

## EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA

1. A Comissão de Valores Mobiliários - CVM está submetendo à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, item I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, duas minutas de Deliberação que aprovam os Pronunciamentos do IBRACON sobre Demonstrações Contábeis – Apresentações e Divulgações e sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.
2. Na minuta sobre as Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas, a CVM tem especial interesse em receber contribuições que tratem também do eventual impacto, na abordagem proposta, da nova redação do art. 103-A da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional 45, de 08/12/2004, e que trata das súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal.
3. Tais súmulas vinculantes, segundo o novo texto constitucional, terão por finalidade *"a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica"*, sendo esta exatamente a hipótese mais freqüente de divergência entre companhias abertas e seus auditores, quanto à contabilização de contingências ativas e passivas — notadamente no que se refere a créditos e débitos tributários.
4. Essas duas minutas de deliberação fazem parte de um conjunto maior de normas que a CVM, juntamente com o IBRACON, colocará futuramente em audiência pública e que tem como objetivo reduzir gradativamente as assimetrias existentes entre as práticas contábeis brasileiras e as práticas contábeis internacionais
5. Os interessados poderão encaminhar suas sugestões e comentários, por escrito, até o dia 31 de janeiro de 2005, dirigidos à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria - Rua Sete de Setembro, 111/6º andar- Centro - Rio de Janeiro - CEP 20050-901, ou através do e-mail: [snc@cvm.gov.br](mailto:snc@cvm.gov.br).
6. As sugestões recebidas pela CVM são consideradas de acesso público. Qualquer restrição à publicação das sugestões ou à citação da autoria deverá constar do próprio documento encaminhado.
7. Cópia das minutas de Deliberação estarão à disposição dos interessados no site da CVM ([www.cvm.gov.br](http://www.cvm.gov.br)) e nos seguintes endereços:

SEDE - Centro de Consultas - Rua Sete de Setembro, 111/5º andar - Centro  
Rio de Janeiro-RJ.

SRS - Superintendência Regional de São Paulo - Gerência Administrativa -  
Rua Formosa, 367/20º andar- São Paulo - SP.

SRB - Superintendência Regional de Brasília - SCN - Qd. 2 - Bloco A - Conj. 4  
4º andar - Edifício Corporate Financial Center - Brasília - DF.

Rio de Janeiro, 27 de dezembro de 2004

MARCELO FERNANDEZ TRINDADE  
Presidente

-

**DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXXXXXXXX DE XXXX**

*Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC nº 27 sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações.*

**O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em XX de XXX de 2005, com fundamento no § 3º do art. 177 da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei Nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976,

**DELIBEROU:**

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento anexo à presente Deliberação sobre Demonstrações Contábeis – Apresentação e Divulgações emitido pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes - IBRACON, elaborado em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários; e,

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

MARCELO FERNANDEZ TRINDADE

Presidente

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS - APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÕES  
(NPC 27)**

-  
-  
-

<b>CONTEÚDO</b>	<b>Parágrafos</b>
Objetivo	01
Alcance	02 - 06
Finalidade das Demonstrações Contábeis	07
Componentes das Demonstrações Contábeis	08 - 10
Definições	11 - 12
<b>Considerações Gerais</b>	
Apresentação Adequada e Atendimento aos PFC, NBC, NPC e IT	13 - 16
Entidade em Situação de Continuidade Operacional	23 - 24
Regime de Competência	25 - 26
Uniformidade de Apresentação	27 - 28
Relevância e Agregação	29 - 31
Compensação	32 - 35
Informações Comparativas	36 - 41
<b>Estrutura e Conteúdo</b>	
Introdução	42 - 43
Identificação das Demonstrações Contábeis	44 - 48
Frequência na Apresentação	49
<b>Balanco Patrimonial</b>	
Segregação entre Circulante e Não Circulante	50 - 53
Ativo Circulante	54 - 56
Passivo Circulante	57 - 63
Informações a Serem Apresentadas no Próprio Balanco Patrimonial	64 - 69

Informações a Serem Divulgadas nas Demonstrações Contábeis ou em Nota Explicativa	75 - 81
<b>Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis</b>	
Estrutura	82 - 86
Apresentação das Práticas Contábeis	87 - 92
Principais Premissas	93
Outras Divulgações	94 - 95
<b>Entrada em Vigor</b>	96

## **Demonstrações Contábeis - Apresentação e Divulgações**

### **Objetivo**

- 1 O objetivo desta Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC é determinar a base de apresentação de demonstrações contábeis de uso geral, a fim de assegurar comparação tanto com as próprias demonstrações contábeis de exercícios anteriores quanto com as demonstrações contábeis de outras entidades. Para atingir esse objetivo, esta NPC dispõe sobre considerações gerais para a apresentação de demonstrações contábeis, diretrizes para sua estrutura e requisitos mínimos de seu conteúdo. O reconhecimento, a mensuração e a divulgação de transações e eventos específicos são tratados em outras NPCs.

