operações em continuidade atribuível à controladora | 16.400.000 |
| Menos dividendos de ações preferenciais | (6.400.000) |
| Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | 10.000.000 |
| Prejuízo das operações descontinuadas atribuível à controladora | (4.000.000) |



| | |
|---|-----------|
| Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | 6.000.000 |
| Ações ordinárias em poder dos acionistas | 2.000.000 |
| Preço médio de mercado da ação ordinária durante o ano | 75,00 |

Ações ordinárias potenciais

Opções: 100.000 com preço de exercício de \$ 60

Ações preferenciais conversíveis: 800.000 ações com valor nominal de \$ 100 com direito a dividendo cumulativo de \$ 8 por ação. Cada ação preferencial é conversível em duas ações ordinárias.

Bônus conversíveis de 5%: Valor nominal de \$ 100.000.000. Cada bônus de \$ 1.000 é conversível em 20 ações ordinárias. Não há amortização do prêmio ou desconto que afete a determinação da despesa de juros.

Alíquota de imposto: 40%

Aumento no lucro atribuível aos detentores de ações ordinárias provenientes da conversão de ações ordinárias potenciais

| | Aumento nos lucros \$ | Aumento no número de ações ordinárias | Lucro por ação incremental \$ |
|---|-----------------------|---------------------------------------|-------------------------------|
| Opções Aumento nos lucros Ações adicionais emitidas sem recebimento | Zero | 20.000 | Zero |
| $100.000 \times (\$ 75 - \$ 60) \div \$ 75$ | | | |
| Ações preferenciais conversíveis Aumento no resultado: \$ $800.000 \times 100 \times 0,08$ Ações adicionais: 2×800.000 | 6.400.000 | | |
| | | 1.600.000 | 4,00 |
| Bônus conversíveis de 5% Aumento no resultado: \$ $100.000.000 \times 0,05 \times (1 - 0,40)$ | 3.000.000 | | |
| Ações adicionais: 100.000×20 | | 2.000.000 | 1,50 |

Portanto, a ordem para inclusão dos instrumentos diluidores é:

- (1) Opções
- (2) Bônus conversíveis de 5%
- (3) Ações preferenciais conversíveis

Cálculo do lucro por ação diluído

| | Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora (número de controle) - \$ | Ações ordinárias | Por ação \$ |
|--------------------|---|------------------|-------------|
| Conforme divulgado | 10.000.000 | 2.000.000 | 5,00 |



| | | | |
|----------------------------------|------------|-----------|-------------------|
| Opções | - | 20.000 | |
| | 10.000.000 | 2.020.000 | 4,95 diluído |
| Bônus conversíveis de 5% | 3.000.000 | 2.000.000 | |
| | 13.000.000 | 4.020.000 | 3,23 diluído |
| Ações preferenciais conversíveis | 6.400.000 | 1.600.000 | |
| | 19.400.000 | 5.620.000 | 3,45 Antidiluidor |

Em razão de o lucro por ação diluído aumentar ao se levar em consideração as ações preferenciais conversíveis (de \$ 3,23 para \$ 3,45), as ações preferenciais conversíveis são antidiluidores e são desconsideradas no cálculo do lucro por ação diluído. Portanto, o lucro por ação diluído das operações em continuidade é de \$ 3,23:

| | LPA básico (\$) | LPA diluído (\$) |
|---|-----------------|------------------|
| Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | 5,00 | 3,23 |
| Prejuízo das operações descontinuadas atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | (2,00) [20] | (0,99) [21] |
| Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora | 3,00 [22] | 2,24[23] |

Exemplo 10 - Instrumentos de controlada: cálculo do lucro por ação básico e diluído [24]

Referência: PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 41, itens 40, A11 e A12

Controladora:

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 12.000 (excluindo quaisquer lucros da controlada, ou dividendos pagos por ela)

Ações ordinárias em poder dos acionistas: 10.000

Instrumentos da controlada possuídos pela controladora:

800 ações ordinárias

30 warrants exercíveis para comprar ações ordinárias da controlada

300 ações preferenciais conversíveis

Controlada:

Resultado: \$ 5.400

Ações ordinárias em poder dos acionistas: 1.000

Warrants: 150, exercíveis para comprar ações ordinárias da controlada

Preço de exercício: \$ 10

Preço médio de mercado da ação ordinária: \$ 20

Ações preferenciais conversíveis: 400, cada uma conversível em uma ação ordinária



Dividendos de ações preferenciais: \$ 1 por ação

Não foi necessária nenhuma eliminação ou ajuste decorrente de transações entre companhias, exceto pelos dividendos.

Para os propósitos deste exemplo, os tributos sobre o lucro foram desconsiderados.

Lucro por ação da controlada

LPA básico - \$ 5,00 calculado: $(\$ 5.400 [25] - \$ 400 [26]) / 1.000^{[27]}$

LPA diluído - \$ 3,66 calculado: $(\$ 5.400^{[28]} / (1.000 + 75^{[29]} + 400^{[30]}))$

Lucro por ação consolidado

LPA básico - \$ 1,63 calculado: $(\$ 12.000^{[31]} + \$ 4.300^{[32]} / 10.000^{[33]}$

LPA diluído - \$ 1,61 calculado: $(\$ 12.000 + \$ 2.928^{[34]} + \$ 55^{[35]} + \$ 1.098^{[36]} / 10.000$

Exemplo 11 - Instrumentos de capital próprio que participam nos dividendos e ações ordinárias de duas classes^[37]

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens A13 e A14

Resultado atribuível aos detentores de ações da controladora: \$ 100.000

Ações ordinárias em poder dos acionistas: 10.000

Ações preferenciais não conversíveis: 6.000

Dividendo anual não cumulativo de ações preferenciais (antes de qualquer dividendo ser pago sobre as ações ordinárias): \$ 5,50 por ação

Após o pagamento de dividendos para as ações ordinárias no valor de \$ 2,10 por ação, as ações preferenciais participam em dividendos adicionais na razão de 20:80 para com as ações ordinárias (isto é, após o pagamento de dividendos no valor de \$ 5,50 e \$ 2,10 para as ações preferenciais e ordinárias, respectivamente, as ações preferenciais participam em quaisquer dividendos adicionais a uma razão de 1/4 do valor pago às ações ordinárias em uma base por ação).

Dividendos pagos para as ações preferenciais: \$ 33.000 (\$ 5,50 por ação)

Dividendos pagos para as ações ordinárias: \$ 21.000 (\$ 2,10 por ação)

Lucro por ação básico é calculado da seguinte forma:

| | \$ |
|--|----------|
| Resultado atribuível aos detentores de ações da controladora | 100.000 |
| Menos dividendos pagos: | |
| Preferenciais | (33.000) |
| Ordinárias | (21.000) |
| Lucros não distribuídos | 46.000 |

Alocação dos lucros não distribuídos:



Alocação por ação ordinária = A

Alocação por ação preferencial = B; B = 1/4 A

$(A \times 10.000) + (1/4 \times A \times 6.000) = \$ 46.000$

$A = \$ 46.000 \div (10.000 + 1.500)$

A = \$ 4,00

B = 1/4 A

B = \$ 1,00

Valores por ação básicos

| | Ações preferenciais | Ações ordinárias |
|-------------------------|----------------------------|-------------------------|
| Lucros distribuídos | \$ 5,50 | \$ 2,10 |
| Lucros não distribuídos | \$ 1,00 | \$ 4,00 |
| Totais | \$ 6,50 | \$ 6,10 |

Exemplo 12 - Cálculo e apresentação do lucro por ação básico e diluído (exemplo abrangente)^o[38]

Este exemplo ilustra o cálculo, trimestral e anual, do lucro por ação básico e diluído no ano de 20X1 da Companhia A, que possui estrutura de capital complexa. O número de controle é o resultado do período das operações em continuidade atribuível à entidade controladora. Assume-se que os outros fatos relevantes são os seguintes:

Preço médio de mercado das ações ordinárias: Os preços médios de mercado das ações ordinárias para o ano calendário de 20X1 são os seguintes:

Primeiro trimestre \$ 49

Segundo trimestre \$ 60

Terceiro trimestre \$ 67

Quarto trimestre \$ 67

O preço médio de mercado das ações ordinárias entre 1º de julho e 1º de setembro era de \$ 65.

Ações ordinárias: O número de ações ordinárias em poder dos acionistas no início de 20X1 era de 5.000.000. Em 1º de março de 20X1, 200.000 ações ordinárias foram emitidas em troca de dinheiro.

Bônus conversíveis: No último trimestre de 20X0, bônus conversíveis de 5% com o valor de principal de \$ 12.000.000, vencíveis em 20 anos, foram vendidos em dinheiro por \$ 1.000 (par). Os juros são pagos duas vezes ao ano, em 1º de novembro e 1º de maio. Cada bônus de \$ 1.000 é conversível em 40 ações ordinárias. Nenhum bônus foi convertido em 20X0. A totalidade da emissão foi convertida em 1º de abril de 20X1 visto que a emissão foi resgatada pela Companhia A.

Ações preferenciais conversíveis: No segundo trimestre de 20X0, ações preferenciais conversíveis no valor de 800.000 foram emitidas em troca de ativos em transação de compra. O dividendo trimestral de cada ação preferencial conversível é de \$ 0,05, pagável ao final do trimestre para as ações em poder dos acionistas na data. Cada ação preferencial é conversível em uma ação ordinária. Os detentores de



ações preferenciais conversíveis no valor de 600.000 converteram suas ações preferenciais em ações ordinárias em 1º de junho de 20X1.

Warrants: Warrants para comprar 600.000 ações ordinárias no valor de \$ 55 por ação, com prazo de cinco anos, foram emitidas em 1º de janeiro de 20X1. Todos os warrants em poder dos acionistas foram exercidos em 1º de setembro de 20X1.

Opções: Opções para comprar 1.500.000 ações ordinárias no valor de \$ 75 por ação, com prazo de 10 anos, foram emitidas em 1º de julho de 20X1. Nenhuma opção foi exercida durante o ano de 20X1 porque o preço das opções excedeu o preço de mercado das ações ordinárias.

Alíquota de impostos: A alíquota de impostos era de 40% no ano de 20X1.

| 20X1 | Lucro (prejuízo) das operações em continuidade atribuível à controladora ^o [39] | Lucro (prejuízo) atribuível à controladora |
|--------------------|--|--|
| Primeiro trimestre | 5.000.000 | 5.000.000 |
| Segundo trimestre | 6.500.000 | 6.500.000 |
| Terceiro trimestre | 1.000.000 | (1.000.000) ^o [40] |
| Quarto trimestre | (700.000) | (700.000) |
| Anual | 11.800.000 | 9.800.000 |

Primeiro trimestre de 20X1

Cálculo do LPA básico

Resultado das operações em continuidade atribuível à controladora: \$ 5.000.000

Menos: dividendos das ações preferenciais: (\$ 40.000)^o[41]

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 4.960.000

| Datas | Ações em poder dos acionistas | Fração do período | Média ponderada de ações |
|---------------------------------|-------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1º de janeiro - 28 de fevereiro | 5.000.000 | 2/3 | 3.333.333 |
| Emissão de ações em 1º de março | 200.000 | | |
| 1º de março - 31 de março | 5.200.000 | 1/3 | 1.733.333 |
| Média ponderada de ações | | | 5.066.666 |
| LPA básico | | | \$ 0,98 |

Cálculo do LPA diluído

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora: \$ 4.960.000

Mais: impacto no lucro das conversões admitidas

Dividendos de ações preferenciais: \$ 40.000^o[42]

Juros dos bônus conversíveis de 5%: \$ 90.000^o[43]

Efeitos das conversões admitidas: \$ 130.000



Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, incluindo as conversões admitidas: \$ 5.090.000

Média ponderada de ações: 5.066.666

Mais: ações adicionais de conversões admitidas

Warrants: 0°[44]

Ações preferenciais conversíveis 800.000

Bônus conversíveis de 5%: 480.000

Ações ordinárias potenciais diluídas: 1.280.000

Média ponderada de ações ajustada: 6.346.666

LPA diluído: \$ 0,80

Segundo trimestre de 20X1

Cálculo do LPA básico

Resultado das operações em continuidade atribuível à controladora: \$ 6.500.000

Menos: dividendos das ações preferenciais: (\$ 10.000) [45]

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 6.490.000

| Datas | Ações em poder dos acionistas | Fração do período | Média ponderada de ações |
|---|-------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1° de abril | 5.200.000 | | |
| Conversão de bônus de 5% em 1° de abril | 480.000 | | |
| 1° de abril - 31 de maio | 5.680.000 | 2/3 | 3.786.666 |
| Conversão de ações preferenciais em 1° de junho | 600.000 | | |
| 1° de junho - 30 de junho | 6.280.000 | 1/3 | 2.093.333 |
| Média ponderada de ações | | | 5.880.000 |
| LPA básico | | | \$ 1,10 |

Cálculo do LPA diluído

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 6.490.000

Mais: impacto no lucro das conversões admitidas

Dividendos de ações preferenciais: \$ 10.000°[46]

Efeitos das conversões admitidas: \$ 10.000

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, incluindo as conversões admitidas: \$ 6.500.000



Média ponderada de ações: 5.880.000

Mais: ações adicionais de conversões admitidas

Warrants: 50.000°[47]

Ações preferenciais conversíveis 600.000°[48]

Ações ordinárias potenciais diluídas: 650.000

Média ponderada de ações ajustada: 6.530.000

LPA diluído: \$ 1,00

Terceiro trimestre de 20X1

Cálculo do LPA básico

Resultado das operações em continuidade atribuível à controladora: \$ 1.000.000

Menos: dividendos das ações preferenciais: (\$ 10.000)

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora: \$ 990.000

Prejuízo proveniente de operações descontinuadas atribuível à controladora: (\$ 2.000.000)

Prejuízo atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: (\$ 1.010.000)

| Datas | Ações em poder dos acionistas | Fração do período | Média ponderada de ações |
|---|-------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1° de julho - 31 de agosto | 6.280.000 | 2/3 | 4.186.666 |
| Exercício de warrants em 1° de setembro | 600.000 | | |
| 1° de setembro - 31 de setembro | 6.880.000 | 1/3 | 2.293.333 |
| Média ponderada de ações | | | 6.480.000 |

LPA básico

Resultado das operações em continuidade: \$ 0,15

Prejuízo das operações descontinuadas: \$ 0,31

Prejuízo: \$ 0,16

Cálculo do LPA diluído

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora: \$ 990.000

Mais: impacto no lucro das conversões admitidas

Dividendos de ações preferenciais: \$ 10.000



Efeitos das conversões admitidas: \$ 10.000

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, incluindo as conversões admitidas: \$ 1.000.000

Prejuízo proveniente de operações descontinuadas atribuível à controladora: (\$ 2.000.000)

Prejuízo atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, incluindo as conversões admitidas: (\$ 1.000.000)

Média ponderada de ações: 6.480.000

Mais: ações adicionais de conversões admitidas

Warrants: 61.538^[49]

Ações preferenciais conversíveis: 200.000

Ações ordinárias potenciais diluídas: 261.538

Média ponderada de ações ajustada: 6.741.538

LPA diluído:

Resultado das operações em continuidade: \$ 0,15

Prejuízo das operações descontinuadas: \$ 0,30

Prejuízo: \$ 0,15

Observação: As ações adicionais provenientes de conversões assumidas estão incluídas no cálculo dos valores por ação diluídos para os prejuízos de operações descontinuadas e prejuízos, embora elas sejam antidiluidoras. Isso ocorre, pois o número de controle (resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora, ajustado para os dividendos de ações preferenciais) era positivo (isto é, lucro, em vez de prejuízo).

Quarto trimestre de 20X1

Cálculo do LPA básico

Prejuízo das operações em continuidade atribuível à controladora: (\$ 700.000)

Mais: dividendos das ações preferenciais: (\$ 10.000)

Prejuízo atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: (\$ 710.000)

| Datas | Ações em poder dos acionistas | Fração do período | Média ponderada de ações |
|--------------------------|-------------------------------|-------------------|--------------------------|
| Outubro - 31 de dezembro | 6.880.000 | 3/3 | 6.880.000 |
| Média ponderada de ações | | | 6.880.000 |

LPA básico e diluído



Prejuízo atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: (\$ 0,10)

Observação: As ações adicionais provenientes de conversões assumidas não estão incluídas no cálculo dos valores por ação diluídos, pois o número de controle (prejuízo das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, ajustado para os dividendos de ações preferenciais) era negativo (isto é, prejuízo, em vez de lucro).

Anual 2001

Cálculo do LPA básico

Resultado das operações em continuidade atribuível à controladora: \$ 11.800.000

Menos: dividendos das ações preferenciais: (\$ 70.000)

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da entidade controladora: \$ 11.730.000

Prejuízo proveniente de operações descontinuadas atribuível a controladora: (\$ 2.000.000)

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 9.730.000

| Datas | Ações em poder dos acionistas | Fração do período | Média ponderada de ações |
|---|-------------------------------|-------------------|--------------------------|
| 1º de janeiro - 28 de fevereiro | 5.000.000 | 2/12 | 833.333 |
| Emissão de ações em 1º de março | 200.000 | | |
| 1º de março - 31 de março | 5.200.000 | 1/12 | 433.333 |
| Conversão de bônus de 5% em 1º de abril | 480.000 | | |
| 1º de abril - 31 de maio | 5.680.000 | 2/12 | 946.667 |
| Conversão de ações preferenciais em 1º de junho | 600.000 | | |
| 1º de junho - 31 de agosto | 6.280.000 | 3/12 | 1.570.000 |
| Exercício de warrants em 1º de setembro | 600.000 | | |
| 1º de setembro - 31 de dezembro | 6.880.000 | 4/12 | 2.293.333 |
| Média ponderada de ações | | | 6.076.667 |

LPA básico

Resultado das operações em continuidade: \$ 1,93

Prejuízo das operações descontinuadas: (\$ 0,33)

Resultado: \$ 1,60

Cálculo do LPA diluído

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora: \$ 11.730.000

Mais: impacto no lucro das conversões admitidas



Dividendos de ações preferenciais: \$ 70.000

Juros de bônus conversíveis de 5%: \$ 90.000°[50]

Efeitos das conversões admitidas: \$ 160.000

Resultado das operações em continuidade atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora incluindo as conversões admitidas: \$ 11.890.000

Prejuízo proveniente de operações descontinuadas atribuível à controladora: (\$ 2.000.000)

Resultado atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora, incluindo as conversões admitidas: (\$ 9.890.000)

Média ponderada de ações: 6.076.667

Mais: ações adicionais de conversões admitidas

Warrants: 14.880°[51]

Ações preferenciais conversíveis 450.000°[52]

Bônus conversíveis de 5%: 120.000°[53]

Ações ordinárias potenciais diluídas: 584.880

Média ponderada de ações ajustada: 6.661.547

LPA diluído:

Resultado das operações em continuidade: \$ 1,78

Prejuízo das operações descontinuadas: (\$ 0,30)

Prejuízo: (\$ 1,48)

A seguir, ilustra-se como a Companhia A pode apresentar seus dados de lucro por ação na sua demonstração do resultado abrangente. Note-se que os valores por ação decorrentes do prejuízo das operações descontinuadas não necessitam ser apresentados na demonstração do resultado abrangente.

Para o exercício findo em 20X1

Lucro por ação ordinária

Resultado das operações em continuidade: \$ 1,93

Prejuízo das operações descontinuadas: (\$ 0,33)

Resultado: \$ 1,60

Lucro por ação ordinária diluído

Resultado das operações em continuidade: \$ 1,78

Prejuízo das operações descontinuadas: (\$ 0,30)

Resultado: \$ 1,48

A tabela a seguir inclui os dados de lucro por ação, por trimestre e anual, para a Companhia A. O objetivo desta tabela é ilustrar que a soma dos quatro lucros por ação trimestrais não é necessariamente igual ao lucro por ação anual. O Pronunciamento não exige a divulgação dessa informação.

| | Primeiro trimestre | Segundo trimestre | Terceiro trimestre | Quarto trimestre | Anual |
|--|--------------------|-------------------|--------------------|------------------|--------|
| LPA básico | \$ | \$ | \$ | \$ | \$ |
| Lucro (prejuízo) das operações em continuidade | 0,98 | 1,10 | 0,15 | (0,10) | 1,93 |
| Prejuízo das operações descontinuadas | - | - | (0,31) | - | (0,33) |
| Lucro (prejuízo) | 0,98 | 1,10 | (0,16) | (0,10) | 1,60 |
| LPA diluído | | | | | |
| Lucro (prejuízo) das operações em continuidade | 0,80 | 1,00 | 0,15 | (0,10) | 1,78 |
| Prejuízo das operações descontinuadas | - | - | (0,30) | - | (0,30) |
| Lucro (prejuízo) | 0,80 | 1,00 | (0,15) | (0,10) | 1,48 |

Apêndice C - Outros exemplos

Este apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento.

Exemplo 1A - Cálculo do resultado por ação usando apenas ações ordinárias (exemplo básico)

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 9 e 10.

Fatos:

O capital social da Companhia Alfa, em 20X1, é representado por 3.194.196 ações ordinárias nominativas, escriturais sem valor nominal. Não houve emissão de ações nos exercícios de 20X1 e 20X0. Os lucros líquidos dos exercícios de 20X1 e 20X0 foram, respectivamente, de \$ 7.379 e \$ 6.785 (valores em milhares).

Memória de cálculo do resultado por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício | Quantidade de ações ordinárias | Resultado por ação |
|------|----------------------------|--------------------------------|--------------------|
| 20X1 | 7.379 | 3.194 | 2,3101 |
| 20X0 | 6.785 | 3.194 | 2,1242 |

Divulgação na Demonstração do Resultado:

| Demonstração do Resultado Consolidado Para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 (Valores expressos em milhares, exceto lucro por ação) | | |
|---|-----------|-----------|
| | 20X1 | 20X0 |
| Lucro líquido do exercício | \$ 7.379 | \$ 6.785 |
| Quantidade de ações ordinárias | 3.194.196 | 3.194.196 |
| Lucro líquido básico e diluído por ação | \$ 2,310 | \$ 2,124 |

Comentários:

1. É facultada a não elaboração de nota explicativa específica em decorrência da simplicidade de cálculo do resultado por ação. Destaca-se que a companhia possui apenas uma classe de ações e não ocorreu alteração na quantidade de ações nos períodos analisados.



2. A quantidade de ações é divulgada na face da Demonstração do Resultado, bem como em nota explicativa relativa ao capital social da companhia.

Exemplo 1B - Desdobramento de ações sem envolvimento de operação financeira

Utilizando as informações apresentadas no exemplo 1A, considere ainda, para cálculo do resultado por ação, que a companhia tenha efetuado um desdobramento de ações, em 31 de dezembro de 20X1, no qual foram emitidas duas ações para cada ação já existente.

Memória de cálculo do resultado por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício em \$ mil | Quantidade de ações ordinárias | Resultado por ação |
|------|--------------------------------------|--------------------------------|--------------------|
| 20X1 | \$ 7.379 | 9.582.588 | \$ 0,770 |
| 20X0 | \$ 6.785 | 9.582.588 | \$ 0,708 |

(*) $3.194.196 \times 3 = 9.582.588$ ações ordinárias (após desdobramento)

Comentários:

1. O desdobramento das ações, sem alteração do valor do capital social, deve ser considerado no cálculo do resultado por ação do ano de ocorrência do evento, bem como obriga que a companhia refaça os cálculos do exercício imediatamente anterior para fins de comparação.

2. Caso o desdobramento ocorra no início do exercício seguinte (evento subsequente), por exemplo, em 27 de janeiro de 20X2, tal tratamento também deve ser adotado.

3. As emissões de ações que não envolvem o ingresso de novos recursos devem receber tratamento similar ao aplicado no caso de desdobramento de ações, isto é, devem ser computadas como se tivessem sido emitidas no início do período considerado para o cálculo do resultado por ação.

Exemplo 2 - Cálculo do resultado por ação usando apenas ações ordinárias com alteração de quantidade de ações no período

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 19 a 21.

Fatos:

A Companhia Beta apurou lucro líquido de \$ 125.935 no exercício de 20X1 e prejuízo líquido de \$ 12.701 no exercício de 20X0 (valores em milhares).

O capital subscrito e integralizado da companhia, em 31 de dezembro de 20X1, é dividido em 79.995.345 (78.921.345, em 31 de dezembro de 20X0) ações ordinárias nominativas e escriturais, sem valor nominal, todas com os mesmos direitos e vantagens (líquido das ações em tesouraria).

Uma Assembleia Geral Extraordinária aprovou o aumento de capital de \$ 1.800.000 com a emissão (em dinheiro) de 6.374.000 ações escriturais, todas nominativas e sem valor nominal. A oferta pública de ações ocorreu em 19 de março de 20X0.

O Conselho de Administração, na reunião realizada em 28 de junho de 20X0, aprovou o programa de aquisição de ações ordinárias de emissão da companhia, para manutenção em tesouraria e posterior cancelamento ou alienação, sem redução do capital.



Durante a sua vigência, a companhia adquiriu 5.300.000 ações ordinárias de sua própria emissão, sendo 2.300.000 ações em 31 de julho de 20X0 e 3.000.000 ações em 25 de março de 20X1.

O Conselho de Administração aprovou o encerramento do programa em 15 de abril de 20X1. Em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 20 de maio de 2009 foi aprovado o cancelamento dessas referidas ações.

A companhia evidenciou a seguinte movimentação na quantidade de ações para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0:

Nota - Capital Social - Movimentação na quantidade de ações

| | Data | Ações emitidas | Ações em tesouraria | Ações totais com os acionistas |
|--------------------------|------------|----------------|---------------------|--------------------------------|
| Saldo no início do ano | 1/1/20X0 | 78.921.345 | - | 78.921.345 |
| Emissão de novas ações | 19/3/20X0 | 6.374.000 | - | 6.374.000 |
| Compra de ações próprias | 31/7/20X0 | - | (2.300.000) | (2.300.000) |
| Saldo no final do ano | 31/12/20X0 | 85.295.345 | (2.300.000) | 82.995.345 |
| Emissão de novas ações | 25/3/20X1 | - | (3.000.000) | (3.000.000) |
| Saldo no final do ano | 31/12/20X1 | 85.295.345 | (5.300.000) | 79.995.345 |

Memória de cálculo da média ponderada do número de ações:

Exercício de 20X0:

| Data | Quantidade de ações | Número de dias - % | Média ponderada de ações |
|-----------|---------------------|--------------------|--------------------------|
| 1/1/20X0 | 78.921.345 | 365 - 100% | 78.921.345 |
| 19/3/20X0 | 6.374.000 | 287 - 78,630% | 5.011.885 |
| 31/7/20X0 | (2.300.000) | 153 - 41,918% | (964.110) |
| | 82.995.345 | | 82.969.120 |

Exercício de 20X1:

| Data | Quantidade de ações | Numero de dias | Média ponderada de ações |
|-----------|---------------------|----------------|--------------------------|
| 1/1/20X1 | 82.995.345 | 365 - 100% | 82.995.345 |
| 25/3/20X1 | (3.000.000) | 281 - 76,986% | (2.309.589) |
| | 79.995.345 | | 80.685.756 |

Memória de cálculo do resultado por ação:

| Ano | Lucro (prejuízo) líquido do exercício em \$ mil | Quantidade de ações | Resultado por ação |
|------|---|---------------------|--------------------|
| 20X1 | \$ 125.935 | 80.685.756 | \$ 1,561 |
| 20X0 | \$ (12.701) | 82.969.120 | \$ (0,153) |

Divulgação na Demonstração do Resultado:

| Demonstração do Resultado | Para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 | Valores expressos em milhares, exceto lucro por ação) |
|--|--|---|
| | 20X1 | 20X0 |
| Lucro (prejuízo) líquido do exercício | \$ 125.935 | \$ (12.701) |
| Lucro (prejuízo) básico e diluído por ação | \$ 1,561 | \$ (0,153) |

Divulgação em notas explicativas:

Nota - Resultado por ação

A tabela a seguir estabelece o cálculo do lucro (prejuízo) líquido por ação para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 (em milhares, exceto valor por ação):

| Numerador | 20X1 | 20X0 |
|--|------------|-------------|
| Lucro (prejuízo) líquido do exercício | \$ 125.935 | \$ (12.701) |
| Denominador | 80.685.756 | 82.969.120 |
| Média ponderada do número de ações ordinárias | | |
| Lucro (prejuízo) básico e diluído por ação ordinária | \$ 1,561 | \$ (0,153) |

Comentários:

1. É fundamental divulgar, em nota explicativa, as informações necessárias para apuração da quantidade média de ações no período.
2. Deve-se considerar, para efeito do cálculo da quantidade média ponderada de ações, o número de dias corridos entre a data efetiva do evento e a data de encerramento do exercício social.
3. O resultado básico e diluído por ação podem ser divulgados em uma só linha quando forem iguais.
4. O resultado por ação deve ser apurado tanto nas situações de lucro quanto nos casos de prejuízo apurado no exercício.

Exemplo 3 - Cálculo do resultado por ação usando ações ordinárias e preferenciais com direitos diferentes

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 11, 13 e 14.

Fatos:

A Companhia Delta apurou lucro líquido, nos exercícios de 20X1 e 20X0, nos montantes de \$ 763.258 e \$ 238.839, respectivamente (valores em milhares).

O capital subscrito e integralizado da companhia é composto de ações ordinárias e preferenciais nominativas e escriturais sem valor nominal. Para as ações preferenciais é assegurado o recebimento de dividendos, em dinheiro, 10% maior que o pago às ações ordinárias e a prioridade no reembolso, em caso de liquidação da companhia, sem prêmio, pelo valor patrimonial.

A companhia evidenciou as seguintes informações em notas explicativas:

Nota 5 - Patrimônio líquido - Capital social

| Exercícios findos em 31 de dezembro de | | |
|--|-------------|-------------|
| Capital total em ações | 20X1 | 20X0 |
| - Ordinárias | 137.232.198 | 137.232.198 |
| - Preferenciais | 269.619.276 | 213.245.276 |
| | 406.851.474 | 350.477.474 |

Em Assembleia Geral Extraordinária aprovou o aumento de capital de \$ 3.340.000 com a emissão (em dinheiro) de 56.374.000 ações preferenciais escriturais, todas nominativas e sem valor nominal. A oferta pública de ações ocorreu em 30 de junho de 20X1. Não ocorreu alteração na quantidade de ações no exercício de 20X0.

Memória de cálculo da média ponderada do número de ações:

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



Exercício de 20X1:

| Data | Quantidade de ações preferenciais | Número de dias | Média ponderada de ações |
|-----------|-----------------------------------|----------------|--------------------------|
| 1/1/20X1 | 213.245.276 | 365 | 213.245.276 |
| 30/6/20X1 | 56.374.000 | 184 | 28.418.674 |
| | 269.619.276 | | 241.663.950 |

Memória de cálculo do número teórico de ações, conforme rentabilidade específica das ações preferenciais:

| Ano | Quantidade média de ações preferenciais | Fator de ajuste * | Quant. média de ações preferenciais ajustadas |
|------|---|-------------------|---|
| 20X1 | 241.663.950 | 1,10 | 265.830.345 |
| 20X0 | 213.245.276 | 1,10 | 234.569.804 |

* Remuneração 10% acima das ações ordinárias

Memória de cálculo do resultado por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício em \$ mil (a) | Quant. média de ações após ajuste (b) | Resultado por ação ordinária 1 (a/b=c) | Resultado por ação preferencial (c x 1,1) |
|------|--|---------------------------------------|--|---|
| 20X1 | \$ 763.258 | 403.062.543 | \$ 1,894 | \$ 2,083 |
| 20X0 | \$ 238.839 | 371.802.002 | \$ 0,642 | \$ 0,707 |

(1) Em 20X1: 137.232.198 ações ordinárias e 265.830.345 ações preferenciais. Em 20X0: 137.232.198 ações ordinárias e 234.569.804 ações preferenciais.

| Ano | Lucro atribuível aos acionistas em \$ mil | | |
|------|---|---------------|------------|
| | Ordinárias | Preferenciais | Total |
| 20X1 | \$ 259.869 | \$ 503.389 | \$ 763.258 |
| 20X0 | \$ 88.156 | \$ 150.683 | \$ 238.839 |

Divulgação na Demonstração do Resultado:

Demonstração do Resultado

Para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0

(Valores expressos em milhares, exceto lucro por ação)

| | 20X1 | 20X0 |
|---|------------|------------|
| Lucro (prejuízo) líquido do exercício | \$ 763.258 | \$ 238.839 |
| Resultado básico e diluído por ação atribuído aos acionistas da companhia | | |
| por ação preferencial | \$ 2,083 | \$ 0,707 |
| por ação ordinária | \$ 1,894 | \$ 0,642 |

Divulgação em notas explicativas: (modelo padrão)

Nota - Resultado por ação

A tabela a seguir estabelece o cálculo de lucros por ação para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 (em milhares, exceto valor por ação):



| Exercícios findos em 31 de dezembro | | |
|--|-------------|-------------|
| Numerador | 20X1 | 20X0 |
| Lucro líquido do exercício atribuído aos acionistas da companhia | | |
| Lucro disponível aos acionistas preferenciais | \$ 503.389 | \$ 150.683 |
| Lucro disponível aos acionistas ordinários | \$ 259.869 | \$ 88.156 |
| | \$ 763.258 | \$ 238.839 |
| Denominador (em milhares de ações) | | |
| Média ponderada de número de ações preferenciais | 241.663.950 | 213.245.276 |
| Média ponderada de número de ações ordinárias | 137.232.198 | 137.232.198 |
| Total | 378.896.148 | 350.477.474 |
| Resultado básico e diluído por ação | | |
| Ação preferencial | \$ 2,083 | \$ 0,707 |
| Ação ordinária | \$ 1,894 | \$ 0,642 |

Divulgação em notas explicativas: (modelo alternativo)

Nota - Resultado por ação

A tabela a seguir estabelece o cálculo de lucros por ação para os exercícios findos em 31 de dezembro de 20X1 e 20X0 (em milhares, exceto valor por ação):

| Exercícios findos em 31 de dezembro | | |
|--|-------------|-------------|
| Numerador | 20X1 | 20X0 |
| Lucro líquido do exercício disponível aos acionistas | \$ 763.258 | \$ 238.839 |
| Denominador | | |
| Média ponderada do número de ações ordinárias | 137.232.198 | 137.232.198 |
| Média ponderada do número de ações preferenciais | 241.663.950 | 213.245.276 |
| Remuneração adicional das ações preferenciais (10%) | 1,10 | 1,10 |
| Média ponderada do número de ações preferenciais ajustadas | 265.830.345 | 234.569.804 |
| Denominador para lucros básicos por ação | 403.062.543 | 371.802.002 |
| Lucro básico e diluído por ação ordinária | \$ 1,894 | \$ 0,642 |
| 10% - Ações preferenciais | 1,10 | 1,10 |
| Lucro básico e diluído por ação preferencial | \$ 2,083 | \$ 0,707 |

Comentários:

1. O cálculo do resultado por ação deve ser apurado para cada grupo de classe e espécie de ações com as mesmas categorias.
2. O exemplo apresenta dois modelos básicos de notas explicativas, sendo recomendada a adoção do primeiro modelo para melhor visualização.
3. O resultado básico e diluído por ação podem ser divulgados em uma só linha quando forem iguais.
4. Destaca-se que os modelos de notas explicativas apresentadas no guia de implementação são apenas ilustrativos e devem ser ajustados às realidades da entidade, considerando as alternativas de forma de demonstração do cálculo do resultado por ação.

Exemplo 4 - Cálculo do resultado por ação usando instrumentos de dívida conversíveis e não conversíveis em ações

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 12, 15, 33, 34, 35 e 49 (ajustes no resultado e instrumentos conversíveis).

Observação: Para fins didáticos, os exemplos a seguir apresentam apenas os cálculos do resultado por ação para um exercício.



Fatos:

(valores em milhares)

A Companhia Gamma apurou lucro líquido no exercício de 20X1 no montante de \$ 1.484.763. O lucro do exercício inclui o resultado negativo de operações descontinuadas no montante de \$ 150.000.

O capital subscrito e integralizado da companhia, em 31 de dezembro de 20X1, é dividido em 256.262.172 ações ordinárias e 108.649.976 ações preferenciais. Não foi realizada nenhuma emissão ou recompra de ações no exercício.

Para as ações preferenciais, é assegurado o recebimento de dividendos, em dinheiro, 6% maior que o pago às ações ordinárias e a prioridade no reembolso, em caso de liquidação da companhia, sem prêmio, pelo valor patrimonial.

A companhia também emitiu debêntures conversíveis em ações (sem ágio ou deságio), em 1º de janeiro de 20X1, no montante de \$ 200 milhões, com rendimento de 9% ao ano. Foram emitidas 80 milhões de debêntures, sendo cada bloco de 3 (três) debêntures conversíveis em 1 (uma) ação preferencial após dois anos ou em 2 (duas) ações preferenciais após 4 anos (conversão, obrigatória em uma das duas datas, em ações preferenciais com os mesmos benefícios das ações já existentes).

Memória de cálculo do resultado básico por ação:

1º Passo: Determinar o resultado líquido atribuível aos acionistas:

| | 20X1 em \$ mil |
|--|----------------|
| Lucro líquido do exercício | \$ 1.484.763 |
| (+) Perdas em operações descontinuadas | \$ 150.000 |
| Lucro líquido atribuível aos acionistas da companhia | \$ 1.634.763 |

2º Passo: Calcular o número teórico de ações, conforme rentabilidade específica das ações preferenciais:

| Ano | Quantidade média de ações preferenciais | Fator de ajuste * | Quant. média de ações preferenciais ajustadas |
|---|---|-------------------|---|
| 20X1 | 108.649.976 | 1,06 | 115.168.975 |
| * Remuneração acima das ações ordinárias. | | | |

3º Passo: Calcular o resultado básico por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício (a) | Quant. média de ações após ajuste 1 (b) | Resultado por ação ordinária (a / b = c) | Resultado por ação preferencial (c x 1,06) |
|---|--------------------------------|---|--|--|
| 20X1 | \$ 1.634.763 | 371.431.147 | \$ 4,401 | \$ 4,665 |
| (1) Em 20X1: 256.262.172 ações ordinárias e 115.168.975 ações preferenciais = 371.431.147 | | | | |
| Lucro atribuível aos acionistas em \$ mil | | | | |
| Ano | Ordinárias | Preferenciais | Total | |
| 20X1 | \$ 1.127.875 | \$ 506.888 | \$ 1.634.763 | |

Memória de cálculo do resultado diluído por ação:

1º Passo: Determinar o resultado líquido atribuível aos acionistas:

| | 20X1 em \$ mil |
|--|----------------|
| Lucro líquido do exercício | \$ 1.484.763 |
| (+) Perdas em operações descontinuadas | \$ 150.000 |



| | |
|---|--------------|
| (+) Juros aos detentores de instrumentos conversíveis (*) | \$ 12.600 |
| Lucro líquido atribuível aos acionistas da companhia | \$ 1.647.363 |

(*) Rendimento líquido de imposto de renda (alíquota de 30%, por exemplo) [\$ 200 milhões x 9% x 0,7].

2º Passo: Calcular o número teórico de ações, conforme rentabilidade específica das ações preferenciais:

| Ano | Quantidade média de ações preferenciais (**) | Fator de ajuste (*) | Quant. média de ações preferenciais ajustadas |
|------|--|---------------------|---|
| 20X1 | 148.649.976 | 1,06 | 157.568.975 |

(*) Remuneração 6% acima das ações ordinárias

(**) Inclui 40 milhões de ações decorrentes da diluição pela conversão de debêntures em ações (80 milhões de ações / 2 (proporção de conversão)).

3º Passo: Calcular o resultado diluído por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício ajustado I (a) em \$ mil | Quant. média de ações após ajuste (b) | Resultado por ação ordinária 1 (a/b=c) | Resultado por ação preferencial antes da alocação específica (c x 1,06) |
|--|---|---------------------------------------|--|---|
| 20X1 | \$ 1.634.763 | 413.831 | \$ 3,950 | \$ 4,187 |
| (1) Em 20X1: 256.262.172 ações ordinárias e 157.568.975 ações preferenciais. | | | | |
| Lucro Atribuível aos acionistas em \$ mil (exceto resultado por ação) | | | | |
| | | | Ordinárias | Preferenciais |
| | | | | Total |
| | Lucro líquido do exercício ajustado I | | \$ 1.012.316 | \$ 622.447 |
| | Juros aos detentores de instrumentos conversíveis | | | \$ 12.600 |
| | Lucro líquido do exercício ajustado II | | \$ 1.012.316 | \$ 635.047 |
| | Quantidade de ações | | 256.262.172 | 148.649.976 |
| | Resultado diluído por ação | | \$ 3,950 | \$ 4,272 |

Divulgação na Demonstração do Resultado:

| Demonstração do Resultado | |
|--|--------------|
| Para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 | |
| (Valores expressos em milhares, exceto lucro por ação) | |
| | 20X1 |
| Lucro líquido do exercício | \$ 1.484.763 |
| Resultado básico por ação atribuído aos acionistas da companhia | |
| por ação preferencial | \$ 4,665 |
| por ação ordinária | \$ 4,401 |
| Resultado diluído por ação atribuído aos acionistas da companhia | |
| por ação preferencial | \$ 4,272 |
| por ação ordinária | \$ 3,950 |

Divulgação em notas explicativas:

Nota - Resultado por ação

A tabela a seguir estabelece o cálculo de lucros por ação para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 (em milhares, exceto valor por ação):



| Resultado básico por ação | |
|---|--|
| | Exercício findo em 31 de dezembro |
| Lucro líquido atribuível aos acionistas da companhia | 20X1 |
| Lucro líquido do exercício | \$ 1.484.763 |
| (+) Perdas em operações descontinuadas | \$ 150.000 |
| Lucro líquido do período ajustado | \$ 1.634.763 |
| Numerador | |
| Lucro líquido do exercício atribuído aos acionistas da companhia | |
| Lucro disponível aos acionistas preferenciais | \$ 506.888 |
| Lucro disponível aos acionistas ordinários | \$ 1.127.875 |
| | \$ 1.634.763 |
| Denominador (em milhares de ações) | |
| Média ponderada de número de ações preferenciais | 108.649.976 |
| Média ponderada de número de ações ordinárias | 256.262.172 |
| Total | 364.912.148 |
| Resultado básico por ação | |
| Ação preferencial | \$ 4,665 |
| Ação ordinária | \$ 4,401 |
| Resultado diluído por ação: | Exercício findo em 31 de dezembro |
| Lucro líquido atribuível aos acionistas da companhia | 20X1 |
| Lucro líquido do exercício | \$ 1.484.763 |
| (+) Perdas em operações descontinuadas | \$ 150.000 |
| (+) Juros aos detentores de instrumentos conversíveis (9% ao ano) | \$ 12.600 |
| Lucro líquido do período ajustado | \$ 1.647.363 |
| Numerador | |
| Lucro líquido do exercício atribuído aos acionistas da companhia | |
| Lucro disponível aos acionistas preferenciais | \$ 635.047 |
| Lucro disponível aos acionistas ordinários | \$ 1.012.316 |
| | \$ 1.647.363 |
| Denominador (em milhares de ações) | |
| Média ponderada de número de ações preferenciais | 148.649.976 |
| Média ponderada de número de ações ordinárias | 256.262.172 |
| Total | 404.912.148 |
| Resultado diluído por ação | |
| Ação preferencial | \$ 4,272 |
| Ação ordinária | \$ 3,950 |

Comentários:

1. Se os resultados básico e diluído por ação forem diferentes, deve-se efetuar a divulgação dos cálculos em notas explicativas de cada um deles separadamente.
2. O cálculo do resultado por ação deve ser apurado para cada grupo de classe e espécie de ações com as mesmas categorias. Caso as debêntures sejam convertidas em uma classe de debêntures com características específicas (especialmente em se tratando de remuneração), estas devem ser evidenciadas em linha específica na face das demonstrações contábeis e em notas explicativas.
3. Deve-se observar que o resultado do exercício deve ser ajustado em diversas situações específicas, por exemplo: resultado de operações descontinuadas.
4. No resultado por ação, os juros inerentes aos instrumentos utilizados na base de cálculo do resultado por ação são ajustados no resultado líquido do exercício e alocados especificamente ao resultado atribuível aos acionistas que têm direito aos referidos juros, neste caso para as ações preferenciais.
5. No cálculo do resultado diluído por ação, deve-se utilizar a condição de conversão mais favorável para os novos acionistas.



Exemplo 5 - Cálculo do resultado por ação usando opções de ações lançadas pela companhia

Referência: Pronunciamento Técnico CPC 41, itens 45 a 47.

Observação: Para fins didáticos, os exemplos a seguir apresentam apenas os cálculos do resultado por ação para um exercício.

Fatos:

A Companhia Mega apurou lucro líquido no exercício de 20X1 no montante de \$ 384.583 (valores em milhares).

O capital subscrito e integralizado da companhia, em 31 de dezembro de 20X1, é dividido em 57.542.982 ações ordinárias e 9.800.000 ações preferenciais.

Para as ações preferenciais, é assegurado o recebimento de dividendos, em dinheiro, 5% maior que o pago às ações ordinárias, e a prioridade no reembolso, em caso de liquidação da companhia, sem prêmio, pelo valor patrimonial.

A companhia lançou opções de compra de 5.000.000 ações ordinárias (emissão de novas ações) ao preço de exercício de \$ 6 por ação. O preço médio de mercado (valor justo) de uma ação ordinária durante o ano de 20X1 é de \$ 8.

Memória de cálculo do resultado básico por ação:

1º Passo: Calcular o número teórico de ações, conforme rentabilidade específica das ações preferenciais:

| Ano | Quantidade média de ações preferenciais | Fator de ajuste * | Quant. média de ações preferenciais ajustadas |
|--|---|-------------------|---|
| 20X1 | 9.800.000 | 1,05 | 10.290.000 |
| * Remuneração 5% acima das ações ordinárias. | | | |

2º Passo: Calcular o resultado básico por ação:

| Ano | Lucro líquido do exercício (a) em \$ mil | Quant. média de ações após ajuste 1 (b) em \$ mil | Resultado por ação ordinária (a/b=c) | Resultado por ação preferencial (c x 1,05) |
|--|---|---|--------------------------------------|--|
| 20X1 | \$ 384.583 | 67.833 | \$ 5,670 | \$ 5,953 |
| (1) Em 20X1: 57.542.982 ações ordinárias e 10.290.000 ações preferenciais. | | | | |
| Ano | Lucro atribuível aos acionistas em \$ mil | | | |
| | Ordinárias | Preferenciais | Total | |
| 20X1 | \$ 326.243 | \$ 58.340 | \$ 384.583 | |

Memória de cálculo do resultado diluído por ação:

1º Passo: Calcular o número médio ponderado de ações que teriam sido emitidas ao preço médio de mercado:

| Ano | Número médio ponderado de ações sob opções (a) | Preço de exercício para as ações sujeitas a opções - \$ (b) | Preço médio de mercado de uma ação ordinária durante o ano \$ (c) | Número médio ponderado de ações (a - a x b / c) |
|------|--|---|---|---|
| 20X1 | 5.000.000 | \$ 6,00 | \$ 8,00 | 1.250.000 |

2º Passo: Calcular o resultado diluído por ação:

| Ano | Lucro líquido do | Quant. média de ações após | Resultado por ação | Resultado por ação |
|-----|------------------|----------------------------|--------------------|--------------------|
|-----|------------------|----------------------------|--------------------|--------------------|



| | exercício (a) em \$ mil | ajuste (b) em \$ mil | ordinária 1 (a/b=c) | preferencial (c x 1,05) |
|------|--------------------------------|-----------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 20X1 | \$ 384.583 | 69.083 | \$ 5,567 | \$ 5,845 |

(1) Em 20X1: 58.792.982 (57.542.982 + 1.250.000) ações ordinárias e 10.290.000 ações preferenciais.

| Ano | Lucro atribuível aos acionistas em \$ mil | | |
|------|---|---------------|------------|
| | Ordinárias | Preferenciais | Total |
| 20X1 | \$ 327.299 | \$ 57.284 | \$ 384.583 |

Divulgação na Demonstração do Resultado:

Demonstração do Resultado

Para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1

(Valores expressos em milhares, exceto lucro por ação)

| | 20X1 |
|--|------------|
| Lucro líquido do exercício | \$ 384.583 |
| Resultado básico por ação atribuído aos acionistas da companhia | |
| por ação preferencial | \$ 5,953 |
| por ação ordinária | \$ 5,670 |
| Resultado diluído por ação atribuído aos acionistas da companhia | |
| por ação preferencial | \$ 5,567 |
| por ação ordinária | \$ 5,845 |

Divulgação em notas explicativas:

Nota - Resultado por ação

A tabela a seguir estabelece o cálculo de lucros por ação para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X1 (em milhares, exceto valor por ação):

| | Exercício findo em 31 de dezembro |
|--|-----------------------------------|
| | 20X1 |
| Resultado básico por ação | |
| Numerador | |
| Lucro líquido do exercício atribuído aos acionistas da companhia | |
| Lucro disponível aos acionistas preferenciais | \$ 58.340 |
| Lucro disponível aos acionistas ordinários | \$ 326.243 |
| | \$ 384.583 |
| Denominador (em milhares de ações) | |
| Média ponderada de número de ações preferenciais | 9.800.000 |
| Média ponderada de número de ações ordinárias | 57.542.982 |
| Total | 67.342.982 |
| Resultado básico por ação | |
| Ação preferencial | \$ 5,953 |
| Ação ordinária | \$ 5,670 |
| Resultado diluído por ação | |
| | Exercício findo em 31 de dezembro |
| | 20X1 |
| Numerador | |
| Lucro líquido do exercício atribuído aos acionistas da companhia | |
| Lucro disponível aos acionistas preferenciais | \$ 57.284 |
| Lucro disponível aos acionistas ordinárias | \$ 327.299 |
| | \$ 384.583 |
| Denominador (em milhares de ações) | |



| | |
|--|---------------|
| Média ponderada de número de ações preferenciais | \$ 9.800.000 |
| Média ponderada de número de ações ordinárias | \$ 58.792.982 |
| Total | \$ 68.592.982 |
| Resultado diluído por ação | |
| Ação preferencial | \$ 5,845 |
| Ação ordinária | \$ 5,567 |

Comentários:

1. As ações potenciais devem ser tratadas como diluidoras quando, e somente quando, a sua conversão em ações possa diminuir o resultado por ação ou possa aumentar o prejuízo por ação proveniente das operações continuadas.

2. As opções e os bônus de subscrição só têm efeito diluidor quando o preço médio de mercado das ações durante o período exceder o preço de exercício das opções e dos bônus. O resultado por ação anteriormente apresentado não é ajustado retroativamente para refletir as alterações nos preços das ações.

NOTAS:

[1] a 7%.

[2] Isso ocorreu antes do pagamento de dividendos.

[3] Ações em tesouraria são instrumentos patrimoniais readquiridos e mantidos pela própria entidade ou pelas suas controladas.

[4] Os lucros não aumentaram porque o número total de ações aumentou apenas pelo número de ações (25.000) que foram consideradas emitidas sem recebimento de recursos (ver o item 46(b) do Pronunciamento).

[5] Este exemplo não ilustra a classificação dos componentes de instrumentos financeiros conversíveis como passivo ou patrimônio líquido ou a classificação dos juros e dividendos relacionados como despesa e patrimônio líquido conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

[6] 5.000 ações \times 2/3.

[7] 5.000 ações + (5.000 ações \times 1/3)

[8] (5.000 ações \times 8/12) + (5.000 ações \times 4/12)

[9] Os lucros contingentes não têm efeito no lucro por ação básico porque não é certo que as condições sejam satisfeitas até o encerramento do período da contingência. O efeito é desconsiderado nos cálculos do quarto trimestre e anuais porque não é certo que as condições sejam atendidas até o último dia desse período.

[10] A Companhia A não possui resultado acumulado que exceda \$ 2.000.000 na data de 31 de março de 20X1. O Pronunciamento não permite projetar níveis de lucros e incluir as ações contingentes relacionadas.

[11] $[(\$ 2.300.000 - \$ 2.000.000) \div 1.000] \times 1.000$ ações = 300.000 ações.

[12] O resultado acumulado é inferior a \$ 2.000.000.



[13] $[(\$ 2.900.000 - \$ 2.000.000) \div 1.000] \times 1.000 \text{ ações} = 900.000 \text{ ações.}$

[14] $[(\$ 2.900.000 - \$ 2.000.000) \div 1.000] \times 1.000 \text{ ações} = 900.000 \text{ ações.}$

[15] Em razão de o prejuízo ao longo do terceiro trimestre ser atribuível a um prejuízo proveniente de operação descontinuada, as regras de antidiluição não se aplicam. O número de controle (isto é, o resultado das operações em continuidade atribuíveis aos detentores de ações ordinárias da controlada) é positivo. Portanto, o efeito das ações ordinárias potenciais é incluído no cálculo do lucro por ação diluído.

[16] Isso representa o valor presente do principal e juros descontados a 9% - \$ 2.000.000 pagáveis ao final de três anos; \$ 120.000 pagáveis anualmente, em atraso de três anos.

[17] O resultado é ajustado pela adição de \$ 166.331 ($\$ 1.848.122 \times 9\%$) do passivo em razão da passagem do tempo.

[18] $500.000 \text{ ações ordinárias} = 250 \text{ ações ordinárias} \times 2.000 \text{ bônus conversíveis.}$

[19] Este exemplo não ilustra a classificação dos componentes de instrumentos financeiros conversíveis como passivo ou patrimônio líquido ou a classificação dos juros e dividendos relacionados como despesa e patrimônio líquido, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

[20] $(\$ 4.000.000) \div 2.000.000 = (\$ 2,00)$

[21] $(\$ 4.000.000) \div 4.020.000 = (\$ 0,99)$

[22] $\$ 6.000.000 \div 2.000.000 = \$ 3,00$

[23] $(\$ 6.000.000 \div 3.000.000) \div 4.020.000 = \$ 2.24$

[24] Este exemplo não ilustra a classificação dos componentes de instrumentos financeiros conversíveis como passivo ou patrimônio líquido ou a classificação dos juros e dividendos relacionados como despesa e patrimônio líquido, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

[25] Resultado da controlada atribuível aos detentores de ações ordinárias.

[26] Dividendos pagos pela controlada sobre ações preferenciais conversíveis.

[27] Ações ordinárias em circulação da controlada.

[28] Resultado da controlada atribuível aos detentores de ações ordinárias (\$ 5.000) acrescido pelos dividendos preferenciais de \$ 400 para o propósito de cálculo do lucro por ação diluído.

[29] Ações adicionais provenientes de warrants, calculadas: $[(\$ 20 - \$ 10) \div \$ 20] \times 150.$

[30] Ações ordinárias da controlada consideradas em circulação pela conversão de ações preferenciais conversíveis, calculadas: $400 \text{ ações preferenciais conversíveis} \times \text{fatos de conversão de } 1.$

[31] Resultado da controladora atribuível aos detentores de ações ordinárias da controladora.

[32] Parte dos resultados da controlada a ser incluída nos lucros por ação básico consolidado, calculada: $(800 \times \$ 5.00) + (300 \times \$ 1,00).$



[33] Ações ordinárias em circulação da controladora.

[34] Participação proporcional da entidade controlada nos lucros da controlada atribuível às ações ordinárias, calculada: $(800 \div 1.000) \times (1.000 \text{ ações} \times 3,66 \text{ por ação})$.

[35] Participação proporcional da controladora nos lucros da controlada atribuível aos warrants, calculada: $(30 \div 150) \times (75 \text{ ações adicionais} \times \$ 3,66 \text{ por ação})$.

[36] Participação proporcional da entidade controladora nos lucros da controlada atribuível às ações preferenciais conversíveis, calculada: $(300 \div 400) \times (400 \text{ ações provenientes da conversão} \times \$ 3,66 \text{ por ação})$.

[37] Este exemplo não ilustra a classificação dos componentes de instrumentos financeiros conversíveis como passivo ou patrimônio líquido ou a classificação dos juros e dividendos relacionados como despesa e patrimônio líquido, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

[38] Este exemplo não ilustra a classificação dos componentes de instrumentos financeiros conversíveis como passivo ou patrimônio líquido ou a classificação dos juros de dividendos relacionados como despesa e patrimônio líquido, conforme exigido pelo Pronunciamento Técnico CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

[39] Este é o número de controle (antes do ajuste para os dividendos preferenciais).

[40] A Companhia A teve o prejuízo de \$ 2.000.000 (líquido dos impostos) proveniente das operações descontinuadas no terceiro trimestre.

[41] $800.000 \text{ ações} \times \$ 0,05$

[42] $800.000 \text{ ações} \times \$ 0,05$

[43] $(\$ 12.000.000 \times 5\%) \div 4$; menos impostos a uma alíquota de 40%.

[44] Assumiu-se que os warrants não foram exercidos porque eles eram antidiluidores no período ($\$ 55$ [preço de exercício] $>$ $\$ 49$ [preço médio]).

[45] $200.000 \text{ ações} \times \$ 0,05$

[46] $200.000 \text{ ações} \times \$ 0,05$

[47] $\$ 55 \times 600.000 = \$ 33.000.000$; $\$ 33.000.000 \div \$ 60 = 550.000$; $600.000 - 550.000 = 50.000 \text{ ações}$ ou $[(\$ 60 - \$ 55) \div \$ 60] \times 600.000 \text{ ações} = 50.000 \text{ ações}$.

[48] $(800.000 \text{ ações} \times 2/3) + (200.000 \text{ ações} \times 1/3)$.

[49] $[(\$ 65 - \$ 55) \div 65] \times 600.000 = 92.308 \text{ ações}$; $92.308 \times 2/3 = 61.538 \text{ ações}$.

[50] $(\$ 12.000.000 \times 5\%) \div 4$; menos impostos a uma alíquota de 40%.

[51] $[(\$ 57.125^* - \$ 55) \div 57.125] \times 600.000 = 22.320 \text{ ações} \times 8/12 = 14.880 \text{ ações}$.

* Preço médio de mercado entre 1º de janeiro de 20X1 e 1º de setembro de 20X1.

[52] $(800.000 \text{ ações} \times 5/12) + (200.000 \text{ ações} \times 7/12)$.

[53] 480.000 ações x 3/12.

RESOLUÇÃO CVM Nº 114, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 45 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de divulgação de participações em outras entidades.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 45, que trata de divulgação de participações em outras entidades, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 697, de 13 de dezembro de 2012, 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 45

Divulgação de Participações em Outras Entidades

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 12 (IASB - BV 2012)

| Sumário | Item |
|---|-----------|
| OBJETIVO | 1 - 4 |
| Atingindo o objetivo | 2 |
| ALCANCE | 5 - 6 |
| JULGAMENTOS E PREMISSAS SIGNIFICATIVOS | 7 - 9 |
| Condição de entidade de investimento | 9A - 9B |
| PARTICIPAÇÃO EM CONTROLADAS | 10 - 19 |
| Participação de não controladores nas atividades e nos fluxos de caixa do grupo econômico | 12 |
| Natureza e extensão de restrições significativas | 13 |
| Natureza dos riscos associados às participações de entidade em entidades estruturadas consolidadas | 14 - 17 |
| Mudança na participação societária de controladora em controlada que não resulta na perda de controle | 18 |
| Perda de controle de controlada durante o período de reporte | 19 |
| Participações em controladas não consolidadas (entidades de investimento) | 19A - 19G |
| PARTICIPAÇÃO EM NEGÓCIOS EM CONJUNTO E EM COLIGADAS | 20 - 23 |



| | |
|---|---------|
| Natureza, extensão e efeitos financeiros das participações de entidade em negócios em conjunto e em coligadas | 21 - 22 |
| Riscos associados às participações da entidade em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e em coligadas | 23 |
| PARTICIPAÇÃO EM ENTIDADES ESTRUTURADAS NÃO CONSOLIDADAS | 24 - 31 |
| Natureza das participações | 26 - 28 |
| Natureza dos riscos | 29 - 31 |
| APÊNDICE A - Definição de termos | |
| APÊNDICE B - Guia de aplicação | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é exigir que a entidade divulgue informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar:

- (a) a natureza de suas participações em outras entidades e os riscos associados a tais participações; e
- (b) os efeitos dessas participações sobre a sua posição financeira, seu desempenho financeiro e seus fluxos de caixa.

Atingindo o objetivo

2. Para atingir o objetivo do item 1, a entidade deve divulgar:

(a) os julgamentos usados e as premissas significativas consideradas para determinar:

- (i) a natureza de sua participação em outra entidade ou negócio;
- (ii) o tipo de negócio em conjunto no qual ela possui participação (itens 7 a 9);
- (iii) que ela atende a definição de entidade de investimento, se aplicável (item 9A); e

(b) as informações sobre suas participações em:

- (i) controladas (itens 10 a 19);
- (ii) negócios em conjunto e coligadas (itens 20 a 23); e
- (iii) entidades estruturadas que não são controladas pela entidade (entidades estruturadas não consolidadas) (itens 24 a 31).

3. Se as divulgações exigidas por este Pronunciamento, juntamente com as divulgações exigidas por outros Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, não atingirem o objetivo do item 1, a entidade deve divulgar quaisquer informações adicionais necessárias para atingir esse objetivo.

4. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e a ênfase que deve ser dada a cada uma das exigências deste Pronunciamento. Ela deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações úteis não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características diferentes (ver itens B2 a B6).

Alcance



5. Este Pronunciamento deve ser aplicado por entidade que tenha participação em quaisquer das seguintes situações:

- (a) controladas;
- (b) negócios em conjunto (ou seja, operações em conjunto ou empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures));
- (c) coligadas;
- (d) entidades estruturadas não consolidadas.

5A. Exceto conforme descrito no item B17, os requisitos neste pronunciamento aplicam-se aos interesses de entidade listada no item 5 que sejam classificados (ou incluídos em grupo classificado para alienação) como mantidos para venda ou operações descontinuadas de acordo com o CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada.

6. Este pronunciamento não se aplica a:

(a) planos de benefícios pós-emprego ou outros planos de benefícios de longo prazo a empregados aos quais se aplique o CPC 33 - Benefícios a Empregados;

(b) demonstrações separadas de entidade às quais se aplique o CPC 35 - Demonstrações Separadas. Contudo:

(i) se a entidade tiver participações em entidades estruturadas não consolidadas e elaborar demonstrações separadas como suas únicas demonstrações contábeis, ela deve aplicar os requisitos dos itens 24 a 31 ao elaborar essas demonstrações separadas;

(ii) a entidade de investimento que elaborar demonstrações contábeis em que todas as suas controladas são mensuradas ao valor justo por meio do resultado, de acordo com o item 31 do CPC 36, deve apresentar as divulgações relativas a entidades de investimento exigidas por este pronunciamento;

(c) participação detida por entidade que tenha participação em negócio em conjunto, mas que não tenha o controle conjunto desse negócio em conjunto, a menos que sua participação resulte em influência significativa sobre o acordo ou constitua participação em entidade estruturada;

(d) participação em outra entidade que seja contabilizada de acordo com o CPC 48 - Instrumentos Financeiros. Contudo, a entidade deve aplicar este Pronunciamento:

(i) quando essa participação for uma participação em coligada ou em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) que, de acordo com o CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto, seja mensurada ao valor justo por meio do resultado; ou

(ii) quando essa participação for uma participação em entidade estruturada não consolidada.

Julgamentos e premissas significativos

7. A entidade deve divulgar informações sobre julgamentos e premissas significativos que fez (e mudanças a esses julgamentos e premissas) ao determinar:

(a) que tem o controle de outra entidade, ou seja, uma investida, conforme descrito nos itens 5 e 6 do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas;



- (b) que possui o controle conjunto de negócio ou influência significativa sobre outra entidade; e
- (c) o tipo de negócio em conjunto (ou seja, operação em conjunto (joint operation) ou empreendimento controlado em conjunto (joint venture)) quando o negócio tiver sido estruturado por meio de veículo separado.
8. Os julgamentos e premissas significativos divulgados de acordo com o item 7 incluem aqueles adotados pela entidade quando as mudanças nos fatos e circunstâncias são tais que a conclusão sobre se ela tem controle, controle conjunto ou influência significativa se modifica durante o período de reporte.
9. Para dar cumprimento ao item 7, a entidade deve divulgar, por exemplo, julgamentos e premissas significativos adotados ao determinar se:
- (a) ela não controla outra entidade, mesmo que detenha mais do que a metade dos direitos de voto da outra entidade;
- (b) ela controla outra entidade, mesmo que detenha menos do que a metade dos direitos de voto da outra entidade;
- (c) ela é agente ou principal (ver itens 58 a 72 do Pronunciamento Técnico CPC 36 - Demonstrações Consolidadas);
- (d) ela não tem influência significativa, mesmo que detenha 20% ou mais dos direitos de voto de outra entidade;
- (e) ela tem influência significativa, mesmo que detenha menos de 20% dos direitos de voto de outra entidade.