### **Alcance**

- 2 Esta NPC deve ser utilizada na elaboração de todas as demonstrações contábeis de uso geral e apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Se as demonstrações contábeis forem preparadas para uma finalidade específica, esse fato deverá ser claramente divulgado em nota explicativa.
- 3 Demonstrações contábeis de uso geral são aquelas destinadas a atender às necessidades dos usuários que não estejam em condições de exigir relatórios adaptados para atender às suas necessidades específicas de informação. Demonstrações contábeis de uso geral, incluem aquelas que são apresentadas separadamente ou dentro de um outro documento público, como um relatório anual ou um prospecto. Aplica-se igualmente às demonstrações contábeis individuais de uma entidade componente de um grupo ou consolidadas. Esta NPC não se aplica a informações contábeis intermediárias e condensadas.
- 4 Esta NPC se aplica a todos os tipos de entidades, inclusive bancos e seguradoras. Exigências adicionais para instituições financeiras, seguradoras e outras atividades regulamentadas são, ou podem ser, estabelecidas por órgãos reguladores ou outros pronunciamentos específicos.
- 5 Esta NPC utiliza terminologia que é adequada para uma entidade com fins lucrativos. Outras entidades, como as sem fins lucrativos ou do setor público, poderão aplicar esta NPC, porém pode tornar-se necessário alterar a terminologia usada para determinadas rubricas nas demonstrações contábeis e para as próprias demonstrações contábeis. Tais entidades podem também apresentar componentes adicionais às demonstrações contábeis.
- 6 Da mesma forma, entidades que não apresentam os componentes do "patrimônio líquido" como definido nesta Norma (como fundos mútuos e sociedades cooperativas), deverão proceder às alterações necessárias para uma adequada apresentação das demonstrações contábeis.

### **Finalidade das Demonstrações Contábeis**

7 As demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no exercício findo nessa data. O objetivo das demonstrações contábeis de uso geral é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado e o fluxo financeiro de uma entidade, que são úteis para uma ampla variedade de usuários na tomada de decisões. As demonstrações contábeis também mostram os resultados do gerenciamento, pela Administração, dos recursos que lhe são confiados. Para atingir esse objetivo, as demonstrações contábeis fornecem informações sobre os seguintes aspectos de uma entidade:

- a. ativos;
- b. passivos;
- c. patrimônio líquido;
- d. receitas, despesas, ganhos e perdas; e
- e. fluxo financeiro (fluxo de caixa ou das origens e aplicações de recursos).

Essas informações, juntamente com outras constantes das notas explicativas às demonstrações contábeis, auxiliam os usuários a estimar os resultados futuros e os fluxos financeiros futuros da entidade.

### **Componentes das Demonstrações Contábeis**

8 Um conjunto completo de demonstrações contábeis inclui os seguintes componentes:

- a. balanço patrimonial;
- b. demonstração do resultado;
- c. demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- d. demonstração do fluxo de caixa (ou, alternativamente, das origens e aplicações de recursos, enquanto requerida pela legislação societária - Lei no. 6.404/76); e
- e. notas explicativas, incluindo a descrição das práticas contábeis.

9 Muitas entidades apresentam, além das demonstrações contábeis básicas, um relatório da Administração descrevendo e explicando as características principais do desempenho financeiro da entidade e os principais riscos e incertezas que enfrenta. Esse relatório, que pode ser exigido por lei, deve contemplar, no mínimo, o solicitado pela lei e as seguintes informações:

- a. descrição dos negócios, produtos e serviços; comentários sobre a conjuntura econômica geral, incluindo concorrência nos mercados, atos governamentais e outros fatores exógenos relevantes sobre o desempenho da companhia; informações sobre recursos humanos; investimentos realizados; pesquisa e desenvolvimento e novos produtos e serviços; reorganizações societárias e programas de racionalização; direitos dos acionistas e políticas de dividendos, societárias e perspectivas e planos para o exercício em curso e os futuros
- b. fatores principais e influências que determinam o desempenho, incluindo mudanças no ambiente no qual a entidade opera, a resposta da entidade às mudanças e seu efeito, a sua política de investimento para manter e melhorar o desempenho;
- c. fontes de obtenção de recursos da entidade e a meta de Índice de endividamento sobre o patrimônio líquido; e

- d. relevantes recursos da entidade cujo valor não está refletido no balanço patrimonial.
- 10 Muitas entidades apresentam, além das demonstrações contábeis, informações adicionais, como balanço social, relatórios sobre custos e outros fatores relacionados a questões ambientais, assim como demonstração de valor adicionado, particularmente em setores de indústria em que esses fatores são relevantes no processo de tomada de decisão econômica pelos usuários das demonstrações contábeis. Esses relatórios e demonstrações adicionais não estão abrangidos pelas normas que regulam a emissão de um conjunto completo de demonstrações contábeis. Assim, quando divulgadas, devem ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com os quadros desta ou com as notas explicativas.

## **Definições**

- 11 Os termos abaixo são usados nesta NPC com os seguintes significados:

Impraticável - a aplicação de uma norma é considerada impraticável quando a entidade esgotou todos os recursos para aplicá-la, sem sucesso.

Relevante - as informações são relevantes se a ausência de sua divulgação ou se a sua divulgação parcial, incompleta ou resumida puder influenciar as decisões e os julgamentos de usuários tomados com base nas demonstrações contábeis. A relevância depende do tamanho e da natureza do item considerado nas circunstâncias específicas de sua omissão. Ao decidir se um item ou um conjunto de itens é relevante, a natureza e o tamanho do item são avaliados em conjunto. Dependendo das circunstâncias, tanto a natureza quanto o tamanho do item podem ser um fator determinante.

Notas explicativas - contêm informações adicionais àquelas apresentadas no balanço patrimonial e nas demonstrações do resultado, das mutações do patrimônio líquido e do fluxo de caixa (ou das origens e aplicações de recursos). As notas devem fornecer, além das políticas e práticas contábeis, descrições de fatos ou eventos e detalhes de rubricas apresentadas nas demonstrações acima ou informações sobre valores que não são passíveis de inclusão naquelas demonstrações.

- 12 A análise quanto ao efeito de omissões ou erros nas decisões econômicas de usuários das demonstrações contábeis exige conhecimento das características de cada usuário. Conforme a Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, emitida pelo IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, presume-se que o usuário tenha um razoável conhecimento da linha de negócios e atividades da entidade, conhecimento contábil e seja diligente na leitura e análise da informação.

## **CONSIDERAÇÕES GERAIS**

### **Apresentação Adequada e Atendimento às práticas contábeis adotadas no Brasil**

- 13 As demonstrações contábeis devem apresentar adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e o fluxo de caixa (ou origens e aplicações de recursos) de uma entidade (isto é, deve representar adequadamente os efeitos de transações e outros eventos observando as definições e os critérios para registro de ativos, passivos, receitas e despesas de acordo com práticas contábeis adotadas no Brasil, terminologia esta que configura-se numa generalização das diretrizes contábeis emanadas da legislação societária brasileira, adotada por todo tipo de entidade no Brasil, considerando os aspectos contábeis que são específicos para os diferentes segmentos do mercado, conforme regulado pelos órgãos reguladores (Banco Central, Comissão de Valores Mobiliários, Superintendência de Seguros, Secretaria de Previdência Privada, etc) que representem um progresso àqueles princípios da

legislação societária. Isto é, não se consideram, como abrangidos no contexto das práticas contábeis adotadas no Brasil, práticas não amparadas na legislação societária nem reconhecidas pelos órgãos reguladores como avanço na harmonização de normas contábeis no âmbito internacional. A aplicação apropriada dessas normas, incluindo a divulgação de informações requeridas, resulta, em praticamente todas as circunstâncias, em demonstrações contábeis que atingem uma apresentação adequada.