Condição de entidade de investimento

Participação em controlada

10. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações consolidadas:
- (a) compreender:
- (i) a composição do grupo econômico; e
- (ii) a participação de sócios não controladores nas atividades e fluxos de caixa do grupo econômico (ver item 12); e
- (b) avaliar:
- (i) a natureza e a extensão de restrições significativas sobre sua capacidade de acessar ou usar ativos e liquidar passivos do grupo (ver item 13);
- (ii) a natureza dos riscos associados as suas participações em entidades estruturadas consolidadas e mudanças nesses riscos (ver itens 14 a 17);
- (iii) os efeitos de mudanças em sua participação societária em controlada que não resultam em perda de controle (ver item 18); e
- (iv) os efeitos da perda de controle de controlada durante o período de reporte (ver item 19).



11. Quando as demonstrações contábeis de controlada utilizadas na elaboração de demonstrações consolidadas forem referentes a uma data ou período diferente do das demonstrações consolidadas (ver itens B92 e B93 do Pronunciamento Técnico CPC 36), a entidade deve divulgar:

- (a) a data do final do período de reporte das demonstrações contábeis dessa controlada; e
- (b) a razão para utilizar uma data ou um período diferente.

Participação de não controladores nas atividades e nos fluxos de caixa do grupo econômico

12. A entidade deve divulgar para cada uma de suas controladas que tenha participação de não controladores que sejam materiais para a entidade que reporta:

- (a) o nome da controlada;
- (b) a sede (e o país de constituição, se diferente do da sede) da controlada;
- (c) a proporção de participações societárias detidas por sócios não controladores;
- (d) a proporção de direitos de voto detidos por sócios não controladores, se diferente da proporção de participações societárias detidas;
- (e) os lucros e os prejuízos alocados à participação de não controladores da controlada durante o período de reporte;
- (f) participação de não controladores acumulada da controlada ao final do período de reporte;
- (g) informações financeiras resumidas sobre a controlada (ver item B10).

Natureza e extensão de restrições significativas

13. A entidade deve divulgar:

- (a) restrições significativas (por exemplo, restrições legais, contratuais e regulatórias) sobre a sua capacidade de acessar ou usar os ativos e liquidar os passivos do grupo, tais como:
 - (i) aquelas que restringem a capacidade da controladora ou de suas controladas de transferir caixa ou outros ativos para (ou de) outras entidades dentro do grupo econômico;
 - (ii) garantias ou outras exigências que possam restringir que dividendos e outras distribuições de capital sejam pagos ou que empréstimos e adiantamentos sejam feitos ou pagos a (ou por) outras entidades dentro do grupo econômico;
- (b) a natureza e a extensão em que direitos de proteção de sócios não controladores podem restringir significativamente a capacidade da entidade de acessar ou usar os ativos e liquidar os passivos do grupo (como, por exemplo, quando a controladora é obrigada a liquidar passivos de controlada antes de liquidar seus próprios passivos ou quando a aprovação de sócios não controladores é exigida seja para acessar os ativos seja para liquidar os passivos de controlada);
- (c) os valores contábeis, nas demonstrações consolidadas, dos ativos e passivos aos quais se aplicam essas restrições.

Natureza dos riscos associados às participações de entidade em entidades estruturadas consolidadas

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

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.

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



14. A entidade deve divulgar os termos de quaisquer acordos contratuais que possam exigir que a controladora ou suas controladas forneçam suporte financeiro a uma entidade estruturada consolidada, incluindo eventos ou circunstâncias que possam expor a entidade que reporta a informação a uma perda (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro).

15. Se, durante o período de reporte, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro a uma entidade estruturada consolidada (por exemplo, adquirindo ativos da entidade estruturada ou instrumentos emitidos por ela), a entidade deve divulgar:

(a) o tipo e o valor do suporte fornecido, incluindo situações nas quais a controladora ou suas controladas tenham auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e

(b) as razões para o fornecimento do suporte.

16. Se, durante o período de reporte, a controladora ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro a uma entidade estruturada anteriormente não consolidada e esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada pela entidade, a entidade deve divulgar uma explicação dos fatores relevantes para chegar a essa decisão.

17. A entidade deve divulgar quaisquer intenções atuais de fornecer suporte financeiro, ou outro tipo de suporte, a uma entidade estruturada consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada a obter suporte financeiro.

Mudança na participação societária de controladora em controlada que não resultam na perda de controle

18. A entidade deve apresentar quadro demonstrativo que mostre os efeitos sobre o patrimônio líquido atribuível aos proprietários da controladora de quaisquer mudanças na participação societária em controlada que não resultam na perda de controle.

Perda de controle de controlada durante o período de reporte

19. A entidade deve divulgar o ganho ou a perda, se houver, calculado de acordo com o item 25 do Pronunciamento Técnico CPC 36 e:

(a) a parcela desse ganho ou perda atribuível à mensuração de qualquer investimento retido na ex-controlada, pelo seu valor justo na data em que o controle é perdido; e

(b) as rubricas da demonstração do resultado na qual o ganho ou a perda estiver reconhecido (se não apresentado separadamente).

Participações em controladas não consolidadas (entidades de investimento)

19A. A entidade de investimento, que, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 36, seja obrigada a aplicar a exceção à consolidação e, em decorrência disso, contabilize seu investimento em controlada ao valor justo por meio do resultado, deve divulgar esse fato.

19B. Para cada controlada não consolidada, a entidade de investimento deve divulgar:

a) o nome da controlada;



(b) a sede (e o país de constituição, se diferente do da sede) da controlada; e

a proporção da participação societária detida pela entidade de investimento e, se diferente, a proporção de direitos de voto detidos.

19C. Se a entidade de investimento for a controladora de outra entidade de investimento, a controladora deve fornecer também as divulgações contidas em 19B(a) a (c) para investimentos que sejam controlados por sua controlada qualificada como entidade de investimento. A divulgação pode ser fornecida pela inclusão, nas demonstrações contábeis da controladora, das demonstrações contábeis da controlada (ou controladas) que contêm as informações acima.

19D. A entidade de investimento deve divulgar:

(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, requisitos regulatórios ou acordos contratuais) sobre a capacidade de controlada não consolidada de transferir recursos à entidade de investimento na forma de dividendos em dinheiro ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos à controlada não consolidada pela entidade de investimento; e

(b) quaisquer compromissos ou intenções atuais de fornecer suporte financeiro ou outro a uma controlada não consolidada, incluindo compromissos ou intenções de auxiliar a controlada na obtenção de suporte financeiro.

19E. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a entidade de investimento ou quaisquer de suas controladas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte a uma controlada não consolidada (por exemplo, adquirindo ativos da controlada ou instrumentos emitidos por ela ou auxiliando-a na obtenção de suporte financeiro), a entidade deve divulgar:

o tipo e o valor do suporte fornecido a cada controlada não consolidada; e

(b) as razões para o fornecimento do suporte.

19F. A entidade de investimento deve divulgar os termos de quaisquer acordos contratuais que poderiam exigir que a entidade ou suas controladas não consolidadas fornecessem suporte financeiro à entidade não consolidada, controlada e estruturada, incluindo eventos ou circunstâncias que poderiam expor a entidade que está divulgando suas demonstrações contábeis a uma perda (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro).

19G. Se, durante o período das demonstrações contábeis, a entidade de investimento ou qualquer de suas controladas não consolidadas tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro tipo de suporte à entidade não consolidada e estruturada que a entidade de investimento não controlava e se esse fornecimento de suporte tiver resultado no controle da entidade estruturada pela entidade de investimento, a entidade de investimento deve divulgar uma explicação dos fatores relevantes para chegar à decisão de fornecer esse suporte.

Participação em negócios em conjunto e em coligadas

20. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliar:

(a) a natureza, a extensão e os efeitos financeiros de suas participações em negócios em conjunto e em coligadas, incluindo a natureza e os efeitos de sua relação contratual com os demais investidores que



têm o controle conjunto, ou influência significativa, sobre os negócios em conjunto e sobre coligadas (ver itens 21 e 22); e

(b) a natureza dos riscos associados as suas participações em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e em coligadas e as mudanças nesses riscos (ver item 23).

Natureza, extensão e efeitos financeiros das participações da entidade em negócios em conjunto e em coligadas

21. A entidade deve divulgar:

(a) para cada negócio em conjunto e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:

(i) o nome do negócio em conjunto ou coligada;

(ii) a natureza da relação da entidade com o negócio em conjunto ou com a coligada (descrevendo, por exemplo, a natureza das atividades do negócio em conjunto ou da coligada e se elas são estratégicas para as atividades da entidade);

(iii) a sede (e o país de constituição, se aplicável e se diferente do da sede) do negócio em conjunto ou da coligada;

(iv) a proporção de participações societárias detidas pela entidade ou participações detidas por outros meios (participating share) (acordos contratuais, por exemplo) e, se diferente, a proporção de direitos de voto detidos (se aplicável);

(b) para cada empreendimento controlado em conjunto (joint venture) e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação:

(i) se o investimento no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou na coligada é mensurado usando-se o método da equivalência patrimonial ou o valor justo;

(ii) informações financeiras resumidas sobre o empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou sobre coligada, conforme especificado nos itens B12 e B13;

(iii) se o investimento em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou em coligada for contabilizado usando-se o método da equivalência patrimonial, o valor justo de seu investimento no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou na coligada, se houver preço de mercado cotado para o investimento;

(c) informações financeiras, conforme especificado no item B16, sobre os investimentos da entidade em empreendimentos em conjunto (joint ventures) e em coligadas que não sejam individualmente materiais:

(i) de modo agregado para todos os empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) que sejam individualmente imateriais e separadamente;

(ii) de modo agregado para todas as coligadas que sejam individualmente imateriais.

A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelos itens 21(b) e 21(c).

22. A entidade também deve divulgar:



(a) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas (por exemplo, resultantes de acordos de empréstimo, exigências regulatórias ou acordos contratuais entre investidores com controle conjunto ou influência significativa sobre empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou sobre coligada) sobre a capacidade de empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) ou de coligadas de transferir recursos à entidade na forma de dividendos ou lucros em caixa ou de pagar empréstimos ou adiantamentos feitos pela entidade;

(b) quando as demonstrações contábeis do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada, utilizadas na aplicação do método da equivalência patrimonial, forem referentes a uma data ou período diferente do das demonstrações contábeis da entidade:

(i) a data do final do período de reporte das demonstrações contábeis desse empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou dessa coligada; e

(ii) a razão para utilizar uma data ou período diferente;

(c) a parcela não reconhecida de perdas com empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou com coligada, tanto para o período de reporte quanto cumulativamente, se a entidade tiver deixado de reconhecer sua parcela das perdas com o empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou com a coligada ao aplicar o método da equivalência patrimonial.

Riscos associados às participações da entidade em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e em coligadas

23. A entidade deve divulgar:

(a) compromissos relacionados com seus empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures), separadamente do valor de outros compromissos, conforme especificado nos itens B18 a B20.

(b) de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a menos que a probabilidade de perda seja remota, os passivos contingentes incorridos com relação a suas participações em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) ou em coligadas (incluindo sua parcela de passivos contingentes incorridos em conjunto com outros investidores que tenham o controle conjunto ou influência significativa sobre os empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) ou coligadas), separadamente do valor de outros passivos contingentes.

Participação em entidades estruturadas não consolidadas

24. A entidade deve divulgar informações que possibilitem aos usuários de suas demonstrações contábeis:

(a) compreender a natureza e a extensão de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas (ver itens 26 a 28); e

(b) avaliar a natureza dos riscos associados a suas participações em entidades estruturadas não consolidadas e mudanças nesses riscos (ver itens 29 a 31).

25. As informações exigidas pelo item 24(b) incluem informações sobre a exposição da entidade ao risco como resultado do envolvimento que teve com entidades estruturadas não consolidadas em períodos anteriores (por exemplo, patrocínio de entidade estruturada), mesmo que, na data de reporte, a entidade não tenha mais qualquer envolvimento contratual com a entidade estruturada.

A entidade de investimento não precisa fornecer as divulgações exigidas pelo item 24 para a entidade estruturada não consolidada que ela controle e para a qual ela apresente as divulgações exigidas pelos itens 19A a 19G.

Natureza das participações

26. A entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo, entre outras, a natureza, o propósito, o porte e as atividades da entidade estruturada e como a entidade estruturada é financiada.

27. Se a entidade tiver patrocinado uma entidade estruturada não consolidada em relação à qual não forneça as informações exigidas pelo item 29 (por exemplo, porque não tem participação na entidade na data de reporte), a entidade deve divulgar:

(a) como determinou quais entidades estruturadas patrocinou;

(b) o resultado dessas entidades estruturadas durante o período de reporte, incluindo uma descrição dos tipos de resultado apresentados; e

(c) o valor contábil (no momento da transferência) de todos os ativos transferidos a essas entidades estruturadas durante o período de reporte.

28. A entidade deve apresentar as informações do item 27(b) e (c) em formato tabular, salvo se outro formato for mais adequado, e deve classificar suas atividades de patrocínio em categorias relevantes (ver itens B2 a B6).

Natureza dos riscos

29. A entidade deve divulgar em formato tabular, salvo se outro formato for mais apropriado, um resumo do que segue:

(a) os valores contábeis dos ativos e passivos reconhecidos em suas demonstrações contábeis relativos as suas participações em entidades estruturadas não consolidadas;

(b) as rubricas do balanço patrimonial em que esses ativos e passivos estiverem reconhecidos;

(c) o valor que melhor representa a exposição máxima da entidade à perda decorrente de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, incluindo como a exposição máxima à perda é determinada. Se não puder quantificar sua exposição máxima à perda decorrente de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas, a entidade deve divulgar esse fato e as razões para tanto;

(d) uma comparação dos valores contábeis dos ativos e passivos da entidade que se referem a suas participações em entidades estruturadas não consolidadas e a exposição máxima da entidade a perdas decorrentes dessas entidades.

30. Se durante o período de reporte a entidade tiver, sem ter a obrigação contratual de fazê-lo, fornecido suporte financeiro ou outro a uma entidade estruturada não consolidada na qual anteriormente teve ou atualmente tenha participação (por exemplo, compra de ativos da entidade estruturada ou instrumentos emitidos por ela), a entidade deve divulgar:

(a) o tipo e o valor do suporte fornecido, incluindo situações nas quais a entidade tenha auxiliado a entidade estruturada na obtenção de suporte financeiro; e



(b) as razões para o fornecimento do suporte.

31. A entidade deve divulgar quaisquer intenções atuais de fornecer suporte financeiro ou outro tipo de suporte a uma entidade estruturada não consolidada, incluindo intenções de auxiliar a entidade estruturada a obter suporte financeiro.

Apêndice A Definição de termos

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

Resultado de entidade estruturada - Para os fins deste Pronunciamento, resultado de entidade estruturada inclui, entre outros, taxas recorrentes e não recorrentes, juros, dividendos, distribuições de lucros, ganhos ou perdas sobre a remensuração ou desreconhecimento de participações em entidades estruturadas e ganhos ou perdas decorrentes da transferência de ativos e passivos à entidade estruturada.

Participação em outra entidade - Para os fins deste Pronunciamento, participação em outra entidade refere-se ao envolvimento contratual e não contratual que exponha a entidade à variabilidade dos retornos oriundos do desempenho da outra entidade. Participação em outra entidade pode ser comprovada pela, mas não está limitada à, detenção de instrumentos de patrimônio ou de dívida, bem como outras formas de envolvimento, como, por exemplo, o fornecimento de recursos como fonte de financiamento (funding), suporte de liquidez, melhoria de crédito e garantias. Isso inclui os meios pelos quais a entidade tem o controle ou controle conjunto de outra entidade ou influência significativa sobre ela. A entidade não tem necessariamente participação em outra entidade unicamente devido à relação típica cliente/fornecedor.

Os itens B7 a B9 fornecem informações adicionais sobre participações em outras entidades.

Os itens B55 a B57 do Pronunciamento Técnico CPC 36 explicam a variabilidade dos retornos.

Entidade estruturada - A entidade que tenha sido designada de modo que os direitos de voto ou similares não sejam o fator dominante ao decidir quem controla a entidade, como, por exemplo, quando quaisquer direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas e as atividades relevantes são dirigidas por meio de acordos contratuais.

Os itens B22 a B24 fornecem informações adicionais sobre entidades estruturadas.

Os termos a seguir são definidos no Pronunciamento Técnico CPC 35, no Pronunciamento Técnico CPC 18, no Pronunciamento Técnico CPC 36 e no Pronunciamento Técnico CPC 19 - Negócios em Conjunto e são utilizados neste Pronunciamento com os significados especificados nesses documentos:

- coligada
- demonstrações consolidadas
- controle de entidade
- método da equivalência patrimonial
- grupo econômico
- entidade de investimento



- negócio em conjunto
- controle conjunto
- operação em conjunto
- empreendimento controlado em conjunto (joint venture)
- participação de não controladores
- controladora
- direitos de proteção
- atividades relevantes
- demonstrações separadas
- veículo separado
- influência significativa
- controlada.

Apêndice B Guia de aplicação

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 31 e tem a mesma autoridade que as demais partes do Pronunciamento.

B1. Os exemplos deste apêndice retratam situações hipotéticas. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias relevantes de uma situação específica devem ser avaliados ao aplicar este Pronunciamento.

Agregação (item 4)

B2. A entidade deve decidir, à luz das circunstâncias, a quantidade de detalhes que deve fornecer para satisfazer as necessidades de informações dos usuários e a ênfase que deve colocar nos diferentes aspectos das exigências e como agregar as informações. É necessário encontrar um equilíbrio entre sobrecarregar as demonstrações contábeis com detalhes excessivos, que podem não auxiliar os usuários de demonstrações contábeis, e omitir informações como resultado da excessiva agregação.

B3. A entidade pode agregar as divulgações exigidas por este Pronunciamento para participações em entidades similares se a agregação for consistente com o objetivo de divulgação e com o requisito do item B4 e não dificultar o entendimento das informações fornecidas. A entidade deve divulgar como agregou suas participações em entidades similares.

B4. A entidade deve apresentar informações separadamente para participações em:

(a) controladas;

(b) empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures);



- (c) operações em conjunto;
- (d) coligadas; e
- (e) entidades estruturadas não consolidadas.

B5. Ao determinar se agrega ou não informações, a entidade deve considerar informações quantitativas e qualitativas sobre as diferentes características de risco e de retorno de cada entidade cuja agregação estiver considerando e a significância de cada uma dessas entidades para a entidade que reporta a informação. A entidade deve apresentar as divulgações de modo a explicar claramente aos usuários das demonstrações contábeis a natureza e a extensão de suas participações nessas outras entidades.

B6. São exemplos de níveis de agregação dentro das classes de entidades definidas no item B4 que podem ser apropriados:

- (a) natureza das atividades (por exemplo, entidade de pesquisa e desenvolvimento, entidade de securitização de cartão de crédito rotativo);
- (b) classificação por setor;
- (c) geografia (por exemplo, país ou região).

Participação em outras entidades

B7. A participação em outra entidade refere-se ao envolvimento contratual e não contratual que exponha a entidade que reporta a informação à variabilidade de retornos oriundos do desempenho da outra entidade. A consideração do propósito e da estrutura da outra entidade pode ajudar a entidade que reporta a informação, quando da avaliação se tem participação nessa entidade e, portanto, se está obrigada a fornecer as divulgações deste Pronunciamento. Essa avaliação deve incluir a consideração dos riscos que a outra entidade foi destinada a criar e os riscos que a outra entidade foi destinada a transferir à entidade que reporta a informação e a outras partes.

B8. A entidade que reporta a informação está normalmente exposta à variabilidade de retornos oriundos do desempenho de outra entidade pela detenção de instrumentos (por exemplo, instrumentos patrimoniais ou de dívida emitidos por outra entidade) ou por ter outro envolvimento que absorva essa variabilidade. Por exemplo, suponha-se que a entidade estruturada detém uma carteira de empréstimos. A entidade estruturada obtém um swap de inadimplência de crédito (credit default swap) de outra entidade (a entidade que reporta a informação) para proteger-se da inadimplência de pagamentos de principal e de juros sobre o empréstimo. A entidade que reporta a informação tem envolvimento que a expõe à variabilidade de retornos oriundos do desempenho da entidade estruturada porque o swap de inadimplência de crédito (credit default swap) absorve a variabilidade de retornos da entidade estruturada.

B9. Alguns instrumentos se destinam a transferir o risco da entidade que reporta a informação para outra entidade. Esses instrumentos criam variabilidade de retornos para a outra entidade, mas normalmente não expõem a entidade que reporta a informação à variabilidade de retornos oriundos do desempenho de outra entidade. Por exemplo, suponha-se que uma entidade estruturada é constituída para oferecer oportunidades de investimento a investidores que desejam ter uma exposição ao risco de crédito da entidade Z (a entidade Z não está relacionada com nenhuma parte envolvida no acordo). A entidade estruturada obtém recursos emitindo a esses investidores títulos vinculados ao risco de crédito da entidade Z (notas de crédito vinculadas (credit linked-notes)) e utiliza o produto dessa emissão para investir em carteira de ativos financeiros livres de risco. A entidade estruturada obtém exposição ao risco de crédito da entidade Z ao celebrar um swap de inadimplência de crédito (credit default swap (CDS)) com a contraparte do swap. O CDS transfere o risco de crédito da entidade Z à entidade estruturada em troca da taxa paga pela contraparte do swap. Os investidores da entidade estruturada recebem retorno mais alto que reflete tanto o retorno da entidade estruturada oriundo de sua carteira de ativos quanto à



taxa do CDS. A contraparte do swap não tem envolvimento com a entidade estruturada que a exponha à variabilidade de retornos oriundos do desempenho da entidade estruturada, uma vez que o CDS transfere a variabilidade à entidade estruturada, em vez de absorver a variabilidade de retornos da entidade estruturada.

Informações financeiras resumidas para controladas, empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e coligadas (itens 12 e 21)

B10. Para cada controlada que tenha participação de não controladores que sejam materiais para a entidade que reporta a informação, devem ser divulgados:

(a) dividendos ou lucros pagos a sócios não controladores;

(b) informações financeiras resumidas sobre os ativos, passivos, lucros, prejuízos e fluxos de caixa da controlada que permitam aos usuários compreender as participações de não controladores nas atividades e fluxos de caixa do grupo. Essas informações podem incluir, por exemplo, entre outras, ativo circulante, ativo não circulante, passivo circulante, passivo não circulante, receita, lucros, prejuízos e resultado abrangente total.

B11. As informações financeiras resumidas exigidas pelo item B10(b) devem ser os valores antes das eliminações entre empresas.

B12. Para cada empreendimento controlado em conjunto (joint venture) e coligada que seja material para a entidade que reporta a informação, devem ser divulgados:

(a) dividendos ou distribuição de lucros recebidos do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada;

(b) informações financeiras resumidas para o empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou para a coligada (ver itens B14 e B15), incluindo, entre outras:

(i) ativos circulantes;

(ii) ativos não circulantes;

(iii) passivos circulantes;

(iv) passivos não circulantes;

(v) receitas;

(vi) lucros e prejuízos de operações em continuidade;

(vii) lucros e prejuízos após impostos de operações descontinuadas;

(viii) outros resultados abrangentes;

(ix) resultado abrangente total.

B13. Além das informações financeiras resumidas exigidas pelo item B12, a entidade deve divulgar, para cada empreendimento controlado em conjunto (joint venture) que seja material para a entidade que reporta a informação, o que segue:

(a) caixa e equivalentes de caixa incluídos no item B12(b)(i);



(b) passivos financeiros circulantes (excluindo contas a pagar a fornecedores e outras e provisões) incluídos no item B12(b)(iii);

(c) passivos financeiros não circulantes (excluindo contas a pagar a fornecedores e outras e provisões) incluídos no item B12(b)(iv);

(d) depreciação e amortização;

(e) receita de juros;

(f) despesa de juros;

(g) despesa ou receita de imposto sobre a renda.

B14. As informações financeiras resumidas, apresentadas de acordo com os itens B12 e B13, devem ser os valores incluídos nas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada (e não a parcela da entidade sobre esses valores). Se a entidade contabilizar sua participação no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou na coligada usando o método da equivalência patrimonial:

(a) os valores incluídos nas demonstrações contábeis, elaboradas em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada devem ser ajustados para refletir ajustes feitos pela entidade ao utilizar o método da equivalência patrimonial, como, por exemplo, ajustes ao valor justo feitos por ocasião da aquisição e ajustes para refletir diferenças nas políticas contábeis;

(b) a entidade deve fornecer uma conciliação das informações financeiras resumidas apresentadas com o valor contábil de sua participação no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou na coligada.

B15. A entidade pode apresentar as informações financeiras resumidas exigidas pelos itens B12 e B13 com base nas demonstrações contábeis do empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou da coligada se:

(a) a entidade mensurar sua participação no empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou na coligada ao valor justo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 18; e

(b) o empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou a coligada não elaborar demonstrações contábeis em conformidade com os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações do CPC, e a elaboração nessa base for impraticável ou acarretar custo excessivo.

Nesse caso, a entidade deve divulgar em que base as informações financeiras resumidas foram elaboradas.

B16. A entidade deve divulgar, de modo agregado, o valor contábil de suas participações em todos os empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) ou em coligadas individualmente materiais que sejam contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial. A entidade deve divulgar também, separadamente, o valor agregado de sua parcela dos seguintes itens referentes a esses empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) ou essas coligadas:

(a) lucros e prejuízos de operações em continuidade;

(b) lucros e prejuízos após impostos de operações descontinuadas;



- (c) outros resultados abrangentes;
- (d) resultado abrangente total.

A entidade deve fornecer as divulgações separadamente para empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) e coligadas.

B17. Quando a participação da entidade em controlada, empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou em coligada (ou parcela de sua participação em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou coligada) for classificada (ou incluída em grupo classificado para alienação) como mantida para venda, de acordo com o CPC 31, a entidade não está obrigada a divulgar informações financeiras resumidas para essa controlada, empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou coligada, de acordo com os itens B10 a B16.

Compromissos para empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures) (item 23a)

B18. A entidade deve divulgar o total de compromissos assumidos, mas não reconhecidos na data de reporte (incluindo sua parcela de compromissos assumidos em conjunto com outros investidores que tenham o controle conjunto de empreendimento controlado em conjunto (joint venture)), em relação às suas participações em empreendimentos controlados em conjunto (joint ventures). Compromissos são aqueles que podem dar origem a uma saída futura de caixa ou de outros recursos.

B19. Compromissos não reconhecidos que podem dar origem a uma saída futura de caixa ou de outros recursos incluem:

(a) compromissos não reconhecidos de fornecer recursos financeiros (funding) ou recursos como resultado de, por exemplo:

(i) constituição ou contratos de aquisição de empreendimento controlado em conjunto (joint venture) (que, por exemplo, exijam que a entidade aporte recursos ao longo de um período específico);

(ii) projetos intensivos em capital conduzidos por empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(iii) obrigações de compra incondicionais, que compreendam a aquisição de equipamentos, estoques ou serviços que a entidade esteja comprometida a adquirir de empreendimento controlado em conjunto (joint venture) ou em nome dele;

(iv) compromissos não reconhecidos de conceder empréstimos ou outro suporte financeiro a empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(v) compromissos não reconhecidos de aportar recursos a empreendimento controlado em conjunto (joint venture), como, por exemplo, ativos ou serviços;

(vi) outros compromissos não reconhecidos e não canceláveis relativos a empreendimento controlado em conjunto (joint venture);

(b) compromissos não reconhecidos de adquirir a participação de outra parte (ou parcela dessa participação) em empreendimento controlado em conjunto (joint venture) se evento específico ocorrer ou não ocorrer no futuro.

B20. Os requisitos e exemplos dos itens B18 e B19 ilustram alguns dos tipos de divulgação exigidos pelo item 18 do Pronunciamento Técnico CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas.

Participação em entidades estruturadas não consolidadas (itens 24 a 31)



Entidade estruturada

B21. Entidade estruturada é uma entidade que foi projetada de modo que os direitos de voto ou similares não são o fator dominante ao decidir quem controla a entidade, como, por exemplo, quando quaisquer direitos de voto referem-se somente a tarefas administrativas, e as atividades relevantes são dirigidas por meio de acordos contratuais.

B22. A entidade estruturada frequentemente possui algumas ou todas as características ou atributos seguintes:

(a) atividades restritas;

(b) objeto social restrito e bem definido, como, por exemplo, efetuar arrendamento eficiente em termos fiscais, conduzir atividades de pesquisa e desenvolvimento, oferecer fonte de capital ou de financiamento a uma entidade ou oferecer oportunidades de investimento a investidores pela transferência aos investidores dos riscos e benefícios associados aos ativos da entidade estruturada;

(c) patrimônio insuficiente para permitir que a entidade estruturada financie suas atividades sem suporte financeiro subordinado;

(d) financiamento na forma de múltiplos instrumentos contratualmente vinculados a investidores que criam concentrações de riscos de crédito ou outros riscos (tranches).

B23. Exemplos de entidades que são consideradas como entidades estruturadas incluem, entre outros:

(a) veículos de securitização;

(b) financiamentos lastreados em ativos (asset-backed);

(c) alguns fundos de investimento.

B24. A entidade que é controlada por direitos de voto não é uma entidade estruturada pelo simples fato de que, por exemplo, recebe recursos financeiros de terceiros após sua reestruturação.

Natureza dos riscos decorrentes de participações em entidades estruturadas não consolidadas (itens 29 a 31)

B25. Além das informações exigidas pelos itens 29 a 31, a entidade deve divulgar informações adicionais que sejam necessárias para atingir o objetivo de divulgação do item 24(b).

B26. São exemplos de informações adicionais que, dependendo das circunstâncias, podem ser relevantes para avaliação dos riscos aos quais a entidade está exposta quando tem participação em entidade estruturada não consolidada:

(a) os termos do acordo que poderia exigir que a entidade fornecesse suporte financeiro à entidade estruturada não consolidada (por exemplo, acordos de liquidez ou gatilhos de classificação de crédito associados a obrigações de comprar ativos da entidade estruturada ou de fornecer suporte financeiro), incluindo:

(i) descrição de eventos ou circunstâncias que podem expor a entidade que reporta a informação a uma perda;

(ii) se há quaisquer termos que limitam a obrigação;



(iii) se há quaisquer outras partes que fornecem suporte financeiro e, em caso afirmativo, como a obrigação da entidade que reporta a informação se classifica em relação às obrigações das demais partes;

(b) perdas incorridas pela entidade durante o período de reporte em relação às suas participações em entidades estruturadas não consolidadas;

(c) os tipos de receitas que a entidade recebeu durante o período de reporte em decorrência de suas participações em entidades estruturadas não consolidadas;

(d) se a entidade está obrigada a absorver perdas da entidade estruturada não consolidada antes de outras partes, o limite máximo dessas perdas para a entidade e (se relevante) o ordenamento (ranking) e os valores de potenciais perdas assumidas por partes cujas participações se classifiquem abaixo da participação da entidade na entidade estruturada não consolidada;

(e) informações sobre quaisquer acordos de liquidez, garantias ou outros compromissos com terceiros que possam afetar o valor justo ou o risco das participações da entidade em entidades estruturadas não consolidadas;

(f) quaisquer dificuldades que a entidade estruturada não consolidada tenha experimentado ao financiar suas atividades durante o período de reporte;

(g) em relação à estrutura de financiamento da entidade estruturada não consolidada, as formas de financiamento (por exemplo, títulos negociáveis de curto prazo (commercial papers) ou títulos de médio prazo) e sua vida média ponderada. Tais informações podem incluir análise de vencimento dos ativos e do financiamento de uma entidade estruturada não consolidada, se a entidade estruturada tiver ativos de prazo mais longo financiados por passivos de prazo mais curto.

RESOLUÇÃO CVM Nº 115, DE 20 DE MAIO DE 2022] - (DOU de 23.05.2022)

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 46 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de mensuração do valor justo.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 46, que trata de mensuração do valor justo, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 699, de 20 de dezembro de 2012, 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 46
MENSURAÇÃO DO VALOR JUSTO

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 13 (IASB - BV 2012)

| Sumário | Item |
|---|---------|
| OBJETIVO | 1 - 4 |
| ALCANCE | 5 - 8 |
| MENSURAÇÃO | 9 - 90 |
| Definição de valor justo | 9 - 10 |
| Ativo ou passivo | 11 - 14 |
| Transação | 15 - 21 |
| Participantes do mercado | 22 - 23 |
| Preço | 24 - 26 |
| Aplicação a ativos não financeiros | 27 - 33 |
| Aplicação a passivos e a instrumentos patrimoniais próprios da entidade | 34 - 47 |
| Aplicação a ativos financeiros e passivos financeiros com posições de compensação em riscos de mercado ou risco de crédito da contraparte | 48 - 56 |
| Valor justo no reconhecimento inicial | 57 - 60 |
| Técnicas de avaliação | 61 - 66 |
| Informações para técnicas de avaliação | 67 - 71 |
| Hierarquia de valor justo | 72 - 90 |
| DIVULGAÇÃO | 91 - 99 |
| APÊNDICE A - Definição de termos | |
| APÊNDICE B - Guia de aplicação | |
| APÊNDICE C - Disposições transitórias | |
| EXEMPLOS ILUSTRATIVOS | |

Objetivo

1. O objetivo deste Pronunciamento é:

- (a) definir valor justo;
- (b) estabelecer em um único Pronunciamento a estrutura para a mensuração do valor justo; e
- (c) estabelecer divulgações sobre mensurações do valor justo.

2. O valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade. Para alguns ativos e passivos, pode haver informações de mercado ou transações de mercado observáveis disponíveis e para outros pode não haver. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo em ambos os casos é o mesmo - estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado (ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de participante do mercado que detenha o ativo ou o passivo).

3. Quando o preço para um ativo ou passivo idêntico não é observável, a entidade mensura o valor justo utilizando outra técnica de avaliação que maximiza o uso de dados observáveis relevantes e minimiza o uso de dados não observáveis. Por ser uma mensuração baseada em mercado, o valor justo é mensurado utilizando-se as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco. Como resultado, a intenção da entidade de manter um ativo ou de liquidar ou, de outro modo, satisfazer um passivo não é relevante ao mensurar o valor justo.



4. A definição de valor justo se concentra em ativos e passivos porque eles são o objeto primário da mensuração contábil. Além disso, este Pronunciamento deve ser aplicado aos instrumentos patrimoniais próprios da entidade mensurados ao valor justo.

Alcance

5. Este Pronunciamento é aplicável quando outro Pronunciamento requerer ou permitir mensurações do valor justo ou divulgações sobre mensurações do valor justo (e mensurações - tais como valor justo menos despesas para vender - baseadas no valor justo ou divulgações sobre essas mensurações), salvo conforme especificado nos itens 6 e 7.

6. Os requisitos de mensuração e divulgação deste Pronunciamento não se aplicam a:

(a) transações de pagamento baseadas em ações dentro do alcance do CPC 10 - Pagamento Baseado em Ações;

(b) transações de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 - Arrendamentos; e

(c) mensurações que tenham algumas similaridades com o valor justo, mas que não representem o valor justo, como, por exemplo, o valor realizável líquido a que se refere o Pronunciamento CPC 16 - Estoques ou o valor em uso a que se refere o Pronunciamento CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos.

7. As divulgações requeridas por este Pronunciamento não são exigidas para:

(a) ativos de planos mensurados ao valor justo de acordo com o CPC 33 - Benefícios a Empregados;

(b) (eliminada); e

(c) ativos cujo valor recuperável seja o valor justo menos as despesas de alienação, de acordo com o Pronunciamento CPC 01.

8. A estrutura de mensuração do valor justo descrita neste Pronunciamento se aplica tanto à mensuração inicial quanto à subsequente se o valor justo for exigido ou permitido por outros Pronunciamentos.

Mensuração

Definição de valor justo

9. Este Pronunciamento define valor justo como o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

10. O item B2 descreve a abordagem geral de mensuração do valor justo.

Ativo ou passivo

11. A mensuração do valor justo destina-se a um ativo ou passivo em particular. Portanto, ao mensurar o valor justo, a entidade deve levar em consideração as características do ativo ou passivo se os participantes do mercado, ao precificar o ativo ou o passivo na data de mensuração, levarem essas características em consideração. Essas características incluem, por exemplo:

(a) a condição e a localização do ativo; e



(b) restrições, se houver, para a venda ou o uso do ativo.

12. O efeito sobre a mensuração resultante de uma característica específica pode diferir dependendo de como essa característica é levada em consideração pelos participantes do mercado.

13. O ativo ou o passivo mensurado ao valor justo pode ser qualquer um dos seguintes:

(a) um ativo ou passivo individual (por exemplo, um instrumento financeiro ou um ativo não financeiro); ou

(b) um grupo de ativos, grupo de passivos ou grupo de ativos e passivos (por exemplo, uma unidade geradora de caixa ou um negócio).

14. A determinação de se o ativo ou o passivo é ativo ou passivo independente, grupo de ativos, grupo de passivos ou grupo de ativos e passivos para fins de reconhecimento ou divulgação, depende de sua unidade de contabilização (unit of account). A unidade de contabilização (unit of account) para o ativo ou o passivo deve ser determinada de acordo com o Pronunciamento que exigir ou permitir a mensuração do valor justo, salvo conforme previsto neste Pronunciamento.

Transação

15. A mensuração do valor justo presume que o ativo ou o passivo é trocado em uma transação não forçada entre participantes do mercado para a venda do ativo ou a transferência do passivo na data de mensuração nas condições atuais de mercado.

16. A mensuração do valor justo presume que a transação para a venda do ativo ou transferência do passivo ocorre:

(a) no mercado principal para o ativo ou passivo; ou

(b) na ausência de mercado principal, no mercado mais vantajoso para o ativo ou passivo.

17. A entidade não necessita empreender uma busca exaustiva de todos os possíveis mercados para identificar o mercado principal ou, na ausência de mercado principal, o mercado mais vantajoso, mas ela deve levar em consideração todas as informações que estejam disponíveis. Na ausência de evidência em contrário, presume-se que o mercado no qual a entidade normalmente realizaria a transação para a venda do ativo ou para a transferência do passivo seja o mercado principal ou, na ausência de mercado principal, o mercado mais vantajoso.

18. Se houver mercado principal para o ativo ou passivo, a mensuração do valor justo deve representar o preço nesse mercado (seja esse preço diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação), ainda que o preço em mercado diferente seja potencialmente mais vantajoso na data de mensuração.

19. A entidade deve ter acesso ao mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração. Como diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades) com diferentes atividades podem ter acesso a diferentes mercados, o mercado principal (ou mais vantajoso) para o mesmo ativo ou passivo pode ser diferente para diferentes entidades (e negócios dentro dessas entidades). Portanto, o mercado principal (ou mais vantajoso) (e, assim, os participantes do mercado) deve ser considerado do ponto de vista da entidade, permitindo assim diferenças entre entidades com atividades diferentes.

20. Embora a entidade deva ser capaz de acessar o mercado, ela não precisa ser capaz de vender o ativo específico ou transferir o passivo específico na data de mensuração para que possa mensurar o valor justo com base no preço desse mercado.



21. Ainda que não haja mercado observável para o fornecimento de informações de preços em relação à venda de um ativo ou à transferência de um passivo na data de mensuração, a mensuração do valor justo deve presumir que uma transação ocorra naquela data, considerada do ponto de vista de um participante do mercado que detenha o ativo ou deva o passivo. Essa transação presumida estabelece uma base para a estimativa do preço para a venda do ativo ou para a transferência do passivo.

Participantes do mercado

22. A entidade deve mensurar o valor justo de um ativo ou passivo utilizando as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, presumindo-se que os participantes do mercado ajam em seu melhor interesse econômico.

23. Ao desenvolver essas premissas, a entidade não precisa identificar participantes do mercado específicos. Em vez disso, a entidade deve identificar características que distinguem os participantes do mercado de modo geral, considerando fatores específicos para todos os itens seguintes:

(a) ativo ou passivo;

(b) mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo; e

(c) participantes do mercado com os quais a entidade realizaria uma transação nesse mercado.

Preço

24. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada no mercado principal (ou mais vantajoso) na data de mensuração nas condições atuais de mercado (ou seja, um preço de saída), independentemente de esse preço ser diretamente observável ou estimado utilizando-se outra técnica de avaliação.

25. O preço no mercado principal (ou mais vantajoso) utilizado para mensurar o valor justo do ativo ou passivo não deve ser ajustado para refletir custos de transação. Os custos de transação devem ser contabilizados de acordo com outros Pronunciamentos. Os custos de transação não são uma característica de um ativo ou passivo; em vez disso, são específicos de uma transação e podem diferir dependendo de como a entidade realizar a transação para o ativo ou passivo.

26. Os custos de transação não incluem custos de transporte. Se a localização for uma característica do ativo (como pode ser o caso para, por exemplo, uma commodity), o preço no mercado principal (ou mais vantajoso) deve ser ajustado para refletir os custos, se houver, que seriam incorridos para transportar o ativo de seu local atual para esse mercado.

Aplicação a ativos não financeiros

Melhor uso possível para ativos não financeiros

27. A mensuração do valor justo de um ativo não financeiro leva em consideração a capacidade do participante do mercado de gerar benefícios econômicos utilizando o ativo em seu melhor uso possível (highest and best use) ou vendendo-o a outro participante do mercado que utilizaria o ativo em seu melhor uso.

28. O melhor uso possível de um ativo não financeiro leva em conta o uso do ativo que seja fisicamente possível, legalmente permitido e financeiramente viável, conforme abaixo:

(a) Um uso que seja fisicamente possível leva em conta as características físicas do ativo que os participantes do mercado levariam em conta ao precificar o ativo (por exemplo, a localização ou o tamanho de um imóvel).



(b) Um uso que seja legalmente permitido leva em conta quaisquer restrições legais sobre o uso do ativo que os participantes do mercado levariam em conta ao precificá-lo (por exemplo, as regras de zoneamento aplicáveis a um imóvel).

(c) Um uso que seja financeiramente viável leva em conta se o uso do ativo que seja fisicamente possível e legalmente permitido gera receita ou fluxos de caixa adequados (levando em conta os custos para converter o ativo para esse uso) para produzir o retorno do investimento que os participantes do mercado exigiriam do investimento nesse ativo colocado para esse uso.

29. O melhor uso possível é determinado do ponto de vista dos participantes do mercado, ainda que a entidade pretenda um uso diferente. Contudo, presume-se que o uso atual pela entidade de um ativo não financeiro seja o seu melhor uso, a menos que o mercado ou outros fatores sugiram que um uso diferente pelos participantes do mercado maximizaria o valor do ativo.

30. Para proteger sua posição competitiva, ou por outras razões, a entidade pode pretender não utilizar ativamente um ativo não financeiro adquirido ou pode pretender não utilizá-lo de acordo com o seu melhor uso possível. Por exemplo, um ativo intangível adquirido que a entidade planeje utilizar defensivamente impedindo que outros o utilizem. Não obstante, a entidade deve mensurar o valor justo de um ativo não financeiro presumindo o seu melhor uso possível pelos participantes do mercado.

Premissa de avaliação para ativos não financeiros

31. O melhor uso possível (highest and best use) de um ativo não financeiro estabelece a premissa de avaliação utilizada para mensurar o valor justo do ativo, conforme abaixo:

(a) O melhor uso possível de um ativo não financeiro pode oferecer o valor máximo aos participantes do mercado por meio de seu uso em combinação com outros ativos como um grupo (conforme instalados ou, de outro modo, configurados para uso) ou em combinação com outros ativos e passivos (por exemplo, um negócio).

(i) Se o melhor uso possível do ativo for o uso do ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos, o valor justo do ativo é o preço que seria recebido em uma transação atual para a venda do ativo, presumindo-se que o ativo seria utilizado com outros ativos ou com outros ativos e passivos e que esses ativos e passivos (ou seja, seus ativos complementares e os respectivos passivos) estariam disponíveis aos participantes do mercado.

(ii) Os passivos associados ao ativo e aos ativos complementares incluem passivos que financiem capital de giro, mas não incluem passivos utilizados para financiar outros ativos que não aqueles compreendidos no grupo de ativos.

(iii) As premissas sobre o melhor uso de um ativo não financeiro devem ser consistentes para todos os ativos (para os quais o melhor uso seja relevante) do grupo de ativos ou do grupo de ativos e passivos dentro do qual o ativo seria utilizado.

(b) O melhor uso possível de um ativo não financeiro poderia fornecer o valor máximo para os participantes do mercado de forma individual. Se o melhor uso possível do ativo for utilizá-lo de forma individual, o seu valor justo deve ser o preço que seria recebido em uma transação atual pela venda do ativo a participantes do mercado que o utilizariam de forma individual.

32. A mensuração do valor justo de um ativo não financeiro presume que o ativo seja vendido de forma consistente com a unidade de contabilização especificada em outros Pronunciamentos (que pode ser um ativo individual). Esse é o caso mesmo quando essa mensuração do valor justo presume que o melhor uso possível do ativo é utilizá-lo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos, já que a mensuração do valor justo presume que o participante do mercado já detém os ativos complementares e os passivos correspondentes.

33. O item B3 descreve a aplicação do conceito de premissa de avaliação para ativos não financeiros.

Aplicação a passivos e a instrumentos patrimoniais próprios da entidade

Princípios gerais

34. A mensuração do valor justo presume que um passivo financeiro ou não financeiro ou o instrumento patrimonial próprio da entidade (por exemplo, participações patrimoniais emitidas como contraprestação em combinação de negócios) seja transferido a um participante do mercado na data de mensuração. A transferência de um passivo ou de um instrumento patrimonial próprio da entidade presume o seguinte:

(a) o passivo permaneceria em aberto e o cessionário participante do mercado ficaria obrigado a satisfazer a obrigação. O passivo não seria liquidado com a contraparte nem seria, de outro modo, extinto na data de mensuração;

(b) o instrumento patrimonial próprio da entidade permaneceria em aberto e o cessionário participante do mercado assumiria os direitos e as responsabilidades a ele associados. O instrumento não seria cancelado nem, de outro modo, extinto na data de mensuração.

35. Mesmo quando não há mercado observável para fornecer informações de preços em relação à transferência de um passivo ou de um instrumento patrimonial próprio da entidade (por exemplo, devido a restrições contratuais ou outras restrições legais que impeçam a transferência desses itens), pode haver mercado observável para esses itens se eles forem mantidos por outras partes como ativos (por exemplo, título de dívida corporativo ou opção de compra sobre ações da entidade).

36. Em todos os casos, a entidade deve maximizar o uso de dados observáveis relevantes e deve minimizar o uso de dados não observáveis para atingir o objetivo da mensuração do valor justo, qual seja, estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a transferência do passivo ou instrumento patrimonial ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições atuais de mercado.

Passivos e instrumentos patrimoniais mantidos por outras partes como ativos

37. Quando um preço cotado para a transferência de um passivo ou instrumento patrimonial próprio da entidade idêntico ou similar não está disponível, e o item idêntico é mantido por outra parte como um ativo, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial do ponto de vista de um participante do mercado que detenha o item idêntico como ativo na data de mensuração.

38. Nesses casos, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial da seguinte forma:

(a) utilizando o preço cotado em mercado ativo para o item idêntico mantido por outra parte como um ativo, se esse preço estiver disponível;

(b) se esse preço não estiver disponível, utilizando outros dados observáveis, tais como o preço cotado em mercado que não seja ativo para o item idêntico mantido por outra parte como um ativo;

(c) se os preços observáveis de (a) e (b) não estiverem disponíveis, utilizando outra técnica de avaliação, como, por exemplo:

(i) abordagem de receita (por exemplo, técnica de valor presente que leve em conta o fluxo de caixa futuro que um participante do mercado esperaria receber por deter o passivo ou o instrumento patrimonial como ativo (ver itens B10 e B11));



(ii) abordagem de mercado (por exemplo, utilizando preços cotados para passivos ou instrumentos patrimoniais similares mantidos por outras partes como ativos (ver itens B5 a B7)).

39. A entidade deve ajustar o preço cotado de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade, mantido por outra parte como ativo, somente se houver fatores específicos para o ativo que não forem aplicáveis à mensuração do valor justo do passivo ou instrumento patrimonial. A entidade deve garantir que o preço do ativo não reflita o efeito de uma restrição que impeça a venda desse ativo. Alguns fatores que podem indicar que o preço cotado do ativo deve ser ajustado incluem os seguintes:

(a) O preço cotado para o ativo corresponde a um passivo ou instrumento patrimonial similar (mas não idêntico) mantido por outra parte como ativo. Por exemplo, o passivo ou instrumento patrimonial pode ter uma característica particular (por exemplo, a qualidade de crédito do emitente) que seja diferente daquela refletida no valor justo do passivo ou instrumento patrimonial similar mantido como ativo.

(b) A unidade de contabilização para o ativo não é a mesma para o passivo ou para o instrumento patrimonial. Por exemplo, para passivos, em alguns casos o preço para um ativo reflete um preço combinado para um pacote que compreende tanto os valores devidos pelo emitente quanto ao instrumento de melhoria de crédito de terceiro. Se a unidade de contabilização para o passivo não for para o pacote combinado, o objetivo é mensurar o valor justo do passivo do emitente, não o valor justo do pacote combinado. Assim, nesses casos, a entidade deve ajustar o preço observado para o ativo a fim de excluir o efeito do instrumento de melhoria de crédito de terceiro.

Passivos e instrumentos patrimoniais não mantidos por outras partes como ativos

40. Quando um preço cotado para a transferência de um passivo ou instrumento patrimonial próprio da entidade idêntico ou similar não está disponível, e o item idêntico não é mantido por outra parte como um ativo, a entidade deve mensurar o valor justo do passivo ou instrumento patrimonial utilizando uma técnica de avaliação do ponto de vista de um participante do mercado que deva o passivo ou tenha exercido o direito sobre o patrimônio.

41. Por exemplo, ao aplicar a técnica de valor presente, a entidade pode levar em conta qualquer dos seguintes:

(a) as saídas de caixa futuras em que um participante do mercado esperaria incorrer ao satisfazer a obrigação, incluindo a compensação que um participante do mercado exigiria por assumir a obrigação (vide itens B31 a B33).

(b) o valor que um participante do mercado receberia para celebrar ou emitir um passivo ou instrumento patrimonial idêntico, utilizando as premissas que participantes do mercado utilizariam ao precificar o item idêntico (por exemplo, que tenha as mesmas características de crédito) no mercado principal (ou mais vantajoso) para a emissão de um passivo ou instrumento patrimonial com os mesmos termos contratuais.

Risco de descumprimento (non-performance)

42. O valor justo de um passivo reflete o efeito do risco de descumprimento (non-performance). O risco de descumprimento (non-performance) inclui, entre outros, o risco de crédito próprio da entidade (conforme definido no Pronunciamento CPC 40 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação). Presume-se que o risco de descumprimento (non-performance) seja o mesmo antes e depois da transferência do passivo.

43. Ao mensurar o valor justo de um passivo, a entidade deve levar em conta o efeito de seu risco de crédito (situação de crédito) e quaisquer outros fatores que possam influenciar a probabilidade de que a obrigação seja ou não satisfeita. Esse efeito pode diferir dependendo do passivo; por exemplo:



(a) se o passivo é uma obrigação de entregar caixa (um passivo financeiro) ou uma obrigação de entregar bens ou serviços (um passivo não financeiro).

(b) os termos de melhorias de crédito relacionados ao passivo, se houver.

44. O valor justo de um passivo reflete o efeito do risco de descumprimento (non-performance) com base em sua unidade de contabilização. O emitente de um passivo emitido para um instrumento de melhoria de crédito de terceiros indissociável que seja contabilizado separadamente do passivo, não deve incluir o efeito da melhoria de crédito (por exemplo, garantia de dívida de terceiro) na mensuração do valor justo do passivo. Se a melhoria de crédito for contabilizada separadamente do passivo, o emitente deve levar em conta sua própria situação de crédito, e não a do terceiro avalista, ao mensurar o valor justo do passivo.

Restrição que impede a transferência de um passivo ou de um instrumento patrimonial próprio da entidade

45. Ao mensurar o valor justo de um passivo ou de um instrumento patrimonial próprio, a entidade não deve incluir uma informação (input) separada ou um ajuste a outras informações (inputs) relativas à existência de restrição que impeça a transferência do item. O efeito de restrição que impeça a transferência de um passivo ou de um instrumento patrimonial próprio da entidade é incluído de forma implícita ou explícita nas demais informações (inputs) da mensuração do valor justo.

46. Por exemplo, na data da transação, tanto o credor quanto o avalista aceitaram o preço da transação para o passivo com pleno conhecimento de que a obrigação inclui uma restrição que impede a sua transferência. Como resultado da inclusão da restrição no preço da transação, não se exige uma informação (input) separada ou um ajuste a uma informação (input) existente na data da transação para refletir o efeito da restrição sobre a transferência. Similarmente, não se exige uma informação (input) separada ou um ajuste a uma informação existente (input) em datas de mensuração subsequentes para refletir o efeito da restrição sobre a transferência.

Passivo financeiro com elemento à vista

47. O valor justo de um passivo financeiro com elemento à vista (por exemplo, depósito à vista) não é menor que o valor a pagar à vista, descontado desde a primeira data em que o pagamento desse valor poderia ser exigido.

Aplicação a ativos financeiros e passivos financeiros com posições de compensação em riscos de mercado ou risco de crédito da contraparte

48. A entidade que detém um grupo de ativos financeiros e passivos financeiros está exposta a risco de mercado e a risco de crédito (conforme definido no Pronunciamento CPC 40) de cada uma das contrapartes. Se a entidade gerencia esse grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base em sua exposição líquida a risco de mercado ou a risco de crédito, ela pode aplicar uma exceção a este Pronunciamento para a mensuração do valor justo. Essa exceção permite que a entidade mensure o valor justo de um grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base no preço que seria recebido pela venda de posição comprada líquida (ou seja, um ativo) para uma específica exposição a risco ou pago pela transferência de posição vendida líquida (ou seja, um passivo) para uma específica exposição a risco em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições de mercado atuais. Consequentemente, a entidade deve mensurar o valor justo do grupo de ativos financeiros e passivos financeiros consistentemente com a forma pela qual os participantes do mercado precificariam a exposição a risco líquida na data de mensuração.

49. Permite-se a entidade utilizar a exceção do item 48 somente se ela satisfizer todos os itens seguintes:



(a) gerenciar o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros com base na exposição líquida da entidade a um risco (ou riscos) de mercado específico ou ao risco de crédito de uma contraparte específica, de acordo com a estratégia de investimento ou gestão de risco documentada da entidade;

(b) fornecer informações, de acordo com essa base, sobre o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros ao pessoal-chave da administração da entidade, conforme definido no Pronunciamento CPC 05 - Divulgação sobre Partes Relacionadas; e

(c) for obrigada a, ou tiver optado por, mensurar esses ativos financeiros e passivos financeiros ao valor justo no balanço patrimonial ao final de cada período de relatório.

50. A exceção do item 48 não está relacionada à apresentação de demonstrações contábeis. Em alguns casos, a base para a apresentação de demonstrações contábeis no balanço patrimonial difere da base para a mensuração de instrumentos financeiros, como, por exemplo, caso um Pronunciamento não exija ou permita que instrumentos financeiros sejam apresentados em base líquida. Nesses casos, a entidade pode precisar alocar os ajustes no nível de carteira (vide itens 53 a 56) aos ativos ou passivos individuais que formam o grupo de ativos financeiros e passivos financeiros gerenciados com base na exposição líquida a risco da entidade. A entidade deve realizar essas alocações de forma razoável e consistente, utilizando metodologia adequada às circunstâncias.

51. Para utilizar a exceção do item 48, a entidade deve tomar uma decisão sobre a política contábil de acordo com o Pronunciamento CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. A entidade que utilizar a exceção deve aplicar essa política contábil, incluindo sua política para alocação de ajustes para refletir o spread entre os preços de compra e de venda (vide itens 53 a 55) e de ajustes de crédito (vide item 56), se for o caso, de forma consistente de período a período para uma carteira específica.

52. A exceção do item 48 se aplica somente a ativos financeiros, passivos financeiros e outros contratos incluídos no alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros. As referências a ativos financeiros e passivos financeiros, contidas nos itens 48 a 51 e 53 a 56, devem ser entendidas como aplicação a todos os contratos incluídos no alcance do CPC 48, e contabilizadas de acordo com o CPC 48, independentemente de onde se encontram as definições de ativos financeiros ou passivos financeiros no CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação.

Exposição a riscos de mercado

53. Ao utilizar a exceção do item 48 para mensurar o valor justo de um grupo de ativos financeiros e passivos financeiros gerenciados com base na exposição líquida da entidade a risco (ou riscos) de mercado específico, a entidade deve aplicar o preço contido no spread entre os preços de compra e de venda que, nas circunstâncias, melhor representar o valor justo para a exposição líquida da entidade a esses riscos de mercado (vide itens 70 e 71).

54. Ao utilizar a exceção do item 48, a entidade deve garantir que o risco (ou riscos) de mercado ao qual a entidade esteja exposta nesse grupo de ativos financeiros e passivos financeiros seja substancialmente o mesmo. Por exemplo, a entidade não combinaria o risco de taxa de juros associado a um ativo financeiro ao risco de preço de commodities associado a um passivo financeiro, pois fazê-lo não mitigaria a exposição da entidade ao risco de taxa de juros ou ao risco de preço de commodities. Ao utilizar a exceção do item 48, qualquer risco de base resultante do fato de os parâmetros de risco de mercado não serem idênticos será levado em consideração na mensuração do valor justo dos ativos financeiros e passivos financeiros contidos no grupo.

55. Similarmente, a duração da exposição da entidade a risco (ou riscos) de mercado específico em decorrência dos ativos financeiros e dos passivos financeiros será substancialmente a mesma. Por exemplo, a entidade que utiliza contrato de futuros de 12 meses contra fluxos de caixa associados a 12 meses de exposição a risco de taxa de juros em um instrumento financeiro de cinco anos dentro de um grupo formado somente desses ativos financeiros e passivos financeiros mensura o valor justo da



exposição ao risco de taxa de juros de 12 meses em base líquida e o restante da exposição a risco de taxa de juros (ou seja, anos 2 a 5) em base bruta.

Exposição ao risco de crédito de contraparte específica

56. Ao utilizar a exceção do item 48 para mensurar o valor justo de um grupo de ativos financeiros e passivos financeiros celebrados com uma contraparte específica, a entidade deve incluir o efeito da exposição líquida da entidade ao risco de crédito dessa contraparte ou a exposição líquida da contraparte ao risco de crédito da entidade na mensuração do valor justo em situações em que os participantes do mercado levariam em conta quaisquer acordos existentes que mitigariam a exposição ao risco de crédito em caso de inadimplência (por exemplo, acordo principal de liquidação com a contraparte ou acordo que exija a troca de garantias com base na exposição líquida de cada parte ao risco de crédito da outra). A mensuração do valor justo deve refletir as expectativas dos participantes do mercado sobre a probabilidade de que esse acordo seja legalmente exequível na hipótese de inadimplência.

Valor justo no reconhecimento inicial

57. Quando o ativo é adquirido ou o passivo assumido em transação de troca para esse ativo ou passivo, o preço da transação é o preço pago para adquirir o ativo ou recebido para assumir o passivo (um preço de entrada). Por outro lado, o valor justo do ativo ou passivo é o preço que seria recebido para vender o ativo ou pago para transferir o passivo (um preço de saída). As entidades não necessariamente vendem ativos pelos preços pagos para adquiri-los. Similarmente, as entidades não necessariamente transferem passivos pelos preços recebidos para assumi-los.

58. Em muitos casos, o preço da transação é igual ao valor justo (esse pode ser o caso, por exemplo, quando, na data da transação, a transação para a compra de um ativo ocorre no mercado em que o ativo seria vendido).

59. Ao determinar se o valor justo no reconhecimento inicial é igual ao preço da transação, a entidade deve levar em conta fatores específicos da transação e do ativo ou passivo. O item B4 descreve situações em que o preço da transação pode não representar o valor justo do ativo ou do passivo no reconhecimento inicial.

60. Se outro Pronunciamento exigir ou permitir que a entidade mensure o ativo ou o passivo inicialmente ao valor justo e o preço da transação diferir do valor justo, a entidade deve reconhecer o ganho ou a perda resultante no resultado do período, a menos que esse Pronunciamento especifique de outro modo.

Técnicas de avaliação

61. A entidade deve utilizar técnicas de avaliação que sejam apropriadas nas circunstâncias e para as quais haja dados suficientes disponíveis para mensurar o valor justo, maximizando o uso de dados observáveis relevantes e minimizando o uso de dados não observáveis.

62. O objetivo de utilizar uma técnica de avaliação é estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a venda do ativo ou para a transferência do passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração nas condições atuais de mercado. Três técnicas de avaliação amplamente utilizadas são (i) abordagem de mercado, (ii) abordagem de custo e (iii) abordagem de receita. Os principais aspectos dessas abordagens são resumidos nos itens B5 a B11. A entidade deve utilizar técnicas de avaliação consistentes com uma ou mais dessas abordagens para mensurar o valor justo.

63. Em alguns casos, uma única técnica de avaliação é apropriada (por exemplo, ao avaliar um ativo ou um passivo utilizando preços cotados em mercado ativo para ativos ou passivos idênticos). Em outros casos, múltiplas técnicas de avaliação são apropriadas (esse pode ser o caso, por exemplo, ao avaliar uma unidade geradora de caixa). Se múltiplas técnicas de avaliação forem utilizadas para mensurar o



valor justo, os resultados (ou seja, as respectivas indicações do valor justo) serão avaliados considerando-se a razoabilidade da faixa de valores por eles indicada. A mensuração do valor justo é o ponto dentro dessa faixa que melhor represente o valor justo nas circunstâncias.

64. Se o preço da transação for o valor justo no reconhecimento inicial, e uma técnica de avaliação que utilizar dados não observáveis for utilizada para mensurar o valor justo em períodos subsequentes, a técnica de avaliação deve ser calibrada de modo que, no reconhecimento inicial, o resultado da técnica de avaliação seja igual ao preço da transação. A calibração assegura que a técnica de avaliação reflita as condições atuais de mercado e ajuda a entidade a determinar se é necessário um ajuste à técnica de avaliação (por exemplo, pode haver uma característica do ativo ou passivo que não seja capturada pela técnica de avaliação). Após o reconhecimento inicial, ao mensurar o valor justo utilizando uma técnica ou técnicas de avaliação que utilizem dados não observáveis, a entidade deve assegurar que essas técnicas de avaliação reflitam dados de mercado observáveis (por exemplo, o preço de um ativo ou passivo similar) na data de mensuração.

65. As técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo devem ser aplicadas de forma consistente. Contudo, uma mudança na técnica de avaliação ou em sua aplicação (por exemplo, mudança em sua ponderação quando múltiplas técnicas de avaliação forem utilizadas ou mudança no ajuste aplicado a uma técnica de avaliação) é apropriada se a mudança resultar em uma mensuração que seja igualmente ou mais representativa do valor justo nas circunstâncias. Esse pode ser o caso se, por exemplo, qualquer dos eventos seguintes ocorrer:

- (a) novos mercados surgirem;
- (b) novas informações se tornarem disponíveis;
- (c) informações utilizadas anteriormente não mais estiverem disponíveis;
- (d) houver uma melhora nas técnicas de avaliação; ou
- (e) houver mudanças nas condições de mercado.

66. Revisões decorrentes de mudança na técnica de avaliação ou em sua aplicação devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil, de acordo com o Pronunciamento CPC 23. Contudo, as divulgações do Pronunciamento CPC 23 para mudança na estimativa contábil não são exigidas para revisões decorrentes de mudança na técnica de avaliação ou na sua aplicação.

Informações para técnicas de avaliação

Princípios gerais

67. As técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo devem maximizar o uso de dados observáveis relevantes e minimizar o uso de dados não observáveis.

68. Exemplos de mercados nos quais informações possam ser observáveis para alguns ativos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) incluem mercados bursáteis, mercados de revendedores, mercados intermediados e mercados não intermediados (vide item B34).

69. A entidade deve selecionar informações que sejam consistentes com as características do ativo ou passivo, as quais seriam levadas em conta por participantes do mercado em transação com o ativo ou passivo (vide itens 11 e 12). Em alguns casos, essas características resultam na aplicação de ajuste, tal como prêmio ou desconto (por exemplo, prêmio de controle ou desconto na participação de não controladores). Contudo, a mensuração do valor justo não deve incorporar prêmio ou desconto que seja inconsistente com a unidade de contabilização no Pronunciamento que exija ou permita a mensuração do valor justo (vide itens 13 e 14). Prêmios ou descontos que reflitam o tamanho como uma



característica da participação da entidade (especificamente, um fator de venda em bloco que ajuste o preço cotado de ativo ou de passivo porque o volume de negociação diária normal do mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida pela entidade, conforme descrito no item 80) e não como característica do ativo ou passivo (por exemplo, um prêmio de controle ao mensurar o valor justo de uma participação majoritária) não são permitidos na mensuração do valor justo. Em todos os casos, se houver preço cotado em mercado ativo (ou seja, informação de Nível 1; vide itens 72 a 90) para um ativo ou passivo, a entidade deve utilizar esse preço sem ajuste ao mensurar o valor justo, salvo conforme especificado no item 79.

Informações baseadas em preços de compra e de venda

70. Se um ativo ou passivo mensurado pelo valor justo tiver um preço de compra e um preço de venda (por exemplo, uma informação de um mercado de revendedores), o preço contido no spread entre os preços de compra e de venda que, nas circunstâncias, melhor representar o valor justo deve ser utilizado para mensurar o valor justo, independentemente de onde essa informação estiver classificada na hierarquia de valor justo (ou seja, Nível 1, 2 ou 3; vide itens 72 a 90). O uso de preços de compra para posições ativas e de preços de venda para posições passivas é permitido, mas não exigido.

71. Este Pronunciamento não impede o uso de precificação média de mercado ou outras convenções de precificação que sejam utilizadas por participantes do mercado como expediente prático para mensurações do valor justo dentro do spread entre os preços de compra e de venda.

Hierarquia de valor justo

72. Para aumentar a consistência e a comparabilidade nas mensurações do valor justo e nas divulgações correspondentes, este Pronunciamento estabelece uma hierarquia de valor justo que classifica em três níveis (vide itens 76 a 90) as informações (inputs) aplicadas nas técnicas de avaliação utilizadas na mensuração do valor justo. A hierarquia de valor justo dá a mais alta prioridade a preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos (informações de Nível 1) e a mais baixa prioridade a dados não observáveis (informações de Nível 3).

73. Em alguns casos, as informações utilizadas para mensurar o valor justo de um ativo ou de um passivo podem ser classificadas em diferentes níveis da hierarquia de valor justo. Nesses casos, a mensuração do valor justo é classificada integralmente no mesmo nível da hierarquia de valor justo que a informação de nível mais baixo que for significativa para a mensuração como um todo. Avaliar a importância de uma informação específica para a mensuração como um todo requer julgamento, levando-se em conta fatores específicos do ativo ou passivo. Ajustes para chegar a mensurações baseadas no valor justo, tais como os custos para vender ao mensurar o valor justo menos os custos para vender, não devem ser levados em conta ao determinar o nível da hierarquia de valor justo no qual a mensuração do valor justo seja classificada.

74. A disponibilidade de informações relevantes e sua relativa subjetividade podem afetar a escolha de técnicas de avaliação apropriadas (vide item 61). Contudo, a hierarquia de valor justo prioriza as informações (inputs) das técnicas de avaliação e não as técnicas de avaliação utilizadas para mensurar o valor justo. Por exemplo, a mensuração do valor justo desenvolvida utilizando-se uma técnica de valor presente pode ser classificada no Nível 2 ou no Nível 3, dependendo das informações que sejam significativas para a mensuração como um todo e do nível da hierarquia de valor justo em que essas informações (inputs) sejam classificadas.

75. Se um dado observável exigisse um ajuste que utilizasse um dado não observável e esse ajuste resultasse na mensuração do valor justo significativamente mais alta ou mais baixa, a mensuração resultante seria classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo. Por exemplo, se um participante do mercado levasse em conta o efeito de restrição sobre a venda de ativo ao estimar o preço do ativo, a entidade ajustaria o preço cotado para refletir o efeito dessa restrição. Se esse preço cotado fosse uma informação de Nível 2 e o ajuste fosse um dado não observável significativo para a mensuração como um todo, a mensuração seria classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo.



Informações de Nível 1

76. Informações de Nível 1 são preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração.

77. O preço cotado em mercado ativo oferece a evidência mais confiável do valor justo e deve ser utilizado sem ajuste para mensurar o valor justo sempre que disponível, salvo conforme especificado no item 79.

78. Uma informação de Nível 1 está disponível para muitos ativos financeiros e passivos financeiros, alguns dos quais podem ser trocados em múltiplos mercados ativos (por exemplo, em diferentes bolsas). Portanto, a ênfase no Nível 1 está em determinar ambas as opções:

(a) o mercado principal para o ativo ou passivo ou, na ausência de um mercado principal, o mercado mais vantajoso para o ativo ou passivo; e

(b) se a entidade pode realizar uma transação com o ativo ou passivo pelo preço nesse mercado na data de mensuração.

79. A entidade não deve efetuar ajuste em informação (input) de Nível 1, exceto nas seguintes circunstâncias:

(a) quando a entidade detiver grande número de ativos ou passivos similares (mas não idênticos) (por exemplo, títulos de dívida) que forem mensurados ao valor justo, e o preço cotado em mercado ativo estiver disponível, mas não prontamente acessível para cada um desses ativos ou passivos individualmente (ou seja, dado o grande número de ativos ou passivos similares mantidos pela entidade, seria difícil obter informações de precificação para cada ativo ou passivo individual na data de mensuração). Nesse caso, como expediente prático, a entidade pode mensurar o valor justo utilizando método de precificação alternativo que não se baseie exclusivamente em preços cotados (por exemplo, precificação por matriz). Contudo, o uso de um método de precificação alternativo resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo;

(b) quando o preço cotado em mercado ativo não representar o valor justo na data de mensuração. Esse pode ser o caso se, por exemplo, eventos significativos (tais como transações em mercado não intermediado, negociações em mercado intermediado ou anúncios) ocorrerem após o fechamento de mercado, mas antes da data de mensuração. A entidade deve estabelecer e aplicar de forma consistente uma política para a identificação dos eventos que possam afetar mensurações do valor justo. Contudo, se o preço cotado for ajustado para refletir novas informações, o ajuste resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo.

(c) ao mensurar o valor justo de um passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade utilizando o preço cotado para o item idêntico negociado como um ativo em mercado ativo, e esse preço precisar ser ajustado para refletir fatores específicos do item ou ativo (vide item 39). Se nenhum ajuste ao preço cotado do ativo for necessário, o resultado da mensuração do valor justo é classificado no Nível 1 da hierarquia de valor justo. Contudo, qualquer ajuste no preço cotado do ativo resulta na mensuração do valor justo classificada em nível mais baixo na hierarquia de valor justo.

80. Se a entidade detiver uma posição em um único ativo ou passivo (incluindo uma posição que compreender um grande número de ativos ou passivos idênticos, como, por exemplo, a detenção de instrumentos financeiros) e esse ativo ou passivo for negociado em mercado ativo, o valor justo do ativo ou passivo é mensurado no Nível 1 como o produto entre o preço cotado para o ativo ou passivo individual e a quantidade detida pela entidade. Esse é o caso mesmo quando o volume de negociação diária normal do mercado não é suficiente para absorver a quantidade detida e a emissão de ordens de venda da posição em uma única transação pode afetar o preço cotado.

Informações de Nível 2

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caiéiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



81. Informações de Nível 2 são informações que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1.

82. Se o ativo ou o passivo tiver prazo determinado (contratual), a informação de Nível 2 deve ser observável substancialmente pelo prazo integral do ativo ou passivo. Informações de Nível 2 incluem os seguintes:

- (a) preços cotados para ativos ou passivos similares em mercados ativos;
- (b) preços cotados para ativos ou passivos idênticos ou similares em mercados que não sejam ativos;
- (c) informações, exceto preços cotados, que sejam observáveis para o ativo ou passivo, como, por exemplo:
 - (i) taxas de juros e curvas de rendimento observáveis em intervalos comumente cotados;
 - (ii) volatilidades implícitas; e
 - (iii) spreads de crédito;
- (d) informações corroboradas pelo mercado.

83. Os ajustes em informações (inputs) de Nível 2 variam dependendo de fatores específicos do ativo ou passivo. Tais fatores incluem os seguintes:

- (a) a condição ou localização do ativo;
- (b) em que medida as informações estão relacionadas a itens que são comparáveis ao ativo ou passivo (incluindo os fatores descritos no item 39); e
- (c) o volume ou nível de atividade nos mercados em que as informações são observadas.

84. Um ajuste em informação (input) de Nível 2 que seja significativa para a mensuração como um todo pode resultar na mensuração do valor justo classificada no Nível 3 da hierarquia de valor justo se esse ajuste utilizar dados não observáveis significativos.

85. O item B35 descreve o uso de informações (inputs) de Nível 2 para ativos e passivos específicos.

Informações (inputs) de Nível 3

86. Informações (inputs) de Nível 3 são dados não observáveis para o ativo ou passivo.

87. Dados não observáveis devem ser utilizados para mensurar o valor justo na medida em que dados observáveis relevantes não estejam disponíveis, admitindo assim situações em que há pouca ou nenhuma atividade de mercado para o ativo ou passivo na data de mensuração. Contudo, o objetivo da mensuração do valor justo permanece o mesmo, ou seja, um preço de saída na data de mensuração do ponto de vista de um participante do mercado que detém o ativo ou deve o passivo. Portanto, dados não observáveis refletem as premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco.

88. Premissas sobre risco incluem o risco inerente a uma técnica de avaliação específica utilizada para mensurar o valor justo (como, por exemplo, um modelo de precificação) e o risco inerente às informações utilizadas na técnica de avaliação. Uma mensuração que não incluísse um ajuste para refletir o risco não representaria uma mensuração do valor justo se, ao precificar o ativo ou o passivo, os



participantes do mercado incluíssem um ajuste. Por exemplo, pode ser necessário incluir ajuste de risco quando houver incerteza significativa na mensuração (por exemplo, quando tiver havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade em comparação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo, ou para ativos ou passivos similares, e a entidade tiver determinado que o preço da transação ou o preço cotado não representa o valor justo, conforme descrito nos itens B37 a B47).

89. A entidade deve desenvolver dados não observáveis utilizando as melhores informações disponíveis nas circunstâncias, que podem incluir dados próprios da entidade. Ao desenvolver dados não observáveis, a entidade pode começar com seus próprios dados, mas deve ajustar esses dados se informações razoavelmente disponíveis indicarem que outros participantes do mercado utilizariam dados diferentes ou se houver algo específico para a entidade que não estiver disponível para outros participantes do mercado (por exemplo, uma sinergia específica da entidade). A entidade não precisa empreender esforços exaustivos para obter informações sobre premissas de participantes do mercado. Contudo, a entidade deve levar em conta todas as informações sobre premissas de participantes do mercado que estiverem razoavelmente disponíveis. Dados não observáveis desenvolvidos da forma descrita acima são considerados premissas de participantes do mercado e atingem o objetivo de mensuração do valor justo.

90. O item B36 descreve o uso de informações de Nível 3 para ativos e passivos específicos.

Divulgação

91. A entidade deve divulgar informações que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliar ambas as seguintes opções:

(a) para ativos e passivos que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente ou não recorrente no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial, as técnicas de avaliação e informações utilizadas para desenvolver essas mensurações;

(b) para mensurações do valor justo recorrentes que utilizem dados não observáveis significativos (Nível 3), o efeito das mensurações sobre o resultado do período ou outros resultados abrangentes para o período.

92. Para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve considerar todos os itens seguintes:

(a) o nível de detalhamento necessário para atender aos requisitos de divulgação;

(b) quanta ênfase se deve dar a cada um dos diversos requisitos;

(c) quanta agregação ou desagregação se deve efetuar; e

(d) se os usuários de demonstrações contábeis necessitam de informações adicionais para avaliar as informações quantitativas divulgadas.

Se as divulgações feitas de acordo com este Pronunciamento e outros forem insuficientes para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve divulgar informações adicionais necessárias para atingir esses objetivos.

93. Para atingir os objetivos do item 91, a entidade deve divulgar, no mínimo, as seguintes informações para cada classe de ativos e passivos (vide item 94 para informações sobre a determinação de classes adequadas de ativos e passivos) mensurados ao valor justo (incluindo mensurações com base no valor justo dentro do alcance deste Pronunciamento) no balanço patrimonial após o reconhecimento inicial:

(a) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, para a mensuração do valor justo ao final do período das demonstrações contábeis e para mensurações do valor justo não recorrentes, as



razões para a mensuração. Mensurações do valor justo recorrentes de ativos ou passivos são aquelas que outros Pronunciamentos exijam ou permitam no balanço patrimonial ao final de cada período das demonstrações contábeis. Mensurações do valor justo não recorrentes de ativos ou passivos são aquelas que outros Pronunciamentos exijam ou permitam no balanço patrimonial em circunstâncias específicas (por exemplo, quando a entidade mensura um ativo mantido para venda ao valor justo menos os custos para vender, de acordo com o Pronunciamento CPC 31 - Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, porque o valor justo menos os custos para vender do ativo é menor que o seu valor contábil);

(b) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, o nível da hierarquia de valor justo no qual as mensurações do valor justo sejam classificadas em sua totalidade (Nível 1, 2 ou 3);

(c) para ativos e passivos mantidos ao final do período das demonstrações contábeis que sejam mensurados ao valor justo de forma recorrente, os valores de quaisquer transferências entre o Nível 1 e o Nível 2 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (vide item 95). As transferências para cada nível devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências de cada nível.

(d) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 2 e no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a descrição das técnicas de avaliação e as informações (inputs) utilizadas na mensuração do valor justo. Se houve mudança na técnica de avaliação (por exemplo, mudança de abordagem de mercado para abordagem de receita, ou o uso de técnica de avaliação adicional), a entidade deve divulgar essa mudança e as razões para adotá-la. Para mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, a entidade deve fornecer informações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo. A entidade não está obrigada a criar informações quantitativas para cumprir esse requisito de divulgação se dados não observáveis quantitativos não forem desenvolvidos pela entidade ao mensurar o valor justo (por exemplo, quando a entidade utiliza preços de transações anteriores ou informações de precificação de terceiros sem ajuste). Contudo, ao fornecer essa divulgação, a entidade não pode ignorar dados não observáveis quantitativos que sejam significativos para a mensuração do valor justo e que estejam disponíveis para a entidade;

(e) para mensurações de valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma conciliação dos saldos iniciais com os saldos finais, divulgando separadamente as mudanças durante o período atribuíveis ao seguinte:

(i) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos no resultado, e as rubricas no resultado nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(ii) ganhos ou perdas totais para o período, reconhecidos em outros resultados abrangentes, e as rubricas em outros resultados abrangentes nas quais esses ganhos ou perdas são reconhecidos;

(iii) compras, vendas, emissões e liquidações (cada um desses tipos de mudanças divulgado separadamente);

(iv) os valores de quaisquer transferências para o (ou, do) Nível 3 da hierarquia de valor justo, as razões para essas transferências e a política da entidade para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis (vide item 95). As transferências para o Nível 3 devem ser divulgadas e discutidas separadamente das transferências do Nível 3;

(f) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o valor dos ganhos ou perdas totais para o período em (e)(i) incluídos no resultado que sejam atribuíveis à mudança nos ganhos ou perdas não realizados relativos a esses ativos e passivos apurados ao final do período das demonstrações contábeis e as rubricas da demonstração do resultado nas quais esses ganhos ou perdas não realizados sejam reconhecidos;



(g) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade (incluindo, por exemplo, como a entidade decide suas políticas e procedimentos de avaliação e analisa mudanças nas mensurações do valor justo de período a período);

(h) para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo:

(i) para todas essas mensurações, uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças em dados não observáveis, se uma mudança nesses dados para um valor diferente puder resultar na mensuração do valor justo significativamente mais alta ou mais baixa. Se houver inter-relações entre esses dados e outros dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo, a entidade deve fornecer também a descrição dessas inter-relações e de como elas poderiam intensificar ou mitigar o efeito de mudanças nos dados não observáveis sobre a mensuração do valor justo. Para satisfazer esse requisito de divulgação, a descrição narrativa da sensibilidade a mudanças em dados não observáveis deve incluir, no mínimo, os dados não observáveis divulgados ao satisfazer o item (d);

(ii) para ativos financeiros e passivos financeiros, se a mudança de um ou mais dos dados não observáveis para refletir premissas alternativas razoavelmente possíveis puder mudar o valor justo de forma significativa, a entidade deve indicar esse fato e divulgar o efeito dessas mudanças. A entidade deve divulgar como o efeito de uma mudança para refletir uma premissa alternativa razoavelmente possível foi calculado. Para essa finalidade, a importância deve ser avaliada em relação ao resultado e aos ativos totais ou passivos totais ou, quando as mudanças no valor justo forem reconhecidas em outros resultados abrangentes, ao patrimônio líquido total;

(i) para mensurações do valor justo recorrentes e não recorrentes, se o melhor uso possível (highest and best use) de um ativo não financeiro diferir de seu uso atual, a entidade deve divulgar esse fato e por que o ativo não financeiro está sendo usado de maneira que difere de seu melhor uso possível.

94. A entidade deve determinar classes apropriadas de ativos e passivos com base no seguinte:

(a) natureza, características e riscos do ativo ou passivo; e

(b) nível da hierarquia de valor justo no qual a mensuração do valor justo está classificada.

O número de classes pode precisar ser maior para mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, uma vez que essas mensurações têm grau maior de incerteza e subjetividade. Determinar classes apropriadas de ativos e passivos para as quais devem ser fornecidas divulgações sobre mensurações do valor justo requer julgamento. Uma classe de ativos e passivos frequentemente exige uma desagregação maior que as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. Contudo, a entidade deve fornecer informações suficientes para permitir a conciliação com as rubricas apresentadas no balanço patrimonial. Se outro Pronunciamento especificar a classe de um ativo ou passivo, a entidade pode, ao fornecer as divulgações exigidas neste Pronunciamento, utilizar essa classe se ela satisfizer os requisitos deste item.

95. A entidade deve divulgar e seguir de forma consistente a sua política para determinar quando se considera que ocorreram as transferências entre níveis da hierarquia de valor justo de acordo com os itens 93(c) e (e)(iv). A política sobre a época do reconhecimento de transferências é a mesma para transferências para níveis e para transferências dos níveis. Exemplos de políticas para determinação da época das transferências incluem:

(a) a data do evento ou da mudança nas circunstâncias que causou a transferência;

(b) o início do período das demonstrações contábeis;

(c) o final do período das demonstrações contábeis.



96. Se a entidade tomar uma decisão de política contábil para utilizar a exceção do item 48, ela deve divulgar esse fato.

97. Para cada classe de ativos e passivos não mensurados ao valor justo no balanço patrimonial, mas cujo valor justo for divulgado, a entidade deve divulgar as informações exigidas pelos itens 93(b), (d) e (i). Contudo, a entidade não está obrigada a fornecer as divulgações quantitativas sobre dados não observáveis significativos utilizados em mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, conforme exigidas pelo item 93(d). Para esses ativos e passivos, a entidade não precisa fornecer as demais divulgações exigidas por este Pronunciamento.

98. Para um passivo mensurado ao valor justo e emitido para um instrumento de melhoria de crédito de terceiro indissociável, o emitente deve divulgar a existência dessa melhoria de crédito e se ela está refletida na mensuração do valor justo do passivo.

99. A entidade deve apresentar as divulgações quantitativas exigidas por este Pronunciamento em formato tabular, salvo se outro formato for mais apropriado.

Apêndice A - Definição de termos

Este apêndice é parte integrante deste Pronunciamento.

| | |
|--|---|
| mercado ativo | Mercado no qual transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua. |
| abordagem de custo | Técnica de avaliação que reflete o valor que seria exigido atualmente para substituir a capacidade de serviço de um ativo (normalmente referido como o custo de substituição ou reposição). |
| preço de entrada | Preço pago para adquirir um ativo ou recebido para assumir um passivo em uma transação de troca. |
| preço de saída | Preço que seria recebido para vender um ativo ou pago para transferir um passivo. |
| fluxo de caixa esperado | Média ponderada por probabilidade (ou seja, a média da distribuição) de possíveis fluxos de caixa futuros. |
| valor justo | Preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração. |
| melhor uso | Uso de um ativo não financeiro por participantes do mercado que maximizaria o valor do ativo ou o grupo de ativos e passivos (por exemplo, um negócio) dentro do qual o ativo seria utilizado. |
| abordagem de receita | Técnicas de avaliação que convertem valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou receitas e despesas) em um valor único atual (ou seja, desconto). A mensuração do valor justo é determinada com base no valor indicado pelas expectativas de mercado atuais em relação a esses valores futuros. |
| informações(inputs) | Premissas que seriam utilizadas por participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo, incluindo premissas sobre risco, como, por exemplo: (a) risco inerente a uma técnica de avaliação específica utilizada para mensurar o valor justo (por exemplo, um modelo de precificação); e (b) risco inerente às informações da técnica de avaliação. Informações podem ser observáveis ou não observáveis. |
| informações(inputs)de Nível 1 | Preços cotados (não ajustados) em mercados ativos para ativos ou passivos idênticos a que a entidade possa ter acesso na data de mensuração. |
| informações(inputs)de Nível 2 | Informações(inputs)que são observáveis para o ativo ou passivo, seja direta ou indiretamente, exceto preços cotados incluídos no Nível 1. |
| informações(inputs)de Nível 3 | Dados não observáveis para o ativo ou passivo. |
| abordagem de mercado | Técnica de avaliação que utiliza preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos, passivos ou grupo de ativos e passivos idênticos ou comparáveis (ou seja, similares), como, por exemplo, um negócio. |
| informações(inputs)corroboradas pelo mercado | Informações(inputs)que são obtidas principalmente a partir de (ou corroboradas por) dados de mercado observáveis por meio de correlação ou por outros meios. |
| participantes do mercado | Compradores e vendedores do mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo |



| | |
|--|--|
| | <p>ou passivo, os quais têm todas as características a seguir:</p> <p>(a) são independentes entre si, ou seja, não são partes relacionadas, conforme definido no Pronunciamento CPC 05, embora o preço em uma transação com partes relacionadas possa ser utilizado como informação (input) na mensuração do valor justo se a entidade tiver evidência de que a transação foi realizada em condições de mercado;</p> <p>(b) são conhecedores, tendo entendimento razoável do ativo ou passivo e da transação com a utilização de todas as informações disponíveis, incluindo informações que possam ser obtidas por meio de esforços usuais e habituais com a devida diligência;</p> <p>(c) são capazes de realizar transação com o ativo ou passivo;</p> <p>(d) estão interessados em realizar transação com o ativo ou passivo, ou seja, estão motivados, mas não forçados ou, de outro modo, obrigados a fazê-lo.</p> |
| mercado mais vantajoso | Mercado que maximiza o valor que seria recebido para vender o ativo ou que minimiza o valor que seria pago para transferir o passivo, após levar em consideração os custos de transação e os custos de transporte. |
| risco de descumprimento(non-performance) | Risco de que a entidade não cumprirá uma obrigação. O risco de descumprimento(non-performance) inclui, entre outros, o risco de crédito próprio da entidade. |
| dados(inputs)observáveis | Informações(inputs)que são desenvolvidas utilizando-se dados de mercado, tais como informações disponíveis publicamente sobre eventos ou transações reais, e que refletem as premissas que participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou o passivo. |
| transação não forçada | Transação que presume exposição ao mercado por um período antes da data de mensuração para permitir atividades de marketing que são usuais e habituais para transações envolvendo esses ativos ou passivos; não se trata de uma transação forçada (por exemplo, liquidação forçada ou venda em situação adversa). |
| mercado principal | Mercado com o maior volume e nível de atividade para o ativo ou passivo. |
| prêmio de risco | Compensação buscada por participantes do mercado avessos ao risco por suportar a incerteza inerente ao fluxo de caixa de um ativo ou passivo. Denominada também como "ajuste de risco". |
| custo de transação | Custos para vender um ativo ou transferir um passivo no mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo que sejam diretamente atribuíveis à venda do ativo ou à transferência do passivo e que atendam ambos os seguintes critérios: (a) resultem diretamente da transação e sejam essenciais para ela; (b) não teriam sido incorridos pela entidade se a decisão de vender o ativo ou de transferir o passivo não tivesse sido tomada (similares aos custos para vender, conforme definido no Pronunciamento CPC 31). |
| custos de transporte | Custos que seriam incorridos para transportar um ativo de seu local atual para o seu mercado principal (ou mais vantajoso). |
| unidade de contabilização | Nível no qual um ativo ou passivo é agregado ou desagregado para fins de reconhecimento. |
| dados(inputs)não observáveis | Informações(inputs)em relação às quais não há dados de mercado disponíveis e as quais são desenvolvidas utilizando-se as melhores informações disponíveis sobre as premissas que seriam utilizadas pelos participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo. |

Apêndice B - Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 46. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 99 e tem a mesma autoridade que as demais partes deste Pronunciamento.

B1. Os julgamentos aplicados em diferentes situações de avaliação podem ser diferentes. Este apêndice descreve os julgamentos que podem ser aplicáveis quando a entidade mensura o valor justo em diferentes situações de avaliação.

Abordagem da mensuração do valor justo

B2. O objetivo da mensuração do valor justo é estimar o preço pelo qual uma transação não forçada para a venda do ativo ou para a transferência do passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de



mensuração sob condições atuais de mercado. A mensuração do valor justo requer que a entidade determine todos os itens a seguir:

- (a) o ativo ou passivo específico objeto da mensuração (de forma consistente com a sua unidade de contabilização);
- (b) para um ativo não financeiro, a premissa de avaliação apropriada para a mensuração (de forma consistente com o seu melhor uso possível);
- (c) o mercado principal (ou mais vantajoso) para o ativo ou passivo;
- (d) as técnicas de avaliação apropriadas para a mensuração, considerando-se a disponibilidade de dados com os quais se possam desenvolver informações que representem as premissas que seriam utilizadas por participantes do mercado ao precificar o ativo ou o passivo e o nível da hierarquia de valor justo no qual se classificam os dados.

Premissa de avaliação para ativos não financeiros (itens 31 a 33)

B3. Ao mensurar o valor justo de ativo não financeiro utilizado em combinação com outros ativos como grupo (conforme instalados ou, de outro modo, configurados para uso) ou em combinação com outros ativos e passivos (por exemplo, negócio), o efeito da premissa de avaliação depende das circunstâncias. Por exemplo:

(a) o valor justo de ativo pode ser o mesmo, independentemente de o ativo ser utilizado de forma independente ou em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos. Esse pode ser o caso quando o ativo é um negócio que os participantes do mercado continuariam a operar. Nesse caso, a transação envolveria a avaliação do negócio em sua totalidade. O uso dos ativos como grupo no negócio em operação geraria sinergias que estariam disponíveis aos participantes do mercado (ou seja, sinergias dos participantes do mercado que, portanto, afetariam o valor justo do ativo de forma independente ou em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos);

(b) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à mensuração do valor justo por meio de ajustes ao valor do ativo usado de forma independente. Esse pode ser o caso quando o ativo é uma máquina e a mensuração do valor justo é determinada utilizando-se o preço observado para uma máquina similar (não instalada ou, de outro modo, configurada para uso), ajustado para refletir custos de transporte e instalação, de modo que a mensuração do valor justo reflita a condição e localização atuais da máquina (instalada e configurada para uso);

(c) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à mensuração do valor justo por meio das premissas dos participantes do mercado utilizadas para mensurar o valor justo do ativo. Por exemplo, se o ativo consiste em estoque de produtos em elaboração de natureza singular e os participantes do mercado convertessem esse estoque em produtos acabados, o valor justo do estoque presumiria que os participantes do mercado adquiriram ou adquiririam quaisquer máquinas especializadas necessárias para converter o estoque em produtos acabados;

(d) o uso de ativo em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos poderia ser incorporado à técnica de avaliação utilizada para mensurar o valor justo do ativo. Esse pode ser o caso ao utilizar o método de ganhos excedentes em múltiplos períodos (multi period excess earning method) para mensurar o valor justo de ativo intangível, já que a técnica de avaliação leva em conta especificamente a contribuição de quaisquer ativos complementares e dos passivos correspondentes no grupo em que esse ativo intangível seria utilizado.

(e) em situações mais limitadas, quando utiliza um ativo dentro de grupo de ativos, a entidade pode mensurar o ativo ao valor que se aproxima do seu valor justo ao alocar o valor justo do grupo de ativos



aos ativos individuais do grupo. Esse pode ser o caso quando a avaliação envolve imóveis e o valor justo do imóvel submetido a benfeitorias (ou seja, grupo de ativos) é alocado aos seus ativos componentes (como, por exemplo, terrenos e benfeitorias).

Valor justo no reconhecimento inicial (itens 57 a 60)

B4. Ao determinar se o valor justo no reconhecimento inicial é igual ao preço da transação, a entidade deve levar em conta fatores específicos da transação e do ativo ou passivo. Por exemplo, o preço da transação pode não representar o valor justo de ativo ou passivo no reconhecimento inicial se qualquer das condições seguintes se aplicar:

(a) a transação for entre partes relacionadas, embora o preço na transação com partes relacionadas possa ser utilizado como informação na mensuração do valor justo se a entidade tiver evidência de que a transação foi realizada em condições de mercado;

(b) a transação ocorre sob coação ou o vendedor é forçado a aceitar o preço na transação. Por exemplo, esse pode ser o caso quando o vendedor está passando por dificuldades financeiras;

(c) a unidade de contabilização representada pelo preço da transação é diferente da unidade de contabilização para o ativo ou passivo mensurado ao valor justo. Por exemplo, esse pode ser o caso se o ativo ou o passivo mensurado ao valor justo for apenas um dos elementos na transação (por exemplo, na combinação de negócios), a transação incluir direitos e privilégios implícitos que sejam mensurados separadamente de acordo com outro Pronunciamento ou o preço da transação incluir custos de transação;

(d) o mercado no qual ocorre a transação é diferente do mercado principal (ou mais vantajoso). Por exemplo, esses mercados podem ser diferentes se a entidade for uma revendedora que celebrar transações com clientes no mercado de varejo, mas o mercado principal (ou mais vantajoso) para a transação de saída for com outros revendedores no mercado de revendedores.

Técnicas de avaliação (itens 61 a 66)

Abordagem de mercado

B5. A abordagem de mercado utiliza preços e outras informações relevantes geradas por transações de mercado envolvendo ativos, passivos ou grupo de ativos e passivos - como, por exemplo, um negócio - idêntico ou comparável (ou seja, similar).

B6. Por exemplo, técnicas de avaliação consistentes com a abordagem de mercado frequentemente utilizam múltiplos de mercado obtidos a partir de um conjunto de elementos de comparação. Os múltiplos devem estar em faixas, com um múltiplo diferente para cada elemento de comparação. A escolha do múltiplo apropriado dentro da faixa exige julgamento, considerando-se fatores qualitativos e quantitativos específicos da mensuração.

B7. Técnicas de avaliação consistentes com a abordagem de mercado incluem a precificação por matriz. Precificação por matriz é uma técnica matemática utilizada principalmente para avaliar alguns tipos de instrumentos financeiros, tais como títulos de dívida, sem se basear exclusivamente em preços cotados para os títulos específicos, mas, sim, baseando-se na relação dos títulos com outros títulos cotados de referência.

Abordagem de custo

B8. A abordagem de custo reflete o valor que seria necessário atualmente para substituir a capacidade de serviço de ativo (normalmente referido como custo de substituição/reposição atual).



B9. Do ponto de vista de vendedor participante do mercado, o preço que seria recebido pelo ativo baseia-se no custo para um comprador participante do mercado adquirir ou construir um ativo substituto de utilidade comparável, ajustado para refletir a obsolescência. Isso porque um comprador participante do mercado não pagaria mais por um ativo do que o valor pelo qual poderia substituir a capacidade de serviço desse ativo. Obsolescência compreende deterioração física, obsolescência funcional (tecnológica) e obsolescência econômica (externa), sendo mais ampla que a depreciação para fins das demonstrações contábeis (alocação do custo histórico) ou para fins tributários (utilizando as vidas úteis especificadas). Em muitos casos, o método de custo de substituição/reposição atual é utilizado para mensurar o valor justo de ativos tangíveis que sejam utilizados em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos.

Abordagem de receita

B10. A abordagem de receita converte valores futuros (por exemplo, fluxos de caixa ou receitas e despesas) em um valor único atual (ou seja, descontado). Quando a abordagem de receita é utilizada, a mensuração do valor justo reflete as expectativas de mercado atuais em relação a esses valores futuros.

B11. Essas técnicas de avaliação incluem, por exemplo:

(a) técnicas de valor presente (ver itens B12 a B30);

(b) modelos de precificação de opções, como a fórmula de Black-Scholes-Merton ou modelo binomial (ou seja, modelo de árvore), que incorporem técnicas de valor presente e reflitam tanto o valor temporal quanto o valor intrínseco da opção; e

(c) o método de ganhos excedentes em múltiplos períodos, que é utilizado para mensurar o valor justo de alguns ativos intangíveis.

Técnicas de valor presente

B12. Os itens B13 a B30 descrevem o uso de técnicas de valor presente para mensurar o valor justo. Esses itens se concentram na técnica de ajuste de taxa de desconto e na técnica de fluxo de caixa esperado (valor presente esperado). Esses itens não prescrevem o uso de uma única técnica de valor presente específica nem limitam o uso de técnicas de valor presente para mensuração do valor justo às técnicas discutidas. A técnica de valor presente utilizada para mensurar o valor justo depende de fatos e circunstâncias específicos para o ativo ou passivo que estiver sendo mensurado (por exemplo, se preços para ativos ou passivos comparáveis podem ser observados no mercado) e da disponibilidade de dados suficientes.

Componentes de mensuração do valor presente

B13. O valor presente (ou seja, aplicação da abordagem de receita) é uma ferramenta utilizada para relacionar valores futuros (por exemplo, valores ou fluxos de caixa) a um valor presente utilizando uma taxa de desconto. A mensuração do valor justo de ativo ou passivo utilizando uma técnica de valor presente captura todos os seguintes elementos, do ponto de vista dos participantes do mercado, na data de mensuração:

(a) uma estimativa dos fluxos de caixa futuros para o ativo ou passivo que está sendo mensurado;

(b) expectativas sobre possíveis variações no valor e época dos fluxos de caixa que representem a incerteza inerente aos fluxos de caixa;

(c) o valor do dinheiro no tempo, representado pela taxa sobre ativos monetários livres de risco com datas de vencimento ou prazos que coincidem com o período coberto pelos fluxos de caixa e que não



apresentam incerteza em relação à época ou risco de inadimplência (default) para o titular (ou seja, taxa de juros livre de risco);

(d) o preço para suportar a incerteza inerente aos fluxos de caixa (ou seja, prêmio de risco);

(e) outros fatores que os participantes do mercado levariam em consideração nas circunstâncias;

(f) para um passivo, o risco de descumprimento relativo a esse passivo, incluindo o risco de crédito da própria entidade (ou seja, devedor).

Princípios gerais

B14. As técnicas de valor presente diferem na forma em que capturam os elementos do item B13. Contudo, todos os princípios gerais a seguir regem a aplicação de qualquer técnica de valor presente utilizada para mensurar o valor justo:

(a) fluxos de caixa e taxas de desconto refletem premissas que os participantes do mercado utilizariam ao precificar o ativo ou passivo;

(b) fluxos de caixa e taxas de desconto levam em conta somente os fatores atribuíveis ao ativo ou passivo que está sendo mensurado;

(c) para evitar a contagem dupla ou omissão dos efeitos dos fatores de risco, as taxas de desconto refletem premissas que sejam consistentes com aquelas inerentes aos fluxos de caixa. Por exemplo, a taxa de desconto que reflete a incerteza nas expectativas em relação a inadimplências futuras é apropriada ao utilizar fluxos de caixa contratuais de empréstimo (ou seja, técnica de ajuste de taxa de desconto). Não se deve aplicar essa mesma taxa ao se utilizar fluxos de caixa esperados (ou seja, ponderados por probabilidade) (ou seja, técnica de valor presente esperado), uma vez que os fluxos de caixa esperados já refletem premissas sobre a incerteza em relação a inadimplências futuras; em vez disso, deve ser utilizada uma taxa de desconto compatível com o risco inerente aos fluxos de caixa esperados;

(d) as premissas sobre fluxos de caixa e taxas de desconto devem ser internamente consistentes. Por exemplo, fluxos de caixa nominais, que incluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que inclua o efeito da inflação. A taxa de juros nominal livre de risco inclui o efeito da inflação. Os fluxos de caixa reais, que excluem o efeito da inflação, devem ser descontados a uma taxa que exclua o efeito da inflação. Da mesma forma, os fluxos de caixa após impostos devem ser descontados utilizando-se uma taxa de desconto após impostos. Os fluxos de caixa antes de impostos devem ser descontados a uma taxa consistente com esses fluxos de caixa;

(e) as taxas de desconto devem ser consistentes com os fatores econômicos subjacentes da moeda na qual os fluxos de caixa são denominados.

Risco e incerteza

B15. A mensuração do valor justo utilizando técnicas de valor presente é feita sob condições de incerteza, uma vez que os fluxos de caixa utilizados são estimativas, e não valores conhecidos. Em muitos casos, tanto o valor quanto a época dos fluxos de caixa são incertos. Mesmo valores contratualmente fixados, como os pagamentos de empréstimo, são incertos se houver risco de descumprimento.

B16. Os participantes do mercado geralmente buscam compensação (ou seja, prêmio de risco) por suportar a incerteza inerente ao fluxo de caixa de ativo ou passivo. A mensuração do valor justo deve incluir um prêmio de risco que reflita o valor que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa. Do contrário, a mensuração não representaria



fielmente o valor justo. Em alguns casos, pode ser difícil determinar o prêmio de risco apropriado. Contudo, o grau de dificuldade por si só não é razão suficiente para excluir o prêmio de risco.

B17. As técnicas de valor presente diferem em como se ajustam para refletir o risco e no tipo de fluxos de caixa que utilizam. Por exemplo:

(a) a técnica de ajuste de taxa de desconto (ver itens B18 a B22) utiliza uma taxa de desconto ajustada pelo risco e fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis;

(b) o método 1 da técnica de valor presente esperado (ver item B25) utiliza fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco e uma taxa livre de risco;

(c) o método 2 da técnica de valor presente esperado (ver item B26) utiliza fluxos de caixa esperados não ajustados pelo risco e uma taxa de desconto ajustada para incluir o prêmio de risco exigido pelos participantes do mercado. Essa taxa é diferente da taxa utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto.

Técnica de ajuste de taxa de desconto

B18. A técnica de ajuste de taxa de desconto utiliza um único conjunto de fluxos de caixa a partir da faixa de valores estimados possíveis, sejam eles fluxos de caixa contratuais ou prometidos (como é o caso para um título de dívida) ou mais prováveis. Em todos os casos, esses fluxos de caixa dependem da ocorrência de eventos determinados (por exemplo, fluxos de caixa contratuais ou prometidos para um título de dívida dependem da não inadimplência pelo devedor). A taxa de desconto utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto é obtida a partir das taxas de retorno observadas para ativos ou passivos comparáveis que sejam negociados no mercado. Conseqüentemente, os fluxos de caixa contratuais, prometidos ou mais prováveis são descontados a uma taxa de mercado observada ou estimada para esses fluxos de caixa condicionais (ou seja, taxa de retorno de mercado).

B19. A técnica de ajuste de taxa de desconto requer uma análise de dados de mercado para ativos ou passivos comparáveis. A comparabilidade é determinada considerando-se a natureza dos fluxos de caixa (por exemplo, se os fluxos de caixa são contratuais ou não contratuais e se é provável que respondam similarmente a mudanças nas condições econômicas), bem como outros fatores (por exemplo, situação de crédito, garantia, duração, cláusulas restritivas e liquidez). Alternativamente, se um único ativo ou passivo comparável não refletir adequadamente o risco inerente aos fluxos de caixa do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, pode ser possível obter uma taxa de desconto utilizando dados referentes a diversos ativos ou passivos comparáveis em conjunto com a curva de rendimento livre de risco (ou seja, utilizando uma abordagem "cumulativa").

B20. Para exemplificar uma abordagem cumulativa, suponha-se que o Ativo A é um direito contratual de receber \$ 800 em um ano (ou seja, não há nenhuma incerteza quanto à época). Há um mercado estabelecido para ativos comparáveis e há informações disponíveis sobre esses ativos, incluindo informações sobre preços. Desses ativos comparáveis:

(a) o Ativo B é um direito contratual de receber \$ 1.200 em um ano e tem um preço de mercado de \$ 1.083. Assim, a taxa de retorno anual implícita (ou seja, uma taxa de retorno de mercado de um ano) é de 10,8% $[(\$ 1.200/\$ 1.083) - 1]$;

(b) o Ativo C é um direito contratual de receber \$ 700 em dois anos e tem um preço de mercado de \$ 566. Assim, a taxa de retorno anual implícita (ou seja, uma taxa de retorno de mercado de dois anos) é de 11,2% $[(\$ 700/\$ 566)^{0,5} - 1]$;

(c) todos os três ativos são comparáveis em relação ao risco (ou seja, dispersão de possíveis quitações e crédito).



B21. Com base na época dos pagamentos contratuais a serem recebidos pelo Ativo A em relação à época para o Ativo B e para o Ativo C (ou seja, um ano para o Ativo B contra dois anos para o Ativo C), o Ativo B é considerado como sendo mais comparável ao Ativo A. Utilizando o pagamento contratual a ser recebido pelo Ativo A (\$ 800) e a taxa de mercado de um ano obtida a partir do Ativo B (10,8%), o valor justo do Ativo A é de \$ 722 ($\$ 800/1,108$). Alternativamente, na ausência de informações de mercado disponíveis para o Ativo B, a taxa de mercado de um ano poderia ser obtida a partir do Ativo C utilizando-se a abordagem cumulativa. Nesse caso, a taxa de mercado de dois anos indicada pelo Ativo C (11,2%) seria ajustada para uma taxa de mercado de um ano utilizando-se a estrutura de prazo da curva de rendimento livre de risco. Podem ser necessárias análises e informações adicionais para determinar se os prêmios de risco para ativos de um ano e de dois anos são os mesmos. Caso fosse determinado que os prêmios de risco para ativos de um ano e de dois anos não são os mesmos, a taxa de retorno de mercado de dois anos seria ajustada novamente para refletir esse efeito.

B22. Quando a técnica de ajuste de taxa de desconto é aplicada a recebimentos ou pagamentos fixos, o ajuste para refletir o risco inerente aos fluxos de caixa do ativo ou do passivo que estiver sendo mensurado é incluído na taxa de desconto. Em algumas aplicações da técnica de ajuste de taxa de desconto a fluxos de caixa que não sejam recebimentos ou pagamentos fixos, pode ser necessário um ajuste aos fluxos de caixa para atingir a comparabilidade com o ativo ou passivo observado do qual se obtém a taxa de desconto.

Técnica de valor presente esperado

B23. A técnica de valor presente esperado utiliza como ponto de partida um conjunto de fluxos de caixa que representam a média ponderada por probabilidade de todos os fluxos de caixa futuros possíveis (ou seja, fluxos de caixa esperados). A estimativa resultante é idêntica ao valor esperado, o qual, em termos estatísticos, é a média ponderada dos valores possíveis de uma variável aleatória discreta tendo como pesos as respectivas probabilidades. Como todos os fluxos de caixa possíveis são ponderados por probabilidade, os fluxos de caixa esperados resultantes não dependem da ocorrência de qualquer evento determinado (diferentemente dos fluxos de caixa utilizados na técnica de ajuste de taxa de desconto).

B24. Ao tomar uma decisão de investimento, participantes do mercado avessos ao risco levariam em conta o risco de que os fluxos de caixa reais pudessem diferir dos fluxos de caixa esperados. A teoria da carteira distingue entre dois tipos de risco:

(a) risco não sistemático (diversificável), que é o risco específico de ativo ou passivo em particular;

(b) risco sistemático (não diversificável), que é o risco comum compartilhado por ativo ou passivo com os demais itens de carteira diversificada.

A teoria da carteira afirma que, em mercado em equilíbrio, os participantes do mercado são compensados somente por sustentar o risco sistemático inerente aos fluxos de caixa. (Em mercados que são ineficientes ou fora de equilíbrio, outras formas de retorno ou compensação podem estar disponíveis.)

B25. O Método 1 da técnica de valor presente esperado ajusta os fluxos de caixa esperados de ativo para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado) pela subtração do prêmio de risco de caixa (ou seja, fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco). Esses fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco representam um equivalente certo do fluxo de caixa, o qual é descontado a uma taxa de juros livre de risco. O equivalente certo do fluxo de caixa refere-se ao fluxo de caixa esperado (conforme definido), ajustado para refletir o risco, de modo que um participante do mercado seja indiferente negociar determinado fluxo de caixa por um fluxo de caixa esperado. Por exemplo, se um participante do mercado estava interessado em negociar um fluxo de caixa esperado de \$ 1.200 por determinado fluxo de caixa de \$ 1.000, os \$ 1.000 são o equivalente certo dos \$ 1.200 (ou seja, os \$ 200 representariam o prêmio de risco de caixa). Nesse caso, o participante do mercado seria indiferente ao ativo mantido.



B26. Em contraste, o Método 2 da técnica de valor presente esperado efetua ajuste para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado) pela aplicação de prêmio de risco à taxa de juros livre de risco. Consequentemente, os fluxos de caixa esperados são descontados a uma taxa que corresponde à taxa esperada associada a fluxos de caixa ponderados por probabilidade (ou seja, taxa de retorno esperada). Os modelos utilizados para a precificação de ativos de risco, como o modelo de precificação de ativos financeiros, podem ser utilizados para estimar a taxa de retorno esperada. Como a taxa de desconto utilizada na técnica de ajuste de taxa de desconto é uma taxa de retorno relativa a fluxos de caixa condicionais, é provável que ela seja maior que a taxa de desconto utilizada no Método 2 da técnica de valor presente esperado, que é a taxa de retorno esperada relativa a fluxos de caixa esperados ou ponderados por probabilidade.

B27. Para ilustrar os Métodos 1 e 2, suponha-se que um ativo tenha fluxos de caixa esperados de \$ 780 em um ano, determinados com base nos fluxos de caixa possíveis e probabilidades apresentadas abaixo. A taxa de juros livre de risco aplicável para fluxos de caixa com horizonte de um ano é de 5% e o prêmio de risco sistemático para ativo com o mesmo perfil de risco é de 3%.

| Fluxos de caixa possíveis | Probabilidade | Fluxos de caixa ponderados por probabilidade |
|---------------------------|---------------|--|
| \$ 500 | 15% | \$ 75 |
| \$ 800 | 60% | \$ 480 |
| \$ 900 | 25% | \$ 225 |
| Fluxos de caixa esperados | | \$ 780 |

B28. Nesta ilustração simples, os fluxos de caixa esperados (\$ 780) representam a média ponderada por probabilidade dos três resultados possíveis. Em situações mais realistas, poderia haver muitos resultados possíveis. Contudo, para aplicar a técnica de valor presente esperado, nem sempre é necessário levar em conta distribuições de todos os fluxos de caixa possíveis utilizando modelos e técnicas complexos. Em vez disso, pode ser possível desenvolver um número limitado de cenários e probabilidades discretos que capturem o conjunto de fluxos de caixa possíveis. Por exemplo, a entidade poderia utilizar fluxos de caixa realizados referentes a um período passado relevante, ajustado para refletir mudanças nas circunstâncias ocorridas posteriormente (por exemplo, mudanças em fatores externos, incluindo condições econômicas ou de mercado, tendências do setor e concorrência, bem como mudanças em fatores internos que afetem a entidade mais especificamente), levando em conta as premissas dos participantes do mercado.

B29. Teoricamente, o valor presente (ou seja, o valor justo) dos fluxos de caixa do ativo é o mesmo, seja ele determinado utilizando-se o Método 1 ou o Método 2, como segue:

(a) Utilizando o Método 1, os fluxos de caixa esperados são ajustados para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado). Na ausência de dados de mercado que indiquem diretamente o valor do ajuste de risco, esse ajuste poderia ser obtido a partir de modelo de precificação de ativos, utilizando-se o conceito de equivalentes certos. Por exemplo, o ajuste de risco (ou seja, o prêmio de risco de caixa de \$ 22) poderia ser determinado utilizando-se o prêmio de risco sistemático de 3% ($\$ 780 - [\$ 780 \times (1,05/1,08)]$), que resulta em fluxos de caixa esperados ajustados pelo risco de \$ 758 ($\$ 780 - \$ 22$). Os \$ 758 são o equivalente certo de \$ 780 e são descontados à taxa de juros livre de risco (5%). O valor presente (ou seja, o valor justo) do ativo é \$ 722 ($\$ 758/1,05$).

(b) Utilizando o Método 2, os fluxos de caixa esperados não são ajustados para refletir o risco sistemático (ou seja, de mercado). Em vez disso, o ajuste para refletir esse risco é incluído na taxa de desconto. Assim, os fluxos de caixa esperados são descontados à taxa de retorno esperada de 8% (ou seja, a taxa de juros livre de risco de 5% mais o prêmio de risco sistemático de 3%). O valor presente (ou seja, o valor justo) do ativo é \$ 722 ($\$ 780/1,08$).

B30. Ao utilizar uma técnica de valor presente esperado para mensurar o valor justo, pode ser utilizado tanto o Método 1 quanto o Método 2. A escolha do Método 1 ou do Método 2 depende de fatos e circunstâncias específicos do ativo ou passivo que estiver sendo mensurado, do grau de disponibilidade de dados suficientes e dos julgamentos aplicados.



Aplicação de técnicas de valor presente a passivos e aos instrumentos patrimoniais próprios da entidade não mantidos por outras partes como ativos (itens 40 e 41)

B31. Ao utilizar uma técnica de valor presente para mensurar o valor justo de passivo que não seja mantido por outra parte como ativo (por exemplo, passivo por desativação), a entidade, entre outras coisas, estima as saídas de caixa futuras que os participantes do mercado esperariam incorrer ao satisfazer a obrigação. Essas saídas de caixa futuras incluem as expectativas dos participantes do mercado em relação aos custos para satisfazer a obrigação e a compensação que o participante do mercado exigiria por assumir a obrigação. Essa compensação inclui o retorno que o participante do mercado exigiria pelo seguinte:

(a) realizar a atividade (ou seja, o valor para satisfazer a obrigação, por exemplo, utilizando recursos que poderiam ser utilizados para outras atividades); e

(b) assumir o risco associado à obrigação (ou seja, o prêmio de risco que reflita o risco de que as saídas de caixa reais possam diferir das saídas de caixa esperadas; vide item B33).

B32. Por exemplo, um passivo não financeiro não contém uma taxa de retorno contratual e não há nenhum rendimento de mercado observável para esse passivo. Em alguns casos, os componentes do retorno que os participantes do mercado exigiriam são indistinguíveis entre si (por exemplo, ao utilizar o preço que um terceiro contratado cobraria com base em taxa fixa). Em outros casos, a entidade precisa estimar esses componentes separadamente (por exemplo, ao utilizar o preço que um terceiro contratado cobraria com base no custo mais margem, uma vez que, nesse caso, não caberia ao contratado suportar o risco de mudanças futuras nos custos).

B33. A entidade pode incluir um prêmio de risco na mensuração do valor justo de passivo ou de instrumento patrimonial próprio da entidade que não seja mantido por outra parte como um ativo, de uma das seguintes formas:

(a) ajustando os fluxos de caixa (ou seja, como aumento no valor das saídas de caixa); ou

(b) ajustando a taxa utilizada para descontar os fluxos de caixa futuros aos seus valores presentes (ou seja, como redução na taxa de desconto).

A entidade deve assegurar que não faça contagem dupla ou omita ajustes para refletir o risco. Por exemplo, se os fluxos de caixa estimados forem aumentados para refletir a compensação pela assunção do risco associado à obrigação, a taxa de desconto não deve ser ajustada para refletir esse risco.

Informações para técnicas de avaliação (itens 67 a 71)

B34. Exemplos de mercados nos quais informações podem ser observáveis para alguns ativos e passivos (por exemplo, instrumentos financeiros) incluem os seguintes:

(a) Mercado bursáteis. Em mercado bursátil, os preços de fechamento encontram-se prontamente disponíveis e são representativos do valor justo de modo geral. Um exemplo de mercado bursátil é uma Bolsa de Valores.

(b) Mercado de revendedores. Em mercado de revendedores, os revendedores permanecem prontos para negociar (seja para comprar ou para vender, por sua própria conta), proporcionando assim liquidez ao utilizar seu capital para manter um estoque dos itens para os quais estabelecem um mercado. Normalmente, preços de compra e de venda (que representam o preço pelo qual o revendedor se interessa em comprar e o preço pelo qual o revendedor se interessa em vender, respectivamente) são mais prontamente disponíveis que preços de fechamento. Mercados de balcão (para os quais os preços são informados publicamente) são mercados de revendedores. Há mercados de revendedores também

para alguns outros ativos e passivos, incluindo alguns instrumentos financeiros, commodities e ativos físicos (por exemplo, equipamentos usados).

(c) Mercado intermediado. Em mercado intermediado, corretores tentam aproximar compradores e vendedores, mas não permanecem prontos para negociar por sua própria conta. Em outras palavras, os corretores não utilizam seu capital próprio para manter um estoque dos itens para os quais estabelecem um mercado. O corretor conhece os preços oferecidos e pedidos pelas respectivas partes, mas cada parte normalmente não tem conhecimento das exigências de preço da outra. Os preços de transações concluídas encontram-se algumas vezes disponíveis. Mercados intermediados incluem redes de comunicação eletrônica, nas quais ordens de compra e de venda são conjugadas, e mercados de imóveis residenciais.

(d) Mercado não intermediado. Em mercado não intermediado, as transações, tanto de origem quanto revendas, são negociadas de forma independente, sem intermediários. Poucas informações sobre essas transações podem ser disponibilizadas ao público.

Hierarquia de valor justo (itens 72 a 90)

Informações de Nível 2 (itens 81 a 85)

B35. Exemplos de informações de Nível 2 para ativos e passivos específicos incluem os seguintes:

(a) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento variável com base na taxa de swap LIBOR. A informação de Nível 2 seria a taxa de swap LIBOR, se essa taxa for observável em intervalos comumente cotados para substancialmente a totalidade do prazo do swap.

(b) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento variável com base na curva de rendimento denominada em moeda estrangeira. A informação de Nível 2 seria a taxa de swap baseada na curva de rendimento denominada em moeda estrangeira que fosse observável em intervalos comumente cotados para substancialmente a totalidade do prazo do swap. Esse seria o caso se o prazo do swap fosse 10 anos e essa taxa fosse observável em intervalos comumente cotados para 9 anos, desde que qualquer extrapolação razoável da curva de rendimento para o ano 10 não fosse significativa para a mensuração do valor justo do swap em sua totalidade.

(c) Swap de taxa de juros de recebimento fixo e pagamento variável com base na taxa preferencial de banco específico. A informação de Nível 2 seria a taxa preferencial do banco obtida por meio de extrapolação, se os valores extrapolados forem corroborados por dados de mercado observáveis, por exemplo, por correlação com a taxa de juros que seja observável ao longo de substancialmente a totalidade do prazo do swap.

(d) Opção de três anos sobre ações negociadas em bolsa. A informação de Nível 2 seria a volatilidade implícita para as ações, obtida por meio de extrapolação para o ano 3 desde que presentes ambas as condições seguintes:

(i) preços para opções de um ano e de dois anos sobre as ações são observáveis;

(ii) a volatilidade implícita extrapolada de opção de três anos é corroborada por dados de mercado observáveis para substancialmente a totalidade do prazo da opção.

Nesse caso, a volatilidade implícita poderia ser obtida por extrapolação a partir da volatilidade implícita das opções de um ano e de dois anos sobre as ações e corroborada pela volatilidade implícita para opções de três anos sobre ações de entidades comparáveis, desde que estabelecida a correlação com as volatilidades implícitas de um ano e de dois anos.



(e) Acordo de licenciamento. Para acordo de licenciamento que seja adquirido em combinação de negócios e que tenha sido recentemente negociado com uma parte não relacionada pela entidade adquirida (a parte do acordo de licenciamento), a informação de Nível 2 seria a taxa de royalty do contrato com a parte não relacionada no início do contrato.

(f) Estoque de produtos acabados em ponto de venda de varejo. Para estoque de produtos acabados que seja adquirido em combinação de negócios, a informação de Nível 2 seria um preço para os clientes em um mercado varejista ou um preço para varejistas em mercado atacadista, ajustado para refletir diferenças entre a condição e a localização do item de estoque e dos itens de estoque comparáveis (ou seja, similares), de modo que a mensuração do valor justo reflita o preço que seria recebido na transação para vender o estoque a outro varejista que concluiria os esforços de venda necessários. Conceitualmente, a mensuração do valor justo é a mesma, sejam os ajustes efetuados no preço de varejo (para baixo) ou no preço de atacado (para cima). De modo geral, o preço que exigir a menor quantidade de ajustes subjetivos deve ser utilizado para a mensuração do valor justo.

(g) Edificações mantidas e usadas. A informação de Nível 2 seria o preço por metro quadrado para a edificação (múltiplo de avaliação) obtido a partir de dados de mercado observáveis, por exemplo, múltiplos obtidos a partir de preços em transações observadas envolvendo edificações comparáveis (ou seja, similares) em locais similares.

(h) Unidade geradora de caixa. A informação de Nível 2 seria um múltiplo de avaliação (por exemplo, múltiplo de rendimentos ou receitas ou medida de desempenho similar) obtido a partir de dados de mercado observáveis, por exemplo, múltiplos obtidos a partir de preços em transações observadas envolvendo negócios comparáveis (ou seja, similares), levando em conta fatores operacionais, de mercado, financeiros e não financeiros.

Informações de Nível 3 (itens 86 a 90)

B36. Exemplos de informações de Nível 3 para ativos e passivos específicos incluem os seguintes:

(a) Swap de moeda de longo prazo. A informação de Nível 3 seria a taxa de juros em moeda determinada que não seja observável e não possa ser corroborada por dados de mercado observáveis em intervalos comumente cotados ou de outro modo para substancialmente a totalidade do prazo do swap de moeda. As taxas de juros de swap de moeda são as taxas de swap calculadas a partir das curvas de rendimento dos respectivos países.

(b) Opção de três anos sobre ações negociadas em bolsa. A informação de Nível 3 seria a volatilidade histórica, ou seja, a volatilidade para as ações obtida a partir dos preços históricos das ações. A volatilidade histórica normalmente não representa as expectativas dos participantes do mercado atuais em relação à volatilidade futura, ainda que se trate da única informação disponível para a precificação da opção.

(c) Swap de taxa de juros. A informação de Nível 3 seria o ajuste ao preço consensual (não vinculante) médio de mercado para o swap, desenvolvido utilizando-se dados que não sejam diretamente observáveis e não possam ser de outro modo corroborados por dados de mercado observáveis.

(d) Passivo por desativação assumido em combinação de negócios. A informação de Nível 3 seria a estimativa atual que utilizasse os dados próprios da entidade sobre as saídas de caixa futuras a serem pagas para satisfazer a obrigação (incluindo as expectativas dos participantes do mercado em relação aos custos para satisfazer a obrigação e a compensação que um participante do mercado exigiria para assumir a obrigação de desmontar o ativo), se não houver nenhuma informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam premissas diferentes. Essa informação de Nível 3 seria utilizada na técnica de valor presente em conjunto com outras informações, por exemplo, a taxa de juros corrente livre de risco ou a taxa livre de risco ajustada pelo crédito, se o efeito da situação de crédito da entidade sobre o valor justo do passivo for refletido na taxa de desconto e não na estimativa de saídas de caixa futuras.



(e) Unidade geradora de caixa. A informação de Nível 3 seria uma previsão financeira (por exemplo, dos fluxos de caixa ou do resultado do período) desenvolvida utilizando-se os dados próprios da entidade, se não houver nenhuma informação razoavelmente disponível que indique que os participantes do mercado utilizariam premissas diferentes.

Mensuração do valor justo quando o volume ou o nível de atividade para ativo ou passivo diminuiu significativamente

B37. O valor justo de ativo ou passivo pode ter sido afetado quando tenha ocorrido a diminuição significativa no volume ou nível de atividade para esse ativo ou passivo em relação à atividade de mercado normal para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares). Para determinar se, com base nas evidências disponíveis, houve diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, a entidade deve avaliar a significância e a relevância de fatores como os seguintes:

(a) há poucas transações recentes;

(b) as cotações de preços não são desenvolvidas utilizando-se informações atuais;

(c) as cotações de preços variam substancialmente ao longo do tempo ou entre formadores de mercado (por exemplo, alguns mercados intermediados);

(d) índices que anteriormente estavam altamente correlacionados aos valores justos do ativo ou passivo demonstravelmente não estão correlacionados às indicações recentes de valor justo para esse ativo ou passivo;

(e) há aumento significativo nos prêmios de risco de liquidez implícito, rendimentos ou indicadores de desempenho (tais como índices de atraso ou gravidades de perdas) para transações observadas ou preços cotados em comparação com a estimativa de fluxos de caixa esperados da entidade, levando-se em conta todos os dados de mercado disponíveis sobre risco de crédito e outros riscos de descumprimento para o ativo ou passivo;

(f) o spread entre os preços de compra e de venda é amplo ou o seu aumento é significativo;

(g) há declínio significativo na atividade do mercado para novas emissões (ou seja, mercado primário) para o ativo ou passivo ou para ativos ou passivos similares, ou falta tal mercado;

(h) há pouca informação publicamente disponível (por exemplo, para transações que ocorrem em mercado não intermediado).

B38. Se a entidade concluir que houve redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo em relação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares), faz-se necessária uma análise adicional das transações ou dos preços cotados. A redução no volume ou nível de atividade pode não indicar por si só que preço de transação ou preço cotado não representa o valor justo ou que a transação nesse mercado não é não forçada. Contudo, se a entidade determinar que a transação ou preço cotado não representa o valor justo (por exemplo, pode haver transações que não sejam não forçadas), um ajuste às transações ou preços cotados é necessário se a entidade utilizar esses preços como base para mensurar o valor justo e esse ajuste puder ser significativo para a mensuração do valor justo em sua totalidade. Ajustes podem ser necessários também em outras circunstâncias (por exemplo, quando o preço para um ativo similar exigir ajuste significativo para torná-lo comparável ao ativo que estiver sendo mensurado ou quando o preço estiver desatualizado).

B39. Este Pronunciamento não prescreve a metodologia para a realização de ajustes significativos a transações ou preços cotados. Veja os itens 61 a 66 e B5 a B11 para uma discussão sobre o uso de técnicas de avaliação ao mensurar o valor justo. Independentemente da técnica de avaliação utilizada, a



entidade deve incluir ajustes de risco apropriados, incluindo um prêmio de risco que reflita o valor que os participantes do mercado exigiriam como compensação pela incerteza inerente aos fluxos de caixa de ativo ou passivo (ver item B17). Do contrário, a mensuração não representa fielmente o valor justo. Em alguns casos, pode ser difícil determinar o ajuste de risco apropriado. Contudo, o grau de dificuldade por si só não constitui base suficiente para excluir o ajuste de risco. O ajuste de risco deve refletir uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições de mercado atuais.

B40. Se tiver havido redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, uma mudança na técnica de avaliação ou o uso de múltiplas técnicas de avaliação pode ser apropriado (por exemplo, o uso de abordagem de mercado e a técnica de valor presente). Ao ponderar indicações de valor justo decorrentes do uso de múltiplas técnicas de avaliação, a entidade deve considerar a razoabilidade da faixa de mensurações do valor justo. O objetivo é determinar o ponto dentro da faixa que melhor representa o valor justo nas condições de mercado atuais. Uma ampla faixa de mensurações do valor justo pode ser uma indicação de que se faz necessária uma análise adicional.

B41. Mesmo quando tenha havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, o objetivo da mensuração do valor justo permanece o mesmo. Valor justo é o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada (ou seja, liquidação não forçada ou venda em situação não adversa) entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições de mercado atuais.

B42. Estimar o preço pelo qual participantes do mercado estariam interessados em celebrar uma transação na data de mensuração sob condições de mercado atuais se tivesse havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo depende dos fatos e circunstâncias na data de mensuração e requer julgamento. A intenção de a entidade de manter o ativo ou liquidar ou, de outro modo, satisfazer o passivo não é relevante ao mensurar o valor justo, uma vez que o valor justo é uma mensuração baseada em mercado e não uma mensuração específica da entidade.

Identificando transações que são forçadas

B43. Determinar se uma transação não é forçada (ou é forçada) é mais difícil se tiver havido redução significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo em relação à atividade normal do mercado para o ativo ou passivo (ou ativos ou passivos similares). Nessas circunstâncias, não é apropriado concluir que todas as transações nesse mercado são forçadas (ou seja, liquidações forçadas ou vendas em situação adversa). As circunstâncias que podem indicar que uma transação é forçada incluem as seguintes:

(a) não houve exposição adequada ao mercado por um período antes da data de mensuração para permitir atividades de marketing que são usuais e habituais para transações envolvendo esses ativos ou passivos sob condições de mercado atuais;

(b) houve um período de marketing usual e habitual, mas o vendedor comercializou o ativo ou o passivo a um único participante do mercado;

(c) o vendedor está em (ou próximo de) falência ou recuperação judicial (ou seja, o vendedor está em situação adversa);

(d) o vendedor foi obrigado a vender para satisfazer exigências regulatórias ou legais (ou seja, o vendedor foi forçado);

(e) o preço da transação é um valor atípico quando comparado a outras transações recentes para o mesmo ativo ou passivo ou para um ativo ou passivo similar.

A entidade avaliará as circunstâncias para determinar se, com base nas evidências disponíveis, a transação é não forçada.



B44. A entidade deve considerar todos os pontos seguintes ao mensurar o valor justo ou estimar prêmios de risco de mercado:

(a) se as evidências indicarem que uma transação é forçada, a entidade deve atribuir pouco ou nenhum peso (em comparação com outras indicações do valor justo) a esse preço da transação;

(b) se as evidências indicarem que uma transação é não forçada, a entidade deve levar esse preço da transação em conta. O valor do peso atribuído a esse preço da transação em comparação com outras indicações do valor justo dependerá dos fatos e circunstâncias, como, por exemplo:

(i) o volume da transação;

(ii) a comparabilidade da transação com o ativo ou passivo que estiver sendo mensurado;

(iii) a proximidade da transação à data de mensuração;

(c) se a entidade não tiver informações suficientes para concluir se uma transação é não forçada, ela deve levar em conta o preço da transação. Contudo, esse preço da transação pode não representar o valor justo (ou seja, o preço da transação não é necessariamente a única ou a principal base para a mensuração do valor justo ou para a estimativa dos prêmios de risco de mercado). Quando a entidade não tiver informações suficientes para concluir se transações específicas são não forçadas, ela deve atribuir um peso menor a essas transações em comparação com outras transações que se saiba serem não forçadas.

A entidade não precisa empreender esforços exaustivos para determinar se a transação é não forçada, mas ela não deve ignorar informações que estejam razoavelmente disponíveis. Quando a entidade é parte na transação, presume-se que ela tenha informações suficientes para concluir se a transação é não forçada.

Utilização de preços cotados fornecidos por terceiros

B45. Este Pronunciamento não impede o uso de preços cotados fornecidos por terceiros, como, por exemplo, serviços de precificação ou corretores, se a entidade tiver determinado que os preços cotados fornecidos por essas partes são desenvolvidos de acordo com este Pronunciamento.

B46. Se tiver havido diminuição significativa no volume ou nível de atividade para o ativo ou passivo, a entidade deve avaliar se os preços cotados fornecidos por terceiros são desenvolvidos utilizando-se informações atuais que refletem transações não forçadas ou técnica de avaliação que reflete premissas de participantes do mercado (incluindo premissas sobre risco). Ao ponderar um preço cotado como uma informação para mensuração do valor justo, a entidade atribui menor peso (em comparação com outras indicações do valor justo que refletem os resultados de transações) a cotações que não refletem o resultado de transações.

B47. Além disso, a natureza da cotação (por exemplo, se a cotação é um preço indicativo ou uma oferta vinculante) deve ser levada em conta ao ponderar as evidências disponíveis, atribuindo-se maior peso a cotações fornecidas por terceiros que representem ofertas vinculantes.

Apêndice C - Disposições transitórias

Este apêndice é parte integrante do Pronunciamento Técnico CPC 46 e tem a mesma autoridade que as demais partes deste Pronunciamento.

C1. (Eliminado).

C2. Este Pronunciamento deve ser aplicado prospectivamente a partir do início de vigência.



C3. Os requerimentos de divulgação deste Pronunciamento não precisam ser aplicados em informações comparativas fornecidas para períodos anteriores à aplicação inicial deste Pronunciamento.

Exemplos ilustrativos do Pronunciamento Técnico CPC 46 - Mensuração do Valor Justo

Estes exemplos acompanham o Pronunciamento Técnico CPC 46, mas não fazem parte dele. Eles ilustram aspectos do Pronunciamento, mas não se destinam a fornecer orientação interpretativa.

E11. Estes exemplos retratam situações hipotéticas que ilustram os julgamentos que devem ser aplicados quando a entidade mensura ativos e passivos ao valor justo em diferentes situações de avaliação. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias relevantes de uma situação específica precisam ser avaliados ao aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 46.

Melhor uso possível e premissa de avaliação

E12. Os exemplos 1 a 3 ilustram a aplicação dos conceitos de melhor uso possível (highest and best use) e de premissa de avaliação para ativos não financeiros.

Exemplo 1 - Grupo de ativos

E13. A entidade adquire ativos e assume passivos em combinação de negócios. Um dos grupos de ativos adquiridos compreende ativos A, B e C. O ativo C consiste em software de faturamento que é parte integrante do negócio desenvolvido pela entidade adquirida para seu próprio uso em conjunto com os ativos A e B (ou seja, ativos relacionados). A entidade mensura o valor justo de cada um dos ativos individualmente, de forma consistente com a unidade de contabilização especificada para os ativos. A entidade determina que o melhor uso possível dos ativos seja o seu uso atual e que cada ativo forneceria o valor máximo aos participantes do mercado principalmente por meio de seu uso em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos (ou seja, seus ativos complementares e os passivos associados). Não há evidência que sugira que o uso atual dos ativos não é o seu melhor uso possível.

E14. Nesta situação, a entidade venderia os ativos no mercado no qual ela adquiriu inicialmente os ativos (ou seja, os mercados de entrada e de saída da perspectiva da entidade são o mesmo). Os participantes do mercado compradores com os quais a entidade celebraria a transação nesse mercado têm características que são representativas, de modo geral, tanto de compradores estratégicos (como, por exemplo, concorrentes) quanto de compradores financeiros (como, por exemplo, empresas de títulos capitais privados ou de capital de risco que não têm investimentos complementares) e incluem aqueles compradores que inicialmente fazem a oferta pelos ativos. Embora os participantes do mercado compradores possam ser amplamente classificados como compradores estratégicos ou financeiros, em muitos casos há diferenças entre os participantes do mercado compradores dentro de cada um desses grupos, refletindo, por exemplo, diferentes usos para um ativo e diferentes estratégias operacionais.

E15. Como discutido a seguir, diferenças entre os valores justos indicados para os ativos individuais referem-se principalmente ao uso dos ativos por aqueles participantes do mercado que têm diferentes grupos de ativos:

(a) Grupo de ativos de compradores estratégicos. A entidade determina que compradores estratégicos tenham ativos relacionados que aumentariam o valor do grupo no qual os ativos seriam usados (ou seja, sinergias de participantes do mercado). Esses ativos incluem um ativo substituto para o ativo C (software de faturamento), que seria usado somente por um período de transição limitado e não poderia ser vendido isoladamente no final desse período. Como compradores estratégicos possuem ativos substitutos, o ativo C não seria usado por toda a sua vida econômica restante. Os valores justos indicados dos ativos A, B e C no grupo de ativos de compradores estratégicos (refletindo as sinergias resultantes do uso dos ativos dentro desse grupo) são de \$ 360, \$ 260 e \$ 30, respectivamente. O valor



justo indicado dos ativos como um grupo dentro do grupo de ativos de compradores estratégicos é de \$ 650.

(b) Grupo de ativos de compradores financeiros. A entidade determina que compradores financeiros não tenham ativos relacionados ou substitutos que aumentariam o valor do grupo no qual os ativos seriam usados. Como compradores financeiros não possuem ativos substitutos, o ativo C (ou seja, software de faturamento) seria usado por toda a sua vida econômica restante. Os valores justos indicados dos ativos A, B e C dentro do grupo de ativos de compradores financeiros são de \$ 300, \$ 200 e \$ 100, respectivamente. O valor justo indicado dos ativos como um grupo dentro do grupo de ativos de compradores financeiros é de \$ 600.

E16. Os valores justos dos ativos A, B e C seriam determinados com base no uso dos ativos como um grupo dentro do grupo de compradores estratégicos (\$ 360, \$ 260 e \$ 30). Embora o uso dos ativos dentro do grupo de compradores estratégicos não maximize o valor justo de cada um dos ativos individualmente, ele maximiza o valor justo dos ativos como um grupo (\$ 650).

Exemplo 2 - Terrenos

E17. A entidade adquire um terreno em uma combinação de negócios. O terreno é atualmente incorporado para uso industrial como local para uma fábrica. Presume-se que o uso atual do terreno seja o seu melhor uso possível, a menos que fatores de mercado ou outros sugiram um uso diferente. Locais próximos foram incorporados recentemente para uso residencial como locais para prédios de apartamentos de muitos andares. Com base nessa incorporação e em recente mudança de zoneamento e outras para facilitar essa incorporação, a entidade determina que o terreno atualmente usado como local para uma fábrica poderia ser incorporado como local para uso residencial (ou seja, para prédios de apartamento de muitos andares), pois os participantes do mercado levariam em conta o potencial de incorporar o local para uso residencial ao precificar o terreno.

E18. O melhor uso possível do terreno seria determinado comparando-se ambos os itens a seguir:

(a) o valor do terreno conforme atualmente incorporado para uso industrial (ou seja, o terreno seria usado em combinação com outros ativos, tais como a fábrica, ou com outros ativos e passivos);

(b) o valor do terreno como local vago para uso residencial, levando-se em conta os custos de demolição da fábrica e outros custos (incluindo a incerteza sobre se a entidade poderia converter o ativo para o uso alternativo) necessários para converter o terreno em local vago (ou seja, o terreno deverá ser usado por participantes do mercado de forma individual).

O melhor uso possível do terreno seria determinado com base no maior desses valores. Em situações envolvendo avaliação de imóveis, a determinação do melhor uso possível poderia levar em conta fatores relativos às operações da fábrica, incluindo seus ativos e passivos.

Exemplo 3 - Projeto de pesquisa e desenvolvimento

E19. A entidade adquire um projeto de pesquisa e desenvolvimento (P&D) em combinação de negócios. A entidade não pretende concluir o projeto. Se concluído, o projeto concorreria com um de seus próprios projetos (para fornecer a próxima geração da tecnologia comercializada pela entidade). Em vez disso, a entidade pretende paralisar o projeto para impedir que seus concorrentes obtenham acesso à tecnologia. Ao fazê-lo, espera-se que o projeto forneça valor de proteção, especialmente ao melhorar as perspectivas para a tecnologia concorrente da própria entidade. Para mensurar o valor justo do projeto no reconhecimento inicial, o melhor uso possível do projeto seria determinado com base em seu uso por participantes do mercado. Por exemplo:

(a) O melhor uso possível do projeto de P&D seria continuar o desenvolvimento se os participantes do mercado continuassem a desenvolver o projeto e esse uso maximizasse o valor do grupo de ativos ou de ativos e passivos no qual o projeto seria usado (ou seja, o ativo seria usado em combinação com outros



ativos ou com outros ativos e passivos). Esse poderia ser o caso se os participantes do mercado não tivessem tecnologia similar, seja em desenvolvimento ou comercializada. O valor justo do projeto seria mensurado com base no preço que seria recebido em transação atual pela venda do projeto, supondo-se que a P&D seria usada com seus ativos complementares e com os passivos associados e que esses ativos e passivos estariam disponíveis aos participantes do mercado.

(b) O melhor uso possível do projeto de P&D seria interromper o desenvolvimento se, por razões de concorrência, os participantes do mercado paralisassem o projeto e esse uso maximizasse o valor do grupo de ativos ou de ativos e passivos no qual o projeto seria usado. Esse poderia ser o caso se os participantes do mercado tivessem tecnologia em estágio de desenvolvimento mais avançado que concorresse com o projeto, se concluído, e se fosse esperado que o projeto, se paralisado, pudesse melhorar as perspectivas para a sua própria tecnologia concorrente. O valor justo do projeto seria mensurado com base no preço que seria recebido em transação atual pela venda do projeto, supondo-se que a P&D seria usada (ou seja, paralisada) com seus ativos complementares e com os passivos associados e que esses ativos e passivos estariam disponíveis aos participantes do mercado.

(c) O melhor uso possível do projeto de P&D seria interromper o desenvolvimento se os participantes do mercado descontinuassem o seu desenvolvimento. Esse poderia ser o caso se não se esperasse que o projeto fornecesse uma taxa de retorno de mercado se concluído e, de outro modo, não fornecesse valor de defesa se paralisado. O valor justo do projeto seria mensurado com base no preço que seria recebido em transação atual por vender o projeto isoladamente (que poderia ser zero).

Uso de múltiplas técnicas de avaliação

EI10. O Pronunciamento observa que uma técnica de avaliação única pode ser apropriada em alguns casos. Em outros casos, múltiplas técnicas de avaliação são apropriadas. Os Exemplos 4 e 5 ilustram o uso de múltiplas técnicas de avaliação.

Exemplo 4 - Máquina mantida e usada

EI11. A entidade adquire uma máquina em combinação de negócios. A máquina é mantida e usada em suas operações. A máquina foi originalmente comprada pela entidade adquirida de fornecedor externo e, antes da combinação de negócios, foi personalizada pela entidade adquirida para uso em suas operações. Contudo, a personalização da máquina não foi extensa. A entidade adquirente determina que o ativo fornecesse valor máximo aos participantes do mercado por meio de seu uso em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos (conforme instalada ou, de outro modo, configurada para uso). Não há evidência que sugira que o uso atual da máquina não é o seu melhor uso possível. Portanto, o melhor uso possível da máquina é o seu uso atual em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos.

EI12. A entidade determina que haja dados suficientes disponíveis para aplicar a abordagem de custo e, como a personalização da máquina não foi ampla, a abordagem de mercado. A abordagem de receita não é utilizada porque a máquina não tem fluxo de receita separadamente identificável a partir do qual se possa desenvolver estimativas confiáveis de fluxos de caixa futuros. Além disso, não há informações disponíveis sobre taxas de arrendamento de curto prazo e de médio prazo para maquinário usado similar que, de outro modo, poderiam ser utilizadas para projetar o fluxo de receita (ou seja, pagamentos de arrendamento ao longo das vidas úteis restantes). As abordagens de mercado e de custo são aplicadas da seguinte forma:

(a) A abordagem de mercado é aplicada usando-se preços cotados para máquinas similares, ajustados para refletir diferenças entre a máquina (conforme personalizada) e máquinas similares. A mensuração reflete o preço que seria recebido pela máquina em sua condição (usada) e local (instalada e configurada para uso) atuais. O valor justo indicado por essa abordagem varia de \$ 40.000 a \$ 48.000.

(b) A abordagem de custo é aplicada estimando-se o valor que seria exigido atualmente para construir uma máquina substituta (personalizada) de utilidade comparável. A estimativa leva em conta a condição



da máquina e o ambiente no qual ela opera, incluindo o desgaste físico natural (ou seja, deterioração física), melhorias na tecnologia (ou seja, obsolescência funcional), condições externas à condição da máquina, tais como declínio na demanda do mercado por máquinas similares (ou seja, obsolescência econômica) e custos de instalação. O valor justo indicado por essa abordagem varia de \$ 40.000 a \$ 52.000.

EI13. A entidade determina que a extremidade maior da faixa indicada pela abordagem de mercado representa melhor o valor justo e, portanto, atribui mais peso aos resultados da abordagem de mercado. Essa determinação é feita com base na subjetividade relativa das informações, levando em conta o grau de comparabilidade entre a máquina e máquinas similares. Em particular:

(a) as informações utilizadas na abordagem de mercado (preços cotados para máquinas similares) exigem ajustes menos subjetivos e em número menor que as informações utilizadas na abordagem de custo;

(b) a faixa indicada pela abordagem de mercado se sobrepõe à faixa indicada pela abordagem de custo, sendo porém mais estreita que esta;

(c) não há nenhuma diferença não explicada conhecida (entre a máquina e máquinas similares) dentro dessa faixa.

Consequentemente, a entidade determina que o valor justo da máquina seja de \$ 48.000.

EI14. Se a personalização da máquina tivesse sido extensa ou se não houvesse dados suficientes disponíveis para aplicar a abordagem de mercado (por exemplo, porque os dados de mercado refletem transações para máquinas usadas de forma individual, como o valor de sucata para ativos especializados, e não para máquinas usadas em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos), a entidade aplicaria a abordagem de custo. Quando um o ativo é usado em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos, a abordagem de custo presume a venda da máquina a um participante do mercado comprador com os ativos complementares e os passivos associados. O preço recebido pela venda da máquina (ou seja, preço de saída) não seria maior que qualquer dos seguintes:

(a) o custo em que o participante do mercado comprador incorreria para adquirir ou construir uma máquina substituta de utilidade comparável; ou

(b) o benefício econômico que o participante do mercado comprador obteria do uso da máquina.

Exemplo 5 - Ativo representado por software

EI15. A entidade adquire um grupo de ativos. O grupo de ativos inclui um software gerador de receita desenvolvido internamente para licenciamento a clientes e seus ativos complementares (incluindo banco de dados relacionado com o qual o software é usado) e passivos associados. Para alocar o custo do grupo aos ativos individuais adquiridos, a entidade mensura o valor justo do software. A entidade determina que o software forneceria valor máximo aos participantes do mercado por meio de seu uso em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos (ou seja, seus ativos complementares e os passivos associados). Não há evidência que sugira que o uso atual do software não é o seu melhor uso possível. Portanto, o melhor uso possível do software é o seu uso atual. (Neste caso, o licenciamento do software, por si só, não indica que o valor justo do ativo seria maximizado por meio de seu uso por participantes do mercado de forma individual.)

EI16. A entidade determina que, além da abordagem de receita, dados suficientes poderiam estar disponíveis para a aplicação da abordagem de custo, mas não da abordagem de mercado. Não há informações disponíveis sobre transações de mercado para software comparáveis. As abordagens de receita e de custo são aplicadas da seguinte forma:



(a) a abordagem de receita é aplicada utilizando-se uma técnica de valor presente. Os fluxos de caixa utilizados nessa técnica refletem o fluxo de receita que se espera que resulte do software (taxas de licença de clientes) ao longo de sua vida econômica. O valor justo indicado por essa abordagem é de \$ 15 milhões;

(b) a abordagem de custo é aplicada estimando-se o valor que seria exigido atualmente para construir um software substituto de utilidade comparável (ou seja, levando-se em conta a obsolescência funcional e econômica). O valor justo indicado por essa abordagem é de \$ 10 milhões.

EI17. Pela aplicação da abordagem de custo, a entidade determina que os participantes do mercado não fossem capazes de construir um software substituto de utilidade comparável. Algumas características do software são únicas, tendo sido desenvolvidas com o uso de informações de propriedade exclusiva, e não podem ser prontamente replicadas. A entidade determina que o valor justo do ativo (software) é de \$ 15 milhões, conforme indicado pela abordagem de receita.

Mercado principal (ou mais vantajoso)

EI18. O Exemplo 6 ilustra o uso de informações de Nível 1 para mensurar o valor justo de ativo negociado em diferentes mercados ativos, a preços diferentes.

Exemplo 6 - Mercado principal (ou mais vantajoso) de Nível 1

EI19. Um ativo é vendido a preços diferentes em dois mercados ativos diferentes. A entidade celebra transações em ambos os mercados e pode acessar o preço nesses mercados para o ativo na data de mensuração. No mercado A, o preço que seria recebido é de \$ 26, os custos de transação nesse mercado são de \$ 3 e os custos para transportar o ativo a esse mercado são de \$ 2 (ou seja, o valor líquido que seria recebido é de \$ 21). No mercado B, o preço que seria recebido é de \$ 25, os custos de transação nesse mercado são de \$ 1 e os custos para transportar o ativo a esse mercado são de \$ 2 (ou seja, o valor líquido que seria recebido é de \$ 22).

EI20. Se o mercado A fosse o mercado principal para o ativo (ou seja, o mercado com o maior volume e nível de atividade para o ativo), o valor justo do ativo seria mensurado utilizando-se o preço que seria recebido nesse mercado, após levar em conta os custos de transporte (\$ 24).

EI21. Se nenhum dos mercados fosse o mercado principal para o ativo, o valor justo do ativo seria mensurado utilizando-se o preço no mercado mais vantajoso. O mercado mais vantajoso é o mercado que maximiza o valor que seria recebido por vender o ativo, após levar em conta os custos de transação e os custos de transporte (ou seja, o valor líquido que seria recebido nos respectivos mercados).

EI22. Como a entidade maximizaria o valor líquido que seria recebido pelo ativo no mercado B (\$ 22), o valor justo do ativo seria mensurado utilizando-se o preço nesse mercado (\$ 25) menos os custos de transporte (\$ 2), resultando na mensuração do valor justo de \$ 23. Embora os custos de transação sejam levados em conta ao determinar qual mercado é o mercado mais vantajoso, o preço utilizado para mensurar o valor justo do ativo não é ajustado para refletir esses custos (embora seja ajustado para refletir os custos de transporte).

Preços de transação e valor justo no reconhecimento inicial

EI23. O Pronunciamento esclarece que, em muitos casos, o preço da transação, ou seja, o preço pago (recebido) por um ativo (passivo) específico, representa o valor justo desse ativo (passivo) no reconhecimento inicial, mas não de forma presumida. O Exemplo 7 ilustra quando o preço em transação envolvendo instrumento derivativo pode (ou não) igualar o valor justo do instrumento no reconhecimento inicial.

Exemplo 7 - Swap de taxa de juros no reconhecimento inicial



EI24. A Entidade A (contraparte varejista) celebra um swap de taxa de juros em mercado varejista com a Entidade B (revendedora) sem qualquer contrapartida inicial. A Entidade A pode acessar somente o mercado varejista. A Entidade B pode acessar tanto o mercado varejista (ou seja, com contrapartes varejistas) quanto o mercado de revendedores (ou seja, com contrapartes revendedoras).

EI25. Da perspectiva da Entidade A, o mercado varejista no qual ela celebrou inicialmente a transação é o mercado principal para o swap. Se a Entidade A fosse transferir seus direitos e obrigações decorrentes do swap, ela o faria com uma contraparte revendedora nesse mercado varejista. Nesse caso, o preço da transação (zero) representaria o valor justo do swap para a Entidade A no reconhecimento inicial, ou seja, o preço que a Entidade A receberia por vender ou pagaria por transferir o swap em transação com contraparte revendedora no mercado varejista (ou seja, preço de saída). Esse preço não seria ajustado para refletir custos adicionais (de transação) que seriam cobrados pela contraparte revendedora.

EI26. Da perspectiva da Entidade B, o mercado de revendedores (e não o mercado varejista) é o mercado principal para o swap. Se a Entidade B fosse transferir seus direitos e obrigações decorrentes do swap, ela o faria com uma revendedora nesse mercado. Como o mercado no qual a Entidade B celebrou inicialmente o swap é diferente do mercado principal para o swap, o preço da transação (zero) não representaria necessariamente o valor justo do swap para a Entidade B no reconhecimento inicial. Se o valor justo diferir do preço da transação (zero), a Entidade B aplica o CPC 48 - Instrumentos Financeiros para determinar se reconhece essa diferença como ganho ou perda no reconhecimento inicial.

Ativos restritos

EI27. O efeito sobre a mensuração do valor justo decorrente de restrição sobre a venda ou uso de ativo por a entidade pode ser diferente dependendo de se a restrição seria levada em conta por participantes do mercado ao precificar o ativo. Os exemplos 8 e 9 ilustram o efeito de restrições ao mensurar o valor justo de um ativo.

Exemplo 8 - Restrição sobre a venda de instrumento patrimonial

EI28. A entidade detém um instrumento patrimonial (ativo financeiro) cuja venda é legalmente ou contratualmente restrita por um período especificado. (Por exemplo, essa restrição poderia limitar a venda a investidores qualificados.) A restrição é uma característica do instrumento e, portanto, seria transferida aos participantes do mercado. Nesse caso, o valor justo do instrumento seria mensurado com base no preço cotado para um instrumento patrimonial não restrito idêntico do mesmo emissor que seja negociado em mercado público, ajustado para refletir o efeito da restrição. O ajuste refletiria o valor que participantes do mercado exigiriam devido ao risco relativo à incapacidade de acessar um mercado público para o instrumento pelo período especificado. O ajuste varia dependendo de todos os seguintes itens:

- (a) a natureza e duração da restrição;
- (b) a extensão em que os compradores estão limitados pela restrição (por exemplo, poderia haver grande número de investidores qualificados); e
- (c) fatores qualitativos e quantitativos específicos tanto do instrumento quanto do emissor.

Exemplo 9 - Restrições sobre o uso de ativo

EI29. Um doador contribui com um terreno, em área residencial incorporada, para uma associação sem fins lucrativos do bairro. O terreno é usado atualmente como playground. O doador especifica que o terreno deve continuar a ser usado pela associação como playground em caráter perpétuo. Ao revisar a documentação relevante (por exemplo, legal e outras), a associação determina que a responsabilidade fiduciária de cumprir a restrição do doador não seria transferida aos participantes do mercado se a associação vendesse o ativo, ou seja, a restrição do doador sobre o uso do terreno é específica da



associação. Além disso, não há restrição sobre a venda do terreno pela associação. Sem a restrição sobre o uso do terreno pela associação, o terreno poderia ser usado como local para incorporação residencial. Além disso, o terreno está sujeito a uma servidão (ou seja, direito legal que permite a uma companhia de serviço público passar linhas de transmissão pelo terreno). Segue uma análise do efeito da mensuração do valor justo do terreno decorrente da restrição e da servidão:

(a) Restrição do doador sobre o uso do terreno. Como nesta situação a restrição do doador sobre o uso do terreno é específica da associação, ela não seria transferida aos participantes do mercado. Portanto, o valor justo do terreno seria o que fosse maior dentre o seu valor justo quando usado como playground (ou seja, o valor justo do ativo seria maximizado por meio de seu uso por participantes do mercado em combinação com outros ativos ou com outros ativos e passivos) e o seu valor justo como local para incorporação residencial (ou seja, o valor justo do ativo seria maximizado por meio de seu uso por participantes do mercado de forma individual), independentemente da restrição sobre o uso do terreno pela associação.

(b) Servidão para linhas de transmissão. Como a servidão para linhas de transmissão da companhia de serviço público é específica do terreno (ou seja, é uma característica deste), ela seria transferida aos participantes do mercado com o terreno. Portanto, a mensuração do valor justo do terreno levaria em conta o efeito da servidão, seja o seu melhor uso possível como playground ou como local para incorporação residencial.

Mensuração de passivos

EI30. A mensuração do valor justo de passivo presume que o passivo, seja um passivo financeiro ou um passivo não financeiro, é transferido a um participante do mercado na data de mensuração (ou seja, o passivo permaneceria pendente e o participante do mercado cessionário seria obrigado a satisfazer a obrigação; ele não seria liquidado com a contraparte ou, de outro modo, extinto na data de mensuração).

EI31. O valor justo de passivo reflete o efeito do risco de descumprimento (non-performance). O risco de descumprimento (non-performance) relativo a um passivo inclui, entre outros, o risco de crédito próprio da entidade. A entidade leva em conta o efeito de seu risco de crédito (situação de crédito) sobre o valor justo do passivo em todos os períodos nos quais o passivo é mensurado ao valor justo, pois aqueles que mantêm as obrigações da entidade como ativos levariam em conta o efeito da situação de crédito da entidade ao estimar os preços que estariam dispostos a pagar.

EI32. Por exemplo, suponha que a Entidade X e a Entidade Y celebrem, cada uma, uma obrigação contratual de pagar em dinheiro (\$ 500) à Entidade Z em cinco anos. A Entidade X tem classificação de crédito AA e pode tomar empréstimo a 6% e a Entidade Y tem classificação de crédito BBB e pode tomar empréstimo a 12%. A Entidade X receberá aproximadamente \$ 374 em troca de seu compromisso (o valor presente de \$ 500 em cinco anos a 6%). A Entidade Y receberá aproximadamente \$284 em troca de seu compromisso (o valor presente de \$ 500 em cinco anos a 12%). O valor justo do passivo para cada entidade incorpora a situação de crédito dessa entidade.

EI33. Os exemplos 10 a 13 ilustram a mensuração de passivos e o efeito do risco de descumprimento (non-performance) (incluindo o risco de crédito próprio da entidade) sobre a mensuração do valor justo.

Exemplo 10 - Título estruturado

EI34. Em 1º de janeiro de 20X7, a Entidade A, banco de investimento com classificação de crédito AA, emite um título de taxa fixa de cinco anos à Entidade B. O valor do principal contratual a ser pago pela Entidade A no vencimento está atrelado a um índice de patrimônio. Nenhum instrumento de melhoria de crédito é emitido em conjunto com o contrato ou, de outro modo, relacionado com ele (ou seja, nenhuma garantia é prestada e não há nenhuma garantia de terceiros). A Entidade A designa esse título como ao valor justo por meio do resultado. O valor justo do título (ou seja, a obrigação da Entidade A) durante 20X7 é mensurada utilizando-se a técnica de valor presente esperado. As mudanças no valor justo são as seguintes:



(a) Valor justo em 1º de janeiro de 20X7. Os fluxos de caixa esperados utilizados na técnica de valor presente esperado são descontados à taxa livre de risco utilizando-se a curva de títulos de dívida do governo em 1º de janeiro de 20X7, mais o spread corrente de mercado de títulos de dívida corporativos AA observáveis para títulos de dívida do governo, se o risco de descumprimento (non-performance) ainda não estiver refletido nos fluxos de caixa, ajustados (para cima ou para baixo) para refletir o risco de crédito específico da Entidade A (ou seja, resultando na taxa livre de risco ajustada pelo crédito). Portanto, o valor justo da obrigação da Entidade A no reconhecimento inicial leva em conta o risco de descumprimento (non-performance), incluindo o risco de crédito dessa entidade, que se presume que esteja refletido nos proventos.

(b) Valor justo em 31 de março de 20X7. Durante março de 20X7, o spread de crédito para títulos de dívida corporativos AA se amplia, sem nenhuma mudança no risco de crédito específico da Entidade A. Os fluxos de caixa esperados utilizados na técnica de valor presente esperado são descontados à taxa livre de risco utilizando-se a curva de títulos de dívida do governo em 31 de março de 20X7, mais o spread corrente de mercado de títulos de dívida corporativos AA observáveis para títulos de dívida do governo, se o risco de descumprimento (non-performance) ainda não estiver refletido nos fluxos de caixa, ajustados para refletir o risco de crédito específico da Entidade A (ou seja, resultando na taxa livre de risco ajustada pelo crédito). O risco de crédito específico da Entidade A permanece inalterado desde o reconhecimento inicial. Portanto, o valor justo da obrigação da Entidade A se altera como resultado de mudanças nos spreads de crédito de modo geral. Mudanças em spreads de crédito refletem premissas atuais dos participantes do mercado sobre mudanças no risco de descumprimento (non-performance) de modo geral, mudanças no risco de liquidez e sobre a compensação exigida por assumir esses riscos.

(c) Valor justo em 30 de junho de 20X7. Em 30 de junho de 20X7, não houve nenhuma mudança nos spreads de títulos de dívida corporativos AA. Contudo, com base em emissões de títulos estruturados, corroboradas por outras informações qualitativas, a Entidade A determina que sua própria capacidade de crédito específica se fortaleceu dentro do spread de crédito AA. Os fluxos de caixa esperados utilizados na técnica de valor presente esperado são descontados à taxa livre de risco utilizando-se a curva de rendimento de títulos de dívida do governo em 30 de junho de 20X7, mais o spread corrente de mercado de títulos de dívida corporativos AA observáveis para títulos de dívida do governo (inalterado desde 31 de março de 20X7), se o risco de descumprimento (non-performance) ainda não estiver refletido nos fluxos de caixa, ajustados para refletir o risco de crédito específico da Entidade A (ou seja, resultando na taxa livre de risco ajustada pelo crédito). Portanto, o valor justo da obrigação da Entidade A se altera como resultado da mudança em seu próprio risco de crédito específico dentro do spread de títulos de dívida corporativos AA.

Exemplo 11 - Passivo por desativação

EI35. Em janeiro de 20X1, a Entidade A assume um passivo por desativação em combinação de negócios. A entidade é legalmente requerida a desmontar e remover uma plataforma de petróleo offshore no fim de sua vida útil, que é estimada em 10 anos.

EI36. Com base nos itens B23 a B30 do Pronunciamento Técnico CPC 46, a Entidade A utiliza a técnica de valor presente esperado para mensurar o valor justo do passivo por desativação.

EI37. Se a Entidade A tivesse permissão, contratualmente, de transferir seu passivo por desativação a um participante do mercado, a Entidade A conclui que um participante do mercado utilizaria todas as informações abaixo, ponderadas por probabilidade conforme apropriado, ao estimar o preço que esperaria receber:

(a) custos de mão de obra;

(b) alocação de custos gerais;



(c) a compensação que um participante do mercado exigiria por realizar a atividade e por assumir o risco associado à obrigação de desmontar e remover o ativo. Essa compensação inclui ambos os itens a seguir:

(i) lucro sobre custos de mão de obra e gerais; e

(ii) risco de que os fluxos de saída de caixa reais poderiam diferir daqueles esperados, excluindo a inflação;

(d) efeito da inflação sobre custos e lucros estimados;

(e) valor temporal do dinheiro, representado pela taxa livre de risco; e

(f) risco de descumprimento (non-performance) relativo ao risco de que a Entidade A não cumprirá a obrigação, incluindo o risco de crédito próprio da Entidade A.

El38. As premissas significativas utilizadas pela Entidade A para mensurar o valor justo são as seguintes:

(a) Custos de mão de obra são desenvolvidos com base nos salários atuais de mercado, ajustado pelas expectativas de futuros aumentos salariais, requeridos para contratar empreiteiras para desmontar e remover plataformas de petróleo offshore. A Entidade A atribui avaliações de probabilidade a uma faixa de estimativas de fluxo de caixa conforme segue:

| Estimativa de Fluxo de caixa (\$) | Avaliação de probabilidade | Fluxos de caixa esperados (\$) |
|-----------------------------------|----------------------------|--------------------------------|
| 100.000 | 25% | 25.000 |
| 125.000 | 50% | 62.500 |
| 175.000 | 25% | 43.750 |
| | | \$ 131.250 |

As avaliações de probabilidade são desenvolvidas com base na experiência da Entidade A em cumprir obrigações desse tipo e seu conhecimento do mercado.

(b) A Entidade A estima custos operacionais de equipamentos e custos gerais alocados utilizando a taxa que aplica a custos de mão de obra (80% de custos de mão de obra esperados). Isso é consistente com a estrutura de custo de participantes do mercado.

(c) A Entidade A estima a compensação que um participante do mercado exigiria por realizar a atividade e por assumir o risco associado à obrigação de desmontar e remover o ativo conforme abaixo:

(i) terceiro contratado normalmente acrescenta uma margem sobre custos de mão de obra e custos internos alocados para proporcionar uma margem de lucro sobre a função. A margem de lucro utilizada (20%) representa a compreensão da Entidade A do lucro operacional que as contratadas na indústria geralmente recebem para desmontar e remover plataformas de petróleo offshore. A Entidade A conclui que essa taxa é consistente com a taxa que um participante do mercado exigiria como compensação por realizar a atividade.

(ii) a contratada normalmente exige compensação pelo risco que os fluxos de saída de caixa reais poderiam diferir daqueles esperados devido à incerteza inerente de travar o preço atual para um projeto que não ocorrerá por 10 anos. A Entidade A estima o valor desse prêmio como sendo 5% dos fluxos de caixa esperados, incluindo o efeito da inflação.

(d) A Entidade A presume uma taxa de inflação de 4% ao longo do período de 10 anos com base nos dados de mercado disponíveis.



(e) A taxa livre de risco de juros para um vencimento de 10 anos em 1º de janeiro de 20X1 é de 5%. A Entidade A ajusta essa taxa em 3,5% para refletir seu risco de descumprimento (non-performance) (ou seja, o risco de que não cumprirá a obrigação), incluindo seu risco de crédito. Portanto, a taxa de desconto utilizada para calcular o valor presente dos fluxos de caixa é de 8,5%.

EI39. A Entidade A conclui que suas premissas seriam utilizadas por participantes do mercado. Além disso, a Entidade A não ajusta sua mensuração de valor justo para a existência de restrição que a impede de transferir o passivo. Conforme ilustrado na tabela a seguir, a Entidade A mensura o valor justo de seu passivo por desativação como \$ 194.879.

| | Fluxos de caixa esperados (\$) 1º de janeiro de 20X1 |
|--|--|
| Custos de mão de obra esperados | 131.250 |
| Custos de equipamentos e custos gerais alocados ($0,80 \times \$ 131.250$) | 105.000 |
| Margem de lucro da contratada [$0,20 \times (\$ 131.250 + \$ 105.000)$] | 47.250 |
| Fluxos de caixa esperados antes de ajuste inflacionário | 283.500 |
| Fator de inflação (4% por 10 anos) | 1,4802 |
| Fluxos de caixa esperados ajustados pela inflação | 419.637 |
| Prêmio de risco de mercado ($0,05 \times \$ 419.637$) | 20.982 |
| Fluxos de caixa esperados ajustados por risco de mercado | 440.619 |
| Valor presente esperado utilizando a taxa de desconto de 8,5% por 10 anos | 194.879 |

Exemplo 12 - Obrigação de dívida: preço cotado

EI40. Em 1º de janeiro de 20X1, a Entidade B emite, pelo valor nominal, um instrumento de dívida de taxa fixa de cinco anos negociado em bolsa classificado como BBB de \$ 2 milhões com cupom anual de 10%. A Entidade B designou esse passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado.

EI41. Em 31 de dezembro de 20X1, o instrumento está sendo negociado como ativo em mercado ativo a \$ 929 por \$ 1.000 de valor nominal após pagamento de juros acumulados. A Entidade B utiliza o preço cotado do ativo em mercado ativo como seu dado inicial na mensuração do valor justo de seu passivo ($\$ 929 \times [\$ 2 \text{ milhões} \div \$ 1.000] = \$ 1.858.000$).

EI42. Ao determinar se o preço cotado do ativo em mercado ativo representa o valor justo do passivo, a Entidade B avalia se o preço cotado do ativo inclui o efeito de fatores não aplicáveis à mensuração do valor justo de passivo, por exemplo, se o preço cotado do ativo inclui o efeito de melhoria de crédito de terceiro se essa melhoria de crédito fosse contabilizada separadamente da perspectiva do emissor. A Entidade B determina que nenhum ajuste ao preço cotado do ativo é requerido. Consequentemente, a Entidade B conclui que o valor justo de seu instrumento de dívida em 31 de dezembro de 20X1 é de \$ 1.858.000. A Entidade B classifica e divulga a mensuração do valor justo de seu instrumento de dívida no Nível 1 da hierarquia de valor justo.

Exemplo 13 - Obrigação de dívida: técnica de valor presente

EI43. Em 1º de janeiro de 20X1, a Entidade C emite, pelo valor nominal, em colocação privada, um instrumento de dívida de taxa fixa de cinco anos classificado como BBB de \$ 2 milhões com cupom anual de 10%. A Entidade C designou esse passivo financeiro como ao valor justo por meio do resultado.

EI44. Em 31 de dezembro de 20X1, a Entidade C ainda reconhece uma classificação de crédito BBB. As condições de mercado, incluindo as taxas de juros disponíveis, spreads de crédito para uma classificação de crédito de qualidade BBB e liquidez, continuam inalteradas desde a data em que o instrumento de dívida foi emitido. Contudo, o spread de crédito da Entidade C deteriorou-se em 50 pontos-base devido a uma mudança em seu risco de descumprimento. Após levar em conta todas as condições de mercado, a Entidade C conclui que se emitisse o instrumento na data de mensuração, o



instrumento arcaria com a taxa de juros de 10,5% ou a Entidade C receberia menos do que o valor nominal nos proventos da emissão do instrumento.

EI45. Para a finalidade deste exemplo, o valor justo do passivo da Entidade C é calculado utilizando-se a técnica de valor presente. A Entidade C conclui que um participante do mercado utilizaria todas as seguintes informações (consistentemente com os itens B12 a B30 do Pronunciamento) ao estimar o preço que o participante do mercado esperaria receber por assumir a obrigação da Entidade C.

(a) os termos do instrumento de dívida, incluindo todos os seguintes:

(i) cupom de 10%;

(ii) valor principal de \$ 2 milhões; e

(iii) prazo de quatro anos;

(b) a taxa de juros de mercado de 10,5% (que inclui a mudança de 50 pontos-base no risco de inadimplência (default) a partir da data de emissão).

EI46. Com base em sua técnica de valor presente, a Entidade C conclui que o valor justo de seu passivo em 31 de dezembro de 20X1 é de \$ 1.968.641.

EI47. A Entidade C não inclui qualquer informação adicional em sua técnica de valor presente para risco ou lucro que um participante do mercado poderia exigir para compensação por assumir o passivo. Como a obrigação da Entidade C é um passivo financeiro, a Entidade C conclui que a taxa de juros já captura o risco ou lucro que um participante do mercado exigiria como compensação por assumir o passivo. Além disso, a Entidade C não ajusta sua técnica de valor presente para a existência de uma restrição que a impeça de transferir o passivo.

Mensuração do valor justo quando o volume ou o nível de atividade para ativo ou passivo diminuiu significativamente

EI48. O Exemplo 14 ilustra o uso de julgamento ao mensurar o valor justo de um ativo financeiro quando ocorre redução significativa no volume ou nível de atividade do ativo em comparação com a atividade de mercado normal do ativo (ou ativos similares).

Exemplo 14 - Estimativa de taxa de retorno de mercado quando o volume ou o nível de atividade para um ativo diminuiu significativamente

EI49. A Entidade A investe em lote de título (tranche) subordinado de rating AAA lastreado em hipoteca residencial em 1º de janeiro de 20X8 (a data de emissão do título). A tranche subordinada é a terceira mais sênior de um total de sete tranches. A garantia subjacente para o título lastreado em hipoteca residencial são empréstimos imobiliários residenciais sem garantias contra não conformidades que foram emitidos no segundo semestre de 20X6.

EI50. Em 31 de março de 20X9 (a data de mensuração) a tranche subordinada está atualmente classificada como rating A. Essa tranche do título lastreado em hipoteca residencial foi anteriormente negociada em mercado secundário. Entretanto, o volume de negociação nesse mercado não era frequente, com poucas transações ocorrendo por mês, de 1º de janeiro de 20X8 a 30 de junho de 20X8 e pouca, ou nenhuma, atividade de negociação durante os nove meses antes de 31 de março de 20X9.

EI51. A Entidade A leva em conta os fatores do item B37 do Pronunciamento para determinar se existe redução significativa no volume ou no nível de atividade para a tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial na qual investiu. Após avaliar a significância e relevância dos fatores, a Entidade A conclui que o volume e o nível de atividade da tranche subordinada do título diminuíram



significativamente. A Entidade A apoiou seu julgamento principalmente no fato de que houve pouca, ou nenhuma, atividade de negociação por um período prolongado antes da data de mensuração.

EI52. Como existe pouca, ou nenhuma, atividade de negociação para dar apoio à técnica de avaliação utilizando uma abordagem de mercado, a Entidade A decide utilizar uma abordagem de receita utilizando a técnica de ajuste de taxa de desconto descrita nos itens B18 a B22 do Pronunciamento para mensurar o valor justo do título na data de mensuração. A Entidade A utiliza os fluxos de caixa contratuais do título (vide também os itens 67 e 68 do Pronunciamento).

EI53. Em seguida, a Entidade A estima a taxa de desconto (ou seja, a taxa de retorno de mercado) para descontar esses fluxos de caixa contratuais. A taxa de retorno de mercado é estimada utilizando ambos os seguintes itens:

(a) a taxa de juros livre de risco;

(b) ajustes estimados para diferenças entre os dados de mercado disponíveis e a tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial na qual a Entidade A investiu. Esses ajustes refletem os dados de mercado disponíveis sobre riscos de descumprimento esperados e outros riscos (por exemplo, risco de inadimplência, risco de valor de garantia e risco de liquidez) que os participantes de mercado levariam em consideração ao precificar o ativo em transação não forçada na data de mensuração sob as condições atuais de mercado.

EI54. A Entidade A levou em consideração as seguintes informações ao estimar os ajustes no item EI53(b):

(a) o spread de crédito para a tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial na data de emissão, como pode ser observado pelo preço de transação original;

(b) a mudança no spread de crédito implícita por quaisquer transações observadas da data de emissão até a data de mensuração para títulos lastreados por hipoteca residencial comparável ou com base em índices relevantes;

(c) as características da tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial em comparação com índices ou títulos lastreados em hipoteca residencial comparáveis, incluindo os seguintes itens:

(i) a qualidade dos ativos subjacentes, ou seja, informações sobre o desempenho dos empréstimos de hipoteca subjacente, tais como índices de execução e atraso, taxas de pagamento antecipado e experiência de perda;

(ii) a senioridade ou subordinação da tranche de título lastreado em hipoteca residencial mantida; e

(iii) outros fatores relevantes;

(d) relatórios relevantes emitidos por analistas e agências de classificação;

(e) preços cotados de terceiros, como, por exemplo, serviços de precificação ou corretores.

EI55. A Entidade A estima que a indicação da taxa de retorno de mercado que os participantes de mercado utilizariam ao precificar a tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial seria 12% (1.200 pontos-base). Essa taxa de retorno de mercado foi estimada da seguinte forma:

(a) Inicia com 300 pontos-base para a taxa de juros livre de risco em 31 de março de 20X9.



(b) Adiciona 250 pontos-base para o spread de crédito sobre a taxa livre de juros quando a tranche subordinada foi emitida em janeiro de 20X8.

(c) Adiciona 700 pontos-base para a mudança estimada no spread de crédito sobre a taxa da tranche subordinada livre de risco entre 1º de janeiro de 20X8 e 31 de março de 20X9. Essa estimativa foi desenvolvida com base na mudança do índice mais comparável disponível para esse período de tempo.

(d) Subtrai 50 pontos-base (líquido) para ajustar diferenças entre o índice utilizado para estimar a mudança em spreads de crédito e a tranche subordinada. O índice de referência consiste de empréstimos imobiliários de alto risco (subprime), e o título lastreado em hipoteca residencial da Entidade A é similar porém com um perfil de crédito mais favorável (tornando-o mais atraente a participantes de mercado). Assim, o índice não reflete o prêmio de risco de liquidez apropriado para a tranche subordinada sob condições atuais de mercado. O ajuste de 50 pontos-base é o líquido de dois ajustes:

(i) o primeiro ajuste é a subtração de 350 pontos-base, que foi estimado comparando-se o rendimento implícito das transações mais recentes para o título lastreado em hipoteca residencial em junho de 20X8 com o rendimento implícito no índice de preços nessas mesmas datas. Não havia informações disponíveis que indicassem que a relação entre o título da Entidade A e o índice tenha sido alterada;

(ii) o segundo ajuste é a adição de 300 pontos-base, que é a melhor estimativa da Entidade A do risco de liquidez adicional inerente a seu título (posição à vista) em comparação com o índice (posição sintética). Chegou-se a essa estimativa após levar em consideração prêmios de risco de liquidez implícitos em transações à vista recentes para uma série de títulos similares.

EI56. Como uma indicação adicional da taxa de retorno de mercado, a Entidade A leva em consideração duas cotações indicativas recentes (ou seja, cotações não vinculantes) fornecidas por corretores renomados para a tranche subordinada do título lastreado em hipoteca residencial que implica em rendimentos de 15% a 17%. A Entidade A é incapaz de avaliar as técnicas de avaliação ou informações utilizadas para desenvolver as cotações. Entretanto, a Entidade A é capaz de confirmar que as cotações não refletem os resultados de transações.

EI57. Como a Entidade A tem múltiplas indicações da taxa de retorno de mercado que os participantes de mercado levam em consideração ao mensurar o valor justo, ela avalia e pondera as respectivas indicações da taxa de retorno, considerando a razoabilidade da faixa de valores indicada pelos resultados.

EI58. A Entidade A conclui que 13% é o ponto na faixa de indicações que é o mais representativo do valor justo sob as condições de mercado atuais. A Entidade A atribui mais peso sobre a indicação de 12% (ou seja, sua própria estimativa da taxa de retorno de mercado) pelos seguintes motivos:

(a) a Entidade A concluiu que sua própria estimativa incorporou de forma adequada os riscos (por exemplo, risco de inadimplência, risco de valor de garantia e risco de liquidez) que os participantes de mercado utilizariam ao precificar o ativo em transação não forçada sob as condições atuais de mercado;

(b) as cotações dos corretores eram não vinculantes e não refletiam os resultados de transações, e a Entidade A foi incapaz de avaliar as técnicas de avaliação ou informações utilizadas para desenvolver as cotações.

Divulgações do valor justo

EI59. Os Exemplos 15 a 19 ilustram as divulgações requeridas pelos itens 92, 93(a), (b) e (d) a (h)(i) e 99 do Pronunciamento.

Exemplo 15 - Ativos mensurados ao valor justo

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



EI60. Para ativos e passivos mensurados ao valor justo no final do período das demonstrações contábeis, o Pronunciamento requer divulgações quantitativas sobre as mensurações do valor justo para cada classe de ativos e passivos. A entidade poderia divulgar o seguinte para ativos, para cumprir o item 93(a) e (b) do Pronunciamento:

| (\$ em milhões) | | Mensurações do valor justo na data das demonstrações contábeis, utilizando | | | |
|---|----------|--|---|--|--------------------------|
| Descrição | 31/12/X9 | Preços cotados em mercados ativos para ativos idênticos (Nível 1) | Outros dados observáveis significativos (Nível 2) | Dados não observáveis significativos (Nível 3) | Total de ganhos (perdas) |
| Mensurações do valor justo recorrentes | | | | | |
| Títulos patrimoniais para negociação [a] | 93 | 70 | 23 | | |
| Setor imobiliário | | | | | |
| Setor de petróleo e gás | 45 | 45 | | | |
| Outros | 15 | 15 | | | |
| Total de títulos patrimoniais para negociação | 153 | 130 | | 53 | |
| Outros títulos patrimoniais [b] | | | | | |
| Setor de serviços financeiros | 150 | 150 | | | |
| Setor de assistência médica | 163 | | 23 | | |
| Setor de energia | 32 | | | 32 | |
| Investimentos de fundo de títulos patrimoniais privados [b] | 25 | | | 25 | |
| Outros | 15 | 15 | | | |
| Total de outros títulos | 385 | 275 | | 110 | |
| Continua... | | | | | |
| ...continuação | | | | | |
| (\$ em milhões) | | Mensurações do valor justo na data das demonstrações contábeis, utilizando | | | |
| Descrição | 31/12/X9 | Preços cotados em mercados ativos para ativos idênticos (Nível 1) | Outros dados observáveis significativos (Nível 2) | Dados não observáveis significativos (Nível 3) | Total de ganhos (perdas) |
| Títulos de dívida: | | | | | |
| Títulos lastreados em hipoteca residencial | 149 | | | 125 | |
| Títulos lastreados em hipoteca comercial | 50 | | | 50 | |
| Obrigações de dívida garantidas | 35 | 85 | 24 | | |
| Títulos governamentais livres de risco | 85 | | | 35 | |
| Títulos de dívida corporativa | 93 | 9 | 84 | | |
| Total de títulos de dívida | | | | | |
| Investimentos de fundo de cobertura: | 412 | | 108 | | |
| Patrimônio de longo/curto prazo | 55 | 94 | 55 | 210 | |
| Oportunidades globais | 35 | | | | |
| Títulos de dívida de elevado rendimento | 90 | | 35 | 90 | |



| | | | | | |
|---|-------|-----|-----|-----|----|
| Total de títulos de dívida | 180 | | | | |
| Derivativos: | | | 90 | | |
| Contratos de taxa de juros | 57 | | 57 | 90 | |
| Contratos de câmbio | 43 | | | | |
| Contratos de crédito | 38 | | 43 | | |
| Contratos de futuros de commodity | 78 | 78 | | 38 | |
| Contratos a termo de commodity | 20 | | 20 | | |
| Total de derivativos | | | | | |
| Propriedades para investimento: | 236 | | | 38 | |
| Comercial - Ásia | 31 | 78 | 120 | 31 | |
| Comercial - Europa | 27 | | | 27 | |
| Total de propriedades para investimento | 58 | | | 58 | |
| Total de mensurações do valor justo recorrentes | 1.424 | | | | |
| Mensurações do valor justo não recorrentes | | | 341 | | |
| Ativos mantidos para venda [c] | 26 | 577 | 26 | 506 | 15 |
| Total de mensurações do valor justo não recorrentes | 26 | | 26 | | 15 |

[a] Com base em sua análise da natureza, características e riscos dos títulos, a entidade determinou que é adequado apresentá-las por indústria.

[b] Com base em sua análise da natureza, características e riscos dos títulos, a entidade determinou que é adequado apresentá-las como uma única classe.

[c] De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC31, ativos mantidos para venda com um valor contábil de \$35 milhões foram reduzidos ao seu valor justo de \$26 milhões, menos custos para vender de \$6 milhões (ou \$20 milhões), resultando em uma perda de \$15 milhões, que foi incluída em lucros e perdas para o período.

(Observação: Uma tabela similar deve ser apresentada para passivos, exceto se outro formato for considerado mais adequado pela entidade).

Exemplo 16 - Conciliação de mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo

El61. Para mensurações do valor justo recorrentes classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o Pronunciamento requer uma conciliação dos saldos de abertura com os saldos de fechamento para cada classe de ativos e passivos. A entidade poderia divulgar o seguinte para ativos, para cumprir o item 93(e) e (f) do Pronunciamento:

| \$ em milhões) | Outros títulos patrimoniais | Títulos de dívida | Investimentos de fundo de cobertura | Derivativos | Propriedades para investimento |
|----------------|-----------------------------|-------------------|-------------------------------------|-------------|--------------------------------|
|----------------|-----------------------------|-------------------|-------------------------------------|-------------|--------------------------------|



| | | Setor de assistência médica | Setor de energia | Fundo de títulos patrimoniais privados | Títulos lastreados em hipoteca residencial | Títulos lastreados em hipoteca comercial | Obrigações de dívida garantidas | Títulos de dívida de elevado rendimento | Contratos de crédito | Ásia | Europa | Total |
|---|--|-----------------------------|------------------|--|--|--|---------------------------------|---|----------------------|------|--------|-------|
| Saldo de abertura | | 49 | 28 | 20 | 105 | 39 | 25 | 145 | 30 | 28 | 26 | 495 |
| Transferências para Nível 3 | | | | | 60 | [a] [b] | | | | | | 60 |
| Transferências do Nível 3 | | | | | (5) | [b] [c] | | | | | | (5) |
| Total de ganhos ou perdas do período | | | | | | | | | | | | |
| Incluído no resultado | | | | 5 | (23) | (5) | (7) | 7 | 5 | 3 | 1 | (14) |
| Incluído em outros resultados abrangentes | | 3 | 1 | | | | | | | | | 4 |
| Compras, emissões, vendas e liquidações | | | | | | | | | | | | |
| Compras | | 1 | 3 | | | 16 | 17 | | 18 | | | 55 |



| | | | | | | | | | | | | | |
|--|---|----|----|----|------|-----|-----|------|------|----|----|--|------|
| | | | | | | | | | | | | | |
| | Emissões | | | | | | | | | | | | |
| | Vendas | | | | (12) | | | (62) | | | | | (74) |
| | Liquidações | | | | | | | | (15) | | | | (15) |
| | Saldo de fechamento | 53 | 32 | 25 | 125 | 50 | 35 | 90 | 38 | 31 | 27 | | 506 |
| | Mudança em ganhos ou perdas não realizadas do período incluídos em no resultado para ativos mantidos no final do período de relatório | | | 5 | (3) | (5) | (7) | (5) | 2 | 3 | 1 | | (9) |

| | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |



| | | | | | | | | | | | | | |
|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | | | |

[a] Transferido do Nível 2 para o Nível 3 devido a falta de dados de mercado observáveis, resultante da redução na atividade de mercado para os títulos.

[b] A política da entidade é reconhecer transferências para e do Nível 3 na data do evento ou mudança nas circunstâncias que causaram a transferência.

[c] Transferido do Nível 3 para o Nível 2 devido a dados de mercado observáveis terem sido disponibilizados para os títulos.

(Observação: Uma tabela similar deve ser apresentada para passivos, exceto se outro formato for considerado mais adequado pela entidade).

EI62. Ganhos e perdas incluídos na demonstração do resultado do período (acima) são apresentados em receita financeira e em receita não financeira conforme segue:



| (\$ em milhões) | Receita financeira | Receita não financeira |
|---|--------------------|------------------------|
| Total de ganhos ou perdas do período incluídos na demonstração do resultado | (18) | 4 |
| Mudança em ganhos ou perdas não realizados do período incluídos na demonstração do resultado para ativos mantidos na data das demonstrações contábeis | (13) | 4 |

(Observação: Uma tabela similar deve ser apresentada para passivos, exceto se outro formato for considerado mais adequado pela entidade).

Exemplo 17 - Técnicas de avaliação e informações

EI63. Para mensurações do valor justo classificadas no Nível 2 e no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o Pronunciamento requer que a entidade divulgue uma descrição das técnicas de avaliação e as informações utilizadas na mensuração do valor justo. Para mensurações do valor justo classificadas no Nível 3 da hierarquia de valor justo, as informações sobre dados não observáveis significativos utilizados devem ser quantitativas. A entidade poderá divulgar o seguinte para ativos para cumprir o requisito de divulgar dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo de acordo com o item 93(d) do Pronunciamento.

informações quantitativas sobre mensurações do valor justo utilizando dados não observáveis significativos (Nível 3)

| (\$ em milhões) | | | | | | | |
|------------------------------|--|-------------------------|---------------------------|--|-------------------------|--|--|
| Descrição | | Valor justo em 31/12/X9 | Técnicas de avaliação | Dados não observáveis | Faixa (média ponderada) | | |
| Outros títulos patrimoniais: | | | | | | | |
| Setor de assistência médica | | 53 | Fluxo de caixa descontado | custo médio ponderado de capital | 7%-16% (12,1%) | | |
| | | | | taxa de crescimento de receita longo prazo | 2%-5% (4,2%) | | |
| | | | | margem operacional de longo prazo antes dos impostos | 3%-20% (10,3%) | | |



| | | | | | | | | |
|------------------|--|----|--|---------------------------------|--|--|-----|-----------------|
| | | | | | | desconto por falta de negociabilidade | [a] | 5%-20% (17%) |
| | | | | | | prêmio de controle | [a] | 10%-30% (20%) |
| | | | | Empresas comparáveis do mercado | | Múltiplo de LAJIDA(EBITDA) | [b] | 10-13 (11,3) |
| | | | | | | múltiplo de receita | [b] | 1.5-2.0 (1,7) |
| | | | | | | desconto por falta de negociabilidade | [a] | 5%-20% (17%) |
| | | | | | | prêmio de controle | [a] | 10%-30% (20%) |
| Setor de energia | | 32 | | Fluxo de caixa descontado | | custo médio ponderado de capital | | 8%-12% (11,1%) |
| | | | | | | taxa de crescimento de receita longo prazo | | 3%-5,5% (4,2%) |
| | | | | | | margem operacional de longo prazo antes dos impostos | | 7,5%-13% (9,2%) |
| | | | | | | desconto por falta de negociabilidade | [a] | 5%-20% (10%) |
| | | | | | | prêmio de controle | [a] | 10%-20% (12%) |
| | | | | Empresas comparáveis do mercado | | múltiplo de LAJIDA(EBITDA) | [b] | 6,5-12 (9,5) |
| | | | | | | múltiplo de receita | [b] | 1,0-3,0 (2,0) |
| | | | | | | desconto por falta de negociabilidade | [a] | 5%-20% (10%) |



| | | | | | | | | |
|--|---|----|--|------------------------|-----|--------------------|-----|---------------|
| | | | | | | prêmio de controle | [a] | 10%-20% (12%) |
| | Investimentos de fundo de títulos patrimoniais privados | 25 | | Valor de ativo líquido | [c] | N/A | | N/A |
| | | | | | | | | Continua... |

...continuação

Informações quantitativas sobre mensurações do valor justo utilizando dados não observáveis significativos (Nível 3)

| (\$ em milhões) | | | | | | | | |
|--|-------------------------|---------------------------|--|-------------------------|--|--|--|--|
| Descrição | Valor justo em 31/12/X9 | Técnicas de avaliação | Dados não observáveis | Faixa (média ponderada) | | | | |
| Títulos de dívida: | | | | | | | | |
| Títulos lastreados em hipoteca residencial | 125 | Fluxo de caixa descontado | taxa de pagamento antecipado constante | 3,5%-5.5% (4,5%) | | | | |
| | | | probabilidade de inadimplência | 5%-50% (10%) | | | | |
| | | | gravidade da perda | 40%-100% (60%) | | | | |
| Títulos lastreados em hipoteca comercial | 50 | Fluxo de caixa descontado | taxa de pagamento antecipado constante | 3%-5% (4,1%) | | | | |
| | | | probabilidade de inadimplência | 2%-25% (5%) | | | | |
| | | | gravidade da perda | 10%-50% (20%) | | | | |



| | | | | | | | | |
|--|---|----|--|---------------------------------|--|--|--|------------------------------------|
| | | | | | | | | |
| | Obrigações de dívida garantidas | 35 | | Precificação de consenso | | cotações oferecidas | | 20-45 |
| | | | | | | ajustes de comparabilidade (%) | | -10% +15% (+5%) |
| | Investimentos de fundo de cobertura: | | | | | | | |
| | Títulos de dívida de elevado rendimento | 90 | | Valor de ativo líquido [c] | | N/A | | N/A |
| | Derivativos: | | | | | | | |
| | Contratos de crédito | 38 | | Modelo de opção | | volatilidade anualizada de crédito [d] | | 10%-20% |
| | | | | | | risco de crédito da contraparte [e] | | 0,5%-3,5% |
| | | | | | | risco de crédito próprio [e] | | 0,3%-2,0% |
| | Propriedades para investimento: | | | | | | | |
| | Comercial - Ásia | 31 | | Fluxo de caixa descontado | | margem de lucro operacional líquido de longo prazo | | 18%-32% (20%) |
| | | | | | | teto de taxa | | 0,08-0,12 (0,10) |
| | | | | Abordagem comparável de mercado | | preço por m2 (US\$) | | \$ 3.000-\$ 7.000 (\$ 4.500) |
| | Comercial - Europa | 27 | | Fluxo de caixa descontado | | margem de lucro operacional líquido de longo prazo | | 15%-25% (18%) |



| | | | | | | | |
|--|--|--|--|---------------------------------|--|---------------------|----------------------|
| | | | | | | teto de taxa | 0,06-0,10 (0,08) |
| | | | | Abordagem comparável de mercado | | preço por m2 (EURO) | 4.000-12.000 (8.500) |

[a] Representa valores usados quando a entidade determinou que participantes de mercado levassem em consideração esses prêmios e descontos ao precificar os investimentos.

[b] Representa valores usados quando a entidade determinou que participantes de mercado utilizassem esses múltiplos ao precificar os investimentos.

[c] A entidade determinou que o valor de ativo líquido informado represente o valor justo no final do período de relatório.

[d] Representa a faixa de curvas de volatilidade usadas nas análises de avaliação que a entidade determinou que os participantes de mercado usassem ao precificar contratos.

[e] Representa a faixa de curvas de spread de swap de inadimplência de crédito usadas na análise de avaliação que a entidade determinou que os participantes de mercado usassem ao precificar contratos.

(Observação: Uma tabela similar deve ser apresentada para passivos, exceto se outro formato for considerado mais apropriado pela entidade).

EI64. Além disso, a entidade deve fornecer informações adicionais que ajudarão os usuários de suas demonstrações contábeis a avaliarem a informação quantitativa divulgada. A entidade pode divulgar a totalidade ou alguns dos seguintes itens para cumprir o item 92 do Pronunciamento:

(a) a natureza do item sendo mensurado ao valor justo, incluindo as características do item sendo mensurado que são levadas em consideração na determinação de informações relevantes. Por exemplo, para títulos lastreados em hipoteca residencial, a entidade pode divulgar o seguinte:

(i) os tipos de empréstimos subjacentes (por exemplo, empréstimos prime ou empréstimos subprime);

(ii) garantia;

(iii) garantias ou outras melhorias de crédito;

(iv) nível de senioridade das tranches de títulos;

(v) o ano de emissão;

(vi) a taxa de cupom média ponderada dos empréstimos subjacentes e dos títulos;

(vii) o vencimento médio ponderado dos empréstimos subjacentes e dos títulos;

(viii) a concentração geográfica dos empréstimos subjacentes;

(ix) informações sobre as classificações de crédito dos títulos;



(b) como informações de terceiros, tais como cotações de corretoras, serviços de precificação, valores de ativos líquidos e dados de mercado relevantes, foram levadas em consideração ao mensurar o valor justo.

Exemplo 18 - Processos de avaliação

El65. Para mensurações do valor justo classificados no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o Pronunciamento requer que a entidade divulgue a descrição dos processos de avaliação utilizados pela entidade. A entidade pode divulgar o seguinte para cumprir o item 93(g) do Pronunciamento:

(a) para o grupo na entidade que decide as políticas e procedimentos de avaliação da entidade:

(i) sua descrição;

(ii) a quem esse grupo se reporta; e

(iii) os procedimentos de relatório internos em vigor (por exemplo, se e, em caso afirmativo, como precificar, gerenciamento de risco ou como os comitês de auditoria discutem e avaliam as mensurações do valor justo);

(b) a frequência e os métodos para calibração, back testing e outros procedimentos de teste de modelos de precificação;

(c) o processo para analisar mudanças nas mensurações do valor justo de período a período;

(d) como a entidade determinou que informações de terceiros, tais como cotações de corretoras ou serviços de precificação, utilizadas nas mensurações do valor justo foram desenvolvidas de acordo com o Pronunciamento; e

(e) os métodos utilizados para desenvolver e comprovar os dados não observáveis utilizados na mensuração do valor justo.

Exemplo 19 - Informações sobre sensibilidade a mudanças em dados não observáveis significativos

El66. Para mensurações do valor justo recorrentes classificados no Nível 3 da hierarquia de valor justo, o Pronunciamento requer que a entidade forneça uma descrição narrativa da sensibilidade da mensuração do valor justo a mudanças em dados não observáveis significativos e uma descrição de quaisquer inter-relações entre esses dados não observáveis. A entidade pode divulgar o seguinte sobre seus títulos lastreados em hipoteca residencial para cumprir o item 93(h)(i) do Pronunciamento:

Os dados não observáveis significativos utilizados na mensuração do valor justo dos títulos lastreados em hipoteca residencial da entidade são taxas de pagamento antecipado, probabilidade de inadimplência e gravidade da perda em caso de inadimplência. Aumentos (reduções) significativos em quaisquer dessas informações isoladamente resultariam na mensuração do valor justo significativamente mais baixa (elevada). De modo geral, a mudança na premissa utilizada para a probabilidade de inadimplência é acompanhada por mudança direcionadamente similar na premissa utilizada para a gravidade da perda e uma mudança direcionadamente oposta na premissa utilizada para taxas de pagamento antecipado.

**RESOLUÇÃO CVM Nº 116, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23. 05. 2022)**

Aprova a Consolidação do Pronunciamento Técnico CPC 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, que trata de receita de contrato com cliente.

O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada em 14 de abril de 2022, 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 47, que trata de receita de contrato com cliente, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, conforme consolidado no Anexo "A" à presente Resolução.

Art. 2º Fica revogada a Deliberação 762, 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 47

RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS 15

| Sumário | Item |
|--|-------------|
| OBJETIVO | 1 - 4 |
| ALCANCE | 5 - 8 |
| RECONHECIMENTO | 9 - 45 |
| Identificação do contrato | 9 - 16 |
| Combinação de contrato | 17 |
| Modificação de contrato | 18 - 21 |
| Identificação de obrigação de performance | 22 - 30 |
| Satisfação de obrigação de performance | 31 - 45 |
| MENSURAÇÃO | 46 - 90 |
| Determinação do preço da transação | 47 - 72 |
| Alocação do preço da transação a obrigação de performance | 73 - 86 |
| Alterações no preço da transação | 87 - 90 |
| CUSTOS DO CONTRATO | 91 - 104 |
| Custo incremental para obtenção de contrato | 91 - 94 |
| Custo para cumprir o contrato | 95 - 98 |
| Amortização e redução ao valor recuperável | 99 - 104 |
| APRESENTAÇÃO | 105 - 109 |
| DIVULGAÇÃO | 110 - 129 |



| | |
|--|-----------|
| Contrato com cliente | 113 - 122 |
| Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento | 123 - 126 |
| Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente | 127 - 128 |
| Expedientes práticos | 129 |
| Apêndice A - Definição de termos | - |
| Apêndice B - Orientação de aplicação | - |
| Apêndice C - Data de vigência e transição | - |

Objetivo

1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de performance[1]) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de performance) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

Alcance

5. A entidade deve aplicar este pronunciamento a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:

(a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 - Arrendamentos;

(b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 - Contratos de Seguro;

(c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 48 - Instrumentos Financeiros, do CPC 36 - Demonstrações Consolidadas, do CPC 19 - Negócios em Conjunto, do CPC 35 - Demonstrações Separadas e do CPC 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e

(d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, este pronunciamento não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.

6. A entidade deve aplicar este pronunciamento ao contrato (exceto contrato listado no item 5) somente se a contraparte do contrato for um cliente. O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação. A contraparte do contrato não será considerada um cliente se, por exemplo, a



contraparte tenha contratado com a entidade sua participação em atividade ou em processo no qual as partes do contrato compartilham os riscos e benefícios que resultam da atividade ou do processo (como, por exemplo, o desenvolvimento de ativo em acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.

7. Um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance deste pronunciamento e parcialmente dentro do alcance de outros pronunciamentos listados no item 5:

(a) se outros pronunciamentos especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade primeiramente deve aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração desses pronunciamentos. A entidade deve excluir do preço da transação o valor da parte (ou das partes) do contrato que seja inicialmente mensurada, de acordo com outros pronunciamentos, e deve aplicar os itens 73 a 86 para alocar o valor do preço da transação que permanecer vinculado (se houver) a cada obrigação de performance, dentro do alcance deste pronunciamento, e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo item 7(b);

(b) se outros pronunciamentos não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade deve aplicar este pronunciamento para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.

8. Este pronunciamento especifica a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, se esses custos não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (ver itens 91 a 104). A entidade deve aplicar esses itens somente aos custos incorridos que correspondam ao contrato com o cliente (ou parte desse contrato) que esteja dentro do alcance deste pronunciamento.

Reconhecimento

Identificação do contrato

9. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;

(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;

(c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;

(d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As práticas e os processos para estabelecer



contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.

11. Alguns contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo. Outros contratos podem ser renovados periodicamente de forma automática, desde que seja especificada no contrato. A entidade deve aplicar este pronunciamento à duração do contrato (ou seja, o prazo contratual), na qual as partes do contrato tenham direitos e obrigações exigíveis presentes.

12. Para fins de aplicação deste pronunciamento um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (enforceable right) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e

(b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços.

13. Se o contrato com o cliente atender aos critérios do item 9 no início do contrato, a entidade não deve reavaliar esses critérios a menos que haja indicação de alteração significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade do cliente de pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, a entidade deve reavaliar se é provável que ela receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços restantes que serão transferidos ao cliente.

14. Se o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9, a entidade deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios do item 9 serão atendidos subsequentemente.

15. Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 e a entidade receber contraprestação do cliente, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:

(a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou

(b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.

16. A entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como passivo até que uma das hipóteses do item 15 ocorra ou até que os critérios do item 9 sejam subsequentemente atendidos (ver item 14). Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Combinação de contrato

17. A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

(a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;



(b) o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou

(c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de performance de acordo com os itens 22 a 30.

Modificação de contrato

18. Modificação de contrato é uma alteração no alcance ou no preço (ou ambos) de contrato que seja aprovada pelas partes do contrato. Em alguns setores e jurisdições, uma modificação de contrato pode ser descrita como uma mudança do pedido, uma variação ou uma alteração. A modificação de contrato existe quando as partes do contrato aprovam a modificação que cria novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações executáveis existentes. A modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas usuais de negócios. Se as partes do contrato não tiverem aprovado a modificação do contrato, a entidade deve continuar a aplicar ao contrato existente este pronunciamento até que a modificação do contrato seja aprovada.

19. Uma modificação de contrato pode existir ainda que as partes do contrato tenham um litígio sobre o alcance ou o preço (ou ambos) da modificação ou as partes tenham aprovado a mudança no alcance do contrato, mas ainda não tenham determinado a alteração correspondente no preço. Ao determinar se os direitos e as obrigações que são criados ou alterados por uma modificação são executáveis, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes, incluindo os termos do contrato e outras evidências. Se as partes do contrato tiverem aprovado a alteração no alcance do contrato, mas não tiverem ainda determinado a alteração correspondente ao preço, a entidade deve estimar a alteração no preço da transação decorrente da modificação de acordo com os itens 50 a 54 ao estimar a contraprestação variável e de acordo com os itens 56 a 58 ao restringir as estimativas de contraprestação variável.

20. A entidade deve contabilizar uma modificação de contrato como contrato separado se ambas as condições seguintes estiverem presentes:

(a) o alcance do contrato aumentar devido à inclusão de bens ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os itens 26 a 30); e

(b) o preço do contrato aumentar o valor da contraprestação que reflita os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, a entidade pode ajustar o preço de venda individual do bem ou serviço adicional para refletir o desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender o bem ou serviço similar a novo cliente.

21. Se a modificação do contrato não for contabilizada como contrato separado de acordo com o item 20, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços prometidos ainda não transferidos na data da modificação do contrato (ou seja, os bens ou os serviços prometidos restantes) por qualquer das formas seguintes que for aplicável:

(a) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato, se os bens ou serviços restantes forem distintos dos bens ou serviços transferidos na, ou antes da, data da modificação do contrato. O valor da contraprestação a ser alocado às obrigações de performance restantes (ou aos bens ou serviços distintos restantes ou a uma única obrigação de performance identificada de acordo com o item 22(b)) é a soma da:

(i) contraprestação prometida pelo cliente (incluindo quantias já recebidas do cliente) que foi incluída na estimativa do preço da transação e que não havia sido reconhecida como receita; e



(ii) contraprestação prometida como parte da modificação do contrato;

(b) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse parte do contrato existente, se os bens ou serviços restantes não forem distintos e, portanto, formarem parte da única obrigação de performance que seja parcialmente satisfeita na data da modificação do contrato. O efeito que a modificação do contrato tem sobre o preço da transação e sobre a mensuração pela entidade do progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance deve ser reconhecido como ajuste da receita (seja como aumento ou redução da receita) na data da modificação do contrato (ou seja, o ajuste da receita é feito em base cumulativa);

(c) se os bens ou serviços restantes forem uma combinação dos itens (a) e (b), então a entidade deve contabilizar os efeitos da modificação sobre as obrigações de performance não satisfeitas (inclusive as parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de forma consistente com os objetivos deste item.

Identificação de obrigação de performance

22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de performance cada promessa de transferir ao cliente:

(a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou

(b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver item 23).

23. Série de bens ou serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência para o cliente, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) cada bem ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente atende aos critérios do item 35 para obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo; e

(b) de acordo com os itens 39 e 40, o mesmo método é utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de performance para transferir ao cliente cada bem ou serviço distinto da série.

Promessas em contratos com clientes

24. Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de performance identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

25. As obrigações de performance não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de performance.

Bens ou serviços distintos

26. Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:

(a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);



- (b) revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);
- (c) revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade (por exemplo, ticket revendido pela entidade, agindo como principal, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;
- (e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de softwares que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
- (f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);
- (h) construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;
- (i) concessão de licenças (ver itens B52 a B63B); e
- (j) concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, conforme descrito nos itens B39 a B43).

27. Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e
- (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).

28. O cliente pode beneficiar-se de bem ou serviço de acordo com o item 27(a), se o bem ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por valor que seja superior ao valor de sucata ou de outro modo realizado de forma que gere benefícios econômicos. Para alguns bens ou serviços, o cliente pode ser capaz de beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente. Para outros bens ou serviços, o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço somente em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível é o bem ou o serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou o recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo bens ou serviços que a entidade já terá transferido ao cliente de acordo com o contrato) ou de outras transações ou eventos. Vários fatores podem fornecer evidência de que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Por exemplo, o fato de que a entidade vende regularmente o bem ou o serviço separadamente indica que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis.

29. Ao avaliar se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:



(a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;

(b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;

(c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados, significativamente, pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos bens ou serviços de forma independente.

30. Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de performance.

Satisfação de obrigação de performance

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

32. Para cada obrigação de performance identificada de acordo com os itens 22 a 30, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de performance ao longo do tempo (de acordo com os itens 35 a 37) ou se satisfaz à obrigação de performance em momento específico no tempo (de acordo com o item 38). Se a entidade não satisfizer à obrigação de performance ao longo do tempo, a obrigação de performance é satisfeita em momento específico no tempo.

33. Bens e serviços são ativos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, como, por exemplo:

(a) pelo uso do ativo para produzir bens ou prestar serviços (incluindo serviços públicos);

(b) pelo uso do ativo para aumentar o valor de outros ativos;

(c) pelo uso do ativo para liquidar passivos ou reduzir despesas;

(d) pela venda ou troca do ativo;

(e) pela caução do ativo em garantia de empréstimo; e

(f) pela retenção do ativo.

34. Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do ativo (ver itens B64 a B76).



Obrigações de performance satisfeitas ao longo do tempo

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de performance e reconhece receitas ao longo do tempo, se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver item 37).

36. O ativo criado pelo desempenho por parte da entidade não possui uso alternativo para a entidade, se esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação se o ativo possui uso alternativo para a entidade deve ser feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deverá atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo, a menos que as partes do contrato aprovem a modificação do contrato que altere, substancialmente, a obrigação de performance. Os itens B6 a B8 fornecem orientação para avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade.

37. A entidade deve considerar os termos do contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, de acordo com o item 35(c). O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito ao valor que, no mínimo, a compense pelo desempenho concluído até a presente data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. Os itens B9 a B13 fornecem orientação para a avaliação da existência e exigibilidade do direito a pagamento e se o direito a pagamento da entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

Obrigações de performance satisfeitas em momento específico no tempo

38. Se a obrigação de performance não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deverá satisfazer à obrigação de performance em momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz à obrigação de performance, a entidade deve considerar os requisitos para controle, apresentados nos itens 31 a 34. Além disso, a entidade deve considerar os indicadores da transferência de controle, os quais incluem, entre outros, os seguintes:

- (a) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo - se o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo;
- (b) o cliente possui a titularidade legal do ativo - titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo;



(c) a entidade transferiu a posse física do ativo - a posse física do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla. Os itens B64 a B76, B77 e B78 e B79 a B82 fornecem orientação sobre a contabilização de contratos de recompra, contratos de consignação e acordos de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador (bill-and-hold), respectivamente;

(d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo - a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de performance separada adicional à obrigação de performance que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de performance adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido;

(e) o cliente aceitou o ativo - o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Para avaliar o efeito da cláusula contratual de aceite pelo cliente sobre quando o controle do ativo é transferido, a entidade deve considerar a orientação dos itens B83 a B86.

Mensuração do progresso para a satisfação completa de obrigação de performance

39. Para cada obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deve reconhecer receitas ao longo do tempo, mensurando o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de performance. O objetivo ao mensurar o progresso é descrever o desempenho por parte da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços prometidos ao cliente (ou seja, a satisfação da obrigação de performance da entidade).

40. A entidade deve aplicar um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo e a entidade deve aplicar esse método de forma consistente a obrigações de performance similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período contábil a que se referem essas demonstrações, a entidade deve remensurar seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo.

Métodos para a mensuração do progresso

41. Métodos apropriados de mensuração do progresso incluem métodos de produto e métodos de insumo. Os itens B14 a B19 fornecem orientação para o uso de métodos de produto e métodos de insumo para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de performance. Ao determinar o método apropriado para mensurar o progresso, a entidade deve considerar a natureza do bem ou serviço que a entidade prometeu transferir ao cliente.

42. Ao aplicar um método para mensurar o progresso, a entidade deve excluir da mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade não transfere o controle ao cliente. Inversamente, a entidade deve incluir na mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade efetivamente transfira o controle ao cliente ao satisfazer essa obrigação de performance.

43. À medida que as circunstâncias se modifiquem ao longo do tempo, a entidade deve atualizar a sua mensuração do progresso para refletir quaisquer alterações no resultado da obrigação de performance.



Essas alterações na mensuração do progresso da entidade devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil de acordo com o CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Mensuração razoável do progresso

44. A entidade deve reconhecer receitas referentes à obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance. A entidade não é capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance, se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar o método apropriado de mensuração do progresso.

45. Em algumas circunstâncias (por exemplo, nos estágios iniciais do contrato), a entidade pode não ser capaz de mensurar, razoavelmente, o resultado da obrigação de performance, mas a entidade espera recuperar os custos incorridos na satisfação da obrigação de performance. Nessas circunstâncias, a entidade deve reconhecer as receitas até o limite dos custos incorridos e até o momento em que possa mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de performance.

Mensuração

46. Quando (ou à medida que) uma obrigação de performance for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de performance.

Determinação do preço da transação

47. A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre contraprestação vendas). A prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

48. A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:

- (a) contraprestação variável (ver itens 50 a 55 e 59);
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável (ver itens 56 a 58);
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (ver itens 60 a 65);
- (d) contraprestação não monetária (ver itens 66 a 69); e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente (ver itens 70 a 72).

49. Para fins de determinação do preço da transação, a entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

Contraprestação variável



50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

51. O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida é variável se existir qualquer das seguintes circunstâncias:

(a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como desconto, abatimento, restituição ou crédito;

(b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma concessão de preço ao cliente.

53. A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual tem direito:

(a) o valor esperado - o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;

(b) o valor mais provável - o valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não).

54. A entidade deve aplicar um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável ao qual a entidade tem direito. Além disso, a entidade deve considerar todas as informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e deve identificar um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que a entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente são similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para bens ou serviços prometidos.

Passivo de restituição

55. A entidade deve reconhecer um passivo de restituição, se receber contraprestação do cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. O passivo de restituição deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida (ou a receber) em relação à qual a entidade não espera ter direito (ou seja, valores não incluídos no preço da transação). O passivo de restituição (e a alteração correspondente no preço da transação e, portanto, no passivo do contrato) deve ser atualizado ao final de cada período de relatório para refletir alterações nas circunstâncias. Para contabilizar o passivo de restituição relativo à venda com direito de retorno, a entidade deve aplicar a orientação dos itens B20 a B27.



Restrição de estimativas de contraprestação variável

56. A entidade deve incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável estimado de acordo com o item 53, somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.

57. Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorra uma vez que a incerteza relativa à contraprestação variável seja subsequentemente resolvida, a entidade deve considerar tanto a probabilidade quanto a magnitude da reversão de receitas. Fatores que podem aumentar a probabilidade ou a magnitude da reversão de receitas incluem, entre outros, quaisquer dos seguintes:

(a) o valor da contraprestação é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade. Esses fatores podem incluir volatilidade no mercado, julgamento ou ações de terceiros, condições climáticas e alto risco de obsolescência do bem ou serviço prometido;

(b) não se espera que a incerteza sobre o valor da contraprestação seja resolvida por longo período de tempo;

(c) a experiência da entidade (ou outras evidências) com tipos similares de contratos é limitada ou essa experiência (ou outras evidências) possui valor preditivo limitado;

(d) a entidade tem a prática de oferecer ampla gama de concessões de preço ou de alterar os termos e condições de pagamento de contratos similares em circunstâncias similares;

(e) o contrato tem grande número e ampla gama de possíveis valores de contraprestação.

58. A entidade deve aplicar o item B63 para contabilizar a contraprestação com base em royalties baseados em vendas, ou baseados em uso, que sejam prometidos em troca de licença de propriedade intelectual.

Reavaliação da contraprestação variável

59. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período do relatório e as alterações nas circunstâncias durante o período do relatório. A entidade deve contabilizar alterações no preço da transação de acordo com os itens 87 a 90.

Existência de componente de financiamento significativo no contrato

60. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém componente de financiamento significativo. Componente de financiamento significativo pode existir, independentemente, se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou implícita pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.

61. O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a entidade reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos, se o cliente tivesse pago à vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes ao avaliar se o contrato contém componente de



financiamento e se esse componente de financiamento é significativo para o contrato, incluindo ambas as seguintes:

(a) a diferença, se houver, entre o valor da contraprestação prometida e o preço de venda à vista dos bens ou serviços prometidos; e

(b) o efeito combinado do disposto nos dois incisos seguintes:

(i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os bens ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses bens ou serviços; e

(ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente.

62. Não obstante a avaliação do disposto no item 61, o contrato com o cliente não terá componente de financiamento significativo, se qualquer dos seguintes fatores estiver presente:

(a) o cliente pagou pelos bens ou serviços antecipadamente e a época da transferência desses bens ou serviços será determinada a critério do cliente;

(b) um valor substancial da contraprestação prometida pelo cliente é variável e o valor ou a época dessa contraprestação varia com base na ocorrência ou não ocorrência desse evento futuro que não esteja substancialmente dentro do controle do cliente ou da entidade (por exemplo, se a contraprestação consistir em royalties baseados em vendas);

(c) a diferença entre a contraprestação prometida e o preço de venda à vista do bem ou serviço (conforme descrito no item 61) resultar de outras razões que não o fornecimento de financiamento ao cliente ou à entidade, e a diferença entre esses valores for proporcional à razão da diferença. Por exemplo, os termos de pagamento podem fornecer à entidade ou ao cliente proteção contra a omissão da outra parte em cumprir adequadamente a totalidade ou parte de suas obrigações de acordo com o contrato.

63. (Eliminado).

64. Para atingir o objetivo do item 61, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir o componente de financiamento significativo, a entidade deve utilizar a taxa de desconto que seria refletida em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato. Essa taxa refletiria as características de crédito da parte que recebesse financiamento no contrato, bem como qualquer garantia prestada pelo cliente ou pela entidade, incluindo ativos transferidos no contrato. A entidade pode ser capaz de determinar essa taxa identificando a taxa que desconta o valor nominal da contraprestação prometida ao preço à vista que o cliente teria pago pelos bens ou serviços quando (ou à medida que) os transferisse ao cliente. Após o início do contrato, a entidade não deve atualizar a taxa de desconto para refletir alterações nas taxas de juros ou outras circunstâncias (tais como alteração na avaliação do risco de crédito do cliente).

65. A entidade deve apresentar os efeitos do financiamento (receita de juros ou despesa de juros) separadamente da receita de contratos com clientes na demonstração do resultado abrangente. A receita de juros ou a despesa de juros deve ser reconhecida somente na medida em que ativo (ou recebível) de contrato ou passivo de contrato for reconhecido na contabilização do contrato com o cliente.

Contraprestação não monetária

66. Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que não seja pagamento em dinheiro, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo.



67. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo da contraprestação não monetária, ela deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação.

68. O valor justo da contraprestação não monetária pode variar em razão da forma da contraprestação (por exemplo, a alteração no preço da ação que a entidade tem o direito de receber do cliente). Se o valor justo da contraprestação não monetária prometida pelo cliente variar por outras razões que não apenas a forma da contraprestação (por exemplo, o valor justo pode variar em razão do desempenho da entidade), a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 56 a 58.

69. Se o cliente entregar bens ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão de obra) para facilitar o desempenho do contrato pela entidade, ela deve avaliar se obtém o controle desses bens ou serviços recebidos. Caso afirmativo, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços recebidos como contraprestação não monetária recebida do cliente.

Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou voucher) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar ao cliente incluir um valor variável, a entidade deve estimar o preço da transação (incluindo a avaliação se a estimativa da contraprestação variável for restrita), de acordo com os itens 50 a 58.

71. Se a contraprestação a pagar ao cliente for pagamento com bem ou serviço distinto do cliente, então a entidade deve contabilizar a compra do bem ou serviço da mesma forma que contabiliza outras compras de fornecedores. Se o valor da contraprestação a pagar ao cliente exceder o valor justo do bem ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, então a entidade deve contabilizar esse excedente como redução do preço da transação. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo do bem ou serviço recebido do cliente, ela deve contabilizar toda a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação.

72. Conseqüentemente, se a contraprestação a pagar ao cliente for contabilizada como redução do preço da transação, a entidade deve reconhecer a redução das receitas quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:

(a) quando a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e

(b) quando a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

Alocação do preço da transação a obrigação de performance

73. O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de performance (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

74. Para atingir o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de performance identificada no contrato com base no preço de venda individual, de acordo com os itens 76



a 80, exceto conforme especificado nos itens 81 a 83 (para a alocação de descontos) e nos itens 84 a 86 (para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis).

75. Os itens 76 a 86 não serão aplicáveis, se o contrato tiver apenas uma obrigação de performance. Contudo, os itens 84 a 86 podem ser aplicados se a entidade prometer transferir uma série de bens ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de performance de acordo com o item 22(b) e a contraprestação prometida incluir valores variáveis.

Alocação com base em preço de venda individual

76. Para alocar o preço da transação a cada obrigação de performance com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de performance no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.

77. O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. O preço contratualmente declarado ou o preço de tabela do bem ou serviço pode ser (mas não se deve presumir que seja) o preço de venda individual desse bem ou serviço.

78. Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação do item 73. Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade. Ao fazê-lo, a entidade deve maximizar o uso de informações observáveis e deve aplicar métodos de estimativa de forma consistente para circunstâncias similares.

79. Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:

(a) abordagem de avaliação de mercado ajustada - a entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;

(b) abordagem do custo esperado mais margem - a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de performance e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço;

(c) abordagem residual - a entidade pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o item 78, o preço de venda individual de bem ou serviço somente se for atendido um dos seguintes critérios:

(i) a entidade vender o mesmo bem ou serviço a diferentes clientes (ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo) por ampla gama de valores (ou seja, o preço de venda é altamente variável porque o preço de venda individual representativo não pode ser discernido de transações passadas ou de outras evidências observáveis); ou

(ii) a entidade ainda não estabeleceu o preço para esse bem ou serviço e o bem ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual (ou seja, o preço de venda é incerto).



80. Uma combinação de métodos pode precisar ser usada para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos no contrato, se dois ou mais desses bens ou serviços tiverem preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar o preço de venda individual total para esses bens ou serviços prometidos com preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos e então utilizar outro método para estimar os preços de venda individuais dos bens ou serviços individuais, relativos a esse preço de venda individual total estimado, determinado pela abordagem residual. Quando a entidade utilizar uma combinação de métodos para estimar o preço de venda individual de cada bem ou serviço prometido no contrato, a entidade deve avaliar se a alocação do preço da transação por esses preços de venda individuais estimados é consistente com o objetivo de alocação do item 73 e com as exigências para a estimativa de preços de venda individuais do item 78.

Alocação de desconto

81. O cliente recebe desconto por comprar um grupo de bens ou serviços, se a soma dos preços de venda individuais desses bens ou serviços prometidos no contrato exceder a contraprestação prometida no contrato. Exceto quando a entidade tiver evidências observáveis, de acordo com o item 82, de que todo o desconto refere-se somente a uma ou mais das obrigações de performance do contrato, mas não a todas, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de performance do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de performance com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.

82. A entidade deve alocar todo o desconto a uma ou mais das obrigações de performance do contrato, mas não a todas, se forem atendidos todos os critérios a seguir:

(a) a entidade vender regularmente cada bem ou serviço distinto (ou cada grupo de bens ou serviços distintos) do contrato de forma individual;

(b) a entidade também vender regularmente de forma individual um grupo (ou grupos) de outros desses bens ou serviços distintos com desconto em relação aos preços de venda individuais dos bens ou serviços em cada grupo; e

(c) o desconto atribuível a cada grupo de bens ou serviços descrito no item 82(b) for substancialmente o mesmo que o desconto do contrato e a análise dos bens ou serviços de cada grupo fornecer evidência observável da obrigação de performance (ou obrigações de performance) à qual pertence todo o desconto do contrato.

83. Se todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de performance do contrato, de acordo com o item 82, a entidade deve alocar o desconto antes de usar a abordagem residual para estimar o preço de venda individual do bem ou serviço de acordo com o item 79(c).

Alocação de contraprestação variável

84. A contraprestação variável que é prometida no contrato pode ser atribuível ao contrato inteiro ou à parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:

(a) uma ou mais das obrigações de performance do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência pela entidade de bem ou serviço prometido dentro do prazo especificado), mas não a todas; ou

(b) um ou mais dos bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todos, em uma série de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de performance de acordo com o item 22(b) (por exemplo, a contraprestação prometida para o segundo ano do contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nas variações do índice de inflação especificado).



85. A entidade deve alocar um valor variável (e alterações subsequentes nesse valor) inteiramente à obrigação de performance ou ao bem ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de performance de acordo com o item 22(b), se forem atendidos ambos os seguintes critérios:

(a) os termos de pagamento variável se referirem, especificamente, aos esforços da entidade para satisfazer à obrigação de performance ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de performance ou da transferência do bem ou serviço distinto); e

(b) a alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de performance ou ao bem ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do item 73 ao considerar todas as obrigações de performance e termos de pagamento do contrato.

86. Os requisitos de alocação dos itens 73 a 83 devem ser aplicados para alocar o valor restante do preço da transação que não atender aos critérios do item 85.

Alterações no preço da transação

87. Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a solução de eventos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos bens ou serviços prometidos.

88. A entidade deve alocar às obrigações de performance do contrato quaisquer alterações subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato. Consequentemente, a entidade não deve realocar o preço da transação para refletir alterações em preços de venda individuais após o início do contrato. Valores alocados à obrigação de performance satisfeita devem ser reconhecidos como receita, ou como redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.

89. A entidade deve alocar a alteração no preço de toda a transação a uma ou mais das obrigações de performance de bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todas, em uma série que faz parte de uma única obrigação de performance, de acordo com o item 22(b), somente se forem atendidos os critérios do item 85 sobre alocação da contraprestação variável.

90. A entidade deve contabilizar a alteração no preço da transação que resultar da modificação do contrato de acordo com os itens 18 a 21. Contudo, para a alteração no preço da transação que ocorrer após a modificação do contrato, a entidade deve aplicar os itens 87 a 89 para alocar a alteração no preço da transação por qualquer das seguintes formas que for aplicável:

(a) a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de performance identificadas no contrato antes da modificação se, e na medida em que, a alteração no preço da transação for atribuível ao valor da contraprestação variável prometido antes da modificação e a modificação for contabilizada de acordo com o item 21(a);

(b) nos demais casos em que a modificação não tiver sido contabilizada como contrato separado, de acordo com o item 20, a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de performance do contrato modificado (ou seja, as obrigações de performance que se encontravam não satisfeitas ou parcialmente satisfeitas imediatamente após a modificação).

Custos do contrato

Custo incremental para obtenção de contrato

91. A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.



92. Custo incremental para obtenção de contrato são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda).

93. Os custos para obter o contrato, que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

94. Como expediente prático, a entidade pode reconhecer os custos incrementais para obtenção de contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.

Custo para cumprir o contrato

95. Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 - Estoques, o CPC 27 - Ativo Imobilizado ou o CPC 04 - Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

(a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);

(b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de performance no futuro; e

(c) espera-se que os custos sejam recuperados.

96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outro pronunciamento, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com esses outros pronunciamentos.

97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:

(a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente);

(b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente);

(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas, equipamentos e ativo de direito de uso utilizados no desempenho do contrato);

(d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e

(e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).

98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos:



(a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, hipótese em que a entidade deve avaliar esses custos de acordo com o item 97);

(b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;

(c) custos que se referem a obrigações de performance satisfeitas (ou obrigações de performance parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado); e

(d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de performance não satisfeitas ou a obrigações de performance satisfeitas (ou obrigações de performance parcialmente satisfeitas).

Amortização e redução ao valor recuperável

99. O ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto específico (conforme descrito no item 95(a)).

100. A entidade deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com o CPC 23.

101. A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, exceda:

(a) o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos

(b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa (ver item 97).

102. Para fins de aplicação do item 101 para determinar o valor da contraprestação que a entidade espera receber, a entidade deve utilizar os princípios para determinação do preço da transação (exceto em relação aos requisitos dos itens 56 a 58 sobre a restrição de estimativas de contraprestação variável) e deve ajustar esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.

103. Antes que a entidade reconheça a perda por redução ao valor recuperável para ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outro pronunciamento (por exemplo, CPC 16, CPC 27 e CPC 04). Após aplicar o teste de redução ao valor recuperável do item 101, a entidade deve incluir o valor contábil resultante do ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95 no valor contábil da unidade geradora de caixa à qual ele pertence para fins de aplicação do CPC 01 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos a essa unidade geradora de caixa.

104. A entidade deve reconhecer no resultado a reversão da totalidade ou de parte da perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente, de acordo com o item 101, quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O aumento do valor contábil do ativo não deve exceder o valor que teria sido determinado (líquido de amortização), se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida anteriormente.

Apresentação

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



105. Quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.

106. Se o cliente pagar a contraprestação ou a entidade tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional (ou seja, recebível), antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente.

107. Se a entidade concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a entidade deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebível. Ativo de contrato é um direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente. A entidade deve avaliar um ativo de contrato quanto à redução ao valor recuperável de acordo com o CPC 48. A redução ao valor recuperável de ativo de contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance do CPC 48 (ver também item 113(b)).

108. Recebível é um direito da entidade à contraprestação que seja incondicional. O direito à contraprestação é considerado incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, a entidade deve reconhecer o recebível se tiver o direito presente a pagamento ainda que esse valor possa estar sujeito à restituição no futuro. A entidade deve contabilizar o recebível de acordo com o CPC 48. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença, entre a mensuração do recebível de acordo com o CPC 48 e o valor correspondente da receita reconhecido, se o primeiro valor for maior que o segundo valor, deve ser apresentada como despesa (por exemplo, perda por recuperação ao valor recuperável).

109. Este pronunciamento utiliza os termos "ativo de contrato" e "passivo de contrato", mas não proíbe a entidade de utilizar descrições alternativas no balanço patrimonial para esses itens. Se a entidade utilizar uma descrição alternativa para ativo de contrato, a entidade deve fornecer informações suficientes para que o usuário das demonstrações contábeis diferencie entre recebíveis e ativos de contrato.

Divulgação

110. O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

(a) seus contratos com clientes (ver itens 113 a 122);

(b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos (ver itens 123 a 126); e

(c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95 (ver itens 127 e 128).

111. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. A entidade deve agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de



grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

112. A entidade não precisa divulgar informações de acordo com este pronunciamento se tiver fornecido as informações de acordo com outro pronunciamento.

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, "Receita Bruta Tributável", para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.

Contrato com cliente

113. A entidade deve divulgar todos os valores a seguir para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outros pronunciamentos:

(a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e

(b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com o CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

Desagregação da receita

114. A entidade deve desagregar receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas dos fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. A entidade deve aplicar a orientação dos itens B87 a B89 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.

115. Além disso, a entidade deve divulgar informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o item 114) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar o CPC 22 - Informações por Segmento.

Saldo do contrato

116. A entidade deve divulgar todos os itens seguintes:

(a) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;

(b) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e

(c) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de performance satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço da transação).

117. A entidade deve explicar como a época de satisfação de suas obrigações de performance (ver item 119(a)) se relaciona com a época usual de pagamento (ver item 119(b)) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.

118. A entidade deve fornecer explicação sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório. A explicação deve incluir informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de alterações nos saldos de ativos de contrato e passivos de contrato da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:

- (a) alterações devidas à combinação de negócios;
- (b) ajustes cumulativos de receitas que afetam o ativo de contrato ou o passivo de contrato correspondente, incluindo ajustes decorrentes da alteração na medida do progresso, da alteração na estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer alterações na avaliação de se a estimativa da contraprestação variável é restrita) ou da modificação de contrato;
- (c) redução ao valor recuperável de ativo de contrato;
- (d) alteração no prazo para que o direito à contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que o ativo de contrato seja reclassificado como recebível); e
- (e) alteração no prazo para que a obrigação de performance seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de contrato).

Obrigação de performance

119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de performance em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os seguintes itens:

- (a) quando a entidade normalmente satisfaz às suas obrigações de performance (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de performance são satisfeitas conforme onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold);
- (b) os termos de pagamento significativos (por exemplo, se o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem componente de financiamento significativo, se o valor da contraprestação é variável e se a estimativa da contraprestação variável é normalmente restrita de acordo com os itens 56 a 58);
- (c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de performance no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);
- (d) obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares; e
- (e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.

Preço de transação alocado às obrigações de performance restantes

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de performance restantes:

- (a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de performance que não se encontram satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) ao final do período de relatório; e
- (b) uma explicação de quando a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a), relativamente ao qual a entidade deve divulgá-lo de uma das seguintes formas:



(i) em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de performance restantes; ou

(ii) utilizando informações qualitativas.

121. Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 para uma obrigação de performance se for atendida uma das condições a seguir:

(a) a obrigação de performance for parte de contrato que possui a duração original prevista de um ano ou menos; ou

(b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de performance de acordo com o item B16.

122. A entidade deve explicar qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 121 e se qualquer contraprestação proveniente de contratos com clientes não está incluída no preço da transação e, portanto, não está incluída nas informações divulgadas de acordo com o item 120. Por exemplo, a estimativa do preço da transação não deve incluir quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (ver itens 56 a 58).

Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento

123. A entidade deve divulgar os julgamentos, e as mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar este pronunciamento que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, a entidade deve explicar os julgamentos e as mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambas as seguintes informações:

(a) época de satisfação de obrigações de performance (ver itens 124 e 125); e

(b) preço da transação e valores alocados a obrigações de performance (ver item 126).

Determinação da época de satisfação de obrigação de performance

124. Para obrigações de performance que a entidade satisfaça ao longo do tempo, a entidade deve divulgar ambas as seguintes informações:

(a) métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados); e

(b) explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem a descrição fiel da transferência de bens ou serviços.

125. Para obrigações de performance satisfeitas em momento específico no tempo, a entidade deve divulgar os julgamentos significativos ao avaliar quando o cliente obtém o controle de bens ou serviços prometidos.

Determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de performance

126. A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas seguintes:

(a) determinar o preço da transação, o que inclui, entre outras coisas, estimar a contraprestação variável, ajustar a contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo e mensurar a contraprestação não monetária;



- (b) avaliar se a estimativa de contraprestação variável é restrita;
- (c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de bens ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável à parte específica do contrato (se aplicável); e
- (d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares.

Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente

127. A entidade deve descrever ambas as seguintes informações:

- (a) julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95); e
- (b) método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.

128. A entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

- (a) saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos de pré-contrato e custos de formação); e
- (b) valor de amortização e de quaisquer perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidas no período do relatório.

Expedientes práticos

129. Se a entidade escolher utilizar o expediente prático do item 94 (sobre custos incrementais de obtenção de contrato), a entidade deve divulgar esse fato.

**APÊNDICE A
DEFINIÇÃO DE TERMOS**

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento.

Ativo de contrato - Direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente quando esse direito está condicionado a algo além da passagem do tempo (por exemplo, desempenho futuro da entidade).

Cliente - Parte que contratou com a entidade a obtenção de bens ou serviços, que constituem um produto das atividades normais da entidade, em troca de contraprestação.

Contrato - Acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.

Obrigação de performance - Promessa em contrato com cliente para a transferência ao cliente de:

- (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou
- (b) série de bens ou serviços distintos que sejam praticamente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

Passivo de contrato - Obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu contraprestação do (ou o valor é devido pelo) cliente.



Preço da transação (para contrato com cliente) - Valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo valores cobrados em nome de terceiros.

Preço de venda individual (de bem ou serviço) - Preço pelo qual a entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente ao cliente.

Receita - Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

APÊNDICE B ORIENTAÇÃO DE APLICAÇÃO

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 129 e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

B1. Esta orientação de aplicação é organizada nas seguintes categorias:

- (a) obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo (itens B2 a B13);
- (b) métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance (itens B14 a B19);
- (c) venda com direito à devolução (itens B20 a B27);
- (d) garantia (itens B28 a B33);
- (e) considerações sobre principal e agente (itens B34 a B38);
- (f) opções de cliente para bens ou serviços adicionais (itens B39 a B43);
- (g) direitos não exercidos de clientes (itens B44 a B47);
- (h) taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados) (itens B48 a B51);
- (i) licenciamento (itens B52 a B63);
- (j) acordo de recompra (itens B64 a B76);
- (k) contratos em consignação (itens B77 e B78);
- (l) acordos do tipo "faturar e manter" (bill-and-hold) (itens B79 a B82);
- (m) aceite do cliente (itens B83 a B86); e
- (n) divulgação de receita desagregada (itens B87 a B89).

Obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo

B2. De acordo com o item 35, a obrigação de performance é satisfeita ao longo do tempo se for atendido um ou mais dos seguintes critérios:



(a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);

(b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou

(c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver itens B6 a B8) e a entidade possui um direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver itens B9 a B13).

Recebimento e consumo simultâneo dos benefícios do desempenho pela entidade (item 35(a))

B3. Para alguns tipos de obrigações de performance, a avaliação, se o cliente recebe os benefícios do desempenho da entidade à medida que a entidade executa o desempenho e simultaneamente consome esses benefícios à medida que são recebidos, é direta. Exemplos incluem serviços rotineiros ou recorrentes (tais como serviços de limpeza), nos quais o recebimento e o consumo simultâneo pelo cliente dos benefícios do desempenho pela entidade podem ser prontamente identificados.

B4. Para outros tipos de obrigações de performance, a entidade pode não ser capaz de identificar prontamente, se o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios do desempenho pela entidade à medida que a entidade executa o desempenho. Nessas circunstâncias, a obrigação de performance é satisfeita ao longo do tempo, se a entidade determinar que outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente e se essa outra entidade tenha que cumprir a obrigação de performance restante para o cliente. Ao determinar se outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente, a entidade deve adotar ambas as premissas seguintes:

(a) desconsiderar restrições contratuais potenciais ou limitações práticas que, de outro modo, impeçam a entidade de transferir a obrigação de performance restante à outra entidade; e

(b) presumir que outra entidade que execute o restante da obrigação de performance não tenha o benefício de qualquer ativo que seja atualmente controlado pela entidade e que permaneça sob o controle da entidade, se a obrigação de performance fosse transferida a outra entidade.

Cliente controla o ativo à medida que ele é criado ou melhorado (item 35(b))

B5. Ao determinar se o cliente controla um ativo à medida que ele é criado ou melhorado de acordo com o item 35(b), a entidade deve aplicar os requisitos para controle dos itens 31 a 34 e 38. O ativo que está sendo criado ou melhorado (por exemplo, ativo de produto em elaboração) pode ser tangível ou intangível.

Desempenho pela entidade não cria ativo com uso alternativo (item 35(c))

B6. Ao avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade de acordo com o item 36, a entidade deve considerar os efeitos de restrições contratuais e limitações práticas sobre a capacidade da entidade de direcionar prontamente esse ativo para outro uso, como, por exemplo, vendê-lo a cliente diferente. A possibilidade de que o contrato com o cliente seja rescindido não é um elemento relevante ao avaliar se a entidade é capaz de direcionar prontamente o ativo para outro uso.

B7. Uma restrição contratual sobre a capacidade de a entidade direcionar o ativo para outro uso deve ser substantiva para que o ativo não tenha uso alternativo para a entidade. A restrição contratual é substantiva, se o cliente puder executar os seus direitos sobre o ativo prometido caso a entidade busque direcionar o ativo para outro uso. Por outro lado, a restrição contratual não é substantiva se, por exemplo, o ativo for amplamente intercambiável com outros ativos que a entidade pode transferir a outro



cliente sem quebrar o contrato e sem incorrer em custos significativos que, de outro modo, não teriam sido incorridos em relação a esse contrato.

B8. Uma limitação prática sobre a capacidade de a entidade direcionar o ativo para outro uso existe, se a entidade incorrer em perdas econômicas significativas para direcionar o ativo para outro uso. A perda econômica significativa pode surgir porque a entidade incorreria em custos significativos para retrabalhar o ativo ou somente seria capaz de vender o ativo com perda significativa. Por exemplo, a entidade pode ser limitada na prática de redirecionar ativos que tenham especificações de projeto que sejam únicas para o cliente ou que estejam localizados em áreas distantes.

Direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (item 35(c))

B9. De acordo com o item 37, a entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se a entidade tiver direito ao valor que ao menos a compense por seu desempenho concluído até a data presente, caso o cliente ou outra parte rescinda o contrato por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. O valor que compensaria a entidade pelo desempenho concluído até a data presente seria o valor que se aproxima do preço de venda dos bens ou serviços transferidos até a data presente (por exemplo, a recuperação dos custos incorridos pela entidade na satisfação da obrigação de performance mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade, se o contrato fosse rescindido. A compensação pela margem de lucros razoável não precisa ser equivalente à margem de lucro esperada, se o contrato fosse cumprido como prometido, mas a entidade deve ter direito à compensação por qualquer dos seguintes valores:

(a) proporção da margem de lucro esperada no contrato que, razoavelmente, reflita a extensão do desempenho pela entidade de acordo com o contrato antes da rescisão pelo cliente (ou outra parte); ou

(b) retorno razoável do custo de capital da entidade para contratos similares (ou a margem operacional usual da entidade para contratos similares), se a margem específica do contrato for maior que o retorno que a entidade normalmente gera de contratos similares.

B10. O direito da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não precisa ser um direito presente incondicional ao pagamento. Em muitos casos, a entidade tem direito incondicional ao pagamento somente na forma pactuada ou por ocasião da satisfação completa da obrigação de performance. Ao avaliar se tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar se teria direito executável de exigir ou reter pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se o contrato fosse rescindido antes da conclusão por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido.

B11. Em alguns contratos, o cliente pode ter o direito de rescindir o contrato somente em ocasiões especificadas durante a vigência do contrato ou o cliente pode não ter nenhum direito de rescindir o contrato. Se o cliente agir para rescindir o contrato sem ter o direito de rescindir o contrato naquela ocasião (incluindo quando o cliente deixar de cumprir suas obrigações, conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode dar à entidade o direito de continuar a transferir ao cliente os bens ou serviços prometidos no contrato e exigir que o cliente pague a contraprestação prometida em troca desses bens ou serviços. Nessas circunstâncias, a entidade tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente porque a entidade tem o direito de continuar a cumprir suas obrigações de acordo com o contrato e de exigir que o cliente cumpra suas obrigações (o que inclui o pagamento da contraprestação prometida).

B12. Ao avaliar a existência e a exequibilidade do direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar os termos contratuais, bem como qualquer legislação ou precedente legal que possa suplementar ou se sobrepor a esses termos contratuais. Isso inclui a avaliação de se:



(a) a legislação, a prática administrativa ou precedentes legais conferirem à entidade o direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente, ainda que esse direito não seja especificado no contrato com o cliente;

(b) os precedentes legais relevantes indicarem que direitos similares ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente em contratos similares não teriam efeito legal vinculante; ou

(c) as práticas de negócios usuais da entidade de escolher não executar o direito ao pagamento resultarem em que o direito seja tornado inexecutável nesse ambiente legal. Contudo, não obstante o fato de que a entidade pode escolher renunciar ao seu direito ao pagamento em contratos similares, a entidade continuará a ter direito ao pagamento na data presente se, no contrato com o cliente, o seu direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente permanecer executável.

B13. O cronograma de pagamento especificado no contrato não necessariamente indica se a entidade tem direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Embora o cronograma de pagamento no contrato especifique a época e o valor da contraprestação a pagar pelo cliente, o cronograma de pagamento pode não necessariamente fornecer evidência do direito da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Isso porque, por exemplo, o contrato pode especificar que a contraprestação recebida do cliente é restituível por outras razões, que não a omissão da entidade em executar o desempenho, conforme prometido no contrato.

Métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de performance

B14. Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo, de acordo com os itens 35 a 37, incluem o seguinte:

(a) métodos de produto (ver itens B15 a B17); e

(b) métodos de insumo (ver itens B18 e B19).

Métodos de produto

B15. Os métodos de produto reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. Os métodos de produto incluem métodos como estudos de desempenho concluídos até a data em questão, avaliações de resultados atingidos, marcos alcançados, tempo transcorrido e unidades produzidas ou unidades entregues. Quando a entidade avaliar se deve aplicar um método de saída para mensurar seu progresso, ela deve considerar se o produto selecionado representa fielmente o desempenho da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de performance. Um método de saída não fornece a descrição fiel do desempenho da entidade, se o produto selecionado falhar ao mensurar alguns dos bens ou serviços cujo controle tenha sido transferido ao cliente. Por exemplo, métodos de produto com base em unidades produzidas ou unidades entregues não descrevem fielmente o desempenho da entidade ao satisfazer à obrigação de performance, se, ao final do período de relatório, o desempenho da entidade tiver produzido produtos em elaboração ou produtos acabados, controlados pelo cliente, que não estejam incluídos na mensuração do produto.

B16. Como expediente prático, se a entidade tiver direito à contraprestação do cliente em valor que tenha correspondência direta ao valor, para o cliente, do desempenho concluído pela entidade até a data em questão (por exemplo, contrato de prestação de serviços em que a entidade cobra valor fixo para cada hora de serviço prestado), a entidade pode reconhecer receita no valor pelo qual a entidade tem direito de faturar.

B17. As desvantagens de métodos de produto são que os produtos utilizados para mensurar o progresso podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-los podem não estar



disponíveis à entidade sem demasiado custo. Portanto, em tais situações, pode ser necessário aplicar um método de insumo.

Métodos de insumo

B18. Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de performance (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas), referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de performance. Se os esforços ou insumos da entidade forem igualmente gastos ao longo de todo o período de desempenho, pode ser apropriado para a entidade reconhecer a receita pelo método linear.

B19. Uma falha de métodos de insumo é que pode não existir uma relação direta entre os insumos da entidade e a transferência de controle de bens e serviços ao cliente. Portanto, a entidade deve excluir do método de insumo os efeitos de quaisquer insumos que, de acordo com o objetivo de mensurar o progresso no item 39, não descrevem o desempenho da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços ao cliente. Por exemplo, ao utilizar o método de insumo baseado em custos, pode ser requerido ajuste à mensuração de progresso nas seguintes circunstâncias:

(a) quando o custo incorrido não contribui para o progresso da entidade de satisfazer a obrigação de performance. Por exemplo, a entidade não deve reconhecer a receita com base nos custos incorridos atribuíveis a ineficiências significativas no desempenho da entidade, que não foram refletidas no preço do contrato (por exemplo, os custos de valores inesperados de desperdício de materiais, mão de obra ou outros recursos que foram incorridos para satisfazer à obrigação de performance);

(b) quando o custo incorrido não é proporcional ao progresso da entidade de satisfazer a obrigação de performance. Nessas circunstâncias, a melhor descrição do desempenho da entidade pode ser ajustar o método de insumo para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido. Por exemplo, a descrição fiel do desempenho da entidade pode ser reconhecer receita pelo valor equivalente ao custo do bem utilizado para satisfazer à obrigação de performance se a entidade confiar que, na celebração do contrato, todas as condições abaixo serão atendidas:

(i) o bem não é diferente;

(ii) espera-se que o cliente obtenha controle do bem significativamente antes de receber os serviços referentes ao bem;

(iii) o custo do bem transferido é significativo em relação aos custos esperados totais para satisfazer completamente à obrigação de performance; e

(iv) a entidade obtém o bem de terceiro e não está diretamente envolvida no projeto e na fabricação do bem (mas a entidade está agindo como principal de acordo com os itens B34 a B38).

Venda com direito à devolução

B20. Em alguns contratos, a entidade transfere o controle do produto ao cliente e também concede ao cliente o direito de devolver o produto por diversas razões (tais como, insatisfação com o produto) e receber qualquer combinação abaixo:

(a) reembolso total ou parcial de qualquer contraprestação paga;

(b) crédito que possa ser aplicado contra valores devidos, ou que serão devidos, à entidade; e

(c) outro produto em troca.



B21. Para contabilizar a transferência de produtos com direito à devolução (e para alguns serviços que são prestados e sujeitos a reembolso), a entidade deve reconhecer todos os itens abaixo:

(a) receita para os produtos transferidos no valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (portanto, a receita não seria reconhecida para os produtos que se espera que sejam devolvidos);

(b) obrigação de restituição; e

(c) ativo (e correspondente ajuste ao custo de vendas) por seu direito de recuperar produtos de clientes ao liquidar a obrigação de restituição.

B22. A promessa de a entidade estar preparada para aceitar o produto devolvido durante o período de devolução não deve ser contabilizada como obrigação de performance adicional à obrigação de providenciar a restituição.

B23. A entidade deve aplicar os requisitos dos itens 47 a 72 (incluindo os requisitos para restrições de estimativas de contraprestação variável nos itens 56 a 58) para determinar o valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (ou seja, excluindo os produtos que se espera que sejam devolvidos). Para quaisquer valores recebidos (ou a receber) aos quais a entidade não espera ter direito, esta não deve reconhecer a receita quando transferir produtos a clientes, mas deve reconhecer os valores recebidos (ou a receber) como obrigação de restituição. Subsequentemente, ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar sua avaliação de valores aos quais espera ter direito em troca dos produtos transferidos e deve fazer a alteração correspondente no preço de transação e, portanto, no valor da receita reconhecida.

B24. A entidade deve atualizar a mensuração da obrigação de restituição no final de cada período de relatório para alterações nas expectativas sobre o valor de restituições. A entidade deve reconhecer ajustes correspondentes como receita (ou reduções de receita).

B25. O ativo reconhecido relativo ao direito da entidade de recuperar produtos de cliente na liquidação de obrigação de restituição deve ser inicialmente mensurado, tendo como referência o antigo valor contábil do produto (por exemplo, estoque) menos quaisquer custos esperados para recuperar esses produtos (incluindo potenciais reduções no valor para a entidade dos produtos devolvidos). No final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar a mensuração do ativo resultante de alterações nas expectativas sobre produtos a serem devolvidos. A entidade deve apresentar o ativo separadamente da obrigação de restituição.

B26. As trocas pelos clientes de produto por outro do mesmo tipo, qualidade, condição e preço (por exemplo, cor ou tamanho por outro) não são consideradas devoluções para as finalidades de aplicar este pronunciamento.

B27. Os contratos em que o cliente pode devolver produto defeituoso em troca de produto sem defeitos devem ser avaliados de acordo com a orientação sobre garantias nos itens B28 a B33.

Garantia

B28. É comum para a entidade fornecer (de acordo com o contrato, a lei ou as práticas comerciais usuais da entidade) garantia referente à venda de produto (seja bem ou serviço). A natureza da garantia pode variar significativamente entre os setores e os contratos. Algumas garantias fornecem ao cliente determinada garantia de que o produto relacionado funcionará como as partes pretendem porque ele cumpre as especificações pactuadas. Outras garantias fornecem ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.

B29. Se o cliente tiver a opção de comprar a garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia é precificada ou negociada separadamente), a garantia deve ser um serviço distinto porque a entidade



compromete-se a prestar o serviço ao cliente adicionalmente ao produto que tem a funcionalidade descrita no contrato. Nessas circunstâncias, a entidade deve contabilizar a garantia prometida como obrigação de performance de acordo com os itens 22 a 30 e deve alocar parte do preço da transação a essa obrigação de performance de acordo com os itens 73 a 86.

B30. Se o cliente não tiver opção de comprar a garantia separadamente, a entidade deve contabilizar a garantia de acordo com o CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, salvo se a garantia prometida, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.

B31. Ao avaliar se a garantia fornece ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, a entidade deve considerar fatores como:

(a) a garantia é requerida por lei - se a entidade é obrigada por lei a fornecer a garantia, a existência dessa lei indica que a garantia prometida não é uma obrigação de performance porque esses requisitos tipicamente existem para proteger os clientes do risco de adquirir produtos defeituosos;

(b) a extensão do período de cobertura da garantia - quanto maior for o período de cobertura, maior a probabilidade de que a garantia prometida seja uma obrigação de performance porque é maior a probabilidade de prestar serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas;

(c) a natureza das tarefas que a entidade compromete-se a realizar - se for necessário à entidade realizar tarefas específicas para fornecer a garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas (por exemplo, serviço de devolução de produto defeituoso), então essas tarefas, provavelmente, não resultarão em obrigação de performance.

B32. Se a garantia, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, o serviço prometido é uma obrigação de performance. Portanto, a entidade deve alocar o preço de transação ao produto e ao serviço. Se a entidade promete tanto a garantia normal quanto a garantia estendida, mas não pode contabilizá-las razoavelmente de forma separada, a entidade deve contabilizar ambas as garantias juntas como uma única obrigação de performance.

B33. A lei que exige que a entidade pague indenização caso seus produtos causem lesão ou dano não resulta em obrigação de performance. Por exemplo, o fabricante pode vender produtos em jurisdição em que a lei responsabiliza o fabricante por quaisquer danos (por exemplo, à propriedade pessoal) que possam ser causados pelo consumidor que utiliza o produto para seu uso pretendido. Similarmente, a promessa da entidade de indenizar o cliente por responsabilidades e danos resultantes de reivindicações de patentes, direito autoral, marca comercial ou outra violação pelos produtos da entidade não resulta em obrigação de performance. A entidade deve contabilizar essas obrigações de acordo com o CPC 25.

Considerações sobre principal e agente

B34. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade deve determinar se a natureza de sua promessa é uma obrigação de performance para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente). A entidade deve determinar se ela é o principal ou o agente para cada bem ou serviço específico prometido ao cliente. O bem ou serviço específico é um bem ou serviço distinto (ou conjunto distinto de bens ou serviços) a ser fornecido para o cliente (ver itens 27 a 30). Se o contrato com o cliente incluir mais de um bem ou serviço especificado, a entidade pode ser o principal para alguns bens ou serviços especificados e o agente para outros.

B34A. Para determinar a natureza do seu compromisso (como descrito no item B34), a entidade deve:



(a) identificar os produtos ou serviços especificados a serem fornecidos para o cliente (que, por exemplo, pode ser o direito sobre bem ou serviço a ser prestado por outra parte (ver item 26); e

(b) avaliar se ela controla (como descrito no item 33) cada bem ou serviço antes que o bem ou serviço especificado seja transferido para o cliente.

B35. A entidade é principal se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Contudo, a entidade não necessariamente controla o bem especificado se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele bem somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A entidade que seja principal pode satisfazer à obrigação de performance para fornecer o bem ou o serviço, especificado por si mesma, ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de performance em seu nome.

B35A. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade, que é o principal, obtém o controle de qualquer um dos seguintes:

(a) bem ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transfere para o cliente;

(b) direito ao serviço a ser executado pela outra parte, que dá à entidade a capacidade de dirigir essa parte para prestar o serviço ao cliente em nome da entidade;

(c) bem ou serviço da outra parte que, em seguida, é combinado com outros bens ou serviços no fornecimento de bem ou serviço especificado ao cliente. Por exemplo, se a entidade fornecer significativo serviço de integração de bens ou serviços (ver item 29(a)), fornecido por outra parte, dentro do bem ou serviço especificado para o qual o cliente contratou, a entidade controla o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido para o cliente. Isto ocorre porque a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o bem ou o serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e dirige a sua utilização para criar a saída combinada, que é do bem ou serviço especificado.

B35B. Quando (ou como) a entidade, que é um dos principais, satisfaz à obrigação de performance, a entidade deve reconhecer a receita no montante bruto da contraprestação a que espera ter direito em troca do bem ou serviço especificado transferido.

B36. A entidade é agente se a obrigação de performance da entidade for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. A entidade, que é o agente, não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou como) a entidade, que seja agente, satisfizer à obrigação de performance, ela deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte. A taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade retiver após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte.

B37. Os indicadores de que a entidade controla o bem ou o serviço especificado, antes de ser transferido ao cliente (e é, por conseguinte, o principal (ver item B35)), incluem, mas não estão limitados a, o seguinte:

(a) a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado. Isso normalmente inclui a responsabilidade para a aceitabilidade do bem ou serviço especificado (por exemplo, a responsabilidade primária pelo bem ou serviço, atendendo às especificações do cliente). Se a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado, isso pode indicar que a outra parte, envolvida no fornecimento do bem ou serviço especificado, está agindo em nome da entidade;



(b) a entidade tem risco de estoque antes que o bem ou o serviço especificado tenha sido transferido ao cliente; ou após a transferência do controle ao cliente (por exemplo, se o cliente tem o direito de retorno). Por exemplo, se a entidade obtém ou compromete-se a obter o bem ou o serviço especificado antes de obter o contrato com o cliente, que pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir a utilização do (e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes) bem ou serviço antes de ele ser transferido ao cliente;

(c) a entidade tem critério para determinação do preço para o bem ou serviço especificado. Estabelecer o preço que o cliente paga pelo bem ou serviço especificado pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir o uso desse bem ou serviço e obter substancialmente todos os benefícios restantes. No entanto, o agente pode ter liberdade para estabelecer os preços em alguns casos. Por exemplo, o agente pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços, a fim de gerar receitas adicionais de seu serviço de organizar bens ou serviços a serem fornecidos por outras partes para os clientes.

B37A. Os indicadores do item B37 podem ser mais ou menos relevantes para a avaliação do controle, dependendo da natureza do bem ou serviço especificado e dos termos e condições do contrato. Além disso, diferentes indicadores podem fornecer evidências mais convincentes em contratos diferentes.

B38. Se outra entidade assumir as obrigações de performance da entidade e os direitos contratuais no contrato de modo que a entidade não esteja mais obrigada a satisfazer à obrigação de performance de transferir o bem ou o serviço especificado ao cliente (ou seja, a entidade não está mais agindo como principal), a entidade não deve reconhecer a receita para essa obrigação de performance. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer a receita para satisfazer à obrigação de performance de obter o contrato para outra parte (ou seja, se a entidade está agindo como agente).

Opções de clientes para bens ou serviços adicionais

B39. As opções de clientes para adquirir bens ou serviços gratuitamente ou com desconto ocorrem de muitas formas, incluindo incentivos de vendas, créditos de prêmio ao cliente (ou pontos), opções de renovação de contrato ou outros descontos sobre bens ou serviços futuros.

B40. Se, no contrato, a entidade conceder ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resultará em obrigação de performance no contrato somente se a opção proporcionar um direito material ao cliente que não o receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses bens ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer.

B41. Se o cliente tem a opção de adquirir um bem ou serviço adicional pelo preço que refletiria o preço de venda individual desse bem ou serviço, essa opção não proporcionará ao cliente um direito material mesmo se a opção puder ser exercida somente ao celebrar um contrato prévio. Nesses casos, a entidade que fez a oferta de comercialização deve contabilizar essa operação, de acordo com este pronunciamento, somente quando o cliente exercer a opção de comprar bens ou serviços adicionais.

B42. O item 74 requer que a entidade aloque o preço de transação às obrigações de performance com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade deve estimar o respectivo valor. Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:

(a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e

(b) a probabilidade de que a opção seja exercida.



B43. Se o cliente tem direito material de adquirir bens ou serviços futuros e esses bens ou serviços são similares aos bens ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então a entidade pode, como alternativa prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação para os bens ou serviços opcionais como referência para os bens ou serviços que se espera sejam fornecidos e a correspondente contraprestação esperada. Tipicamente, esses tipos de opções são para renovações de contrato.

Direitos não exercidos de clientes

B44. De acordo com o item 106, por ocasião do recebimento de pré-pagamento de cliente, a entidade deve reconhecer um passivo de contrato no valor do pré-pagamento por sua obrigação de performance de transferir, ou de estar preparada para transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve baixar esse passivo de contrato (e deve reconhecer a receita) quando transferir esses bens ou serviços e, portanto, satisfizer a sua obrigação de performance.

B45. Pré-pagamento não restituível de cliente à entidade dá ao cliente o direito de receber um bem ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar preparada para transferir o bem ou serviço). Entretanto, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Esses direitos não exercidos frequentemente são referidos como quebra.

B46. Se a entidade espera ter direito ao valor por quebra em passivo de contrato, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se a entidade não espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita, quando a probabilidade de o cliente exercer seus direitos restantes tornar-se remota. Para determinar se a entidade espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve considerar os requisitos nos itens 56 a 58 sobre restrições de estimativas de contraprestações variáveis.

B47. A entidade deve reconhecer um passivo (e, não, uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de cliente, relativamente aos quais a entidade é obrigada a remetê-los à outra parte, por exemplo, entidade governamental, de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade não reclamada.

Taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados)

B48. Em alguns contratos, a entidade cobra do cliente uma taxa inicial, não restituível, na celebração do contrato ou próximo a ela. Exemplos incluem taxa de inscrição em contratos de associação em academias, taxas de ativação em contratos de telecomunicações, taxas de instalação em alguns contratos de serviços e taxas iniciais em alguns contratos de fornecimento.

B49. Para identificar obrigações de performance nesses contratos, a entidade deve avaliar se as taxas referem-se à transferência de bem ou serviço prometido. Em muitos casos, ainda que a taxa inicial não restituível refira-se à atividade que a entidade é obrigada a empreender na celebração do contrato, ou próximo a ela, para cumprir o contrato, essa atividade não resulta na transferência de bem ou serviço prometido ao cliente (ver item 25). Em vez disso, a taxa inicial é um pagamento antecipado por bens ou serviços futuros e, portanto, deve ser reconhecida como receita quando esses bens ou serviços forem fornecidos. O período de reconhecimento da receita deve se estender além do período contratual inicial, se a entidade conceder ao cliente a opção de renovar o contrato e essa opção proporcionar ao cliente direito material, conforme descrito no item B40.

B50. Se a taxa inicial não restituível referir-se a bem ou serviço, a entidade deve avaliar se deve contabilizar o bem ou o serviço como obrigação de performance separada de acordo com os itens 22 a 30.

B51. A entidade pode cobrar uma taxa não restituível em parte como compensação por custos incorridos na elaboração do contrato (ou outras tarefas administrativas, conforme descrito no item 25). Se essas atividades de elaboração não satisfizerem à obrigação de performance, a entidade deve desconsiderar



essas atividades (e respectivos custos) ao mensurar o progresso de acordo com o item B19. Isso porque os custos de atividades de elaboração não descrevem a transferência de serviços ao cliente. A entidade deve avaliar se os custos incorridos na elaboração do contrato resultaram em ativo que deve ser reconhecido de acordo com o item 95.

Licenciamento

B52. A licença estabelece os direitos do cliente à propriedade intelectual da entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, mas não estão limitadas a, licenças de qualquer um dos seguintes itens:

- (a) software e tecnologia;
- (b) filmes, música e outras formas de mídia e entretenimento;
- (c) franquias; e
- (d) patentes, marcas registradas e direitos autorais.

B53. Além da promessa de conceder licença (ou licenças) ao cliente, a entidade também pode comprometer-se a transferir outros bens ou serviços ao cliente. Essas promessas podem estar explicitamente declaradas no contrato ou implícitas por práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas (ver item 24). Como com outros tipos de contratos, quando o contrato com o cliente incluir promessa de conceder uma licença (ou licenças) adicionalmente a outros bens ou serviços prometidos, a entidade deve aplicar os itens 22 a 30 para identificar cada uma das obrigações de performance no contrato.

B54. Se a promessa de conceder licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato, de acordo com os itens 26 a 30, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder a licença e outros bens ou serviços prometidos juntamente como uma única obrigação de performance. Exemplos de licenças, que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato, incluem as seguintes:

- (a) licença que forma um componente de bem tangível e que é parte integrante da funcionalidade do bem; e
- (b) licença da qual o cliente pode beneficiar-se somente em conjunto com um serviço relacionado (tal como serviço on-line prestado pela entidade que permite ao cliente, ao conceder a licença, acessar o conteúdo).

B55. Se a licença não for distinta, a entidade deve aplicar os itens 31 a 38 para determinar se a obrigação de performance (que inclui a licença prometida) é obrigação de performance que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em momento específico no tempo.

B56. Se a promessa de conceder licença for distinta dos outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de conceder a licença for obrigação de performance separada, a entidade deve determinar se a licença é transferida ao cliente em momento específico no tempo ou ao longo do tempo. Ao determinar isso, a entidade deve considerar se a natureza da promessa da entidade ao conceder a licença ao cliente é fornecer ao cliente:

- (a) direito de acesso à propriedade intelectual da entidade que exista durante todo o período de licença; ou
- (b) direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade que exista em momento específico no tempo em que a licença é concedida.



Determinação da natureza da promessa da entidade

B57. (Eliminado).

B58. A natureza da promessa da entidade de conceder licença é um compromisso de fornecer direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se todos os seguintes critérios forem atendidos:

(a) o contrato exige, ou o cliente razoavelmente espera, que a entidade realizará atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos (ver itens B59 e B59A);

(b) os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade, identificadas no item B58(a); e

(c) essas atividades não resultam na transferência de bem ou de serviço ao cliente, quando elas ocorrem (ver item 25).

B59. Os fatores que podem indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a entidade realize atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual incluem as práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas. Embora não seja um fator determinante, a existência de interesse econômico compartilhado (por exemplo, royalties baseados em vendas) entre a entidade e o cliente referente à propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos também pode indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a entidade realizará as atividades.

B59A. Atividades da entidade afetam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direitos, quando:

(a) espera-se que essas atividades mudem significativamente a forma (por exemplo, desenho ou conteúdo) ou a funcionalidade (por exemplo, capacidade de executar a função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou

(b) a capacidade do cliente, para obter benefícios da propriedade intelectual, é substancialmente derivada, ou dependente, daquelas atividades. Por exemplo, o benefício da marca é muitas vezes derivado de, ou dependente de, atividades em curso da entidade que apoiam ou mantêm o valor da propriedade intelectual.

Assim, se a propriedade intelectual, a que o cliente tem direitos, tem funcionalidade autônoma significativa, parte substancial do benefício dessa propriedade intelectual é derivado dessa funcionalidade. Por conseguinte, a capacidade do cliente para obter benefícios a partir da propriedade intelectual não é significativamente afetada pelas atividades da entidade, a menos que essas atividades alterem significativamente a sua forma ou funcionalidade. Tipos de propriedade intelectual que, muitas vezes, têm funcionalidade autônoma significativa incluem software, compostos biológicos ou fórmulas de drogas e conteúdo de mídia completo (por exemplo, filmes, programas de televisão e gravações musicais).

B60. Se os critérios no item B58 forem atendidos, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder licença como obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo porque o cliente simultaneamente receberá e consumirá o benefício de a entidade fornecer acesso à sua propriedade intelectual à medida que ocorre o desempenho (ver item 35(a)). A entidade deve aplicar os itens 39 a 45 para escolher um método apropriado para mensurar seu progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de performance de fornecer acesso à sua propriedade intelectual.

B61. Se os critérios do item B58 não forem atendidos, a natureza da promessa da entidade é fornecer o direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade, conforme essa propriedade intelectual exista (em termos de forma e funcionalidade), no momento específico no tempo em que a licença for concedida ao cliente. Isso significa que o cliente pode direcionar o uso da licença no momento específico, no tempo



em que a licença lhe for transferida e obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios remanescentes dessa licença. A entidade deve contabilizar a promessa de fornecer direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como obrigação de performance satisfeita em momento específico no tempo. A entidade deve aplicar o item 38 para determinar o momento específico no tempo em que a licença deve ser transferida ao cliente. Contudo, a receita não pode ser reconhecida para a licença que fornece o direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade antes do início do período, durante o qual o cliente é capaz de utilizar a licença e beneficiar-se dela. Por exemplo, se o período de licença de software começa antes de a entidade fornecer (ou, de outro modo, disponibilizar) ao cliente o código que permite ao cliente imediatamente utilizar o software, a entidade não deve reconhecer a receita antes que esse código tenha sido fornecido (ou, de outro modo, disponibilizado) ao cliente.

B62. A entidade deve desconsiderar os seguintes fatores ao determinar se a licença fornece direito de acesso à propriedade intelectual da entidade ou direito de utilizá-la:

(a) restrições de tempo, região geográfica ou uso - essas restrições definem os atributos da licença prometida, em vez de definir se a entidade satisfaz a sua obrigação de performance em momento específico no tempo ou ao longo do tempo;

(b) garantias fornecidas pela entidade de que ela possui patente válida sobre propriedade intelectual e que defenderá essa patente contra o uso não autorizado - a promessa de defender o direito da patente não é obrigação de performance porque o ato de defender a patente protege o valor dos ativos de propriedade intelectual da entidade e garante ao cliente que a licença transferida cumpre as especificações da licença prometida no contrato.

Royalties baseados em vendas ou em uso

B63. Não obstante os requisitos especificados nos itens 56 a 59, a entidade deve reconhecer a receita para royalties baseados em vendas ou baseados em uso prometido em troca de licença de propriedade intelectual somente quando (ou conforme) o último entre os seguintes eventos ocorrer:

(a) a venda ou o uso subsequente; e

(b) a obrigação de performance em relação à qual a totalidade ou alguns dos royalties baseados em vendas ou baseados em uso que foram alocados tiver sido satisfeita (ou parcialmente satisfeita).

B63A. A exigência de royalty com base em vendas ou com base em uso no item B63 deve ser aplicada quando o royalty refere-se apenas à licença de propriedade intelectual ou quando a licença de propriedade intelectual é o item predominante para o qual o royalty diz respeito (por exemplo, licença de propriedade intelectual pode ser o item predominante, a que o royalty se refere, quando a entidade tem expectativa razoável de que o cliente vai atribuir significativamente mais valor à licença do que para os outros bens ou serviços com os quais o royalty se relaciona).

B63B. Quando o requisito do item B63A for atendido, a receita de royalty com base na venda ou com base no uso deve ser reconhecida integralmente, em conformidade com o item B63. Quando o requisito do item B63A não for cumprido, os requisitos relativos à contraprestação variável, especificados nos itens 50 a 59, devem ser aplicados para royalty com base na venda ou no uso.

Acordo de recompra

B64. Acordo de recompra é o contrato em que a entidade vende o ativo e também promete recomprar o ativo ou tem a opção de comprá-lo (seja no mesmo contrato ou em outro contrato). O ativo recomprado pode ser o ativo que foi originalmente vendido ao cliente, um ativo que seja praticamente igual a esse ativo, ou outro ativo do qual o ativo que foi originalmente vendido é um componente.

B65. Acordos de recompra geralmente apresentam-se sob três formas:

- (a) obrigação de a entidade recomprar o ativo (a termo);
- (b) direito de a entidade recomprar o ativo (opção de compra); e
- (c) obrigação de a entidade recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda).

Opção de compra ou a termo

B66. Se a entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou a termo), o cliente não obtém o controle do ativo porque está limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter praticamente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo, ainda que o cliente venha a ter a posse física do ativo. Consequentemente, a entidade deve contabilizar o contrato de uma das seguintes formas:

(a) arrendamento de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (leaseback). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (leaseback), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48; ou

(b) acordo de financiamento, conforme o item B68, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor equivalente ou superior ao preço de venda original do ativo.

B67. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.

B68. Se o acordo de recompra for um acordo de financiamento, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e também deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve reconhecer a diferença, entre o valor da contraprestação recebida do cliente e o valor da contraprestação a ser paga ao cliente, como juros e, se aplicável, como custos de processamento e retenção (por exemplo, seguro).

B69. Se a opção vencer sem ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

Opção de venda

B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente, efetivamente, pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento de acordo com o CPC 06, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (leaseback). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (leaseback), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48.

B71. Para determinar se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito, a entidade deve considerar diversos fatores, incluindo a relação do preço de recompra com o valor de mercado esperado do ativo na data da recompra e o tempo até que o direito expire. Por exemplo, se for esperado que o preço de recompra supere significativamente o valor de mercado do ativo, isso pode indicar que o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda.



B72. Se o cliente não tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito por preço inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse a venda do produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a B27.

B73. Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for superior ao valor de mercado esperado do ativo, o contrato é, de fato, acordo de financiamento e, portanto, deve ser contabilizado, conforme descrito no item B68.

B74. Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for inferior ou igual ao valor de mercado esperado do ativo, e o cliente não tiver incentivo econômico significativo de exercer seu direito, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse venda de produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a B27.

B75. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.

B76. Se a opção vencer sem ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

Contratos em consignação

B77. Quando a entidade entregar o produto à outra parte (como revendedor ou distribuidor) para venda a clientes finais, a entidade deve avaliar se essa outra parte obteve controle do produto nesse momento específico no tempo. O produto que foi entregue à outra parte pode ser mantido sob contrato em consignação, se essa outra parte não obteve o controle do produto. Consequentemente, a entidade não deve reconhecer a receita por ocasião da entrega do produto a essa outra parte, se o produto entregue estiver mantido em consignação.

B78. Os indicadores de que um contrato é contrato em consignação incluem, sem limitação, o seguinte:

(a) o produto é controlado pela entidade até que ocorra evento específico, tal como a venda do produto a cliente do revendedor ou até que um período especificado expire;

(b) a entidade é capaz de exigir a devolução do produto ou de transferir o produto a terceiro (tal como outro revendedor); e

(c) o revendedor não tem obrigação incondicional de pagar pelo produto (embora possa ser requerido que faça um depósito).

Acordos do tipo "faturar e manter" (bill-and-hold)

B79. Acordo do tipo "faturar e manter" é o contrato por meio do qual a entidade fatura o produto para o cliente, mas retém a posse física do produto até que este seja transferido ao cliente em momento específico no futuro. Por exemplo, o cliente pode solicitar que a entidade celebre esse tipo de contrato devido à falta de espaço disponível do cliente para acolher, fisicamente, o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente.

B80. A entidade deve determinar quando estará satisfeita a sua obrigação de performance de transferir o produto ao avaliar quando o cliente obterá o controle desse produto (ver item 38). Para alguns contratos, o controle é considerado transferido quando o produto é entregue no local do cliente ou quando o produto é enviado, dependendo dos termos do contrato (incluindo os termos de envio e entrega). Contudo, para alguns contratos, o cliente pode obter o controle do produto mesmo que esse produto continue sob a posse física da entidade. Nesse caso, o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do produto, e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse produto, mesmo que tenha decidido não exercer seu direito de tomar a posse física desse produto. Consequentemente,



nessa situação, a entidade não controla o produto. Em vez disso, a entidade presta serviços de custódia do ativo ao cliente.

B81. Além de aplicar os requisitos do item 38 para que o cliente obtenha o controle do produto em acordo do tipo "faturar e manter", todos os seguintes critérios devem ser atendidos:

(a) o motivo para o acordo do tipo "faturar e manter" deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o acordo);

(b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente;

(c) no momento, o produto deve estar pronto para transferência física ao cliente; e

(d) a entidade não pode ter a capacidade de utilizar o produto ou de direcioná-lo a outro cliente.

B82. Se a entidade reconhecer a receita pela venda do produto na base do tipo "faturar e manter", a entidade deve considerar se tem obrigações de performance remanescentes (por exemplo, por serviços de custódia), de acordo com os itens 22 a 30 em relação ao qual a entidade deve alocar parte do preço de transação de acordo com os itens 73 a 86.

Aceite do cliente

B83. De acordo com o item 38(e), o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. As cláusulas de aceite do cliente permitem ao cliente cancelar o contrato ou exigir que a entidade tome medidas corretivas, se o bem ou o serviço não atender às especificações pactuadas. A entidade deve considerar essas cláusulas ao avaliar quando o cliente obterá o controle do bem ou serviço.

B84. Se a entidade puder determinar objetivamente que o controle do bem ou serviço foi transferido ao cliente de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então o aceite do cliente é uma formalidade que não afeta a determinação da entidade sobre quando o cliente obteve o controle do bem ou serviço. Por exemplo, se a cláusula de aceite do cliente basear-se no atendimento de características de dimensão e peso especificadas, a entidade deve ser capaz de determinar se esses critérios foram atendidos antes de receber a confirmação do aceite do cliente. A experiência da entidade com contratos para bens ou serviços similares pode fornecer evidência de que o bem ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato. Se a receita for reconhecida antes do aceite do cliente, a entidade ainda deve considerar se existem quaisquer obrigações de performance remanescentes (por exemplo, instalação de equipamentos) e avaliar se deve contabilizá-las separadamente.

B85. Contudo, se a entidade não puder determinar objetivamente que o bem ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então a entidade não deve ser capaz de concluir que o cliente obteve o controle até que a entidade receba, formalmente, o aceite do cliente. Isso porque, nessa circunstância, a entidade não pode determinar que o cliente tenha capacidade de direcionar o uso do bem ou serviço, ou de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse bem ou serviço.

B86. Se a entidade entregar produtos ao cliente para fins de teste ou avaliação e o cliente não estiver comprometido a pagar qualquer contraprestação até o vencimento do período de testes, o controle do produto não deve ser considerado transferido ao cliente até que este aceite o produto ou até que o período de testes expire.

Divulgação de receita desagregada

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica da Serra, Jujutiba, 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



B87. O item 114 requer que a entidade desagregue a receita de contratos com clientes em categorias que descrevem como a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Conseqüentemente, a extensão em que a receita da entidade é desagregada para fins dessa divulgação depende dos fatos e circunstâncias que se referem aos contratos da entidade com clientes. Algumas entidades podem precisar utilizar mais de um tipo de categoria para atender ao objetivo do item 114 para desagregar receita. Outras entidades podem atender ao objetivo utilizando somente um tipo de categoria para desagregar receita.

B88. Ao selecionar o tipo de categoria (ou categorias) a ser utilizada para desagregar receita, a entidade deve considerar como as informações sobre a receita da entidade foram apresentadas para outras finalidades, incluindo o seguinte:

(a) divulgações apresentadas fora das demonstrações contábeis (por exemplo, em divulgações de resultados, relatórios anuais ou apresentações a investidores);

(b) informações regularmente revisadas pelo principal tomador de decisões operacionais para avaliar o desempenho financeiro de segmentos operacionais; e

(c) outras informações semelhantes aos tipos de informações identificadas no item B88(a) e (b) e que sejam utilizadas pela entidade ou usuários das demonstrações contábeis da entidade para avaliar o desempenho financeiro da entidade ou tomar decisões de alocação de recursos.

B89. Exemplos de categorias que podem ser apropriadas incluem, sem limitação, o seguinte:

(a) tipo de bem ou serviço (por exemplo, importantes linhas de produtos);

(b) região geográfica (por exemplo, país ou região);

(c) mercado ou tipo de cliente (por exemplo, clientes governamentais e não governamentais);

(d) tipo de contrato (por exemplo, contratos de preço fixo e contratos de tempo e materiais);

(e) duração do contrato (por exemplo, contratos de curto e de longo prazo);

(f) época de transferência de bens ou serviços (por exemplo, receita de bens ou serviços transferida a clientes em momento específico no tempo e receita de bens ou serviços transferida ao longo do tempo); e

(g) canais de vendas (por exemplo, bens vendidos diretamente a clientes e bens vendidos por meio de intermediários).

Apêndice C **Data de vigência e transição**

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

Data de vigência

C1. A vigência deste Pronunciamento será definida pelos órgãos reguladores que o aprovar, 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.

Transição



C2. Para as finalidades dos requisitos de transição dos itens C3 a C8A:

(a) data da aplicação inicial é o início do período das demonstrações contábeis em que a entidade aplica este pronunciamento pela primeira vez; e

(b) contrato concluído é um contrato pelo qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados de acordo com o CPC 17 - Contratos de Construção, com o CPC 30 - Receitas e com as respectivas interpretações técnicas.

C3. A entidade deve aplicar este pronunciamento utilizando um dos seguintes métodos:

(a) retrospectivamente, a cada período anterior, apresentado de acordo com o CPC 23, sujeito aos expedientes práticos descritos no item C5; ou

(b) retrospectivamente, com efeito cumulativo da aplicação inicial deste pronunciamento, reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 e C8.

C4. Não obstante os requisitos do item 28 do CPC 23, quando este pronunciamento for aplicado pela primeira vez, a entidade precisa somente apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do CPC 23 para o período anual imediatamente precedente ao primeiro período anual ao qual deve ser aplicado este pronunciamento ("período imediatamente precedente") e somente se a entidade aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(a). A entidade pode também apresentar essas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.

C5. A entidade pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(a):

(a) para contratos concluídos, a entidade não precisa reapresentar contratos que:

(i) iniciem e terminem no mesmo período das demonstrações contábeis anuais;

(ii) sejam contratos concluídos no início do primeiro período apresentado;

(b) para contratos concluídos que têm contraprestação variável, a entidade pode utilizar o preço de transação na data em que o contrato foi concluído em vez de estimar valores de contraprestação variável nos períodos de relatório comparativos;

(c) para os contratos que foram modificados antes do início do primeiro período apresentado, a entidade não precisa refazer retrospectivamente o contrato para inserir aquelas alterações no contrato, de acordo com os itens 20 e 21. Em vez disso, a entidade deve refletir o efeito agregado de todas as modificações, que ocorreram antes do início do primeiro período apresentado, quando:

(i) identificar as obrigações de performance cumpridas e não cumpridas;

(ii) determinar o preço da transação; e

(iii) alocar o preço da transação para as obrigações de performance cumpridas e não cumpridas;

(d) para todos os períodos de relatório apresentados antes da data da aplicação inicial, a entidade não precisa divulgar o valor do preço de transação alocado às obrigações de performance remanescentes e uma explicação de quando a entidade espera reconhecer esse valor como receita (ver item 120).



C6. Para quaisquer dos expedientes práticos no item C5 que a entidade utilizar, a entidade deve aplicar esse expediente consistentemente a todos os contratos dentro de todos os períodos de relatório apresentados. Além disso, a entidade deve divulgar todas as seguintes informações:

(a) os expedientes que foram utilizados; e

(b) na medida do possível, uma avaliação qualitativa do efeito estimado de aplicar cada um desses expedientes.

C7. Se a entidade escolhe aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(b), a entidade deve reconhecer o efeito cumulativo de aplicar inicialmente este pronunciamento como ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data da aplicação inicial. De acordo com esse método de transição, a entidade pode eleger aplicar este pronunciamento retrospectivamente somente a contratos que não são contratos concluídos na data da aplicação inicial (por exemplo, 1º de janeiro de 2018 para a entidade com encerramento de exercício em 31 de dezembro).

C7A. A entidade que aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(b) também pode usar o expediente prático descrito no item C5(c):

(a) para todas as alterações do contrato que ocorreram antes do início do período mais antigo apresentado; ou

(b) para todas as alterações ao contrato que ocorreram antes da data da aplicação inicial.

Se a entidade usar esse expediente prático, a entidade deve aplicar o expediente consistentemente a todos os contratos e divulgar as informações exigidas pelo item C6.

C8. Para períodos de relatório que incluem a data da aplicação inicial, a entidade deve fornecer ambas as seguintes divulgações adicionais, se este pronunciamento for aplicado retrospectivamente de acordo com o item C3(b):

(a) o valor pelo qual cada rubrica da demonstração contábil é afetada no período das demonstrações contábeis corrente pela aplicação deste pronunciamento em comparação com o CPC 17, com o CPC 30 e com as respectivas interpretações técnicas que estavam vigentes antes da alteração; e

(b) uma explicação dos motivos para alterações significativas identificadas em C8(a).

C9. (Eliminado).

Revogação de outros pronunciamentos

C10. Este pronunciamento substitui os seguintes pronunciamentos e interpretações técnicas:

(a) CPC 17 - Contratos de Construção;

(b) CPC 30 - Receitas;

(c) Interpretação A - Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30;

(d) ICPC 02 - Contrato de Construção do Setor Imobiliário;

(e) ICPC 11 - Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes; e



(f) Interpretação B - Receita - Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30.

NOTA:

[1] O termo "obrigação de performance" neste pronunciamento diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora.

1.02 ENTIDADES DE CLASSE

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, REVISÃO NBC N° 013, DE 07 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 25.05.2022)

Aprova a Revisão NBC 13, que altera as seguintes normas: NBC TG 26 (R5), NBC TG 11 (R2), NBC TG 27(R4), NBC TG 15 (R4), NBC TG 23 (R2), NBC TG 40 (R3), NBC TG 49, NBC TG 21 (R4), NBC TG 32 (R4), NBC TG 37 (R5) e NBC TG 47.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do Art. 6º do Decreto-Lei nº 9.295/1946, alterado pela Lei nº 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a Revisão NBC 13, que altera as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC):

1. Altera os itens 20A, 20J e 20O no NBC TG 11 (R2) - Contratos de Seguro, que passam a vigorar com as seguintes redações:

20A. A NBC TG 48 trata da contabilização de instrumentos financeiros e é eficaz quando da sua aprovação pelos órgãos reguladores. Recomenda-se aos reguladores de que sua vigência seja para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2018. No entanto, para a seguradora que atenda aos critérios do item 20B, esta norma proporciona isenção temporária que permite, mas não exige, que a seguradora aplique a NBC TG 38 - Instrumentos financeiros: Reconhecimento e Mensuração em vez da NBC TG 48, para períodos anuais com início antes de 1º de janeiro de 2023, exceto se outra data for requerida ou definida pelos órgãos reguladores. A seguradora que aplicar a isenção temporária da NBC TG 48 deve:

20J. Se a entidade não se qualificar para a isenção temporária da NBC TG 48, como resultado da reavaliação de qualificação (ver item 20G(a)), então estará autorizada a continuar a aplicar a isenção temporária da NBC TG 48 apenas até o final do período anual que começou imediatamente após a reavaliação de qualificação. No entanto, a entidade deve aplicar a NBC TG 48 para períodos anuais com início em, ou após, 1º de janeiro de 2023. Por exemplo, se a entidade determinar que já não se qualifica para a isenção temporária da NBC TG 48 para aplicar o item 20G(a) em 31 de dezembro de 2018 (fim do seu período anual), então a entidade estará autorizada a continuar a aplicar a isenção temporária da NBC TG 48 apenas até 31 de dezembro de 2019. Isenção temporária de requisitos específicos da NBC TG 18

20O. Os itens 35 e 36 da NBC TG 18 - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto exigem que a entidade aplique políticas contábeis uniformes ao utilizar o método da equivalência patrimonial. No entanto, para os períodos anuais com início antes de 1º de janeiro de 2023, é permitido à entidade, mas não exigido, manter as políticas contábeis relevantes aplicadas pela coligada ou empreendimento controlado em conjunto da seguinte forma:(...)



2. Altera o conceito de "estimativas contábeis" do item 5, os itens 32, 34, 38 e 48 e o título do item 32 e inclui os itens 32A, 32B, 34A e 54I na NBC TG 23 (R2) - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, que passam a vigorar com as seguintes redações:

5. Os termos que se seguem são usados nesta norma com os seguintes significados: (...)

As estimativas contábeis são montantes monetários nas demonstrações contábeis que estão sujeitas a incerteza de mensuração.

Estimativas contábeis

32. Uma política contábil pode exigir que os itens em demonstrações contábeis sejam mensurados de uma forma que envolva a incerteza de mensuração - ou seja, a política contábil pode exigir que esses itens sejam mensurados em quantidades monetárias que não possam ser observadas diretamente e devem ser estimadas. Nesse caso, a entidade desenvolve uma estimativa contábil para atingir o objetivo estabelecido pela política contábil. Desenvolver estimativas contábeis envolve o uso de julgamentos ou pressupostos baseados na última informação disponível e confiável. Exemplos de estimativas contábeis incluem:

- (a) ajuste para perdas de crédito esperadas, aplicando a NBC TG 48;
- (b) valor líquido realizável de um item de estoque, aplicando a NBC TG 16;
- (c) valor justo de um ativo ou passivo, aplicando a NBC TG 46;
- (d) despesa de depreciação para um item do ativo imobilizado, aplicando a NBC TG 27; e
- (e) uma provisão para obrigações decorrentes de garantias.

32A. A entidade utiliza informações e técnicas de mensuração para desenvolver uma estimativa contábil. As técnicas de mensuração incluem técnicas de estimativa (por exemplo, técnicas usadas para mensurar ajuste para perdas de crédito esperadas aplicando a NBC TG 48) e técnicas de valorização (por exemplo, técnicas usadas para mensurar o valor justo de um ativo ou passivo aplicando a NBC TG 46).

32B. O termo "estimativa" nas normas do CFC às vezes se refere a uma estimativa que não é uma estimativa contábil conforme definido nesta norma. Por exemplo, às vezes se refere a uma informação utilizada no desenvolvimento de estimativas contábeis.

34. A entidade pode precisar alterar uma estimativa contábil se ocorrerem mudanças nas circunstâncias em que a estimativa contábil se baseou ou em consequência de novas informações ou maior experiência. Por sua natureza, uma mudança em uma estimativa contábil não se relaciona com períodos anteriores e não é a correção de um erro.

34A. Os efeitos em uma estimativa contábil de uma alteração em uma informação ou uma alteração em uma técnica de mensuração são alterações nas estimativas contábeis, a menos que resultem da correção de erro de período anterior.

38. O reconhecimento prospectivo do efeito de mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data dessa mudança. A mudança em uma estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros. Por exemplo, a mudança em um ajuste para perdas de crédito esperadas afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, a mudança na estimativa da vida útil de ativo depreciable, ou no padrão esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da



mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.

48. As correções de erro distinguem-se de mudanças nas estimativas contábeis. As estimativas contábeis, por sua natureza, são aproximações que podem necessitar de mudança à medida que se conhece informação adicional. Por exemplo, o ganho ou a perda reconhecida no momento do desfecho de contingência, que, anteriormente, não podia ser estimada com precisão, não constitui retificação de erro.

54l. A Revisão NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou o conceito de "estimativas contábeis" do item 5, os itens 32, 34, 38 e 48 e o subtítulo do item 32 e incluiu os itens 32A, 32B e 34A. A entidade deve aplicar as alterações desta esta revisão de acordo com o estabelecido 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 2023. A entidade deverá aplicar as alterações às alterações nas estimativas contábeis e das alterações nas políticas contábeis que ocorrem em ou após o início do primeiro período anual de relatórios em que se aplica as alterações.

3. Inclui definição de "políticas contábeis" no item de 7, altera a letra e do item 10, o inciso ii da letra c do item 114 e os itens 117 e 122, inclui os itens de 117A a 117E e 139V e exclui os itens 118, 119 e 121 na NBC TG 26 (R5) - Apresentação das Demonstrações Contábeis, que passam a vigorar com as seguintes redações:

7. Os termos abaixo são utilizados nesta norma com os seguintes significados:(...)

As políticas contábeis são definidas no item 5 da NBC TG 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e o termo é usado nesta norma com o mesmo significado.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

10. O conjunto completo de demonstrações contábeis inclui:(...)

(e) notas explicativas, compreendendo informação de política contábil material e outras informações elucidativas;

Notas explicativas

Estrutura(...)

114. Exemplos de ordenação ou agrupamento sistemático das notas explicativas incluem:(...)

(c) seguir a ordem das contas das demonstrações do resultado e de outros resultados abrangentes e do balanço patrimonial, tais como:(...)

(ii) informação de política contábil material (ver item 117);

Divulgação de informação de política contábil

117. A entidade deve divulgar informações materiais da política contábil (ver item 7). As informações de política contábil são materiais se, quando consideradas em conjunto com outras informações incluídas nas demonstrações contábeis da entidade, pode-se razoavelmente esperar que influenciem as decisões que os principais usuários das demonstrações contábeis para fins gerais tomam com base nessas demonstrações contábeis.



117A. As informações de política contábil que se relacionam com transações, outros eventos ou condições imateriais e não precisam ser divulgadas. As informações de política contábil podem, no entanto, ser materiais devido à natureza das transações relacionadas, outros eventos ou condições, mesmo que os valores sejam imateriais. No entanto, nem todas as informações de política contábil relacionadas a transações materiais, outros eventos ou condições são em si materiais.

117B. Espera-se que as informações de política contábil sejam materiais se os usuários das demonstrações contábeis da entidade precisarem delas para compreender outras informações relevantes nas demonstrações contábeis. Por exemplo, é provável que a entidade considere as informações da política contábil como materiais para suas demonstrações contábeis se essas informações se relacionarem as transações, outros eventos ou condições materiais e:

(a) a entidade alterou a sua política contábil durante o período das demonstrações contábeis e esta mudança resultou numa alteração material da informação nas demonstrações contábeis;

(b) a entidade escolheu a política contábil de uma ou mais opções permitidas pelas normas do CFC - tal situação poderia surgir se a entidade optasse por mensurar a propriedade para investimento pelo custo histórico em vez do valor justo;

(c) a política contábil foi desenvolvida de acordo com a NBC TG 23 na ausência das normas do CFC que se aplique especificamente;

(d) a política contábil refere-se a uma área para a qual a entidade deve fazer julgamentos ou pressupostos significativos ao aplicar uma política contábil, e a entidade divulga esses julgamentos ou premissas de acordo com os itens 122 e 125; ou

(e) o reconhecimento contábil requerido para eles é complexo e os usuários das demonstrações contábeis da entidade não entenderiam essas transações materiais, outros eventos ou condições - tal situação poderia surgir se a entidade aplicar mais de uma NBC a uma classe de transações materiais.

177C. As informações de política contábil que se concentram em como a entidade aplicou os requisitos de outras normas do CFC às suas próprias circunstâncias fornecem informações específicas da entidade que são mais úteis para os usuários das demonstrações contábeis do que as informações padronizadas, ou informações que apenas duplicam ou resumem os requisitos das normas do CFC.

177D. Se a entidade divulgar informações de política contábil imateriais, tais informações não devem obscurecer as informações de política contábil relevantes.

177E. A conclusão da entidade de que as informações de política contábil são imateriais não afeta os requisitos de divulgação relacionados estabelecidos em outras normas do CFC.

118. [Eliminado]

119. [Eliminado]

121. [Eliminado]

122. A entidade deve divulgar, juntamente com informação de política contábil material ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados, com a exceção dos que envolvem estimativas (ver item 125), que a administração fez no processo de aplicação das políticas contábeis da entidade e que têm efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis.

139V. A-Revisão da NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, incluiu definição de "políticas contábeis" no item de 7, alterou a letra e do item 9, o inciso ii da letra c do item 114 e os itens 117 e 122, incluiu os itens de 117A a 117E e 139V e excluiu os itens 118, 119 e 121. 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 2023.

4. Altera o item 21, inclui o item 44II e altera o item B5 do Apêndice B da NBC TG 40 (R3) - Instrumentos Financeiros: Evidenciação, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Outras divulgações

Políticas contábeis

21. De acordo com o item 117 da NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis, a entidade deve divulgar a informação de política contábil material. Espera-se que as informações sobre a base (ou bases) de mensuração para instrumentos financeiros usados na preparação das demonstrações contábeis sejam informações materiais de política contábil.

44II. A Revisão da NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou o item 21. 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 2023.

B5. O item 21 requer a divulgação da informação de política contábil material, que espera incluir informações sobre a base de mensuração para instrumentos financeiros usada na elaboração das demonstrações contábeis. Para os instrumentos financeiros, essa evidenciação inclui:

5. Altera a letra b do item 34 e inclui o item 38 na NBC TG 49 - Contabilização e Relatório Contábil de Planos de Benefícios de Aposentadoria, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Divulgação

34. As demonstrações contábeis do plano de benefícios de aposentadoria, seja de benefício definido ou de contribuição definida, também devem conter como requisito mínimo as seguintes informações:(...)

(b)- informação de política contábil material; e

38. A Revisão da NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou o item 34. 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 2023.

6. Altera a letra e do item de 5 e inclui item 60 na NBC TG 21 (R4) - Demonstração Intermediária, que passa a vigorar com a seguinte redação:

5. A NBC TG 26 - Apresentação das Demonstrações Contábeis define um conjunto completo de demonstrações contábeis como incluindo os seguintes componentes:(...)

(e). notas explicativas, informação de política contábil material e outras informações explicativas;

60. A Revisão da NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou a letra e do item 5. 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 2023.



7. Altera os incisos (i) e (ii) da letra b do item 15, as letras b e c do item 22 e as letras a e b do item 24 e inclui o inciso (iii) da letra b do item 15, o item 22A, a letra c do item 24, os itens 98J, 98K e 98L e o exemplo 8 do Apêndice B na NBC TG 32 (R4) - Tributos sobre o Lucro, que passam a vigorar com as seguintes redações:

Diferença temporária tributável

15. Um passivo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto o passivo fiscal diferido que advenha de:

(a) reconhecimento inicial de ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (goodwill); ou

(b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:

(i) não é combinação de negócios; e

(ii) no momento da transação, não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal); e

(iii) no momento da transação, não dá origem a diferenças temporárias igualmente tributáveis e dedutíveis.

Reconhecimento inicial de ativo ou passivo

22. Uma diferença temporária pode surgir no reconhecimento inicial de um ativo ou passivo; por exemplo, se todo o custo ou parte do custo do ativo não vier a ser dedutível para fins fiscais. O método de contabilização para essa diferença temporária depende da natureza da transação que conduziu ao reconhecimento inicial do ativo ou passivo:

(a) na combinação de negócios, a entidade deve reconhecer qualquer passivo ou ativo fiscal diferido e isso afeta o total do ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura ou ganho na compra vantajosa reconhecidos (ver item 19);

(b) se a transação afeta o lucro contábil ou o lucro tributável, ou dá origem a diferenças temporárias igualmente tributáveis e dedutíveis, a entidade deve reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido e deve reconhecer a despesa ou a receita por tributo diferido resultante no resultado (ver item 59);

(c) se a transação não é uma combinação de negócios, e não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável e não dá origem as diferenças temporárias igualmente tributáveis e dedutíveis, a entidade, na ausência das exceções previstas pelos itens 15 e 24, reconheceria o ativo ou passivo fiscal diferido resultante e ajustaria o valor contábil do ativo ou passivo pelo mesmo valor. Esses ajustes tornariam as demonstrações contábeis menos transparentes. Portanto, esta norma não permite que a entidade reconheça o ativo ou passivo fiscal diferido resultante, tanto no reconhecimento inicial ou subsequentemente (ver o exemplo a seguir). Além disso, a entidade não deve reconhecer mudanças subsequentes no ativo ou passivo fiscal diferido não reconhecido à medida que o ativo é depreciado

22A. A transação que não seja uma combinação de negócios pode levar ao reconhecimento inicial de um ativo e um passivo e, no momento da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável. Por exemplo, na data de início de um arrendamento, um arrendatário normalmente reconhece um passivo de arrendamento e o valor correspondente como parte do custo de um ativo de direito de uso. Dependendo da legislação tributária aplicável, diferenças temporárias igualmente tributáveis e dedutíveis, podem surgir no reconhecimento inicial do ativo e do passivo em tal transação. A exceção proporcionada pelos itens 15 e 24 não se aplica a essas diferenças temporárias e a entidade deve reconhecer o passivo e ativo por impostos diferidos resultantes.

Diferença temporária dedutível

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeerica 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.

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



24. O ativo fiscal diferido deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que seja provável a existência de lucro tributável contra o qual a diferença temporária dedutível possa ser utilizada, a não ser que o ativo fiscal diferido surja do reconhecimento inicial de ativo ou passivo na transação que:

- (a) não é uma combinação de negócios;
- (b) no momento da transação não afeta nem o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal); e
- (c) no momento da transação, não dá origem a diferenças temporárias igualmente tributáveis e dedutíveis.

98J. A Revisão NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou os incisos (i) e (ii) da letra b do item 15, as letras b e c do item 22 e as letras a e b do item 24 e incluiu o inciso (iii) da letra b do item 15, o item 22A, a letra c do item 24, os itens 98K e 98L e o exemplo 8 do Apêndice B. 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 2023.

98K. A entidade deve aplicar tributo diferido relacionado a ativos e passivos decorrentes de uma única transação para transações que ocorram em ou após o início do primeiro período comparativo apresentado.

98L. A entidade que aplique imposto diferido relacionado a ativos e passivos decorrentes de uma única transação também deve, no início do período comparativo mais antigo apresentado:

(a) reconhecer um ativo fiscal diferido - na medida em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível pode ser utilizada - e um passivo fiscal diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis associadas a:

- (i) ativos de direito de uso e passivos de arrendamento; e
- (ii) desativação, restauração e passivos semelhantes e os valores correspondentes reconhecidos como parte do custo do ativo relacionado; e

(b) reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial das emendas como um ajuste ao balanço de abertura-nos lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) naquela data.

Exemplo 8 - Arrendamentos

8. Altera a letra g do item B1 e inclui os itens 39AH e B14 e letra i do item B1 na NBC TG 37 (R5) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade, que passam a vigorar com as seguintes redações:

39AH. A Revisão NBC 13, aprovada pelo CFC em 7 de abril de 2022, alterou a letra g do item B1 e inclui o item B14 e letra i do item B1. 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 2023.

B1. A entidade deve aplicar as seguintes exceções:

- (g) empréstimos governamentais (itens B10 a B12); e



(i) tributos diferidos relacionado a desativação, restauração e passivos semelhantes (item B14).

Imposto diferido relacionado a arrendamentos e desativação, restauração e passivos semelhantes

B14. Os itens 15 e 24 da NBC TG 32 isentam a entidade de reconhecer um ativo ou passivo fiscal diferido em circunstâncias específicas. Apesar dessa isenção, na data de transição para as normas do CFC, um adotante pela primeira vez deve reconhecer um ativo fiscal diferido - na medida em que seja provável que o lucro tributável estará disponível contra o qual a diferença temporária dedutível pode ser utilizada - e um passivo de imposto diferido para todas as diferenças temporárias dedutíveis e tributáveis associadas a:

(a) ativos de direito de uso e passivos de arrendamento; e

(b) desativação, restauração e passivos semelhantes e os valores correspondentes reconhecidos como parte do custo do ativo relacionado.

9. Altera a letra a do 29 na NBC TG 47 - Receita de Contrato com Cliente, que passa a vigorar com a seguinte redação:

29. Ao avaliar se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:

(a) a entidade fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;

Essas alterações, inclusões e exclusões serão incorporadas nas respectivas normas e entram em vigor na data de sua publicação, devendo ser aplicadas às demonstrações contábeis referentes aos exercícios ou períodos que se iniciam em, ou após, 1º de janeiro de 2023, com exceção do item 1 que terá sua aplicação retroativa a 1º de janeiro de 2021 e do item 9 que terá sua aplicação na data de vigência da Revisão.

AÉCIO PRADO DANTAS JÚNIOR
Presidente do Conselho

2.00 ASSUNTOS FEDERAIS

2.01 LEGISLAÇÃO TRABALHISTA E PREVIDENCIÁRIA

MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.119, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022)

Reabre o prazo de opção para o regime de previdência complementar e altera a Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição, adota a seguinte

MEDIDA PROVISÓRIA, COM FORÇA DE LEI:



Art. 1º Fica reaberto, até 30 de novembro de 2022, o prazo para opção pelo regime de previdência complementar de que trata o § 7º do art. 3º da Lei nº 12.618, de 30 de abril de 2012.

Parágrafo único. O exercício da opção de que trata o caput é irrevogável e irretratável, e não será devida pela União, nem por suas autarquias e fundações públicas, qualquer contrapartida referente ao valor dos descontos já efetuados sobre a base de contribuição acima do limite máximo estabelecido para os benefícios do Regime Geral de Previdência Social.

Art. 2º A Lei nº 12.618, de 2012, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 3º

.....

§ 2º O benefício especial terá como referência as remunerações anteriores à data de mudança do regime, utilizadas como base para as contribuições do servidor ao regime próprio de previdência da União e, na hipótese de opção do servidor por averbação para fins de contagem recíproca, as contribuições decorrentes de regimes próprios de previdência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atualizadas pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo - IPCA, divulgado pela Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, ou pelo índice que vier a substituí-lo, e será equivalente a:

I - para os termos de opção firmados até 2021 - a diferença entre a média aritmética simples das maiores remunerações referidas neste parágrafo correspondentes a oitenta por cento de todo o período contributivo desde a competência de julho de 1994 ou desde a do início da contribuição, se posterior àquela competência, e o limite máximo a que se refere o caput, multiplicada pelo fator de conversão; ou

II - para os termos de opção firmados a partir de 2022 - a diferença entre a média aritmética simples das remunerações referidas neste parágrafo correspondentes a cem por cento de todo o período contributivo desde o início da contribuição e o limite máximo a que se refere o caput, multiplicada pelo fator de conversão.

§ 3º O fator de conversão de que trata o § 2º, cujo resultado é limitado ao máximo de um, será calculado pela fórmula $FC = Tc/Tt$, na qual:

I - FC = fator de conversão;

II - Tc = quantidade de contribuições mensais efetuadas para o regime de previdência da União de que trata o art. 40 da Constituição, efetivamente pagas pelo servidor titular de cargo efetivo da União ou por membro do Poder Judiciário, do Tribunal de Contas e do Ministério Público da União até a data da opção; e

III - Tt:

a) para os termos de opção firmados até 2021:

1. igual a quatrocentos e cinquenta e cinco, quando servidor titular de cargo efetivo da União ou membro do Poder Judiciário, do Tribunal de Contas da União, do Ministério Público da União ou da Defensoria Pública da União, se homem;

2. igual a trezentos e noventa, quando servidor titular de cargo efetivo ou membro do Poder Judiciário, do Tribunal de Contas da União, do Ministério Público da União ou da Defensoria Pública da União, se mulher, ou servidor titular de cargo efetivo de professor da educação infantil e do ensino fundamental; ou



3. igual a trezentos e vinte e cinco, quando servidor titular de cargo efetivo da União de professor da educação infantil e do ensino fundamental; e

b) para os termos de opção firmados a partir de 2022: igual a quinhentos e vinte.

§ 4º Para os termos de opção firmados até 2021, o fator de conversão será ajustado pelo órgão competente para a concessão do benefício quando, na forma prevista nas respectivas leis complementares, o tempo de contribuição exigido para concessão da aposentadoria de servidor com deficiência, ou que exerça atividade de risco, ou cujas atividades sejam exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, for inferior ao Tt de que trata a alínea "a" do inciso III do § 3º.

.....
§ 6º O benefício especial:

I - é opção que importa ato jurídico perfeito;

II - será calculado de acordo com as regras vigentes no momento do exercício da opção de que trata o § 16 do art. 40 da Constituição;

III - será atualizado pelo mesmo índice aplicável ao benefício de aposentadoria ou pensão mantido pelo Regime Geral de Previdência Social;

IV - não está sujeito à incidência de contribuição previdenciária; e

V - está sujeito à incidência de imposto sobre a renda.

....." (NR)

"Art. 4º

.....
§ 1º A Funpresp-Exe, a Funpresp-Leg e a Funpresp-Jud:

I - serão estruturadas na forma de fundação, com personalidade jurídica de direito privado;

II - gozarão de autonomia administrativa, financeira e gerencial; e

III - terão sede e foro no Distrito Federal.

....." (NR)

"Art. 5º

.....
§ 8º A remuneração e as vantagens de qualquer natureza dos membros das diretorias-executivas das entidades fechadas de previdência complementar serão estabelecidas pelos seus conselhos deliberativos, em valores compatíveis com os níveis prevalentes no mercado de trabalho para profissionais de graus equivalentes de formação profissional e de especialização.



....." (NR)

"Art. 8º As entidades fechadas de que trata o art. 4º, observado o disposto na Lei Complementar nº 108, de 29 de maio de 2001, na Lei Complementar nº 109, de 29 de maio de 2001, e nesta Lei, submetem-se às demais normas de direito público exclusivamente no que se refere à:

I - submissão à legislação federal sobre licitação e contratos administrativos aplicável às empresas públicas e sociedades de economia mista;

....." (NR)

"Art. 11.

§ 3º As transferências referidas nocabutincluirão aquelas:

I - contratadas pelo servidor para cobertura de riscos de invalidez ou morte; e

II - referidas no § 4º do art. 16." (NR)

Art. 3º Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 25 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

MARCELO PACHECO DOS GUARANYS

INSTRUÇÃO NORMATIVA PRES/INSS Nº 133, DE 26 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 27.05.2022)

Altera o Anexo XVII da Instrução Normativa PRES/INSS nº 128, de 28 de março de 2022.

O PRESIDENTE DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, no uso das atribuições que lhe confere o Decreto nº 10.995, de 14 de março de 2022, e tendo em vista o que consta no Processo Administrativo nº 35014.341866/2020-55,

RESOLVE:

Art. 1º O Anexo XVII da Instrução Normativa PRES/INSS nº 128, de 28 de março de 2022, publicada no Diário Oficial da União nº 60, de 29 de março de 2022, Seção 1, págs. 132/198, passa a vigorar na forma do Anexo a esta Instrução Normativa.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

GUILHERME GASTALDELLO PINHEIRO SERRANO

ANEXO XVII

INSTRUÇÃO NORMATIVA PRES/INSS Nº 128, DE 28 DE MARÇO DE 2022



PERFIL PROFISSIONAL PREVIDENCIÁRIO - PPP

| DADOS ADMINISTRATIVOS | | | | | | | | | | | | |
|--|---------------------------|-----------------------|---|--------------------------|-------------------------|-------------------------|----------------------------|--|----------------------------------|--------------------------|-------------------------------|---------------------|
| 1 - CNPJ do Domicílio Tributário/CEI/CAEPF/CNO | | | | 2 - Nome Empresarial | | | | 3 - CNAE | | | | |
| 4 - Nome do Trabalhador | | | | 5 - BR/PDH | | | | 6 - CPF | | | | |
| 7 - Data de Nascimento | | 8 - Sexo (F/M) | 9 - Matrícula do Trabalhador no eSocial | | | 10 - Data de Admissão | | 11 - Regime Revezamento | | | | |
| 12 - CAT REGISTRADA | | | | | | | | | | | | |
| 12.1 - Data do Registro | | 12.2 - Número da CAT | | 12.1 - Data do Registro | | 12.2 - Número da CAT | | | | | | |
| 13 - LOTAÇÃO E ATRIBUIÇÃO | | | | | | | | | | | | |
| 13.1 - Período | 13.2 - CNPJ/CEI/CAEPF/CNO | 13.3 - Setor | 13.4 - Cargo | 13.5 - Função | 13.6 - CBO | | 13.7 - Código GFIP/eSocial | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| 14 - PROFISSIOGRAFIA | | | | | | | | | | | | |
| 14.1 - Período | | | 14.2 - Descrição das Atividades | | | | | | | | | |
| __/__/__ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| REGISTROS AMBIENTAIS | | | | | | | | | | | | |
| 15 - EXPOSIÇÃO A FATORES DE RISCOS | | | | | | | | | | | | |
| 15.1 - Período | 15.2 - Tipo | 15.3 - Fator de Risco | 15.4 - Intensidade / Concentração | 15.5 - Técnica Utilizada | 15.6 - EPC Eficaz (S/N) | 15.7 - EPI Eficaz (S/N) | 15.8 - CA EPI | 15.9 - Atendimento aos requisitos das NR-06 e NR-01 do MTP pelos EPIs informados (*) | | | | |
| | | | | | | | | Medida de Proteção | Condição de Funcionamento do EPI | Prazo de Validade do EPI | Periodicidade da Troca do EPI | Higienização do EPI |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |
| __/__/__ __ a __/__/__ | | | | | | | | | | | | |



*Legenda do item 15.9:

Medida de Proteção:Foi tentada a implementação de medidas de proteção coletiva, de caráter administrativo ou de organização do trabalho, optando-se pelo Equipamento de Proteção Individual - EPI por inviabilidade técnica, insuficiência ou interinidade, ou ainda em caráter complementar ou emergencial?

Condição de Funcionamento do EPI: Foram observadas as condições de funcionamento e do uso ininterrupto do EPI ao longo do tempo, conforme especificação técnica do fabricante, ajustada às condições?

Prazo de Validade do EPI:Foi observado o prazo de validade, conforme Certificado de Aprovação - CA do MTP?

Periodicidade da Troca do EPI:Foi observada a periodicidade de troca definida pelos programas ambientais, comprovada mediante recibo assinado pelo usuário em época própria?

Higienização do EPI:Foi observada a higienização?

16. RESPONSÁVEL PELOS REGISTROS AMBIENTAIS

| 16.1 - Período | 16.2 - CPF | 16.3 - Registro Conselho de Classe | 16.4 - Nome do profissional legalmente habilitado |
|----------------|------------|------------------------------------|---|
| ___/___/___ a | | | |

RESPONSÁVEIS PELAS INFORMAÇÕES

Declaramos, para todos fins de direito, que as informações prestadas neste documento são verdadeiras e foram transcritas fielmente dos registros administrativos, das demonstrações ambientais e dos programas médicos de responsabilidade da empresa. É de nosso conhecimento que a prestação de informações falsas neste documento constitui crime de falsificação de documento público, nos termos do art. 297 do Código Penal e, também, que tais informações são de caráter privativo do trabalhador, constituindo crime, nos termos da Lei nº 9.029, de 13 de abril de 1995, práticas discriminatórias decorrentes de sua exigibilidade por outrem, bem como de sua divulgação para terceiros, ressalvado quando exigida pelos órgãos públicos competentes.

| 17 - Data da Emissão do PPP | 18 - Representante Legal da Empresa | |
|-----------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
| ___/___/___ | 18.1 - CPF do Representante Legal | 18.2 - Nome do Representante Legal |
| | (Carimbo da Empresa) | _____ |
| | | (Assinatura física ou eletrônica) |

OBSERVAÇÕES

INSTRUÇÕES DE PREENCHIMENTO DO PPP

| CAMPO | DESCRIÇÃO | INSTRUÇÃO DE PREENCHIMENTO |
|------------------------------|--|--|
| DADOS ADMINISTRATIVOS | | |
| 1 | CNPJ do Domicílio Tributário/ CEI/ CAEPF/CNO | CNPJ relativo ao estabelecimento escolhido como domicílio tributário, nos termos do art. 127 do CTN, no formato XXXXXXXX/XXXX-XX; ou Matrícula no Cadastro Específico do INSS (Matrícula CEI) relativa à obra realizada por Contribuinte Individual ou ao estabelecimento escolhido como domicílio tributário que não possua CNPJ, no formato XX.XXX.XXXXX/XX, ambos compostos por caracteres numéricos; ou Cadastro das Atividades Econômicas das Pessoas Físicas (CAEPF) ou Cadastro Nacional de Obras (CNO) do empregador no formato, respectivamente, XXX.XXX.XXX/XXX-XX e XX.XXX.XXXXX/XX. Quando da implantação do PPP em meio eletrônico, o campo apresentará o CNPJ raiz no formato XX.XXX.XXX ou o CPF do empregador com o qual o vínculo está estabelecido. |
| 2 | NOME EMPRESARIAL | Até quarenta caracteres alfanuméricos. |
| 3 | CNAE | Classificação Nacional de Atividades Econômicas da Empresa - CNAE, completo, com sete caracteres numéricos, no formato XXXXXX-X, instituído pelo IBGE por meio da Resolução CONCLA nº 07, de 16 de dezembro de 2002. A tabela de códigos CNAE - Fiscal pode ser consultada na internet, no site www.cnae.ibge.gov.br |
| 4 | NOME DO | Até setenta caracteres alfabéticos. |



| | TRABALHADOR | |
|------|-------------------------------------|---|
| 5 | BR/PDH | <p>BR - Beneficiário Reabilitado; PDH - Portador de Deficiência Habilitado; NA - Não Aplicável.</p> <p>Preencher com base no art. 93 da Lei nº 8.213, de 1991, que estabelece a obrigatoriedade do preenchimento dos cargos de empresas com cem ou mais empregados com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de deficiência, habilitadas, na seguinte proporção:</p> <p>I - até 200 empregados 2%;</p> <p>II - de 201 a 500 3%;</p> <p>III - de 501 a 1.000 4%;</p> <p>IV - de 1.001 em diante 5%.</p> |
| 6 | CPF | Número de Cadastro da Pessoa Física com onze caracteres numéricos, no formato XXX.XXX.XXX-XX. |
| 7 | DATA DO NASCIMENTO | No formato DD/MM/AAAA |
| 8 | SEXO (F/M) | F - Feminino; M - Masculino |
| 9 | MATRÍCULA DO TRABALHADOR NO eSOCIAL | Número único composto pelo código da empresa e pelo número do empregado. |
| 10 | DATA DE ADMISSÃO | No formato DD/MM/AAAA |
| 11 | REGIME DE REVEZAMENTO | <p>Regime de Revezamento de Trabalho, para trabalhos em turnos ou escala, especificando tempo trabalhado e tempo de descanso, com até quinze caracteres alfanuméricos.</p> <p>Exemplo: 24 x 72 horas; 14 x 21 dias; 2 x 1 meses. Se inexistente, preencher com NA - Não Aplicável.</p> |
| 12 | CAT REGISTRADA | Informações sobre as Comunicações de Acidente do Trabalho registradas pela empresa na Previdência Social, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.213, de 1991, do art. 169 da CLT, do art. 336 do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999, e da Portaria SEPRT nº 4.334, de 15 de abril de 2021. |
| 12.1 | DATA DO REGISTRO | No formato DD/MM/AAAA. |
| 12.2 | NÚMERO DA CAT | <p>Com treze caracteres numéricos, com formato XXXXXXXXXXXX-X/XX.</p> <p>Os dois últimos caracteres correspondem a um número sequencial relativo ao mesmo acidente, identificado por NIT, CNPJ e data do acidente.</p> <p>Nos casos de CATs encaminhadas pelo eSocial, pode ser registrado o número do recibo do evento S-2210 - Comunicação de Acidente de Trabalho, no formato X.X.XXXXXXXXXXXXXXXXXXX</p> |
| 13 | LOTAÇÃO E ATRIBUIÇÃO | <p>Informações sobre o histórico de lotação e atribuições do trabalhador, por período.</p> <p>A alteração de qualquer um dos campos - 13.2 a 13.7 - implica, obrigatoriamente, a criação de nova linha, com discriminação do período, repetindo as informações que não foram alteradas.</p> |
| 13.1 | PERÍODO | <p>Data de início e data de fim do período, ambas no formato DD/MM/AAAA.</p> <p>No caso de trabalhador ativo, a data de fim do último período não deverá ser preenchida.</p> |



| | | |
|------|--------------------------------------|---|
| 13.2 | CNPJ/CEI/CAEPF/CNO | Local onde efetivamente o trabalhador exerce suas atividades. Deverá ser informado o CNPJ do estabelecimento de lotação do trabalhador ou da empresa tomadora de serviços, no formato XXXXXXXX/XXXX-XX ou Matrícula CEI da obra ou do estabelecimento que não possua CNPJ, no formato XX.XXX.XXXXX/XX, ou o Cadastro das Atividades Econômicas das Pessoas Físicas (CAEPF), no formato XXX.XXX.XXX/XXX-XX ou o Cadastro Nacional de Obras (CNO) do empregador no formato XX.XXX.XXXXX/XX. |
| 13.3 | SETOR | Lugar administrativo na estrutura organizacional da empresa, onde o trabalhador exerce suas atividades laborais, com até quinze caracteres alfanuméricos. |
| 13.4 | CARGO | Cargo do trabalhador, constante na CTPS, se empregado ou trabalhador avulso, ou constante no Recibo de Produção e Livro de Matrícula, se cooperado, com até trinta caracteres alfanuméricos. |
| 13.5 | FUNÇÃO | Lugar administrativo na estrutura organizacional da empresa, onde o trabalhador tenha atribuição de comando, chefia, coordenação, supervisão ou gerência. Quando inexistente a função, preencher com NA - Não Aplicável, com até trinta caracteres alfanuméricos. |
| 13.6 | CBO | Classificação Brasileira de Ocupação - CBO vigente à época, com seis caracteres numéricos: 1 - No caso de utilização da tabela CBO relativa a 1994, utilizar a CBO completa com cinco caracteres, completando com "0" (zero) a primeira posição; 2 - No caso de utilização da tabela CBO relativa a 2002, utilizar a CBO completa com seis caracteres. Alternativamente, pode ser utilizada a CBO, com cinco caracteres numéricos, conforme Manual da GFIP para usuários do SEFIP: 1 - No caso de utilização da tabela CBO relativa a 1994, utilizar a CBO completa com cinco caracteres. 2 - No caso de utilização da tabela CBO relativa a 2002, utilizar a família do CBO com quatro caracteres, completando com "0" (zero) a primeira posição. A tabela de CBO pode ser consultada na internet, no site http://cbo.maisemprego.mte.gov.br/cbsite/pages/home.jsf OBS.: Após a alteração da GFIP, somente será aceita a CBO completa, com seis caracteres numéricos, conforme a nova tabela CBO relativa a 2002. |
| 13.7 | CÓDIGO DE OCORRÊNCIA DA GFIP/eSOCIAL | Código Ocorrência da GFIP/eSocial para o trabalhador, com dois caracteres numéricos, conforme Manual da GFIP para usuários do SEFIP ou com um caractere numérico conforme Manual de Orientação do eSocial para usuários do eSocial. Deve ser utilizado o código correspondente ao declarado em GFIP, para o período em que a empresa era obrigada à GFIP ou, para períodos posteriores a substituição da GFIP pelo eSocial, o código declarado no eSocial. |
| 14 | PROFISSIOGRAFIA | Informações sobre a profissiografia do trabalhador, por período. A alteração do campo 14.2 implica, obrigatoriamente, a criação de nova linha, com discriminação do período. |



| | | |
|-----------------------------|-------------------------------|--|
| 14.1 | PERÍODO | Data de início e data de fim do período, ambas no formato DD/MM/AAAA. No caso de trabalhador ativo, a data de fim do último período não deverá ser preenchida. |
| 14.2 | DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES | Descrição das atividades, físicas ou mentais, realizadas pelo trabalhador, por força do poder de comando a que se submete, com até novecentos e noventa e nove caracteres alfanuméricos. As atividades deverão ser descritas com exatidão e de forma sucinta, com a utilização de verbos no infinitivo impessoal. |
| REGISTROS AMBIENTAIS | | |
| 15 | EXPOSIÇÃO A FATORES DE RISCOS | Informações sobre a exposição do trabalhador a fatores de riscos ambientais, por período, ainda que estejam neutralizados, atenuados ou exista proteção eficaz. A alteração de qualquer um dos campos do 15.2 a 15.8 implica, obrigatoriamente, a criação de nova linha, com discriminação do período, repetindo as informações que não foram alteradas. |
| 15.1 | PERÍODO | Data de início e data de fim do período, ambas no formato DD/MM/AAAA. No caso de trabalhador ativo, a data de fim do último período não deverá ser preenchida. |
| 15.2 | TIPO | F - Físico; Q - Químico; B - Biológico; conforme classificação adotada pelo Ministério da Saúde em "Doenças Relacionadas do Trabalho: Manual de Procedimentos para os Serviços de Saúde", de 2001. O que determina a associação de agentes é a superposição de períodos com fatores de risco diferentes. |
| 15.3 | FATOR DE RISCO | Descrição do fator de risco, com até quarenta caracteres alfanuméricos. Em se tratando do Tipo "Q", deverá ser informado o nome da substância ativa, não sendo aceitas citações de nomes comerciais. |
| 15.4 | INTENSIDADE / CONCENTRAÇÃO | Intensidade ou Concentração, dependendo do tipo de agente, com até quinze caracteres alfanuméricos. Caso o fator de risco não seja passível de mensuração, preencher com NA - Não Aplicável. |
| 15.5 | TÉCNICA UTILIZADA | Técnica utilizada para apuração do item 15.4, com até quarenta caracteres alfanuméricos. A indicação da norma que estabelece a metodologia utilizada é imprescindível. Caso o fator de risco não seja passível de mensuração, preencher com NA - Não Aplicável. |
| 15.6 | EPC EFICAZ (S/N) | S - Sim; N - Não, considerando se houve ou não a eliminação ou a neutralização, com base no informado nos itens 15.2 a 15.5, asseguradas as condições de funcionamento do EPC ao longo do tempo, conforme especificação técnica do fabricante e respectivo plano de manutenção. |
| 15.7 | EPI EFICAZ (S/N) | S - Sim; N - Não, considerando se houve ou não a atenuação, com base no informado nos itens 15.2 a 15.5, observado o disposto na NR-06 do MTP, assegurada a observância: 1 - da hierarquia estabelecida no item 1.5.5.1.2 da NR-01 do MTP (medidas de proteção coletiva, medidas de caráter administrativo ou de organização do trabalho e utilização de EPI, nesta ordem, admitindo-se a utilização de EPI somente em situações de inviabilidade técnica, insuficiência ou interinidade à implementação do EPC, ou ainda em caráter complementar ou emergencial); 2 - das condições de funcionamento do EPI ao longo do tempo, conforme especificação técnica do fabricante, ajustada às condições de campo; 3 - do prazo de validade, conforme Certificado de Aprovação do MTP; |



| | | |
|---------------------------------------|--|--|
| | | 4 - da periodicidade de troca definida pelos programas ambientais, devendo esta ser comprovada mediante recibo; e 5 - dos meios de higienização. |
| 15.8 | C.A. EPI | Número do Certificado de Aprovação do MTP para o Equipamento de Proteção Individual referido no campo 15.7, com cinco caracteres numéricos. Caso não seja utilizado EPI, preencher com NA - Não Aplicável. |
| 15.9 | ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DAS NR-06 E NR-01 DO MTP PELOS EPI INFORMADOS | Observação do disposto na NR-06 do MTP, assegurada a observância: 1 - da hierarquia estabelecida no item 1.5.5.1.2 da NR-01 do MTP (medidas de proteção coletiva, medidas de caráter administrativo ou de organização do trabalho e utilização de EPI, nesta ordem, admitindo-se a utilização de EPI somente em situações de inviabilidade técnica, insuficiência ou interinidade à implementação do EPC, ou ainda em caráter complementar ou emergencial); 2 - das condições de funcionamento do EPI ao longo do tempo, conforme especificação técnica do fabricante, ajustada às condições de campo; 3 - do prazo de validade, conforme Certificado de Aprovação do MTP; 4 - da periodicidade de troca definida pelos programas ambientais, devendo esta ser comprovada mediante recibo; e 5 - dos meios de higienização. |
| 16 | RESPONSÁVEL PELOS REGISTROS AMBIENTAIS | Informações sobre os responsáveis pelos registros ambientais, por período. |
| 16.1 | PERÍODO | Data de início e data de fim do período, ambas no formato DD/MM/AAAA. No caso de trabalhador ativo, sem alteração do responsável, a data de fim do último período não deverá ser preenchida. |
| 16.2 | CPF | Número de Cadastro da Pessoa Física com onze caracteres numéricos, no formato XXX.XXX.XXX-XX. |
| 16.3 | REGISTRO CONSELHO DE CLASSE | Número do registro profissional no Conselho de Classe, com nove caracteres alfanuméricos, no formato XXXXXX-X/XX ou XXXXXXX/XX. A parte "-X" corresponde à D - Definitivo ou P - Provisório. A parte "/XX" deve ser preenchida com a UF, com dois caracteres alfabéticos. A parte numérica deverá ser completada com zeros à esquerda. |
| 16.4 | NOME DO PROFISSIONAL LEGALMENTE HABILITADO | Até setenta caracteres alfabéticos. |
| RESPONSÁVEIS PELAS INFORMAÇÕES | | |
| 17 | DATA DE EMISSÃO DO PPP | Data em que o PPP é impresso e assinado pelos responsáveis, no formato DD/MM/AAAA. |



| | | |
|---|--|--|
| 18 | REPRESENTANTE LEGAL DA EMPRESA | Informações sobre o Representante Legal da empresa. Somente deve ser preenchido nos casos de PPP em meio físico (papel) |
| 18.1 | CPF DO REPRESENTANTE LEGAL | CPF do representante legal da empresa, com onze caracteres numéricos, no formato XXX.XXX.XXX-XX. |
| 18.2 | NOME DO REPRESENTANTE LEGAL | Até quarenta caracteres alfabéticos. |
| | CARIMBO DA EMPRESA E ASSINATURA DO REPRESENTANTE LEGAL | Carimbo da empresa e assinatura, física ou eletrônica, do Representante Legal. |
| OBSERVAÇÕES | | |
| Devem ser incluídas neste campo informações necessárias à análise do PPP, bem como facilitadoras do requerimento do benefício, como por exemplo: esclarecimento sobre alteração de razão social da empresa, no caso de sucessora ou indicador de empresa pertencente a grupo econômico. | | |
| OBS.: É facultada a inclusão de informações complementares ou adicionais ao PPP. | | |

PORTARIA PRES/INSS Nº 1.445, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022)

Altera a Portaria Conjunta nº 9/DGPA/DIRAT/INSS, de 25 de agosto de 2020, e revoga a Portaria nº 924/PRES/INSS, de 9 de setembro de 2020.

O PRESIDENTE DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, no uso das atribuições que lhe confere o Decreto nº 10.995, de 14 de março de 2022, e tendo em vista o que consta na Portaria GM/MS nº 913, de 22 de abril de 2022, e no Processo Administrativo nº 10128.104144/2022-75,

RESOLVE:

Art. 1º A Portaria Conjunta nº 9/DGPA/DIRAT/INSS, de 25 de agosto de 2020, publicada no Boletim de Serviço nº 163, de 25 de agosto de 2020, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 3º Fica dispensado o uso de máscara de proteção facial nas unidades do INSS, salvo quando a legislação local indicar expressamente a obrigatoriedade do uso." (NR)

"Art. 6º Deverão ser afixados nas unidades do INSS, incluindo-se os banheiros e as copas, informativos disponibilizados pela Assessoria de Comunicação Social (ACS), nos quais constem orientações sobre a higiene adequada das mãos, o cuidado coletivo da saúde e a utilização dos ambientes compartilhados." (NR)

Art. 2º Ficam revogados:

I - o art. 7º da Portaria Conjunta nº 9/DGPA/DIRAT/INSS, de 2020; e

II - a Portaria nº 924/PRES/INSS, de 9 de setembro de 2020, publicada no Diário Oficial da União nº 175, de 11 de setembro de 2020, Seção 1, pág. 87.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

GUILHERME GASTALDELLO PINHEIRO SERRANO

**PORTARIA PRES/INSS N° 1.447, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022)**

Prorroga a rotina de suspensão de benefícios por impossibilidade da execução do Programa de Reabilitação Profissional.

O PRESIDENTE DO INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS, no uso da competência que lhe confere o Decreto n° 10.995, de 14 de março de 2022, e tendo em vista o que consta no Processo Administrativo n° 35014.066900/2020-05,

RESOLVE:

Art. 1° Prorrogar, por mais 2 (duas) competências, junho e julho de 2022, a rotina de suspensão de benefícios por impossibilidade da execução do Programa de Reabilitação Profissional, conforme disposto no art. 1° da Portaria PRES/INSS n° 1.426, de 17 de março de 2022.

Art. 2° Esta Portaria entra em vigor em 1° de junho de 2022.

GUILHERME GASTALDELLO PINHEIRO SERRANO

2.02 OUTROS ASSUNTOS FEDERAIS**LEI N° 14.345, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022)**

Altera as Leis n°s 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), e 13.019, de 31 de julho de 2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), para garantir pleno acesso a informações relacionadas a parcerias entre a Administração Pública e as organizações da sociedade civil, bem como para assegurar a ex-prefeitos e ex-governadores acesso aos registros de convênios celebrados durante a sua gestão em sistema mantido pela União.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte

LEI:

Art. 1° O caput do art. 7° da Lei n° 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Lei de Acesso à Informação), passa a vigorar acrescido do seguinte inciso VIII:

"Art. 7°

.....

VIII - (VETADO).

....." (NR)

Art. 2° A Lei n° 13.019, de 31 de julho de 2014 (Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 81-B:

"Art. 81-B. O ex-prefeito de Município ou o ex-governador de Estado ou do Distrito Federal cujo ente federado tenha aderido ao sistema de que trata o art. 81 terá acesso a todos os registros de convênios celebrados durante a sua gestão, até a manifestação final do concedente sobre as respectivas prestações de contas."



Art. 3º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 24 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

MARCELO PACHECO DOS GUARANYS

WAGNER DE CAMPOS ROSÁRI

LEI Nº 14.348, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022)

Altera as Leis nºs 13.999, de 18 de maio de 2020, e 14.161, de 2 de junho de 2021, para estabelecer melhores condições de sustentabilidade ao Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe) como política oficial de crédito permanente no tratamento diferenciado e favorecido aos beneficiários desse programa, e a Lei nº 14.257, de 1º de dezembro de 2021, para aprimorar o Programa de Estímulo ao Crédito (PEC); revoga dispositivo da Lei nº 14.042, de 19 de agosto de 2020; e dá outras providências.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte

LEI:

Art. 1º Esta Lei estabelece melhores condições de sustentabilidade ao Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe) como política oficial de crédito permanente no tratamento diferenciado e favorecido aos beneficiários desse programa e aprimora o Programa de Estímulo ao Crédito (PEC).

Art. 2º A Lei nº 13.999, de 18 de maio de 2020, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2º

.....

§ 4º-A. O disposto no § 3º relativamente à obrigação de preservação de níveis e quantitativos de empregos para fins de aplicação do disposto no § 4º deste artigo não será exigível para as operações contratadas até 31 de dezembro de 2021.

....." (NR)

"Art. 6º

.....

§ 2º O valor não utilizado para garantia das operações contratadas nos períodos a que se refere o caput do art. 3º desta Lei, assim como os valores recuperados, inclusive no caso de inadimplência, deverão ser devolvidos à União, a partir de 2025, nos termos em que dispuser o Poder Executivo, e serão integralmente utilizados para pagamento da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional.



....." (NR)

Art. 3° O art. 2° da Lei nº 14.161, de 2 de junho de 2021, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2° Fica a União autorizada a aumentar sua participação no Fundo Garantidor de Operações (FGO), adicionalmente aos recursos previstos no art. 6° da Lei nº 13.999, de 18 de maio de 2020, a partir de:

.....

§ 2° (Revogado).

§ 3° Os valores não utilizados para garantia das operações, assim como os valores recuperados, inclusive no caso de inadimplência, de que trata o caput deste artigo, serão utilizados para cobertura de novas operações contratadas no âmbito do Pronampe.

§ 4° Na hipótese prevista no § 1° deste artigo, os valores não utilizados para garantia das operações, assim como os valores recuperados, inclusive no caso de inadimplência, serão devolvidos à União, a partir de 2025, nos termos em que dispuser o Poder Executivo, e serão integralmente utilizados para pagamento da dívida pública de responsabilidade do Tesouro Nacional." (NR)

Art. 4° A Lei nº 14.257, de 1° de dezembro de 2021, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1° Fica instituído o Programa de Estímulo ao Crédito (PEC), destinado à realização de operações de crédito pelas instituições financeiras e pelas demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, exceto as cooperativas de crédito e as administradoras de consórcio, com as seguintes pessoas físicas ou jurídicas, com receita bruta anual de até R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais):

.....

V - empresas de médio porte.

§ 1° As operações de crédito de que trata o caput deste artigo deverão ser contratadas no período compreendido entre a data da entrada em vigor desta Lei e 31 de dezembro de 2022.

§ 2° A receita bruta anual de que trata o caput deste artigo poderá ser aquela informada à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia no ano-calendário imediatamente anterior ao da contratação ou aferida conforme critérios e políticas próprios das instituições financeiras, considerado o faturamento equivalente ao período de 12 (doze) meses.

§ 3° Na hipótese de a pessoa jurídica ter sido constituída no ano imediatamente anterior ao da contratação, o limite do valor da receita bruta de que trata o caput deste artigo será proporcional aos meses em que esteve em atividade ou aferido conforme critérios e políticas próprios das instituições financeiras, considerado o faturamento equivalente ao período de 12 (doze) meses.

.....

§ 7° Nas operações contratadas no âmbito do PEC, as instituições de que trata o caput deste artigo destinarão, no mínimo, 70% (setenta por cento) do valor total contratado a empresas com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)." (NR)

"Art. 2°

I - o saldo contábil bruto das operações de crédito concedidas no âmbito do PEC; e



.....

§ 2º As instituições de que trata o caput deste artigo não poderão apurar crédito presumido na forma prevista na Medida Provisória nº 992, de 16 de julho de 2020, em relação às operações contratadas entre 7 de julho de 2021 e 31 de dezembro de 2021 ao amparo da Medida Provisória nº 1.057, de 6 de julho de 2021, ou desta Lei.

.....

§ 4º As instituições de que trata o caput deste artigo que tenham participado do Programa de Capital de Giro para Preservação de Empresas (CGPE) deduzirão o valor calculado na forma prevista no art. 3º da Medida Provisória nº 992, de 16 de julho de 2020, do valor estabelecido no inciso II do caput deste artigo." (NR)

Art. 5º Para fins de concessão de crédito a microempresas, a empresas de pequeno porte ou a microempendedores individuais, definidos na forma da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, no âmbito do Programa de Estímulo ao Crédito (PEC) de que trata a Lei nº 14.257, de 1º de dezembro de 2021, as instituições financeiras participantes ficam dispensadas de observar as seguintes disposições:

I - o § 1º do art. 362 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943;

II - o inciso IV do § 1º do art. 7º da Lei nº 4.737, de 15 de julho de 1965;

III - as alíneas "b" e "c" do caput do art. 27 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990;

IV - (VETADO);

V - (VETADO);

VI - o art. 1º da Lei nº 9.012, de 30 de março de 1995;

VII - o art. 20 da Lei nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996; e

VIII - o art. 6º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Art. 6º Ficam revogados os seguintes dispositivos:

I - § 2º do art. 2º da Lei nº 14.161, de 2 de junho de 2021; e

II - parágrafo único do art. 28 da Lei nº 14.042, de 19 de agosto de 2020.

Art. 7º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 25 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

MARCELO PACHECO DOS GUARANYS

PRESIDENTE DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL



Conversão da Medida Provisória nº 1.075/2021 (DOU de 07.12.2021)

LEI Nº 14.350, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022)

Altera as Leis nºs 11.096, de 13 de janeiro de 2005, e 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, para aperfeiçoar a sistemática de operação do Programa Universidade para Todos (Prouni).

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte

LEI:

Art. 1º A Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º Fica instituído, sob a gestão do Ministério da Educação, o Programa Universidade para Todos (Prouni), destinado à concessão de bolsas de estudo integrais e bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos.

.....

§ 2º As bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), cujos critérios de distribuição serão estabelecidos em regulamento pelo Ministério da Educação, serão concedidas a brasileiros não portadores de diploma de curso de nível superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda ao valor de até 3 (três) salários mínimos, observados os critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação.

.....

§ 4º Para fins de concessão das bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento), serão considerados todos os descontos aplicados pela instituição privada de ensino superior, regulares ou temporários, de caráter coletivo, conforme estabelecido em regulamento pelo Ministério da Educação, ou decorrentes de convênios com instituições públicas ou privadas, incluídos os descontos concedidos em virtude do pagamento da mensalidade com pontualidade, respeitada a proporcionalidade da carga horária.

§ 5º Para fins do disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo, na hipótese de concomitância ou complementariedade de licenciatura e de bacharelado no mesmo curso, será excepcionada a exigência de o estudante não ser portador de diploma de curso superior, caso esse diploma seja em áreas do conhecimento, especialidades e regiões estabelecidas como prioritárias em regulamento.

§ 6º São vedadas:

I - a acumulação de bolsas de estudo vinculadas ao Prouni; e

II - a concessão de bolsa de estudo vinculada ao Prouni para estudante matriculado:

a) em instituição pública e gratuita de ensino superior; ou

b) em curso, turno, local de oferta e instituição privada de ensino superior distintos com contrato de financiamento por meio do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies) e do Programa de Financiamento Estudantil." (NR)



"Art. 2º

I - a estudante que tenha cursado:

a) o ensino médio completo em escola da rede pública;

b) o ensino médio completo em instituição privada, na condição de bolsista integral da respectiva instituição;

c) o ensino médio parcialmente em escola da rede pública e parcialmente em instituição privada, na condição de bolsista integral da respectiva instituição;

d) o ensino médio parcialmente em escola da rede pública e parcialmente em instituição privada, na condição de bolsista parcial da respectiva instituição ou sem a condição de bolsista; e

e) o ensino médio completo em instituição privada, na condição de bolsista parcial da respectiva instituição ou sem a condição de bolsista;

II - a estudante pessoa com deficiência, na forma prevista na legislação; e

III - a professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, em áreas do conhecimento, especialidades e regiões estabelecidas como prioritárias em regulamento, independentemente da renda a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei.

Parágrafo único. (Revogado).

§ 1º A sequência de classificação referente ao disposto nos incisos I e III do caput deste artigo observará a seguinte ordem:

I - professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei, se for o caso e houver inscritos nessa situação;

II - estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública;

III - estudante que tenha cursado o ensino médio parcialmente em escola da rede pública e parcialmente em instituição privada, na condição de bolsista integral da respectiva instituição;

IV - estudante que tenha cursado o ensino médio parcialmente em escola da rede pública e parcialmente em instituição privada, na condição de bolsista parcial da respectiva instituição ou sem a condição de bolsista;

V - estudante que tenha cursado o ensino médio completo em instituição privada, na condição de bolsista integral da respectiva instituição;

VI - estudante que tenha cursado o ensino médio completo em instituição privada, na condição de bolsista parcial da respectiva instituição ou sem a condição de bolsista.

§ 2º A manutenção da bolsa de estudo pelo beneficiário, nas suas modalidades de atualização semestral, suspensão, transferência e encerramento, observará obrigatoriamente o prazo máximo para a conclusão do curso de graduação ou sequencial de formação específica e dependerá do cumprimento de requisitos de desempenho acadêmico e do disposto nas normas editadas pelo Ministério da Educação.



§ 3º A transferência de bolsa de estudo pelo beneficiário:

I - ocorrerá somente nas hipóteses em que houver a aceitação pelas instituições privadas de ensino de origem e de destino, para cursos afins, na forma prevista no art. 49 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996 (Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional), e a existência de vagas, conforme os critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação quanto a essa modalidade de manutenção de bolsa; e

II - será vedada quando o beneficiário da bolsa de estudo tiver atingido 75% (setenta e cinco por cento) da carga horária do curso de origem, exceto nas hipóteses previstas no art. 99 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, na Lei nº 9.536, de 11 de dezembro de 1997, e nas normas editadas pelo Ministério da Educação." (NR)

"Art. 3º O estudante a ser beneficiado pelo Prouni será pré-selecionado pelos resultados do Exame Nacional do Ensino Médio (Enem), observados o disposto no § 1º do art. 2º desta Lei e outros critérios estabelecidos pelo Ministério da Educação, e, na etapa final, será selecionado pela instituição privada de ensino superior, que poderá realizar processo seletivo próprio.

§ 1º O beneficiário do Prouni responde legalmente pela veracidade e pela autenticidade das informações por ele prestadas, incluídos os dados socioeconômicos pessoais e dos componentes do seu grupo familiar, e dos documentos que as comprovam.

§ 2º O Ministério da Educação poderá dispensar a apresentação de documentação que comprove a renda familiar mensal bruta per capita do estudante e a situação de pessoa com deficiência, desde que a informação possa ser obtida por meio de acesso a bancos de dados de órgãos governamentais.

§ 3º O Ministério da Educação estabelecerá os critérios de dispensa da apresentação da documentação a que se refere o § 2º deste artigo, observado o disposto na Lei nº 13.709, de 14 de agosto de 2018 (Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais).

§ 4º Compete à instituição privada de ensino superior aferir as informações prestadas pelo candidato" (NR)

"Art. 5º

§ 1º-A A adesão ao Prouni ocorrerá por intermédio da mantenedora, por meio da assinatura de termo de adesão, e será efetuada, obrigatoriamente, com todas as instituições privadas de ensino superior por ela mantidas que tenham termos vencidos até a data de publicação deste parágrafo, e as instituições deverão garantir as proporcionalidades de bolsas do Prouni por alunos pagantes em cada local de oferta, curso e turno.

§ 1º-B Os termos de adesão não vencidos até a data de publicação deste parágrafo continuarão a ser válidos até seu término.

§ 1º-C As renovações a serem realizadas a partir do vencimento dos termos de adesão de que trata o § 1º-B deste artigo serão assinadas pelas mantenedoras, e as instituições privadas de ensino superior por elas mantidas deverão garantir as proporcionalidades de bolsas Prouni por alunos pagantes em cada local de oferta, curso e turno.

§ 4º A instituição privada de ensino superior com ou sem fins lucrativos poderá, alternativamente, em substituição ao requisito previsto no caput deste artigo, oferecer 1 (uma) bolsa de estudo integral a cada



22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme estabelecido em regulamento pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos, na forma prevista nesta Lei, atinja o equivalente a 8,5% (oito e meio por cento) da receita anual dos períodos letivos que já tenham bolsas do Prouni efetivamente recebidas, na forma prevista na Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou sequenciais de formação específica.

§ 7º As instituições privadas de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficentes, poderão oferecer bolsas de estudo integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento) adicionais àquelas previstas em seus termos de adesão, conforme estabelecido em regulamento pelo Ministério da Educação.

§ 8º As bolsas de estudo a que se refere o § 7º deste artigo poderão ser computadas para fins de cálculo da isenção, na forma prevista no art. 8º desta Lei, mas não para fins de cálculo de bolsas de estudo obrigatórias, de acordo com percentuais estabelecidos no caput e no § 4º deste artigo." (NR)

"Art. 7º

II - percentual de bolsas de estudo destinado à implementação de políticas afirmativas de acesso ao ensino superior de:

- a) pessoas com deficiência, na forma prevista na legislação;
- b) autodeclarados indígenas, pardos ou pretos; e
- c) estudantes egressos dos serviços de acolhimento institucional e familiar ou neles acolhidos.

§ 1º O percentual de que trata o inciso II do caput deste artigo será, no mínimo, igual ao percentual de cidadãos autodeclarados indígenas, pardos ou pretos e de pessoas com deficiência, na unidade federativa, em conformidade com o mais recente Censo Demográfico da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

§ 1º-A Para o percentual referente às pessoas com deficiência, nos termos do § 1º deste artigo, serão observados os parâmetros e padrões analíticos internacionais utilizados pelo IBGE referentes a esse grupo de cidadãos, na forma prevista na legislação.

§ 1º-B Os estudantes egressos dos serviços de acolhimento institucional e familiar ou neles acolhidos deverão constar da base de dados do Sistema Nacional de Adoção e Acolhimento, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), e o percentual estabelecido nos termos da alínea c do inciso II do caput deste artigo será objeto de regulamentação pelo Poder Executivo.

§ 1º-C Será garantida a oferta de, no mínimo, 1 (uma) bolsa de estudo em curso, turno, local de oferta e instituição privada de ensino superior nos termos do inciso II do caput, ainda que o percentual do § 1º deste artigo seja inferior a 1 (um) inteiro.

§ 2º Na hipótese de não preenchimento das bolsas de estudo oferecidas no processo seletivo regular do Prouni, inclusive aquelas a que se refere o § 1º deste artigo, as bolsas de estudo remanescentes serão preenchidas por:

I - estudantes que atendam aos critérios estabelecidos nos arts. 1º e 2º desta Lei; e



II - candidatos aos cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, independentemente do atendimento aos critérios de renda a que se referem os §§ 1º e 2º do art. 1º desta Lei.

§ 3º As instituições de ensino superior que não gozam de autonomia ficam autorizadas a ampliar, a partir da assinatura do termo de adesão, o número de vagas em seus cursos, no limite da proporção de bolsas integrais e parciais oferecidas por curso e turno, na forma do regulamento.

....." (NR)

"Art. 9º

I-A - suspensão de participação em até 3 (três) processos seletivos regulares do Prouni; e

II - desvinculação do Prouni, nas hipóteses em que ocorrer reincidência de falta grave anteriormente comunicada à instituição privada de ensino superior, conforme estabelecido em regulamento, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o poder público.

.....

§ 2º Nas hipóteses previstas no inciso II do caput deste artigo, a suspensão da isenção dos impostos e das contribuições de que trata o art. 8º desta Lei terá como termo inicial a data de ocorrência da falta que deu causa à desvinculação do Prouni, situação em que será aplicado, no que couber, o disposto nos arts. 32 e 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

.....

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do caput deste artigo, a mantenedora da instituição privada de ensino superior poderá aderir novamente ao Prouni somente após a realização de 6 (seis) processos seletivos regulares, a partir da data da sua efetiva desvinculação." (NR)

"Art. 10-A. A instituição de ensino superior, ainda que atue no ensino básico ou em área distinta da educação, somente poderá ser considerada entidade beneficente de assistência social se respeitar as condições previstas na legislação específica para entidades beneficentes que atuem na área de educação, caso em que poderá gozar do benefício previsto no § 3º do art. 7º desta Lei."

"Art. 11-A. As entidades beneficentes de assistência social que atuem no ensino superior poderão, mediante assinatura de termo de adesão estabelecido na forma do regulamento, adotar as regras do Prouni contidas nesta Lei, para seleção dos estudantes beneficiados com bolsas integrais e bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento), em especial as regras previstas no art. 3º e no inciso II do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 7º desta Lei, comprometendo-se, pelo prazo de vigência do termo de adesão, limitado a 10 (dez) anos, renovável por iguais períodos, e respeitado o disposto nos arts. 3º, 5º, 7º e 10-A desta Lei, ao atendimento das condições previstas na legislação específica para entidades beneficentes que atuem na área de educação."

Art. 2º Os arts. 21 e 22 da Lei Complementar nº 187, de 16 de dezembro de 2021, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 21. As entidades que atuam na educação superior e que aderiram ao Programa Universidade para Todos (Prouni), na forma do caput do art. 11-A da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, deverão atender às condições previstas no caput e nos §§ 1º, 2º e 5º do art. 20 desta Lei Complementar.

..... " (NR)



"Art. 22. As entidades que atuam na educação superior e que não tenham aderido ao Prouni na forma do art. 10-A da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, deverão conceder anualmente bolsas de estudo na proporção de 1 (uma) bolsa de estudo integral para cada 4 (quatro) alunos pagantes.

....." (NR)

Art. 3º O art. 1º da Lei nº 11.128, de 28 de junho de 2005, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º A adesão da instituição privada de ensino superior ao Programa Universidade para Todos (Prouni), na forma prevista na Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005, ocorrerá por intermédio de sua mantenedora, e a isenção prevista no art. 8º da referida Lei será aplicada de acordo com as bolsas de estudo ofertadas e ocupadas durante o prazo de vigência do termo de adesão.

Parágrafo único. (Revogado).

§ 1º A mantenedora da instituição privada de ensino superior deverá comprovar, no período estabelecido pelo Ministério da Educação para emissão semestral de termo aditivo, a quitação de tributos e contribuições federais perante a Fazenda Nacional, sob pena de suspensão da participação no processo seletivo seguinte do Prouni, sem prejuízo para os estudantes beneficiados e sem ônus para o poder público.

§ 2º Na hipótese de suspensão da participação do processo seletivo do Prouni, na forma prevista no caput deste artigo, a instituição privada de ensino superior, por intermédio de sua mantenedora, somente poderá emitir novo termo aditivo ao Prouni no processo seletivo seguinte e restabelecer oferta de bolsas de estudo mediante a comprovação da quitação de tributos e de contribuições federais perante a Fazenda Nacional.

§ 3º A não adoção das medidas de que trata o § 2º deste artigo até o segundo processo seletivo após a suspensão ensejará a desvinculação da mantenedora da instituição privada de ensino superior do Prouni, observados o devido processo administrativo e o disposto no inciso II do caput do art. 9º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005." (NR)

Art. 4º As mantenedoras de instituições privadas de ensino superior com adesão regular ao Programa Universidade para Todos (Prouni), mediante termos de adesão que não tenham vencido até a data de publicação desta Lei, poderão antecipar a renovação de sua adesão a esse programa na forma prevista nesta Lei.

Art. 5º Ficam revogados os seguintes dispositivos:

I - parágrafo único do art. 2º e §§ 3º, 4º e 5º do art. 10 da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005; e

II - parágrafo único do art. 1º da Lei nº 11.128, de 28 de junho de 2005.

Art. 6º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação e produzirá efeitos:

I - a partir de 1º de julho de 2022, quanto à parte do art. 1º que altera os seguintes dispositivos da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005:

a) o inciso I do caput e o § 1º do art. 2º; e

b) o inciso II do caput e os §§ 1º, 1º-A e 2º do art. 7º; e

II - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

Brasília, 25 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

JOSÉ DE CASTRO BARRETO JUNIOR

CRISTIANE RODRIGUES BRITTO

Conversão da Medida Provisória nº 1.077/2021 (DOU de 08.12.2021)
LEI Nº 14.351, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 26.05.2022)

Institui o Programa Internet Brasil; e altera as Leis nºs 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações), 5.768, de 20 de dezembro de 1971, 9.612, de 19 de fevereiro de 1998, 13.424, de 28 de março de 2017, e 14.172, de 10 de junho de 2021.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte

LEI:

Art. 1º Fica instituído o Programa Internet Brasil, no âmbito do Ministério das Comunicações, com a finalidade de promover o acesso gratuito à internet em banda larga móvel aos alunos da educação básica integrantes de famílias inscritas no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico) matriculados na rede pública de ensino, nas escolas das comunidades indígenas e quilombolas e nas escolas especiais sem fins lucrativos que atuam exclusivamente nessa modalidade.

§ 1º A promoção do acesso gratuito à internet em banda larga móvel de que trata o caput deste artigo poderá ser realizada, sem prejuízo de outros meios de acesso, por intermédio da disponibilização de:

- I - chip;
- II - pacote de dados; ou
- III - dispositivo de acesso.

§ 2º O acesso gratuito à internet em banda larga móvel poderá ser concedido a diferentes alunos integrantes da mesma família.

§ 3º O Programa Internet Brasil será implementado de forma gradual, observados:

- I - a disponibilidade orçamentária e financeira;
- II - os requisitos técnicos para a oferta do serviço; e
- III - outras disposições estabelecidas pelo Ministério das Comunicações.

§ 4º O Programa Internet Brasil poderá alcançar outras pessoas físicas beneficiárias de políticas públicas instituídas pelo Poder Executivo federal nas áreas de:



- I - educação, em todos os níveis de ensino;
- II - desenvolvimento regional;
- III - transporte e logística;
- IV - saúde, em todos os níveis de atenção;
- V - agricultura e pecuária;
- VI - emprego e empreendedorismo;
- VII - políticas sociais;
- VIII - turismo, cultura e desporto; e
- IX - segurança pública.

Art. 2º São objetivos do Programa Internet Brasil:

- I - viabilizar aos alunos o acesso a recursos educacionais digitais, incluídos aqueles disponibilizados pela rede pública de ensino;
- II - ampliar a participação dos alunos em atividades pedagógicas não presenciais;
- III - contribuir para a ampliação do acesso à internet e para a inclusão digital das famílias dos alunos; e
- IV - apoiar as políticas públicas que necessitem de acesso à internet para a sua implementação, incluídas as ações de Governo Digital.

Art. 3º Compete ao Ministério das Comunicações, no âmbito do Programa Internet Brasil:

- I - gerir e coordenar as ações;
- II - monitorar e avaliar os resultados;
- III - assegurar a transparência na divulgação de informações; e
- IV - estabelecer as características técnicas e a forma de disponibilização do serviço de acesso gratuito à internet em banda larga móvel.

§ 1º Para implementar o Programa Internet Brasil, o Ministério das Comunicações poderá dispor de:

- I - contratos de gestão com organizações sociais;
- II - termos de parceria com organizações da sociedade civil de interesse público; e
- III - outros instrumentos de parceria com organizações da sociedade civil previstos em lei.

§ 2º É dispensável a licitação para a contratação, pelo Ministério das Comunicações, de entidade integrante da administração pública para prestar serviços logísticos de transporte e de entrega necessários à execução do Programa Internet Brasil.



§ 3º O Ministério da Educação apoiará o Ministério das Comunicações na gestão, no monitoramento e na avaliação do Programa Internet Brasil.

Art. 4º Constituem fontes de recurso para financiamento do Programa Internet Brasil:

I - dotações orçamentárias da União;

II - contrapartidas financeiras, físicas ou de serviços, de origem pública ou privada;

III - doações públicas ou privadas; e

IV - outros recursos destinados à implementação do Programa Internet Brasil oriundos de fontes nacionais e internacionais.

Art. 5º Os órgãos e as entidades da administração pública federal, estadual, distrital e municipal poderão aderir ao Programa Internet Brasil para promover o acesso gratuito à internet em banda larga móvel de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º Na hipótese prevista no § 4º do art. 1º desta Lei, compete aos respectivos órgãos e entidades públicas:

I - celebrar instrumento próprio, se houver repasse ou transferência de recursos financeiros;

II - manter atualizadas as informações cadastrais referentes aos beneficiários por eles indicados;

III - adotar as medidas cabíveis para sanar as irregularidades constatadas no uso do serviço de acesso gratuito à internet em banda larga móvel disponibilizado por meio do Programa Internet Brasil;

IV - estabelecer os procedimentos para a seleção de beneficiários, observados o disposto na legislação e:

a) a viabilidade técnica e as condições de sustentabilidade da iniciativa; e

b) a adesão às diretrizes, aos objetivos, aos procedimentos e aos critérios da política pública; e

V - divulgar o Programa Internet Brasil e as ações do Ministério das Comunicações decorrentes do uso do serviço de acesso gratuito à internet em banda larga móvel disponibilizado.

§ 2º O Poder Executivo federal identificará outras áreas de atuação, além das referidas no § 4º do art. 1º desta Lei, para a promoção do acesso gratuito a serviços de conectividade em banda larga.

Art. 6º Poderão ser firmadas parcerias diretamente com entidades privadas para a consecução dos objetivos do Programa Internet Brasil, desde que haja interesse comum na execução do Programa.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não alcança as entidades a que se referem os incisos I, II e III do § 1º do art. 3º desta Lei.

Art. 7º Constatado o recebimento indevido do benefício de que trata o art. 1º desta Lei, caberá ao Ministério das Comunicações:

I - notificar o beneficiário para apresentação de defesa;

II - cancelar os benefícios indevidos; e



III - notificar o beneficiário para restituição voluntária dos valores equivalentes recebidos indevidamente, por meio de Guia de Recolhimento da União.

§ 1º Será considerado indevido o benefício recebido por pessoa que não se enquadre nos requisitos estabelecidos no art. 1º desta Lei.

§ 2º Na hipótese de o beneficiário não restituir voluntariamente os valores recebidos indevidamente, será observado rito próprio de constituição de crédito da União.

§ 3º Na hipótese de o beneficiário ser menor de 18 (dezoito) anos não emancipado, nos termos do art. 5º da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), as notificações de que tratam os incisos I e III do caput deste artigo serão encaminhadas ao responsável legal.

§ 4º As organizações parceiras de que trata o § 1º do art. 3º desta Lei poderão apoiar a realização dos procedimentos previstos neste artigo, observada a competência dos órgãos públicos para a constituição de crédito da União e a respectiva cobrança.

Art. 8º O acesso gratuito à internet em banda larga móvel realizado em desacordo com as condições de uso do serviço resultará em cancelamento do benefício.

§ 1º As condições de uso deverão estar explícitas ao beneficiário no momento da disponibilização do benefício de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 2º Serão garantidos o contraditório e a ampla defesa ao beneficiário cujo benefício tenha sido cancelado, na forma prevista pelo Ministério das Comunicações.

Art. 9º A Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962 (Código Brasileiro de Telecomunicações), passa a vigorar acrescida do seguinte art. 65-A:

"Art. 65-A. A edição de nova norma com impacto em infrações ou penalizações de serviços de radiodifusão, seus ancilares e auxiliares apenas se aplica aos processos pendentes de julgamento definitivo quando:

I - a infração deixar de existir;

II - a nova penalidade for menos severa do que a prevista na norma vigente ao tempo da sua prática; ou

III - a pessoa jurídica outorgada for, por qualquer forma, beneficiada."

Art. 10. O art. 1º-B da Lei nº 5.768, de 20 de dezembro de 1971, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 3º e 4º:

"Art. 1º-B

.....

§ 3º Os parcelamentos previstos para pagamento de preço público da outorga para execução de serviços de radiodifusão decorrentes de processo de licitação, de alteração de características técnicas e de migração de outorga do serviço de radiodifusão sonora de onda média para o serviço de radiodifusão sonora em frequência modulada independem da apresentação de qualquer garantia, inclusive seguro-garantia, e terão a correção das suas prestações mensais pela aplicação exclusiva da taxa do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic).



§ 4º A penalidade de mora será aplicada apenas em relação às parcelas que forem pagas em atraso, considerada a data prevista do referido parcelamento. " (NR)

Art. 11. O art. 6º-B da Lei nº 9.612, de 19 de fevereiro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 6º-B

.....

§ 6º Os pedidos intempestivos de renovação de autorização de serviços de radiodifusão comunitária protocolizados ou encaminhados até a data da publicação da lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.077, de 7 de dezembro de 2021, serão conhecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, que dará prosseguimento aos processos e os instruirá com os documentos necessários, na forma do regulamento.

§ 7º Será dado prosseguimento também aos processos de renovação de outorga de entidades que, por terem apresentado seus pedidos de renovação intempestivamente, tiveram suas outorgas declaradas peremptas, desde que o ato não tenha sido aprovado pelo Congresso Nacional até a data de publicação da lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.077, de 7 de dezembro de 2021.

§ 8º As entidades que se encontram com a autorização vencida e que não apresentaram nenhum requerimento de renovação terão o prazo de 60 (sessenta) dias para encaminhá-lo, contado da data de publicação da lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.077, de 7 de dezembro de 2021. " (NR)

Art. 12. A Lei nº 13.424, de 28 de março de 2017, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 2º Os pedidos intempestivos de renovação da concessão ou permissão de serviços de radiodifusão protocolizados ou encaminhados até a data de publicação da lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.077, de 7 de dezembro de 2021, serão conhecidos pelo órgão competente do Poder Executivo, que dará prosseguimento aos processos e os instruirá com os documentos necessários, na forma do regulamento.

Parágrafo único. Será dado prosseguimento também aos processos de renovação de outorga de concessionárias ou permissionárias que tiveram suas outorgas declaradas peremptas, desde que o ato não tenha sido aprovado pelo Congresso Nacional até a data de publicação da lei referida no caput deste artigo. " (NR)

"Art. 3º As concessionárias ou permissionárias de serviços de radiodifusão que se encontrem com suas outorgas vencidas, e que não tenham solicitado a renovação da respectiva outorga até a data de publicação da lei resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.077, de 7 de dezembro de 2021, terão o prazo de 90 (noventa) dias para que se manifestem quanto ao interesse na continuidade da execução do serviço.

Parágrafo único. A ausência de manifestação no prazo estipulado no caput deste artigo resultará na perempção da concessão ou permissão. " (NR)

Art. 13. O § 3º do art. 2º da Lei nº 14.172, de 10 de junho de 2021, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 2º

.....



§ 3º Os recursos a que se refere o caput deste artigo, transferidos pela União aos Estados e ao Distrito Federal, que não forem aplicados até 31 de dezembro de 2023, após atendidas as finalidades e as prioridades previstas no art. 3º desta Lei, ou que forem aplicados em desconformidade com o disposto nesta Lei, serão restituídos, na forma de regulamento, aos cofres da União, até o dia 31 de março de 2024. " (NR)

Art. 14. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 25 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

JOSÉ DE CASTRO BARRETO JUNIOR

CRISTIANE RODRIGUES BRITTO

FÁBIO FARIA

DECRETO Nº 11.077, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 23.05.2022)

Declara a revogação, para os fins do disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, de decretos normativos.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, caput, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998,

DECRETA:

Art. 1º Fica declarada a revogação do:

- I - Decreto nº 10.277, de 16 de março de 2020;
- II - Decreto nº 10.282, de 20 de março de 2020;
- III - Decreto nº 10.284, de 20 de março de 2020;
- IV - Decreto nº 10.288, de 22 de março de 2020;
- V - Decreto nº 10.289, de 24 de março de 2020;
- VI - Decreto nº 10.292, de 25 de março de 2020;
- VII - Decreto nº 10.300, de 30 de março de 2020;
- VIII - Decreto nº 10.308, de 2 de abril de 2020;
- IX - Decreto nº 10.329, de 28 de abril de 2020;
- X - Decreto nº 10.342, de 7 de maio de 2020;



- XI - Decreto nº 10.344, de 11 de maio de 2020;
- XII - Decreto nº 10.404, de 22 de junho de 2020;
- XIII - Decreto nº 10.407, de 29 de junho de 2020;
- XIV - Decreto nº 10.413, de 2 de julho de 2020;
- XV - Decreto nº 10.422, de 13 de julho de 2020;
- XVI - Decreto nº 10.470, de 24 de agosto de 2020;
- XVII - Decreto nº 10.517, de 13 de outubro de 2020;
- XVIII - art. 2º do Decreto nº 10.537, de 28 de outubro de 2020;
- XIX - Decreto nº 10.538, de 3 de novembro de 2020;
- XX - art. 11 do Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020;
- XXI - Decreto nº 10.659, de 25 de março de 2021;
- XXII - Decreto nº 10.731, de 28 de junho de 2021; e
- XXIII - Decreto nº 10.752, de 23 de julho de 2021.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor trinta dias após a data de sua publicação.

Brasília, 20 de maio de 2022; 201º da Independência e 134º da República.

JAIR MESSIAS BOLSONARO

LUIZ EDUARDO RAMOS BAPTISTA PEREIRA

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 2.083, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022)

Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, que dispõe sobre a isenção do Imposto sobre a Renda e de contribuições aplicável às instituições que aderirem ao Programa Universidade para Todos.

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. 8º da Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005,

RESOLVE:

Art. 1º A Instrução Normativa RFB nº 1.394, de 12 de setembro de 2013, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 4º



.....

§ 3º Caso o Ministério da Educação determine o encerramento das etapas do processo seletivo do Prouni para datas posteriores aos prazos estabelecidos no caput, a POEB deverá ser calculada:

I - em abril, com base nos dados do 1º (primeiro) semestre do ano-calendário; e

II - em outubro, com base nos dados do 2º (segundo) semestre do ano-calendário." (NR)

"Art. 6º

.....

Parágrafo único. Na hipótese prevista no § 3º do art. 4º, o Imposto sobre a Renda e a CSLL relativos aos:

I - 2º (segundo) e 3º (terceiro) trimestres do ano-calendário devem ser calculados utilizando a POEB do inciso I do § 3º do art. 4º; e

II - 4º (quarto) trimestre do ano-calendário corrente e o 1º (primeiro) trimestre do ano-calendário subsequente devem ser calculados utilizando a POEB anual, apurada nos termos do inciso II do § 3º do art. 4º." (NR)

"Art. 8º

§ 1º Na hipótese de a pessoa jurídica levantar balanço de redução ou suspensão, o valor do IRPJ e da CSLL mensal deverá ser apurado utilizando:

.....

§ 2º Na hipótese de a pessoa jurídica levantar balanço de redução ou suspensão e apurar a POEB nas datas previstas no § 3º do art. 4º, o valor do IRPJ e da CSLL mensal deverá ser apurado utilizando:

I - a POEB anual do ano-calendário anterior, para os meses de janeiro a março;

II - a POEB do 1º (primeiro) semestre do ano-calendário corrente, para os meses de abril a setembro; e

III - a POEB anual, para os meses de outubro a dezembro." (NR)

"Art. 9º

I -

.....

b) os §§ 1º e 2º do art. 8º pelo lucro da exploração das atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, ao final de cada período de apuração correspondente ao balanço de redução ou suspensão; e

....." (NR)

"Art. 10



.....

§ 1º A diferença entre a totalidade das receitas das atividades de ensino superior, provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, e o resultado da multiplicação referida no caput e no § 2º constitui faturamento da instituição de ensino, sujeito à incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

§ 2º Na hipótese prevista no § 3º do art. 4º, para o cálculo da isenção relativa à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a pessoa jurídica deverá multiplicar:

I - a POEB apurada nos termos do inciso I do § 3º do art. 4º pela receita auferida nas atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, relativa aos meses de abril a setembro; e

II - a POEB apurada nos termos do inciso II do § 3º do art. 4º pela receita auferida nas atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica, relativa aos meses de outubro a março do ano subsequente." (NR)

Art. 2º Esta Instrução Normativa será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor em 1º de junho de 2022.

JULIO CESAR VIEIRA GOMES

ATO COTEPE/ICMS Nº 037, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022)

Altera o Ato COTEPE/ICMS nº 65/18, que dispõe sobre as especificações técnicas para a geração de arquivos referentes às informações prestadas por instituições e intermediadores financeiros e de pagamento, integrantes ou não do Sistema de Pagamentos Brasileiro - SPB, relativas às transações com cartões de débito, crédito, de loja (private label), transferência de recursos, transações eletrônicas do Sistema de Pagamento Instantâneo e demais instrumentos de pagamento eletrônicos, bem como sobre o fornecimento de informações prestadas por intermediadores de serviços e de negócios referentes às transações comerciais ou de prestação de serviços intermediadas, realizadas por pessoas jurídicas inscritas no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ ou pessoas físicas inscritas no Cadastro de Pessoa Física - CPF, ainda que não inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS, nos termos do Convênio ICMS 134/16.

A COMISSÃO TÉCNICA PERMANENTE DO ICMS - COTEPE/ICMS, no uso das atribuições que lhe confere o inciso XVI do art. 9º do seu regimento, divulgado pela Resolução nº 3, de 12 de dezembro de 1997, na sua 309ª Reunião Extraordinária, realizada no dia 19 de maio de 2022, em Brasília, DF, considerando o disposto na cláusula terceira do Convênio ICMS nº 134, de 9 de dezembro de 2016,

RESOLVEU:

Art. 1º O "caput" do art. 1º do Ato COTEPE/ICMS nº 65, de 19 de dezembro de 2018, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 1º A Versão 08 da Declaração de Informações de Meios de Pagamentos - DIMP e o Histórico de Alterações DIMP, que terão como chave de codificação digital as sequências 38bc0148032b3a90970f83331dd6995b e 4eb2f9ea38bcb0032bdaf5142f13d2ff, respectivamente, obtidas

com a aplicação do algoritmo MD5 - "Message Digest 5" nos arquivos em formato "PDF", e disponibilizado no sítio eletrônico do CONFAZ (www.confaz.fazenda.gov.br), ficam instituídas."

Art. 2º O Ato COTEPE/ICMS nº 69, de 19 de outubro de 2021, fica revogado.

Art. 3º Este ato entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2023.

Presidente da COTEPE/ICMS - Carlos Henrique de Azevedo Oliveira, Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - Rafael Caetano Cardoso, Acre - Breno Geovane Azevedo Caetano, Alagoas - Gabriela A. Ribeiro, Amapá - Robledo Gregório Trindade, Amazonas - Felipe Crespo Ferreira, Bahia - Ely Dantas de Souza Cruz, Ceará - Fernando Antônio Damasceno Lima, Distrito Federal - Márcia Valéria Ayres Simi de Camargo, Espírito Santo - Rômulo Eugênio de Siqueira Chaves, Goiás - Elder Souto Silva Pinto, Maranhão - Luis Henrique Vigário Loureiro, Mato Grosso - Patricia Bento Gonçalves Vilela, Mato Grosso do Sul - Rodrigo Paulino Jorge, Minas Gerais - Fausto Santana da Silva, Pará - Rafael Carlos Camera, Paraíba - Fernando Pires Marinho Júnior, Paraná - Mateus Mendonça Bosque, Pernambuco - Manoel de Lemos Vasconcelos, Piauí - Gardênia Maria Braga de Carvalho, Rio de Janeiro - Guilherme Alcantara Buarque de Holanda, Rio Grande do Norte - Luiz Augusto Dutra da Silva, Rio Grande do Sul - Leonardo Gaffrée Dias, Rondônia - Emerson Boritza, Roraima - Larissa Góes de Souza, Santa Catarina - Ramon Santos de Medeiros, São Paulo - Luis Fernando dos Santos Martinelli, Sergipe - Rogério Luiz Santos Freitas, Tocantins - Antônio Teixeira Brito Filho.

CARLOS HENRIQUE DE AZEVEDO OLIVEIRA

Diretor

ATO COTEPE/ICMS Nº 039, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022)

Altera o Ato COTEPE/ICMS nº 25/21, que divulga relação de contribuintes do ICMS, autores da encomenda e industrializadores, credenciados pelas unidades federadas para usufruírem do tratamento diferenciado previsto no Ajuste SINIEF 01/21.

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, tendo em vista o disposto no § 1º da cláusula vigésima primeira do Ajuste SINIEF nº 1, de 8 abril de 2021,

CONSIDERANDO a solicitação recebida da Secretaria de Fazenda do Estado do Rio de Janeiro, no dia 23 de maio de 2022, na forma do § 1º da cláusula vigésima primeira do Ajuste SINIEF nº 1/21, registrada no Processo SEI nº 12004.100510/2021-68, torna público:

Art. 1º Os itens 17 e 18 ficam acrescidos no campo referente ao Estado do Rio de Janeiro do Anexo Único do Ato COTEPE/ICMS nº 25, de 7 de junho de 2021, com as seguintes redações:

| Unidade Federada: RIO DE JANEIRO | | | | |
|----------------------------------|----|--------------------|--------------------|----------------------------|
| ITEM | UF | CNPJ | INSCRIÇÃO ESTADUAL | RAZÃO SOCIAL |
| 17 | RJ | 10.456.016/0048-20 | 11.699.251 | SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA |
| 18 | RJ | 10.456.016/0034-25 | 87.271.250 | SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA |

Art. 2º Este ato entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

CARLOS HENRIQUE DE AZEVEDO OLIVEIRA

**ATO DECLARATÓRIO DO PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL Nº 046, DE 26 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 27.05.2022)**

O **PRESIDENTE DA MESA DO CONGRESSO NACIONAL**, nos termos do parágrafo único do art. 14 da Resolução nº 1, de 2002-CN, faz saber que a Medida Provisória nº 1.078, de 13 de dezembro de 2021, que "Dispõe sobre as medidas destinadas ao enfrentamento dos impactos financeiros no setor elétrico decorrentes da situação de escassez hídrica", teve seu prazo de vigência encerrado no dia 22 de maio de 2022.

Congresso Nacional, em 26 de maio de 2022

Senador RODRIGO PACHECO

Presidente da Mesa do Congresso Nacional

PORTARIA PGFN/ME Nº 4.733, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 25.05.2022)

Regulamenta as medidas de estímulo à liquidação de dívidas originárias de operações de crédito rural inscritas em dívida ativa da União, nos termos do art. 4ºA da Lei nº 13.340, de 28 de setembro de 2016, incluído pela Lei n. 14.275, de 23 de dezembro de 2021.

A **PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL SUBSTITUTA**, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 10, inciso I, do Decreto-Lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, e o art. 82, incisos XIII e XVIII, do Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pela Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 36, de 24 de janeiro de 2014, e tendo em vista o disposto nos arts. 4º-A e 7º da Lei nº 13.340, de 28 de setembro de 2016, com redação dada pela Lei n. 14.275, de 23 de dezembro de 2021,

RESOLVE:

**CAPÍTULO I
DOS DÉBITOS OBJETO DE LIQUIDAÇÃO**

Art. 1º As dívidas originárias de operações de crédito rural de responsabilidade de agricultores familiares que atendem aos requisitos do art. 3º da Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006, relativas à inadimplência ocorrida até 30 de junho de 2021 e inscritas em dívida ativa da União ou encaminhadas para inscrição até 31 de dezembro de 2021, poderão ser excepcionalmente pagas com redução dos seus valores, até 30 de dezembro de 2022, observadas as disposições desta Portaria.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se às dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR, inscritas em dívida ativa da União até 31 de março de 2021.

**CAPÍTULO II
DO PROCEDIMENTO DE ADESÃO**

Art. 2º O requerimento de adesão à liquidação com os descontos estabelecidos nesta Portaria deverá ser formulado exclusivamente através do Portal REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) na Internet, no endereço eletrônico www.regularize.pgfn.gov.br, até o dia 30 de dezembro de 2022.

Art. 3º O requerimento de adesão poderá ser feito pelo devedor principal ou pelo corresponsável, constante da inscrição em Dívida Ativa da União, classificado como agricultor familiar.



§ 1º A adesão aos benefícios desta Portaria sujeita o devedor à aceitação de todas as condições nela estabelecidas e implica:

I - confissão irrevogável e irretratável da totalidade dos débitos originários de operações de crédito rural inscritos em dívida ativa da União objeto da liquidação; e

II - declaração, sob as penas da lei, de que o requerente é agricultor familiar conforme definição constante no art. 3º da Lei nº 11.326, de 24 de julho de 2006.

§ 2º No caso de devedor pessoa jurídica, o requerimento de adesão deverá ser formulado pelo responsável perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Art. 4º O contribuinte deverá indicar a inscrição em dívida ativa objeto da liquidação, emitir o DARF para pagamento com os descontos e realizar o pagamento até o último dia útil do mês em que realizado o pedido de liquidação.

§ 1º A confirmação da adesão se dará pelo pagamento da integralidade do valor apurado para liquidação com descontos, na forma descrita no art. 4º, até o último dia útil do mês do pedido.

§ 2º Não realizado o pagamento referido no parágrafo anterior, o pedido de adesão não produzirá qualquer efeito.

CAPÍTULO III DA LIQUIDAÇÃO

Art. 4º Os débitos de que trata esta Portaria poderão ser pagos à vista com os seguintes descontos:

I - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado até R\$15.000,00 (quinze mil reais), desconto de 95% (noventa e cinco por cento);

II - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$15.000,01 (quinze mil reais e um centavo) até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), desconto de 90% (noventa por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 750,00 (setecentos e cinquenta reais);

III - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$35.000,01 (trinta e cinco mil reais e um centavo) até R\$ 100.000,00 (cem mil reais), desconto de 85% (oitenta e cinco por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 2.250,00 (dois mil duzentos e cinquenta reais);

IV - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$100.000,01 (cem mil reais e um centavo) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), desconto de 80% (oitenta por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 7500,00 (sete mil e quinhentos reais);

V - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$200.000,01 (duzentos mil reais e um centavo) até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), desconto de 75% (setenta e cinco por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 17.500,00 (dezessete mil e quinhentos reais);

VI - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$500.000,01 (quinhentos mil reais e um centavo) até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), desconto de 70% (setenta por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 42.500,00 (quarenta e dois mil e quinhentos reais); ou

VII - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), desconto de 60% (sessenta por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 142.500,00 (cento e quarenta e dois mil e quinhentos reais).



§ 1º Entende-se por valor consolidado da inscrição em dívida ativa da União o montante do débito a ser liquidado, atualizado até a data de sua efetiva liquidação.

§ 2º Os descontos percentuais previstos no caput incidirão sobre o valor total consolidado, por inscrição em dívida ativa da União, atualizado até a data da liquidação, considerando a respectiva faixa de valor da inscrição, independentemente do valor originalmente contratado ou da quantidade de beneficiários da operação.

§ 3º Para o cálculo do valor devido para liquidação, deverá primeiro ser aplicado o correspondente desconto percentual e, em seguida, o respectivo desconto de valor fixo.

§ 4º As reduções de que tratam este artigo não serão cumulativas com outras reduções previstas em lei.

§ 5º No caso das dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária (Banco da Terra) e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR cujo devedor principal tenha natureza jurídica de pessoa jurídica ou que possua, por força da legislação tributária, registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, para os fins da liquidação prevista neste artigo, aplica-se, em substituição aos descontos referidos no caput, desconto de 85% (oitenta e cinco por cento) a ser concedido sobre o saldo devedor consolidado na forma do § 2º deste artigo.

§ 6º No caso dos débitos originários de operações de crédito rural cujo devedor tenha natureza jurídica de pessoa jurídica ou que possua, por força da legislação tributária, registro no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), aplicam-se, em substituição aos descontos de que trata o caput, os seguintes descontos:

I - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais), desconto de 95% (noventa e cinco por cento);

II - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$ 35.000,01 (trinta e cinco mil reais e um centavo) até R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), desconto de 90% (noventa por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 1.750,00 (mil setecentos e cinquenta reais);

III - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$ 200.000,01 (duzentos mil reais e um centavo) até R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais), desconto de 85% (oitenta e cinco por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 11.750,00 (onze mil setecentos e cinquenta reais);

IV - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado de R\$ 500.000,01 (quinhentos mil reais e um centavo) até 1.000.000,00 (um milhão de reais), desconto de 80% (oitenta por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 36.750,00 (trinta e seis mil setecentos e cinquenta reais); ou

V - inscrição em Dívida Ativa da União de valor consolidado acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), desconto de 75% (setenta e cinco por cento), acrescido de desconto em valor fixo de R\$ 76.750,00 (setenta e seis mil setecentos e cinquenta reais).

CAPÍTULO IV DOS DÉBITOS EM DISCUSSÃO JUDICIAL

Art. 5º A adesão aos benefícios desta Portaria fica sujeita à apresentação, pelo devedor, de cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos relativos aos créditos negociados, com pedido de extinção do respectivo processo com resolução de mérito, nos termos da alínea "c" do inciso III do caput do art. 487 da Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil).



Parágrafo único. A cópia do requerimento de que trata o caput, protocolado perante o juízo, deverá ser apresentada exclusivamente pelo portal REGULARIZE no prazo máximo de 90 (noventa) dias contados da data de adesão, sob pena de cancelamento da negociação.

CAPÍTULO V DA UTILIZAÇÃO DE DEPÓSITO JUDICIAL

Art. 6º No caso de os débitos a serem pagos estarem vinculados a depósito judicial, a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo observará o disposto neste artigo.

§ 1º Os percentuais de redução previstos nesta Portaria serão aplicados sobre o valor do débito atualizado à época do depósito e somente incidirão sobre os valores efetivamente depositados.

§ 2º A conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo dos valores depositados somente ocorrerá após a aplicação dos percentuais de redução, observado o disposto no § 1º.

§ 3º Após a conversão em renda ou transformação em pagamento definitivo, o sujeito passivo poderá requerer o levantamento do saldo remanescente, se houver, observado o disposto no §2º.

§ 4º Caso os depósitos existentes não sejam suficientes para quitação total dos débitos envolvidos no litígio objeto da desistência, os débitos remanescentes, não liquidados pelo depósito, deverão, até o dia 30 de dezembro de 2022, ser pagos à vista, considerando os valores atualizados.

CAPÍTULO VI DA LIQUIDAÇÃO DE DÉBITOS EM PARCELAMENTO OU EM RENEGOCIAÇÃO

Art. 7º Para pagamento à vista com descontos, na forma prevista nesta Portaria, de inscrições em dívida ativa objeto de outras modalidades de parcelamento ou transação administrados pela PGFN, o devedor deverá, previamente, solicitar, de forma irrevogável e irretratável, a desistência e exclusão da inscrição da negociação.

§ 1º A desistência e exclusão da inscrição da negociação implicará o restabelecimento de todos os acréscimos legais da inscrição em dívida ativa, para fins de cálculo do valor consolidado atualizado da inscrição.

§ 2º Os descontos previstos nesta Portaria incidirão sobre o valor consolidado atualizado da inscrição em dívida ativa, vedada a cumulação com outros descontos ou reduções previstas em lei.

Art. 8º Para pagamento à vista com descontos, na forma prevista nesta Portaria, de inscrições em dívida ativa objeto da renegociação prevista na Lei nº 11.775/2008 ou na Lei nº 12.844/2014, o devedor deverá, previamente, solicitar ao Banco do Brasil, de forma irrevogável e irretratável, a desistência e exclusão da inscrição da renegociação.

§ 1º A desistência e exclusão da inscrição da renegociação implicará o restabelecimento de todos os acréscimos legais da inscrição em dívida ativa e perda dos benefícios eventualmente concedidos, mantido apenas o desconto em relação às parcelas pagas, para fins de cálculo do valor consolidado atualizado da inscrição.

§ 2º Os descontos previstos nesta Portaria incidirão sobre o valor consolidado atualizado da inscrição em dívida ativa, vedada a cumulação com outros descontos ou reduções previstas em lei.

CAPÍTULO VII DISPOSIÇÕES FINAIS



Art. 9º Havendo indícios relevantes de que o contribuinte prestou informações ou declarações inverídicas, simulou ou omitiu informações com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, será instaurado procedimento administrativo para cancelamento dos descontos aplicados, retomando-se a cobrança do saldo remanescente.

§ 1º O devedor será notificado, exclusivamente por meio eletrônico, através do endereço eletrônico cadastrado no portal REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 2º O devedor terá conhecimento das razões determinantes da instauração do procedimento e poderá apresentar impugnação no prazo de 30 (trinta) dias, preservada em todos os seus termos a liquidação com descontos durante esse período.

§ 3º A impugnação deverá ser apresentada exclusivamente pelo portal REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e será analisada por Procurador da Fazenda Nacional em exercício na unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional do domicílio do devedor, observadas as regras de distribuição de atividades.

§ 4º Julgado improcedente a impugnação, será facultado ao contribuinte interpor recurso administrativo no prazo de 10 (dez) dias, com efeito suspensivo.

§ 5º Não impugnado o procedimento ou havendo rejeição definitiva de impugnação apresentada:

I - serão cancelados os descontos aplicados, retomando-se a cobrança do crédito pelo saldo remanescente; e

II - deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração do crime tipificado no art. 299 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

Art. 10. Esta Portaria entra em vigor em 1º de junho de 2022.

ANELIZE LENZI RUAS DE ALMEIDA

2.03 SOLUÇÃO DE CONSULTA

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 017, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. APLICAÇÃO DO PRODUTO DA VENDA NA QUITAÇÃO DE FINANCIAMENTO DE IMÓVEL RESIDENCIAL.

É isento do imposto sobre a renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóvel residencial que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, utilize o recurso para quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial localizado no País já possuído pelo alienante.

Dispositivos Legais: Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39; Instrução Normativa SRF nº 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 2º, § 10, inciso III.



CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA
Coordenadora-Geral

Para leitura do relatório completo da solução disponibilizado pela RFB, acesse: SC Cosit nº 017-2022.pdf

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 018, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022)

Assunto: Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL. EXPORTAÇÃO DE SERVIÇO. HOTELARIA. RESULTADO NO BRASIL. CONSIDERAÇÃO DA RECEITA.

As receitas decorrentes de prestação de serviços de hotelaria para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, mas o resultado do referido serviço seja verificado no Brasil, não podem ser desconsideradas no cálculo do valor devido no âmbito do Simples Nacional.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA à SOLUÇÃO DE CONSULTA Cosit nº 78, DE 20 DE MARÇO DE 2019

Dispositivos Legais: Resolução CGSN nº 140, de 2018, art. 25, § 4º; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 1, de 2018.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz o questionamento apresentado quando se refere a tributo não administrado pela RFB.

Dispositivos Legais: LC nº 123, de 2006, art. 40; Resolução CGSN nº 140, de 2018, art. 125; Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 46, 47 e 52, I.

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA
Coordenadora-Geral

Para leitura do relatório completo da solução disponibilizado pela RFB, acesse: SC Cosit nº 018-2022.pdf

SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 019, DE 20 DE ABRIL DE 2022 - (DOU de 20.05.2022)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

ASSOCIAÇÃO CIVIL. VENDA DE MEDICAMENTOS AOS SEUS ASSOCIADOS SEM CARÁTER ECONÔMICO. ISENÇÃO.

A associação civil que preste os serviços para os quais foi instituída e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos, é isenta do IRPJ se não extrapolar a órbita de seus objetivos, não exercer atividade econômica e não concorrer com organizações que não usufruam do mesmo benefício, observados os demais requisitos e condições estabelecidos pela legislação.

A venda de medicamentos sem caráter econômico e destinados exclusivamente para os seus associados não é causa suficiente para afastar a isenção do IRPJ da associação civil de assistência a trabalhadores.



Dispositivos Legais: Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, arts. 12 a 15; Parecer Normativo CST nº 162, de 1974.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
CNPJ. ASSOCIAÇÃO CIVIL. ESTABELECIMENTOS. NATUREZA JURÍDICA.

A natureza jurídica é conferida à pessoa jurídica, logo, os seus estabelecimentos devem possuir a mesma natureza jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, art. 44; Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018, Art. 17

CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS SILVA
Coordenadora-Geral

Para leitura do relatório completo da solução disponibilizado pela RFB, acesse: SC Cosit nº 019-2022.pdf

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 3.004, DE 02 DE MAIO DE 2022 - 3ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 25.05.2022)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 20 DE AGOSTO DE 2019.



Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO

Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 3.005, DE 02 DE MAIO DE 2022 - 3ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 25.05.2022)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORME.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

Os uniformes fornecidos aos empregados não podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep.

A hipótese legal de apuração de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep relativa a uniformes encontra-se prevista somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. UNIFORME.

Os equipamentos de proteção individual (EPI) fornecidos a trabalhadores alocados pela pessoa jurídica nas atividades de produção de bens ou de prestação de serviços podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins.

Os uniformes fornecidos aos empregados não podem ser considerados insumos, para fins de apuração de créditos da Cofins.

A hipótese legal de apuração de crédito da Cofins relativa a uniformes encontra-se prevista somente para a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019

Dispositivos Legais: Lei nº 10.522, de 2002, art. 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO
Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.003, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS. ISENÇÃO. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. DEFINIÇÃO DE FINALIDADE PRECÍPUA DA ENTIDADE.

São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por fundação de direito privado, desde que atendidos os requisitos da legislação de regência.

A expressão "atividades próprias" denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade.

Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016).

Os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, VIII, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, VIII, 23 e 765, II; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a pergunta que não identifica os dispositivos da legislação tributária e aduaneira cuja aplicação enseja dúvidas.



Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, II.

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.004, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS. FUNDAÇÃO DE DIREITO PRIVADO. TAXA DE INSCRIÇÃO EM CONCURSO PÚBLICO. RECEITA PRÓPRIA. ISENÇÃO.

Integram a receita bruta das fundações de direito privado os valores por elas auferidos a título de pagamento de taxa de inscrição de candidatos em concurso público destinado a preencher vagas existentes no seu quadro de pessoal.

Desde que atendidos os requisitos da legislação de regência, considera-se que a receita correspondente aos referidos valores decorre do exercício da finalidade precípua da entidade e é isenta da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, VIII, e 14, X; Lei nº 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, VIII, e 23; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.005, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO E TREINAMENTO. ALUGUEL DE IMÓVEL PRÓPRIO.

São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por associações civis sem fins lucrativos que atendam aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, inclusive quando decorrentes de:

a) prestação de serviços de instrução e treinamento, a associados e a terceiros não associados, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários; e



b) locação de imóvel próprio, quando as referidas receitas forem integralmente destinadas à manutenção e consecução das finalidades estatutárias da associação civil em questão.

A expressão "atividades próprias" denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade.

Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016).

Os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, IV, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, IV, e 23; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.006, DE 16 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 23.05.2022)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

COFINS. ISENÇÃO. ASSOCIAÇÃO CIVIL SEM FINS LUCRATIVOS. RECEITAS DERIVADAS DAS ATIVIDADES PRÓPRIAS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. SERVIÇOS DE INSTRUÇÃO E TREINAMENTO.

São isentas da Cofins as receitas decorrentes das atividades próprias desenvolvidas por associações civis sem fins lucrativos que atendam aos requisitos do art. 15 da Lei nº 9.532, de 1997, inclusive quando decorrentes da prestação de serviços de instrução e treinamento, a associados e a terceiros não associados, em estrito cumprimento de seus objetivos estatutários.

A expressão "atividades próprias" denota o conjunto de serviços ou ações desempenhados pela pessoa jurídica no seu âmbito de atuação. No entanto, é imperativo haver coerência entre a finalidade do ente e a atividade por ele desenvolvida. A previsão, no estatuto ou ato constitutivo da entidade, do exercício de determinada atividade deve guardar coerência com os objetivos da instituição, sob pena de desvio de finalidade.



Consideram-se também receitas derivadas das atividades próprias da entidade aquelas decorrentes do exercício da sua finalidade precípua, ainda que auferidas em caráter contraprestacional. A finalidade precípua da entidade confunde-se com seus objetivos institucionais, previstos no respectivo estatuto ou ato constitutivo, ou seja, é sua razão de existir, o núcleo de suas atividades, o próprio serviço para o qual foi instituída (cf. acórdão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.353.111-RS, objeto da Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016).

Os rendimentos auferidos pela entidade em razão da locação ou comercialização de bens e prestação de serviços, ainda que em caráter contraprestacional, uma vez que sejam aportados à consecução da finalidade precípua, podem constituir meios eficazes para o cumprimento dos seus objetivos e inserir-se entre as atividades próprias daquela, se a realização de tais atos guardar pertinência com as atividades descritas no respectivo ato institucional e desde que a entidade favorecida não se sirva da exceção tributária para, em condições privilegiadas, concorrer com pessoas jurídicas que não gozem da isenção.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 58, DE 25 DE MARÇO DE 2021.

Dispositivos Legais: Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, arts. 13, IV, e 14, X; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 7º, IV, e 23; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 2014; Nota PGFN/CRJ nº 333, de 2016.

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA
Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.007, DE 19 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 24.05.2022)

**Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
REMESSAS DESTINADAS AO EXTERIOR. SERVIÇOS DE TREINAMENTO. RETENÇÃO.**

Estão sujeitos à retenção do Imposto sobre a Renda na Fonte os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente e domiciliada no exterior, a título de contrapartida da prestação de serviços de treinamento a profissionais residentes no Brasil, estando submetidos à alíquota aplicável a serviços técnicos, por dependerem de conhecimentos técnicos especializados, de 15% (quinze por cento), desde que não sejam destinados a pessoa jurídica domiciliada em país ou dependência com tributação favorecida a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, situação em que se sujeitam à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 661, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017 E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 21, DE 18 DE MARÇO DE 2021

Dispositivos Legais: Lei nº 13.315, de 2016, arts. 1º e 2º; Lei nº 12.249, de 2010, art. 60; Lei nº 9.779, de 1999, art. 7º; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2108), arts. 741, 744 e 775; Instrução Normativa RFB nº 1.645, de 2016, arts. 2º, §§ 2º e 4º; Instrução Normativa RFB nº 1.455, de 2014, art. 17.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário
CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL. INEFICÁCIA PARCIAL.**



É ineficaz a indagação que não se coaduna com os objetivos das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 1º

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 6.008, DE 19 DE MAIO DE 2022 - 6ª REGIÃO FISCAL -(DOU de 24.05.2022)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

ALIENAÇÃO DE CRIPTOMOEDAS - INCIDÊNCIA. ISENÇÃO - OPERAÇÕES DE PEQUENO VALOR. R\$ 35.000,00.

O ganho de capital apurado na alienação de criptomoedas, quando uma é diretamente utilizada na aquisição de outra, ainda que a criptomoeda de aquisição não seja convertida previamente em real ou outra moeda fiduciária, é tributado pelo Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, sujeito a alíquotas progressivas, em conformidade com o disposto no art. 21 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

É isento do imposto sobre a renda o ganho de capital auferido na alienação de criptomoedas cujo valor total das alienações em um mês, de todas as espécies de criptoativos ou moedas virtuais, independentemente de seu nome, seja igual ou inferior a R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais).

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 214, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2021

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21;

Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º e 35, inciso VI, alínea "a", item 2, do Anexo; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 10, inciso I, alínea "b"; Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000.

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA

Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA N° 10.003, DE 26 DE MAIO DE 2022 - 10ª REGIÃO FISCAL - (DOU de 27.05.2022)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL RESIDENCIAL. ISENÇÃO. ART. 39 DA LEI N° 11.196, DE 2005. APLICAÇÃO DO PRODUTO DA VENDA NA QUITAÇÃO DE FINANCIAMENTO DE IMÓVEL RESIDENCIAL.

É isento do imposto sobre a renda o ganho auferido por pessoa física residente no País na venda de imóvel residencial que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias contado da celebração do contrato, utilize o recurso para quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial localizado no País já possuído pelo alienante.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N° 17, DE 20 DE ABRIL DE 2022.

Dispositivos Legais: Lei n° 11.196, de 21 de novembro de 2005, art. 39; Instrução Normativa SRF n° 599, de 28 de dezembro de 2005, art. 2°, § 10, inciso III.

IOLANDA MARIA BINS PERIN

Chefe

A RFB não disponibilizou relatório complementar.

3.00 ASSUNTOS ESTADUAIS

3.01 IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS

RESOLUÇÃO SFP N° 032, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 26.05.2022)

Dispõe sobre a 3ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo.

O SECRETÁRIO DA FAZENDA E PLANEJAMENTO, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 84 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, e na Resolução SFP 67, 29 de dezembro de 2021,

RESOLVE:

Artigo 1° A 3ª Rodada de Autorização de Transferências de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo será realizada no período de 27 de maio de 2022 a 30 de novembro de 2022.

§ 1° O Limite Global de valores passíveis de autorização para transferência na 3ª Rodada do ProAtivo será de R\$500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais).

§ 2° A Subsecretaria da Receita Estadual, além do Limite Global previsto no § 1°, deverá limitar os valores autorizados ao montante mensal de R\$85.000.000,00 (oitenta e cinco milhões de reais).



§ 3º Eventuais saldos não utilizados do montante mensal previsto no § 2º poderão ser acrescidos aos meses subsequentes para fins de definição do cronograma de autorizações.

Artigo 2º Na rodada de autorização de que trata esta resolução, a Subsecretaria da Receita Estadual, para efeito da forma de cálculo do Limite ProAtivo, adotará critério que considere subsidiariamente como valor das aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado uma proporção mínima do valor das compras internas e importações diretas da empresa.

Artigo 3º Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.

PORTARIA SRE N° 039, DE 25 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 26.05.2022)

Disciplina a 3ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com Histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo.

O SUBSECRETÁRIO DA RECEITA ESTADUAL, tendo em vista o disposto no parágrafo único do artigo 84 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, no artigo 3º da Resolução SFP 67, de 29 de dezembro de 2021, e na Resolução SFP 32, de 25 de maio de 2022, expede a seguinte

PORTARIA:

DO CRONOGRAMA E DO PERÍODO DA RODADA DE AUTORIZAÇÃO

Artigo 1º Os contribuintes do ICMS interessados, de qualquer setor econômico, poderão protocolar pedido de adesão à 3ª Rodada de Autorização para Transferência de Crédito Acumulado no âmbito do Programa de Ampliação de Liquidez de Créditos a Contribuintes com histórico de Aquisições de Bens Destinados ao Ativo Imobilizado - ProAtivo no período de 27 de maio de 2022 até 24 de junho de 2022.

Artigo 2º O Subsecretário da Receita Estadual decidirá sobre os pedidos de adesão válidos, com base nesta portaria e na legislação aplicável.

Artigo 3º A transferência autorizada de crédito acumulado será feita mediante solicitação realizada no Sistema e-CredAc a partir de datas fixadas no cronograma a ser estabelecido nos termos do artigo 15.

Parágrafo único. As transferências autorizadas até 31 de outubro de 2022 e não efetuadas até 31 de dezembro de 2022 serão canceladas, sendo o valor reservado restituído à conta corrente do estabelecimento no Sistema e-CredAc.

DO VALOR MÁXIMO AUTORIZADO

Artigo 4º O valor máximo autorizado na presente rodada será de R\$ 135.000.000,00 (cento e trinta e cinco milhões de reais) por empresa.

Parágrafo único. O valor autorizado de cada pedido de adesão poderá ser transferido em parcelas mensais de até R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais), salvo para o mês de novembro de 2022, quando será admitida uma parcela de até R\$ 35.000.000,00 (trinta e cinco milhões de reais).

DO PEDIDO DE ADESÃO



Artigo 5º O pedido de adesão deverá ser feito mediante o preenchimento da solicitação “Pedido de Transferência de Crédito Acumulado - 3º Rodada ProAtivo” disponível no Sistema de Peticionamento Eletrônico - SIPET, de que trata a Portaria CAT 83/20, de 23 de setembro de 2020, no endereço eletrônico <https://www3.fazenda.sp.gov.br/SIPET/>, que deverá conter, no mínimo:

I - identificação do estabelecimento requerente;

II - CNPJ do destinatário do crédito acumulado;

III - o valor postulado;

IV - caso a solicitação não seja feita por meio de certificado digital da empresa, identificação e assinatura do representante legal do contribuinte detentor do crédito acumulado ou procurador devidamente constituído;

V - procuração válida, assinada digitalmente, em favor do procurador solicitante, se for o caso.

Parágrafo único. O contribuinte poderá anexar documentos e informações complementares que entenda necessários para avaliação do pedido.

Artigo 6º O estabelecimento requerente, detentor de crédito acumulado disponível, protocolará um único pedido de adesão para cada destinatário, com as informações relacionadas no artigo 5º, conforme disposto a seguir:

I - caso encaminhados diversos pedidos de adesão, o total solicitado pelos estabelecimentos requerentes deverá observar o limite máximo por empresa disposto no artigo 4º;

II - na hipótese de o estabelecimento requerente encaminhar mais de um pedido para o mesmo destinatário, apenas o último será considerado válido, ficando nulos todos os anteriores.

Artigo 7º Os pedidos de adesão devem observar os seguintes requisitos:

I - a empresa requerente deve ter todos os estabelecimentos situados no Estado de São Paulo em situação regular no Cadastro de Contribuintes de ICMS do Estado de São Paulo - CADESP na data de protocolo do pedido de adesão;

II - valor mínimo de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), suportado, na data de protocolo, por saldo de crédito acumulado apropriado disponível no sistema e-CredAc em valor igual ou superior ao valor postulado em nome do estabelecimento identificado no pedido;

III - a empresa requerente não deve ter débitos impeditivos nos termos do artigo 82 do Regulamento do ICMS;

IV - a empresa requerente não deve apresentar omissão na entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA no período disposto no artigo 9º em nenhum de seus estabelecimentos;

V - preenchimento de formulário específico disponível no SIPET com as informações constantes no artigo 5º;

VI - ter sido protocolado no prazo disposto no artigo 1º.

Parágrafo único. Pedidos que não atendam aos requisitos deste artigo serão indeferidos sumariamente.



Artigo 8º Atendidas as condições estabelecidas no artigo 7º, o menor valor entre o saldo disponível na conta corrente e-CredAc e o valor postulado será reservado na conta corrente do crédito acumulado, mediante registro específico em lançamento a débito no sistema e-CredAc, realizado pela autoridade competente, considerando-se o saldo disponível existente na data da reserva.

Parágrafo único. A autoridade fiscal que recepcionar o pedido deverá:

- 1 - juntar pesquisas de débitos impeditivos, nos termos do artigo 82 do Regulamento do ICMS, consultando, quando for o caso, a Delegacia Regional Tributária de jurisdição do interessado a respeito da suficiência de garantias apresentadas a débitos eventualmente existentes;
- 2 - juntar extrato da conta corrente de crédito acumulado constante no sistema e-CredAc, contendo a reserva prevista no “caput”;
- 3 - tomar as providências indicadas conforme a decisão relativa à admissibilidade do pedido, instruindo e arquivando o processo.

DO LIMITE PROATIVO

Artigo 9º O Limite ProAtivo será apurado com base nas informações prestadas pelos contribuintes nas Guias de Informação e Apuração do ICMS - GIAs, constantes na base de dados tributários interna à Secretaria da Fazenda e Planejamento, compreendendo o período de 48 (quarenta e oito) meses encerrados em dezembro de 2021.

§ 1º Para o cálculo do Limite ProAtivo serão consideradas as operações do conjunto de estabelecimentos da empresa localizados em território paulista, desde o início de suas atividades, observado o período de apuração disposto no “caput”.

§ 2º O Limite ProAtivo não será calculado caso seja constatada omissão na entrega da GIA em qualquer dos estabelecimentos da empresa no período disposto no “caput”.

Artigo 10. O Limite ProAtivo do requerente é único e corresponde ao valor anual médio das aquisições destinadas ao ativo imobilizado, ponderadas no tempo e multiplicado pela razão entre compras internas e importações em relação às compras totais do mesmo período de apuração.

Artigo 11. Será aplicada a seguinte fórmula para determinação do Limite ProAtivo - Lpro da empresa requerente:

$$Lpro = VCAI * [VCCI / VCCT] * [12 / N] - VA$$

Onde:

Lpro: Limite ProAtivo;

VCAI: Valor Contábil de Compra de bem destinado ao ativo imobilizado, observado o mínimo de 20% (vinte por cento) do VCCI, no período de apuração;

VCCI: Valor Contábil das Compras, consideradas as operações internas e as importações de mercadorias, insumos e bens destinados ao ativo imobilizado, com desembarque e desembaraço em território paulista;

VCCT: Valor Contábil das Compras, consideradas todas as operações, incluindo as interestaduais, as internas e as importações de mercadorias, insumos e bens destinados ao ativo imobilizado;



N: quantidade de meses que compõem o período de apuração do Limite Lpro;

VA: Valor Autorizado no âmbito do Programa ProAtivo em rodadas previamente realizadas em 2022.

§ 1º Para o cálculo do VCAI serão considerados os valores contábeis lançados em GIA nos Códigos Fiscais das Operações - CFOPs 1551, 2551 e 3551, subtraídos do valor contábil de suas devoluções, vendas e transferências para outros estados, lançadas em GIA nos CFOPs 5551, 5553, 6551, 6552, 6553, 7551 e 7553.

§ 2º Para o cálculo do VCCI serão considerados os valores contábeis lançados em GIA nos CFOPs 1101, 1102, 1111, 1113, 1116, 1117, 1118, 1120, 1121, 1122, 1124, 1125, 1128, 1132, 1135, 1159, 1251, 1252, 1253, 1254, 1255, 1256, 1257, 1301, 1302, 1303, 1304, 1305, 1306, 1351, 1352, 1353, 1354, 1355, 1356, 1360, 1401, 1403, 1407, 1456, 1501, 1551, 1556, 1651, 1652, 1653, 1931, 1932, 3101, 3102, 3126, 3127, 3128, 3129, 3301, 3551, 3556, 3651, 3652, 3653 e 3930, subtraídos dos valores contábeis lançados em GIA nos CFOPs 5201, 5202, 5205, 5206, 5207, 5210, 5214, 5216, 5410, 5411, 5413, 5503, 5553, 5556, 5557, 5660, 5661, 5662, 7201, 7202, 7211, 7553 e 7930.

§ 3º Para o cálculo do VCCT serão considerados os valores contábeis lançados em GIA nos CFOPs 1101, 1102, 1111, 1113, 1116, 1117, 1118, 1120, 1121, 1122, 1124, 1125, 1128, 1132, 1135, 1159, 1251, 1252, 1253, 1254, 1255, 1256, 1257, 1301, 1302, 1303, 1304, 1305, 1306, 1351, 1352, 1353, 1354, 1355, 1356, 1360, 1401, 1403, 1407, 1456, 1501, 1551, 1556, 1651, 1652, 1653, 1931, 1932, 2101, 2102, 2111, 21113, 2116, 2117, 2118, 2120, 2121, 2122, 2124, 2125, 2126, 2128, 2132, 2151, 2152, 2153, 2154, 2159, 22151, 2252, 2253, 2254, 2255, 2256, 2257, 2301, 2302, 2303, 2304, 2305, 2306, 2351, 2352, 2353, 2354, 2355, 2356, 2401, 2403, 2407, 2408, 2409, 2501, 2551, 2556, 2557, 2561, 2652, 2653, 2658, 2659, 2932, 2932, 3101, 3102, 3126, 3127, 3128, 3129, 3301, 3551, 3556, 3651, 3652, 3653 e 3930, subtraídos dos valores contábeis lançados em GIA nos CFOPs 5201, 5202, 5205, 5206, 5207, 5210, 5214, 5216, 5410, 5411, 5413, 5503, 5553, 5556, 5557, 5660, 5661, 5662, 6251, 6252, 6253, 6257, 6410, 6411, 6413, 6503, 6553, 6556, 6557, 6660, 6661, 6662, 7201, 7202, 7211, 7553 e 7930.

DA AUTORIZAÇÃO

Artigo 12. Serão considerados os pedidos de adesão protocolados por empresas com Limite ProAtivo superior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

Artigo 13. O Valor Autorizado preliminar atribuído ao requerente corresponde ao menor entre os seguintes valores:

I - somatório do Valor Reservado no sistema eCredAc nos termos do artigo 8º para todos os estabelecimentos da empresa;

II - o Limite ProAtivo;

III - o valor máximo por empresa disposto no artigo 4º.

Parágrafo único. Quando couber, o Subsecretário da Receita Estadual decidirá sobre a distribuição do valor autorizado preliminar entre os estabelecimentos da empresa.

Artigo 14. O Valor Autorizado será apurado de forma que o Limite Global previsto para a rodada seja observado, conforme o disposto no § 1º do artigo 1º da Resolução SFP 32, de 25 de maio de 2022.

Parágrafo único. Para atender ao disposto no “caput”, o Valor Autorizado preliminar, calculado nos termos do artigo 13, poderá ser reduzido mediante a aplicação do fator resultante da razão entre o limite global em relação ao somatório dos valores autorizados preliminares.



DAS ALÇADAS E DO CRONOGRAMA PARA TRANSFERÊNCIA DO LIMITE GLOBAL

Artigo 15. O Subsecretário da Receita Estadual, nos termos do artigo 5º da Resolução SFP 67, de 29 de dezembro de 2021, também definirá, para cada estabelecimento o mês de referência em que as parcelas do valor autorizado poderão ser transferidas, respeitando-se os limites previstos no parágrafo único do artigo 4º desta Resolução.

§ 1º O cronograma para liberação da transferência dos valores autorizados será definido em ordem decrescente da razão entre o Limite ProAtivo - Lpro e o Valor Autorizado da empresa requerente, ressalvada a hipótese prevista no § 3º;

§ 2º Para as empresas cujo Limite ProAtivo - Lpro seja igual ao valor autorizado, o cronograma para liberação da transferência de valores autorizados será definido em ordem decrescente do valor do Limite ProAtivo;

§ 3º Caso o Valor Autorizado seja fracionado em parcelas, independentemente da aplicação dos critérios estabelecidos nos §§ 1º e 2º, a primeira parcela deverá ser liberada de forma que o cronograma a ser estabelecido respeite o disposto no parágrafo único do artigo 4º.

§ 4º O valor total das transferências autorizadas nos pedidos atendidos não poderá ultrapassar o limite mensal disposto no § 2º do artigo 1º da Resolução SFP 32, de 25 de maio de 2022.

§ 5º Caso o valor total da transferência autorizada nos pedidos a serem atendidos em um determinado mês não alcance o limite mensal, a diferença será acrescida ao limite mensal do mês subsequente, conforme o disposto no § 3º do artigo 1º da Resolução SFP 32, de 25 de maio de 2022.

§ 6º O contribuinte interessado será comunicado pelo Domicílio Eletrônico do Contribuinte - DEC da decisão sobre os pedidos de adesão.

Artigo 16. Deverão ser observadas, naquilo que não conflitar com esta portaria, as demais disposições da legislação, em especial o disposto na Portaria CAT 26/10, de 12 de fevereiro de 2010.

Artigo 17. Esta portaria entra em vigor na data de sua publicação.

3.02 PROTOCOLOS E CONVENIOS ICMS

ATO DECLARATÓRIO CONFAZ N° 016, DE 23 DE MAIO DE 2022 - (DOU de 24.05.2022)

Ratifica Convênio ICMS aprovado na 350ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 05.05.2022 e publicado no DOU no dia 06.05.2022.

O DIRETOR DA SECRETARIA EXECUTIVA DO CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA - CONFAZ, com fulcro no art. 5º da Lei Complementar n° 24, de 7 de janeiro de 1975, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo inciso X do art. 5º e pelo parágrafo único do art. 37 do Regimento desse Conselho, declara ratificado o convênio ICMS a seguir identificado, celebrado na 350ª Reunião Extraordinária do CONFAZ, realizada no dia 5 de maio de 2022:

CONVÊNIO ICMS n° 67/22 - Autoriza o Estado de Pernambuco a revogar o limite em reais previsto no inciso II do § 3º do art. 16 da Lei Estadual n° 11.675, de 11 de outubro de 1999.

CARLOS HENRIQUE DE AZEVEDO OLIVEIRA



3.03 OUTROS ASSUNTOS ESTADUAIS

DECRETO Nº 66.769, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOE de 25.05.2022)

Altera o Decreto nº 53.051, de 3 de junho de 2008, que institui o Programa de Incentivo ao Investimento pelo Fabricante de Veículo Automotor - ProVeículo

RODRIGO GARCIA, GOVERNADOR DO ESTADO DE SÃO PAULO, no uso de suas atribuições legais e tendo em vista o disposto no artigo 46 da Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989,

DECRETA:

Artigo 1º O inciso VIII do artigo 3º do Decreto nº 53.051, de 3 de junho de 2008, passa a vigorar com a seguinte redação:

“VIII- declaração assinada por representante legal do contribuinte ou procurador devidamente constituído por ele, informando a previsão de efeitos sobre o faturamento e os empregos diretos, em decorrência do projeto de investimento;”.(NR)

Artigo 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Palácio dos Bandeirantes, 24 de maio de 2022

RODRIGO GARCIA

MARCOS RODRIGUES PENIDO

Secretário de Governo

FELIPE SCUDELER SALTO

Secretário da Fazenda e Planejamento

CAUÊ MACRIS

Secretário-Chefe da Casa Civil

Publicado na Secretaria de Governo, aos 24 de maio de 2022.

RESOLUÇÃO SFP Nº 31, DE 23 DE MAIO DE 2022 – (DOE-SP de 24/05/2022)

Dá ciência do início do prazo de que trata o § 3º do artigo 1º da Resolução SFP 72/20, de 4 de setembro de 2020, que dispõe sobre a execução das atividades do Programa de Estímulo à Conformidade Tributária - "Nos Conformes", instituído pela Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018.

O SECRETÁRIO DA FAZENDA E PLANEJAMENTO, tendo em vista o disposto na Lei Complementar 1.320, de 6 de abril de 2018, na Resolução SFP 24/2020, de 20 de março de 2020, e na Resolução SFP 72/20, de 4 de setembro de 2020,

Resolve:



Art. 1º - A contagem do prazo de que trata o § 3º do artigo 1º da Resolução SPF 72/20, de 4 de setembro de 2020, iniciar-se-á no dia 1º de junho de 2022.

Art. 2º - Esta resolução entra em vigor na data de sua publicação.

4.00 ASSUNTOS MUNICIPAIS

4.01 IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS

PARECER NORMATIVO SF N° 001, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 21.05.2022)

Altera o Parecer Normativo SF n° 3, de 28 de outubro de 2016.

O SECRETÁRIO MUNICIPAL DA FAZENDA, no uso de suas atribuições legais,

CONSIDERANDO a uniformização de entendimento do Superior Tribunal de Justiça quanto à possibilidade de sociedades limitadas se enquadrarem no regime especial de recolhimento do ISS próprio das Sociedades Uniprofissionais, conforme acórdão exarado no EAREsp n° 31.084/MS;

CONSIDERANDO a alteração da Súmula Administrativa PGM n° 10, de 30 de dezembro de 2010;

RESOLVE:

Art. 1º O "caput" do art. 5º do Parecer Normativo n° 3, de 28 de outubro de 2016, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 5º As sociedades de advogados fazem jus ao regime especial próprio das Sociedades Uniprofissionais, uma vez que não podem ter natureza mercantil, sendo pessoal a responsabilidade dos profissionais e de seus associados, nos termos dos artigos 15 a 17 da Lei Federal n° 8.906, de 4 de julho de 1994.

....." (NR)

Art. 2º Revogam-se os incisos II e III do artigo 3º do Parecer Normativo SF n° 3, de 2016.

Art. 3º Este parecer normativo é impositivo e vinculante para todas as unidades e colegiados da estrutura desta Secretaria.

4.02 OUTROS ASSUNTOS MUNICIPAIS

DECRETO N° 61.311, DE 20 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 21.05.2022)

Regulamenta a Lei n° 17.577, de 20 de julho de 2021, que dispõe sobre o Programa Requalifica Centro no que tange à aprovação dos pedidos de requalificação de edificações (Retrofit) na região central da Cidade de São Paulo.

RICARDO NUNES, PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, no uso das atribuições que lhe são conferidas por lei,

DECRETA:



CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Fica regulamentada, nos termos deste decreto, a Lei nº 17.577, de 20 de julho de 2021, que dispõe sobre a requalificação urbana do Centro de São Paulo, especificamente no que tange aos seguintes incentivos urbanísticos e tributários para requalificação de edificações na região central, observadas as condições previstas na citada lei e neste decreto:

I - a simplificação do processo de aprovação da requalificação e instituição do Regime Especial de Atendimento Prioritário - REAP para os processos de requalificação, nos termos do artigo 22 deste decreto;

II - o incentivo de serem consideradas não computáveis as áreas acrescidas destinadas à acessibilidade e à melhoria das condições de segurança de uso, higiene e salubridade da edificação, para efeito de cálculo de coeficiente de aproveitamento e da taxa de ocupação;

III - a possibilidade de ocupação de faixas de recuo e avanço sobre passeio público para melhoria das condições de acessibilidade, segurança de uso, higiene e salubridade da edificação;

IV - o incentivo de área não computável para áreas destinadas à instalação de usos não residenciais nos pavimentos térreo e cobertura do edifício requalificado;

V - a permissão de implantação de saliências e terraços, sem ser considerado alteração de volumetria, nem computada no cálculo da taxa de ocupação, nos termos do artigo 10 deste decreto;

VI - a dispensa de pagamento de contrapartida financeira em caso de mudança de uso da edificação existente para novo uso permitido na legislação;

VII - a possibilidade de permuta entre áreas computáveis e não computáveis, em função do projeto de requalificação, no tocante às áreas construídas originalmente existentes, com dispensa de contrapartida financeira para a eventual área computável acrescida;

VIII - a permissão de demolição de até 20% (vinte por cento) da área total construída da edificação cumulada com a possibilidade de reconstrução das áreas demolidas, para fins de alcance dos parâmetros originais da edificação, sem o pagamento da respectiva contrapartida financeira;

IX - o incentivo de serem consideradas não computáveis as áreas construídas internamente ao edifício requalificado, destinado à categoria de uso residencial ou à instalação de equipamentos de cultura, de promoção pública ou privada, e de equipamentos de educação e de saúde de promoção pública;

X - a dispensa do atendimento à fachada ativa, à doação de área para fins de alargamento da calçada, à fruição pública, à taxa de permeabilidade, à quota ambiental e à cota-parte máxima de terreno por unidade habitacional;

XI - a dispensa da oferta de vagas para estacionamento de veículos e possibilidade de dispensa de vaga para carga e descarga, nos termos do artigo 15 deste decreto;

XII - a dispensa de quota ambiental para requalificação com alteração de área construída até 20% (vinte por cento) e possibilidade de dispensa nas hipóteses específicas disciplinadas no § 2º do artigo 16 deste decreto;

XIII - a dispensa de autorização dos órgãos de preservação do patrimônio histórico municipal para intervenções realizadas em edificações não tombadas situadas em área envoltória de bens tombados, desde que não impliquem em alterações nas fachadas externas e respectivas coberturas, bem como da alteração de volumetria em até 20% (vinte por cento);



XIV - remissão dos créditos do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU para as edificações de uso residencial objeto da requalificação;

XV - isenção do IPTU nos 3 (três) primeiros anos, ou pelo prazo de 10 (dez) anos, a depender da localização do imóvel, após a requalificação, para os imóveis residenciais;

XVI - redução do IPTU pelo prazo de 5 (cinco) anos após a isenção de que trata o inciso XV deste artigo;

XVII - redução para 2% (dois por cento) na alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativo aos serviços de construção civil incidente sobre a requalificação para uso residencial;

XVIII - isenção do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis "Inter Vivos" - ITBI aplicável a imóveis que serão objeto de requalificação para uso residencial;

XIX - isenção de taxas municipais para instalação e funcionamento, pelo prazo de 5 (cinco) anos;

XX - isenção das taxas e emolumentos referentes ao processo de licenciamento.

Parágrafo único. Poderão ser objeto de requalificação no âmbito do Programa Requalifica Centro as edificações que estejam compreendidas no perímetro de que trata o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 17.577, de 2021, bem como que atendam aos critérios previstos no artigo 3º deste decreto.

Art. 2º Considera-se requalificação, para os fins deste decreto, as intervenções a serem realizadas em edificações existentes, que respeitem, concomitantemente, os seguintes parâmetros:

I - intervenções que visem a adequação, a recuperação e a modernização da edificação por meio da atualização de seus sistemas prediais e operacionais;

II - intervenções que envolvam a edificação em sua integralidade;

III - intervenções que demandem o licenciamento de atividades edilícias, vedadas as ações voltadas exclusivamente à manutenção dos sistemas prediais e operacionais.

§ 1º A requalificação por meio das intervenções referidas no "caput" deste artigo poderá ser realizada com ou sem aumento de área construída internamente à edificação original, estando possibilitada a mudança de uso.

§ 2º Poderá ser dispensada a integralidade exigida no inciso II do "caput", caso fique demonstrada, conforme parâmetros a serem fixados por portaria da Secretaria Municipal de Licenciamento e Urbanismo, que a porção da edificação não incluída na requalificação já esteja modernizada e em plenas e boas condições de uso.

§ 3º Os proprietários ou possuidores e o respectivo responsável técnico deverão apresentar, no protocolo do pedido de requalificação formulado nos termos do artigo 17 deste decreto, declaração devidamente assinada, pela qual se responsabilizam pela adequação do projeto ao previsto no "caput" e nos § 1º e § 2º deste artigo.

Art. 3º Poderão ser requalificadas no âmbito do Programa Requalifica Centro, as edificações existentes anteriormente a 23 de setembro de 1992 ou licenciadas com base em legislação edilícia vigente até esta data, independentemente de sua condição de regularidade na data do protocolo do pedido.

Art. 4º Para fins de comprovação da condição de elegibilidade referida no artigo 3º deste decreto, poderão ser apresentados um ou mais dos seguintes documentos:



- I - alvarás, autos ou certificados emitidos pela Prefeitura do Município de São Paulo;
- II - auto de infração;
- III - matrícula ou transcrição imobiliária do imóvel, expedida pelo Cartório de Registro de Imóveis competente;
- IV - convenção condominial registrada perante o Cartório de Registro de Imóveis;
- V - Auto de Vistoria do Corpo de Bombeiros - AVCB;
- VI - foto aérea acompanhada de laudo devidamente assinado por responsável técnico ou levantamentos aerofotogramétricos oficiais;
- VII - registro no Cadastro de Edificações do Município;
- VIII - mandado de imissão na posse, expedido em ação judicial;
- IX - decisão judicial reconhecendo o direito de usucapião, ainda não transitado em julgado, desde que acompanhada do respectivo laudo pericial contendo a descrição e a caracterização do imóvel.

Art. 5º Em atendimento ao disposto no artigo 13 da Lei nº 17.577, de 2021, caso o documento apresentado nos termos do artigo 4º deste decreto para a comprovação da elegibilidade não indique a área construída total da edificação a ser requalificada, poderá ser apresentado, alternativamente:

- I - o respectivo Auto de Vistoria, Auto de Conclusão, Certificado de Conclusão, Auto de Regularização ou Certificado de Regularização da edificação;
- II - o histórico da edificação no Cadastro de Edificações do Município (CEDI), a ser emitido quando do protocolo do pedido de requalificação.

§ 1º São admitidas divergências na área construída total existentes em 23 de setembro de 1992, limitadas a 5% (cinco por cento), independentemente da conformidade ao coeficiente de aproveitamento máximo.

§ 2º As áreas irregulares na data do pedido de requalificação, quando não passíveis de serem incorporadas às áreas não computáveis admitidas pela Lei nº 17.577, de 2021, poderão ser regularizadas desde que atendido o disposto no artigo 36 da Lei nº 16.642, de 2017.

Art. 6º A edificação existente poderá utilizar do regramento específico trazido na Lei nº 17.577, de 2021, uma única vez, devendo eventuais intervenções subsequentes ser licenciadas como reforma, conforme previsto na Lei nº 16.642, de 2017 - Código de Obras e Edificações.

Art. 7º As intervenções a serem realizadas no âmbito da requalificação deverão atender as condições de segurança, salubridade, higiene e acessibilidade necessárias à instalação da subcategoria de uso pleiteada no pedido.

§ 1º As intervenções realizadas nas edificações não poderão agravar os itens relativos à segurança, salubridade, higiene e acessibilidade até então existentes.

§ 2º Desde que comprovada a impraticabilidade por laudo técnico e apresentada declaração pelo respectivo responsável técnico, poderão ser aceitas soluções que, por implicação de caráter estrutural, não atendam às disposições previstas no inciso V, do parágrafo único, do artigo 3º da Lei nº 16.642, de 2017, da Lei nº 16.050, de 2014, ou na Lei nº 16.402, de 2016.



Art. 8º Nos termos do artigo 5º da Lei nº 17.577, de 2021, na requalificação da edificação, as áreas acrescidas destinadas à acessibilidade e à melhoria das condições de segurança de uso, higiene e salubridade da edificação serão consideradas não computáveis para efeito de cálculo do coeficiente de aproveitamento e da taxa de ocupação constantes na legislação ordinária.

§ 1º Para as finalidades da Lei nº 17.577, de 2021, as intervenções decorrentes do “caput” deste artigo não serão consideradas como alteração de volumetria, embora possam configurar alteração da fachada externa da edificação para os fins de que trata o artigo 21 deste decreto.

§ 2º Desde que comprovada a impraticabilidade por laudo técnico e mediante declaração do respectivo responsável técnico a respeito da impossibilidade de atendimento internamente às edificações, as intervenções decorrentes do “caput” deste artigo poderão ocupar as faixas de recuo da edificação.

§ 3º Excepcionalmente, será possível implantar rampas ou outros dispositivos de acesso ao imóvel que avancem parcialmente sobre o passeio público, observadas as seguintes condições, as quais serão objeto de análise no curso do processo de aprovação de que trata este decreto:

I - comprovação por laudo técnico e apresentação de declaração pelo responsável técnico, relativamente à impossibilidade de implantação de rampas internas ou de outros dispositivos de acesso no interior do lote;

II - a existência de calçada com largura superior a 2m (dois metros) e o atendimento do regramento municipal de padronização de calçadas, conforme Decreto nº 59.671, de 7 de agosto de 2020, ou ato que vier a substituí-lo.

Art. 9º As áreas destinadas à instalação de usos não residenciais nos pavimentos térreo e cobertura do edifício requalificado serão consideradas não computáveis no âmbito do Programa Requalifica Centro.

Parágrafo único. Estão excluídos do incentivo previsto no “caput” deste artigo os usos enquadrados nos grupos de atividades relacionados a serviços de armazenamento e guarda de bens móveis e edifícios-garagem, além dos usos enquadrados nas subcategorias de uso Ind-1a, Ind-1b, Ind-2 e Ind-3.

Art. 10. Para os fins de que trata este decreto, será permitida a implantação de saliências e terraços e, observados os limites estabelecidos nas normas edilícias e garantida as condições de aeração, insolação e segurança dos usuários, a implantação de saliências e terraços não será considerada como alteração de volumetria, nem computada no cálculo da taxa de ocupação.

Art. 11. Não será exigido o pagamento de contrapartida financeira em caso de mudança de uso da edificação existente, no âmbito do Programa Requalifica Centro, devendo o novo uso ser permitido pela legislação vigente.

Art. 12. No âmbito do Programa Requalifica Centro serão admitidos, para o lote original que contém a edificação objeto de requalificação, os parâmetros de parcelamento e ocupação do solo existentes, mesmo que não conformes à legislação vigente, estando permitido o aumento de área construída internamente à edificação a requalificar, nos termos da Lei nº 17.577, de 2021.

§ 1º Para as áreas construídas originalmente existentes, declaradas na planta de situação atual, fica admitida a permuta entre áreas computáveis e não computáveis, em função do projeto de requalificação, mesmo que tal medida implique agravamento do coeficiente de aproveitamento original, não incidindo contrapartida financeira à outorga de potencial construtivo adicional para a eventual área computável acrescida em decorrência desta permuta.

§ 2º A possibilidade de acréscimo de área construída computável internamente ao edifício requalificado, adicionalmente às áreas de que trata o §1º deste artigo, está limitada ao atingimento do coeficiente de



aproveitamento máximo estabelecido pelo Quadro 3 da Lei nº 16.402, de 2016, ou por legislação específica, estando sujeita ao pagamento de contrapartida à outorga de potencial construtivo adicional.

§ 3º As áreas a serem construídas internamente ao edifício em decorrência do projeto de requalificação serão consideradas não computáveis quando destinadas à categoria de uso residencial ou à instalação de equipamentos de cultura, de promoção pública ou privada, e de equipamentos de educação e de saúde de promoção pública, independentemente dos parâmetros de ocupação preexistentes.

§ 4º As disposições do § 3º deste artigo aplicam-se exclusivamente às áreas construídas acrescidas internamente ao edifício em decorrência do projeto de requalificação, não incidindo sobre as áreas existentes.

§ 5º Os empreendimentos que fizerem uso da medida de que trata o § 3º deste artigo não poderão ser objeto de pedido de alvará de reforma com mudança de uso pelo período mínimo de 10 (dez) anos, a contar da emissão do Certificado de Conclusão da requalificação.

§ 6º A aplicação do disposto no “caput” deste artigo em lotes enquadrados como Zona Especial de Interesse Social - ZEIS não desobriga do atendimento ao disposto na Seção IV do Capítulo II e no Quadro 4 da Lei nº 16.050, de 2014.

Art. 13. Para a requalificação de que trata este decreto, aplica-se o limite de 59% (cinquenta e nove por cento) para a somatória das áreas construídas não computáveis de que trata o § 2º do artigo 62 da Lei nº 16.402, de 2016, nos exatos termos previstos nesse artigo.

Art. 14. O pedido de requalificação efetuado nos termos da Lei nº 17.577, de 2021, poderá prever a demolição parcial da edificação existente, desde que a área a ser demolida seja inferior a 20% (vinte por cento) da área construída total da edificação.

§ 1º A demolição de obra complementar, conforme definição do inciso XVIII do “caput” do artigo 3º da Lei nº 16.642, de 2017, não será computada para o cálculo do percentual a que se refere o “caput” deste artigo.

§ 2º No caso de reconstrução das áreas demolidas nos termos do “caput” deste artigo, poderão ser alcançados os parâmetros originais da edificação com dispensa da contrapartida financeira à outorga de potencial construtivo adicional.

§ 3º A demolição parcial que exceda o percentual previsto no “caput” deste artigo deverá ser licenciada como reforma, não se aplicando, nesse caso, o previsto no § 2º deste artigo.

Art. 15. Os pedidos de requalificação de edificação efetuados com base na Lei nº 17.577, de 2021, estão sujeitos, suplementarmente à legislação ordinária vigente, ao seguinte regramento:

I - dispensa do atendimento à fachada ativa, à doação de área para fins de alargamento da calçada, à fruição pública, à taxa de permeabilidade, à quota ambiental e à cota-parte máxima de terreno por unidade habitacional;

II - dispensa da oferta de vagas para estacionamento de veículos, exceto para os empreendimentos enquadrados como Polo Gerador de Tráfego, cujas exigências poderão ser fixadas mediante análise do órgão municipal de trânsito;

III - possibilidade de liberação da exigência de vaga para carga e descarga, mediante análise de órgão municipal de trânsito, para os casos não dispensados pelo Quadro 4A da Lei nº 16.402, de 2016, ou pela normatização vigente.



Parágrafo único. A análise da dispensa de liberação de vagas de que tratam os incisos II e III do “caput” deste artigo será realizada, de forma conjunta, na análise do pedido de aprovação, na forma do artigo 23 deste decreto.

Art. 16. Os pedidos de requalificação associados com reforma que impliquem aumento de área construída nos termos referidos no § 1º do artigo 3º da Lei nº 17.577, de 2021, atenderão aos seguintes regramentos específicos:

I - o aumento de área construída objeto da reforma está limitado aos parâmetros estabelecidos pela Lei nº 16.402, de 2016, ou por legislação específica;

II - na hipótese de anexação de novo lote, fica garantido ao lote anexado os parâmetros estabelecidos na legislação vigente, independentemente da superação destes parâmetros pelo lote ocupado pela edificação a requalificar;

III - independentemente da anexação ou não de novo lote, a taxa de ocupação, a taxa de permeabilidade e os parâmetros dispostos no artigo 57 da Lei nº 16.402, de 2016, quando exigidos, serão calculados em função da área não ocupada do lote resultante, excluída a projeção da edificação existente objeto da requalificação;

IV - a quota ambiental é aplicável aos pedidos de reforma associada a requalificação com alteração de área construída superior a 20% (vinte por cento);

V - para fins de aplicação do artigo 112 da Lei nº 16.050, de 2014, será considerada a área construída computável acrescida em razão de pedido de reforma.

§ 1º Complementarmente às disposições deste artigo, as áreas oriundas de pedido de reforma, acrescidas à volumetria da edificação requalificada ou construídas em novo bloco, deverão atender integralmente ao disposto na Lei nº 16.050, de 2014, Lei 16.402, de 2016, e Lei nº 16.642, de 2017, vigentes.

§ 2º Nas hipóteses de não agravamento da taxa de ocupação em relação às condições urbanísticas originais ou de não agregação de novo lote, ficam estabelecidas as seguintes condições específicas:

I - não se aplica a exigência de quota ambiental para lotes com taxa de ocupação superior a 0,7 (sete décimos);

II - para lotes com taxa de ocupação inferior a 0,7 (sete décimos):

a) não se aplica a exigência prevista no art. 79 da Lei nº 16.402, de 2016;

b) o parâmetro de quota ambiental poderá ser atendido, alternativamente, mediante a oferta de indivíduos arbóreos para enriquecimento de espaços públicos do distrito em que a edificação se localiza, em número necessário ao atingimento da pontuação mínima prevista no Quadro 3A da Lei nº 16.402, de 2016, ou por meio de depósito do numerário correspondente ao Fundo Especial do Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (FEMA).

§ 3º Para fins de aplicação dos incisos I e II do § 2º deste artigo será considerada a atual situação do imóvel.

Art. 17. Em decorrência do previsto no artigo 10 da Lei nº 17.577, de 2021, as edificações que abriguem templos religiosos, a serem requalificadas com base nas regras e condições do Programa Requalifica Centro, ficam dispensadas das medidas de mitigação ou compensação em cumprimento da Lei nº 15.150, de 6 de maio de 2010, para empreendimentos de Polos Geradores de Tráfego - PGT.



Art. 18. Os imóveis classificados como Bens Imóveis Representativos em Zona Especial de Preservação Cultural (ZEPEC-BIR) são passíveis da requalificação prevista na Lei nº 17.577, de 2021, podendo requisitar a aplicação do instrumento de Transferência do Direito de Construir nos termos da legislação ordinária.

Parágrafo único. Em decorrência do que dispõe o parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 17.577, de 2021, no âmbito da requalificação, o acréscimo de área construída não será descontado do potencial de Transferência do Direito de Construir constante das declarações do potencial construtivo expedidas nos termos da Lei nº 16.050, de 2014.

Art. 19. A requalificação nos termos da Lei nº 17.577, de 2021, dependerá de pedido específico, a ser formulado nos termos do previsto neste decreto e regulamentação por portaria da Secretaria Municipal de Urbanismo e Licenciamento - SMUL.

§ 1º Poderão ser formulados pedidos de:

I - alvarás de aprovação, alvarás de execução e alvarás de aprovação e execução de requalificação;

II - alvarás de aprovação, alvarás de execução e alvarás de aprovação e execução de requalificação associada à reforma, nas hipóteses que prevejam aumento de área construída para além da volumetria original ou demolição em percentual superior ao previsto no artigo 8º da Lei nº 17.577, de 2021.

§ 2º Fica vedada a aplicação das disposições da Lei nº 17.577, de 2021, em processos de aprovação de requalificação protocolados antes de sua vigência, mesmo que as respectivas edificações estejam inseridas no perímetro previsto no parágrafo único, do artigo 1º da citada lei, bem como em eventuais processos de alvarás modificativos que tenham como base aprovações realizadas nos termos da Lei nº 16.642, de 2017.

§ 3º As disposições do artigo 20 da Lei nº 17.577, de 2021, aplicam-se a projetos modificativos decorrentes de alvarás expedidos com base na citada lei.

Art. 20. Em decorrência do previsto nos § 2º do artigo 3º e no § 4º do artigo 7º da Lei nº 17.577, de 2021, deverão constar dos documentos expedidos, obrigatoriamente, ressalvas com as respectivas restrições.

Art. 21. Os pedidos de requalificação formulados com base na Lei nº 17.577, de 2021, relativos a edificações não tombadas situadas em área envoltória de bens tombados, ficam dispensadas da aprovação pelos órgãos de preservação do patrimônio, tanto pela Secretaria Municipal de Cultura, quanto pelo Conselho de Proteção do Patrimônio Histórico de São Paulo - CONPRESP, desde que as intervenções sejam realizadas exclusivamente no interior das edificações ou não impliquem alterações:

I - nas fachadas externas;

II - nas coberturas das edificações;

III - na volumetria.

Parágrafo único. As Secretarias Municipais de Urbanismo e Licenciamento e de Cultura deverão adotar as medidas administrativas pertinentes para que a apreciação dos pedidos formulados no âmbito do Programa Requalifica Centro seja realizada por meio do Escritório Técnico de Gestão Compartilhada de que trata o inciso IX do artigo 313 da Lei nº 16.050, de 2014, nas hipóteses em que for necessária a apreciação pelos órgãos de preservação do patrimônio também em âmbito estadual e federal.

CAPÍTULO II DO REGIME ESPECIAL DE ATENDIMENTO PRIORITÁRIO



Art. 22. Em atendimento ao previsto no artigo 21 da Lei nº 17.577, de 2021, e considerando as disposições constantes do Decreto nº 58.668, de 19 de março de 2019, fica instituído o Regime Especial de Atendimento Prioritário - REAP para todos os processos administrativos relativos ao Programa Requalifica Centro e à Lei nº 17.577, de 2021.

§ 1º O Regime Especial de Atendimento Prioritário - REAP conferirá aos processos administrativos relativos ao Programa Requalifica Centro tramitação prioritária perante órgãos e entidades da Administração Pública Municipal, abrangendo todos os atos e manifestações de responsabilidade da Administração Pública Municipal, exceto os de natureza tributária, inclusive a análise, concessão e eventual ulterior fiscalização dos benefícios fiscais previstos.

§ 2º Os processos administrativos referidos no “caput” deste artigo receberão identificação própria e destacada que evidencie sua tramitação prioritária no âmbito municipal.

§ 3º Exceto mediante justificativa devidamente fundamentada, nos processos administrativos abrangidos pelo REAP, as providências a cargo dos órgãos ou entidades municipais deverão ser adotadas no prazo de até 30 (trinta) dias, salvo quando pendente ação ou diligência sob responsabilidade de terceiros, observado o previsto no parágrafo único do artigo 23 deste decreto.

Art. 23. Os pedidos de requalificação formulados com base na Lei nº 17.577, de 2021, poderão ser apreciados pelo procedimento Aprova Rápido de que trata o Decreto nº 58.955, de 20 de setembro de 2019, ressalvado o procedimento declaratório para os casos que se enquadrem no artigo 24 deste decreto.

Parágrafo único. O Regime Especial de Atendimento Prioritário - REAP a que se refere o artigo 22 deste decreto conferirá prioridade de tramitação aos pedidos de requalificação pelo procedimento Aprova Rápido, observados, contudo, os prazos procedimentais específicos previstos no Decreto nº 58.955, de 2019.

Art. 24. Os pedidos de requalificação de que trata a Lei nº 17.577, de 2021, poderão ser requeridos por meio de procedimento declaratório eletrônico, desde que não impliquem a:

- I - modificação da área construída em mais de 20%;
- II - alteração da fachada externa, da volumetria ou da respectiva cobertura;
- III - dispensa de vagas de que tratam os incisos II e III do “caput” do artigo 15 deste decreto;
- IV - implantação de dispositivos na forma do inciso II do artigo 5º da Lei nº 17.557, de 2021, e do § 3º do artigo 8º deste decreto;
- V - mudança de uso;
- VI - requalificação que não envolva a integralidade da edificação, nos termos do § 2º do artigo 2º deste decreto.

Parágrafo único. Não poderão ser objeto de licenciamento por meio do procedimento declaratório, as seguintes edificações:

- I - situadas em área de preservação permanente - APP;
- II - que abriguem atividade considerada Polo Gerador de Tráfego;
- III - sujeitas a licenciamento ambiental;



IV - potencialmente contaminadas, suspeitas de contaminação ou contaminadas;

V- em situação de irregularidade, na data do pedido de requalificação;

VI - tombadas ou preservadas.

Art. 25. O procedimento de licenciamento declaratório será definido por meio de regulamentação por portaria da Secretaria Municipal de Urbanismo e Licenciamento - SMUL e não poderá conter exigências além das taxativamente previstas neste decreto.

§ 1º A portaria referenciada no “caput” deste artigo deverá ser expedida no prazo de até 30 (trinta) dias a contar da publicação deste decreto.

§ 2º O prazo máximo para a SMUL verificar a conformidade do procedimento declaratório apresentado pelo proponente deverá ser de 5(cinco) dias úteis.

CAPÍTULO III DOS INCENTIVOS FISCAIS

Art. 26. Os seguintes incentivos fiscais serão aplicados às edificações que se enquadrem no Programa, desde que voltadas à categoria de uso residencial, mesmo nas hipóteses em que a requalificação objetive a mudança de uso para tais subcategorias:

I - remissão dos créditos do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU para as edificações objeto da requalificação, observada, como termo final, a expedição do respectivo certificado de conclusão;

II - isenção do IPTU nos 3 (três) primeiros anos, ou no prazo de 10 (dez) anos, a depender da localização do imóvel, e observado o § 3º do artigo 16 da Lei nº 17.577, de 2021, a partir da emissão do respectivo certificado de conclusão em ambos os casos;

III - aplicação de alíquotas progressivas, em frações iguais, para o IPTU, pelo prazo de 5 (cinco) anos após a isenção de que trata o inciso II do “caput” deste artigo, até que se alcance, a partir do 6º ano, a alíquota integral prevista na legislação;

IV - redução para 2% (dois por cento) na alíquota do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS relativo aos serviços tomados integrantes do item 7 do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de setembro de 2003 - “Serviços relativos à engenharia, arquitetura, geologia, urbanismo, construção civil, manutenção, limpeza, meio ambiente, saneamento e congêneres”, incidente sobre a requalificação para os imóveis situados na Área Central, observado o limite previsto no artigo 8º-A da Lei Complementar Federal nº 116, de 31 de julho de 2003;

V - isenção do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis “Inter Vivos” - ITBI aplicável a imóveis que serão objeto de requalificação, mediante a apresentação do alvará de aprovação e de execução de requalificação ou alvará de aprovação e de execução de requalificação associada à reforma;

VI - isenção de taxas municipais para instalação e funcionamento, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrada em vigor da lei.

Art. 27. Para os projetos de requalificação apresentados para imóveis contidos no Triângulo SP, criado pela Lei nº 17.332, de 24 de março de 2020, e que sejam destinados para as atividades previstas na citada lei e atendam às demais exigências legais, poderão ser concedidos os seguintes incentivos fiscais:

I - isenção do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados da regulamentação da Lei nº 17.332, de 2020;



II - isenção de taxas municipais para instalação e funcionamento pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados da regulamentação da Lei nº 17.332, de 2020;

III - alíquota máxima de 2% (dois por cento) do Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza - ISS, relativos aos serviços tomados integrantes do item 7 do artigo 1º da Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, pelo prazo de 5 (cinco) anos, nos termos da Lei nº 17.332, de 2020 e contados da regulamentação da mesma.

Art. 28. Observado o disposto no artigo 16 da Lei nº 17.577, de 2021, bem como os prazos decadenciais e prescricionais previstos na Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a concessão dos incentivos descritos no artigo 26 deste decreto atenderá ao seguinte:

I - o incentivo fiscal de que trata o inciso I do artigo 26 aplica-se exclusivamente à edificação que será objeto de requalificação, não se aplicando a eventuais lotes anexados;

II - o incentivo fiscal de que trata o inciso II do artigo 26 alcança o imóvel requalificado como um todo, conforme previsto no respectivo certificado de conclusão, inclusive eventuais acréscimos de área realizados nos termos da lei;

III - para a aplicação do incentivo fiscal de que trata o inciso III do artigo 26, a alíquota do IPTU será calculada e aumentada progressivamente, conforme a situação do imóvel no Cadastro Imobiliário Fiscal na data do fato gerador do tributo, em cada exercício.

Art. 29. O incentivo fiscal de que trata o inciso IV do artigo 26 não poderá resultar, direta ou indiretamente, na redução, em cada período de competência do ISS, da alíquota efetiva mínima de 2% (dois por cento).

Parágrafo único. Observados o artigo 74 da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, e o artigo 71 do Decreto nº 53.151, de 17 de maio de 2012, a apuração e emissão dos documentos fiscais pertinentes será mensal.

Art. 30. No que tange ao incentivo de que trata o inciso V do artigo 26, deverá ser implementado sistema de monitoramento da execução da qualificação, a partir da posterior expedição do respectivo certificado de conclusão, cujo desenvolvimento e gerenciamento ficará a cargo de SMUL.

Parágrafo único. A Secretaria Municipal da Fazenda poderá solicitar documentos comprobatórios a outro órgão ou entidade da Administração Pública Municipal após a implementação do sistema de monitoramento da execução da qualificação.

Art. 31. Poderá a Secretaria Municipal da Fazenda fiscalizar, a qualquer momento, o cumprimento dos requisitos para a concessão dos incentivos fiscais, inclusive com o auxílio de outros órgãos e entidades da Administração Pública.

§ 1º O contribuinte deverá atualizar anualmente o cadastro com a evolução da obra.

§ 2º A fim de evitar a decadência, a Secretaria Municipal da Fazenda constituirá o crédito tributário com exigibilidade suspensa, através da lavratura de Auto de Infração e Intimação, nos casos de não apresentação do certificado de conclusão das obras de requalificação dentro do período de 3 (três) anos contados da data:

I - da emissão do Alvará ou outro documento que autorize o início das obras, no caso do ISS de que trata o inciso IV do artigo 26 deste decreto;

II - do instrumento público ou particular que promoveu a transação imobiliária, no caso do ITBI de que trata o inciso V do artigo 26 deste decreto.



§ 3º A efetiva comprovação e a comunicação, feita por órgão ou entidade da Municipalidade para a Secretaria Municipal da Fazenda, informando sobre a não conclusão da requalificação edilícia, levantará a suspensão do crédito tributário, tornando-o plenamente exigível.

§ 4º O incentivo de ITBI de que trata o inciso V do artigo 26 deste decreto será operacionalizado na seguinte conformidade:

I - Se a expedição do alvará de aprovação e de execução de requalificação ou alvará de aprovação e de execução de requalificação associada à reforma ocorrer previamente ao fato gerador do imposto, a unidade competente da Secretaria Municipal da Fazenda autorizará o registro da transmissão imobiliária sem o seu recolhimento e analisará o pedido de isenção, aplicando-se o disposto no § 2º deste artigo.

II - Se a expedição do alvará de aprovação e de execução de requalificação ou alvará de aprovação e de execução de requalificação associada à reforma ocorrer posteriormente ao fato gerador do imposto, o interessado deverá promover o seu recolhimento nos termos da legislação, e o pedido de isenção, se deferido, conceder-lhe-á o direito à restituição, observado o procedimento aplicável.

Art. 32. Não serão restituídas, no todo ou em parte, com fundamento nas disposições deste decreto, quaisquer importâncias recolhidas anteriormente ao início de sua vigência.

Art. 33. A Secretaria Municipal da Fazenda, dentro de suas atribuições, e conforme o § 6º do artigo 16 da Lei nº 17.577, de 2021, expedirá os atos normativos complementares necessários à implementação do disposto neste decreto, especialmente o requerimento dos incentivos fiscais previstos no artigo 26, que poderá ser efetuado através de sistema eletrônico de gestão de benefícios, observado o artigo 1º do Decreto nº 58.331, de 20 de julho de 2018.

CAPÍTULO IV DO CHAMAMENTO PÚBLICO PARA PROJETOS DE REQUALIFICAÇÃO

Art. 34. A Secretaria de Governo Municipal, em conjunto com a Secretaria Municipal de Urbanismo e Licenciamento, poderão publicar chamamento visando a identificar interessados na apresentação de projetos de requalificação de imóveis passíveis de enquadramento no Programa Requalifica Centro.

§ 1º O edital definirá a área de abrangência do chamamento público, respeitado o perímetro de que trata o parágrafo único do artigo 1º da Lei nº 17.577, de 2021.

§ 2º Identificado interesse público para tanto, poderá ser instruído processo administrativo para desapropriação da área dos projetos aprovados, com encaminhamento de proposta para a edição do respectivo decreto de utilidade pública.

Art. 35. A Secretaria de Governo Municipal e a Secretaria Municipal de Urbanismo e Licenciamento, mediante portaria conjunta, poderão constituir Comissão “ad hoc” para realização do licenciamento dos projetos oriundos do chamamento público de que trata o artigo 34 deste decreto.

§ 1º A aprovação dos projetos por meio da Comissão implicará uma autorização unificada, abrangendo todas as competências de licenciamento no âmbito municipal.

§ 2º A portaria a que se refere o “caput” deste artigo fixará o procedimento para o licenciamento unificado, bem como definirá a composição e as atribuições a serem exercidas pela Comissão, respeitadas as competência legais dos órgãos que a comporão.

CAPÍTULO V DAS DISPOSIÇÕES FINAIS



Art. 36. Os pedidos de requalificação formulados com base na Lei nº 17.577, de 2021, estão isentos da cobrança:

I - das Taxas para Exame e Verificação dos Pedidos de Documentos de Controle da Atividade Edilícia relacionadas com a requalificação, previstas no Anexo II da Lei nº 16.642, de 2017;

II - do preço público devido para o protocolamento do pedido de requalificação.

Parágrafo único. A pedido do interessado, o disposto no “caput” poderá ser estendido aos pedidos de cópias de plantas e demais documentos existentes em arquivos municipais necessários à elaboração do projeto de requalificação, quando solicitados pelo órgão responsável pela análise do pedido reformulado.

Art. 37. A Comissão de Edificações e Uso do Solo - CEUSO, órgão normativo e consultivo sobre a legislação de obras, de edificações, de parcelamento do solo, de acessibilidade e de segurança de uso das edificações e equipamentos, poderá ser consultada para análise e manifestação a respeito da aplicação da Lei nº 17.577, de 2021, nos casos de dúvidas atinentes aos aspectos referidos neste artigo.

Art. 38. As Secretarias Municipais de Urbanismo e Licenciamento e da Fazenda deverão instituir sistema de compartilhamento de informações e monitoramento voltado ao acompanhamento da concessão dos incentivos fiscais de que trata o artigo 16 da Lei nº 17.577, de 2021.

Art. 39. As Secretarias Municipais de Urbanismo e Licenciamento e da Habitação deverão adotar as medidas administrativas necessárias para a viabilização dos chamamentos públicos de que trata o artigo 17 da Lei nº 17.577, de 2021.

Art. 40. Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, aos 20 de maio de 2022, 469º da fundação de São Paulo.

RICARDO NUNES,
Prefeito

GUILHERME BUENO DE CAMARGO,
Secretário Municipal da Fazenda

MARCOS DUQUE GADELHO,
Secretário Municipal de Urbanismo e Licenciamento

FABRICIO COBRA ARBEX,
Secretário Municipal da Casa Civil

EUNICE APARECIDA DE JESUS PRUDENTE,
Secretária Municipal de Justiça

RUBENS NAMAN RIZEK JUNIOR,
Secretário do Governo Municipal

Publicado na Secretaria do Governo Municipal, em 20 de maio de 2022.

**DECRETO N° 61.327, DE 24 DE MAIO DE 2022 - (DOM de 25.05.2022)**

Altera o Decreto n° 58.088, de 15 de fevereiro de 2018, que regulamenta a Lei n° 16.786, de 4 de janeiro de 2018, que dispõe sobre a outorga e a gestão de concessão para confecção, instalação e manutenção de elementos do mobiliário urbano que especifica, a título oneroso e com exploração publicitária, no que se refere às normas técnicas de instalação de sanitários públicos fixo e móvel, no Município de São Paulo.

RICARDO NUNES, PREFEITO DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, no uso das atribuições que lhe são conferidas por lei,

DECRETA:

Art. 1° Os artigos 12 e 13 do Decreto n° 58.088, de 15 de fevereiro de 2018, que regulamenta a Lei n° 16.786, de 4 de janeiro de 2018, passam a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 12. A distância mínima entre as bases de fixação dos painéis publicitários deslocados, relógios eletrônicos digitais e dos abrigos em pontos de parada de ônibus e em estações de embarque e desembarque de passageiros, instalados no passeio público de mesmo logradouro, não poderá ser inferior a 50m (cinquenta metros).”(NR)

“Art. 13. Os painéis publicitários poderão ser instalados apartados dos sanitários públicos fixos, desde que posicionados no passeio do mesmo logradouro ou de logradouro adjacente ao do sanitário, respeitado o limite máximo de 50 (cinquenta) metros lineares de distância do equipamento.

§ 1° Os painéis publicitários deslocados deverão dispor de, no máximo, 2 (duas) faces de painel publicitário, totalizando, no conjunto, até 4m² (quatro metros quadrados) e até 2m² (dois metros quadrados) individualmente, devendo ser fixados sobre uma base estruturalmente adequada com, no máximo, 60cm (sessenta centímetros) de altura do solo, atendendo a legislação pertinente.

§ 2° Os painéis publicitários deslocados deverão respeitar a manutenção obrigatória de 1,20m (um metro e vinte centímetros) de faixa para livre circulação dos pedestres no passeio público, priorizando o alinhamento pré-existente, não conformando elementos de obstáculo à circulação e não poderão se sobrepor às fachadas e acessos dos imóveis lindeiros, além de observar as disposições constantes do Decreto Municipal n° 59.670, de 7 de agosto de 2020, e demais legislação aplicável.” (NR)

Art. 2° O Decreto n° 58.088, de 15 de fevereiro de 2018, que regulamenta a Lei n° 16.786, de 4 de janeiro de 2018, passa a vigorar acrescido de artigo 15-A com a seguinte redação:

“Art. 15- A. Os casos especiais de instalação de painéis publicitários, que não se enquadram nas disposições deste decreto, deverão ser submetidos à análise dos órgãos competentes da Prefeitura do Município de São Paulo, em especial da Comissão de Proteção à Paisagem Urbana - CPPU, à qual competirá a respectiva deliberação.”(NR)

Art. 3° Este decreto entrará em vigor na data de sua publicação.

PREFEITURA DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, aos 24 de maio de 2022, 469° da fundação de São Paulo.

RICARDO NUNES,
Prefeito

MARCOS DUQUE GADELHO,
Secretário Municipal de Urbanismo e Licenciamento



FABRICIO COBRA ARBEX,
Secretário Municipal da Casa Civil

EUNICE APARECIDA DE JESUS PRUDENTE,
Secretária Municipal de Justiça

RUBENS NAMAN RIZEK JUNIOR,
Secretário do Governo Municipal

Publicado na Secretaria do Governo Municipal, em 24 de maio de 2022.

5.00 ASSUNTOS DIVERSOS

5.01 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 |

5.02 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 PALESTRAS PRESENCIAIS – SINDCONTSP

(Suspensas temporariamente devido ao COVID-19)

6.03 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.

(Suspensão 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.

(Suspensão 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.

(Suspensão 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)

6.04 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)

6.05 CURSOS CEPAEC – SINDCONTSP

PROGRAMAÇÃO DE CURSOS – ON-LINE (AO VIVO)

MAIO/2022

| DATA | DIA DA SEMANA | HORÁRIO | DESCRIÇÃO | ASSOCIADOS | FILIA-DOS | DEMAIS INTERES-SADOS | C/H | PROFESSOR (A) |
|---------|-----------------|------------------|--|------------|------------|----------------------|-----|---------------|
| 30 e 31 | segunda e terça | 14,00h às 18,00h | Analista e Assistente Fiscal - abordagem e Revisão do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS | R\$ 160,00 | R\$ 200,00 | R\$ 320,00 | 8 | Wagner Camilo |

*Programação sujeita alterações

**Pontuação na Educação Continuada

www.SINDCONTSP.org.br

(11) 3224-5124 / 3224-5100

cursos2@sindcontsp.org.br

**PROGRAMAÇÃO DE CURSOS – ON-LINE (AO VIVO)****JUNHO/2022**

| DATA | DIA DA SEMANA | HORÁRIO | DESCRIÇÃO | ASSOCIADOS | FILIADOS | DEMAIS INTERESSADOS | C/H | PROFESSOR (A) |
|-------------|-------------------------|------------------|--|------------|------------|---------------------|-----|----------------------------|
| 1 e 2 | quarta e quinta | 14,00h às 18,00h | Retenção de 11% de INSS x EFD-FEINF (última versão) | R\$ 160,00 | R\$ 200,00 | R\$ 320,00 | 8 | Valéria de Souza Telles |
| 7 | terça | 09,00h às 17,00h | Lucro Real com enfoque prático | R\$ 160,00 | R\$ 200,00 | R\$ 320,00 | 8 | Arnóbio Neto Araújo Durães |
| 9 | quinta | 08,30h às 16,30h | Contabilidade e Tributação de Cooperativas: enfoque cooperativas de serviços | R\$ 120,00 | R\$ 150,00 | R\$ 240,00 | 6 | Adilson Torres |
| 10 | sexta | 09,00h às 17,00h | Demonstração de Fluxos de Caixa | R\$ 180,00 | R\$ 220,00 | R\$ 360,00 | 8 | Arnóbio Neto Araújo Durães |
| 13, 14 e 15 | segunda, terça e quarta | 19,00h às 22,00h | PRÁTICA DE CONTRATOS DE TRABALHO FACE À REFORMA TRABALHISTA | R\$ 180,00 | R\$ 220,00 | R\$ 360,00 | 9 | Ana Maria Meinberg Perecin |
| 20, 21 e 22 | segunda, terça e quarta | 14,00h às 18,00h | ECF – Escrituração Contábil e Fiscal | R\$ 240,00 | R\$ 280,00 | R\$ 480,00 | 8 | Wagner Mendes |
| 22 e 23 | quarta e quinta | 14,00h às 18,00h | Abordagem e revisão do ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS | R\$ 160,00 | R\$ 200,00 | R\$ 320,00 | 8 | Wagner Camilo |
| 27 e 28 | segunda e terça | 09,00h às 13,00h | Empreendedorismo Contábil: perfil, ações e estratégia para empreende- | R\$ 160,00 | R\$ 200,00 | R\$ 320,00 | 8 | Sérgio Lopes |

*Programação sujeita alterações

**Pontuação na Educação Continuada

www.SINDCONTSP.org.br**(11) 3224-5124 / 3224-5100**



SINDCONT-SP

SINDICATO DOS CONTABILISTAS DE SÃO PAULO

cursos2@sindcontsp.org.br

6.06 FACEBOOK

Visite a página do Centro de Estudos e Debates Fisco-Contábeis Virtual no Facebook.

Sindicato dos Contabilistas de São Paulo

Base territorial: Caieiras, Cajamar, Carapicuíba, Diadema, Embu, Embu-Guaçu, Francisco Morato, Franco da Rocha, Guarulhos, Itapeverica da Serra, Jujutiba, 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