- 14 As entidades cujas demonstrações contábeis são elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil devem divulgar tal fato de forma clara nas notas explicativas. Caso não as atendam integralmente, as notas explicativas devem divulgar o fato com clareza.
- 15 Em geral, uma apresentação adequada é conseguida pelo atendimento, em todos os aspectos significativos, às práticas contábeis adotadas no Brasil. Uma apresentação adequada exige:
  - a. seleção e aplicação de práticas contábeis adotadas no Brasil;
  - b. apresentação de informações relevantes confiáveis, comparáveis e compreensíveis; e
  - c. divulgações adicionais suficientes para permitir que os usuários entendam o impacto de transações ou eventos específicos sobre a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações e o fluxo de caixa (ou origens e aplicações de recursos) da entidade.
- 16 A divulgação das práticas contábeis usadas e as informações incluídas em notas explicativas não devem ser utilizadas para retificar, como de fato não retificam, a aplicação de práticas contábeis inadequadas.
- 17 Com o objetivo de preservar a essência sobre a forma, em casos extremamente raros, em que a Administração concluir que a adoção de uma determinada disposição prevista em uma NPC resultar em informações distorcidas, a ponto de conflitarem com os objetivos das demonstrações contábeis estabelecidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis (ver parágrafo 22 a seguir), a entidade poderá deixar de aplicar essa disposição, procedendo conforme previsto no parágrafo 18, se assim for requerido, ou se a entidade não estiver impedida por uma determinação legal específica.
- 18 Se a entidade deixar de aplicar uma disposição prevista em uma NPCs, conforme mencionado no parágrafo 17, deverá divulgar o seguinte:
  - a. que a Administração concluiu que as demonstrações contábeis apresentam adequadamente sua posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e o fluxo de caixa (ou origens de aplicações de recursos);
  - b. que as demonstrações contábeis estão de acordo com as NPCs, exceto quanto à mudança descrita, que objetivou apresentar melhor essas demonstrações;
  - c. qual a disposição e o número da NPC que deixou de ser adotada, a natureza do desvio, incluindo o tratamento que a NPC exige, a razão pela qual esse tratamento causaria distorções nas circunstâncias de tal forma que os objetivos das demonstrações contábeis não seriam atingidos, bem como o tratamento adotado; e
  - d. qual seria o efeito nas demonstrações contábeis em cada período apresentado, caso a NPC tivesse sido adotada.
- 19 Se a entidade deixou de adotar qualquer disposição prevista em NPCs em anos anteriores, e isso tenha causado efeito relevante nas demonstrações contábeis do exercício corrente, deverá divulgar o fato como previsto nos itens c. e d. do parágrafo 18.
- 20 O parágrafo 19 é aplicável, por exemplo, quando uma entidade deixa de cumprir uma exigência contida em norma relativa à valorização de ativos e passivos e aquele

desvio afeta os mesmos ativos ou passivos reconhecidos no período corrente.

- 21 Nos casos, também considerados extremamente raros, em que a Administração concluir que a adoção de alguma disposição prevista nas NPCs resultar em informações distorcidas a ponto de conflitarem com os objetivos das demonstrações contábeis, mas que, por exigência do órgão regulador, ela não pode aplicar o procedimento contábil considerado mais adequado às circunstâncias, a entidade deverá, dentro do possível, minimizar os efeitos dessa obrigatoriedade imposta pelo órgão regulador, divulgando o seguinte:
- a. qual a NPC em questão, a natureza do desvio e a razão pela qual a Administração considera que tratamento contábil exigido causou distorções nas circunstâncias de tal forma que os objetivos das demonstrações contábeis não foram atingidos; e
  - b. quais ajustes às demonstrações contábeis em cada período apresentado a Administração considera necessários para uma adequada apresentação das mencionadas demonstrações contábeis.
- 22 Para os fins dos parágrafos 17 a 21, haverá conflito com os objetivos das demonstrações contábeis quando a informação não representa de forma adequada a essência da transação ou do evento e isso poderia afetar decisões tomadas por usuários das demonstrações contábeis. Também, considera-se que um item ou transação conflita com os objetivos de uma demonstração contábil quando o mesmo não representar fielmente a correspondente transação, ou o evento ou a condição que pretende representar, ou ainda que poderia ser esperado que representasse. Ao avaliar se a aplicação de uma NPC resulta em informação de tal forma distorcida que estaria em desacordo com os objetivos das demonstrações contábeis, devem ser considerados os seguintes aspectos:
- a. por que os objetivos das demonstrações contábeis não foram atingidos naquela circunstância;
  - b. quais as circunstâncias que fazem a entidade diferente de outras entidades que adotaram aquela norma. Presume-se que se outras entidades em situações similares adotam a NPC em questão a sua adoção pela entidade que está reportando não resulta em informações tão distorcidas a ponto de conflitarem com os objetivos das demonstrações contábeis.

### **Entidade em Situação de Continuidade Operacional**

- 23 Ao elaborar as demonstrações contábeis, a Administração deve fazer uma avaliação sobre a continuidade operacional da entidade. As demonstrações contábeis devem ser preparadas com base no pressuposto da continuidade de suas operações, a menos que a Administração pretenda liquidar a entidade ou cessar as operações, ou não tenha outra alternativa para continuar adotando o pressuposto da continuidade operacional. Quando a Administração está ciente, ao fazer sua avaliação, de incertezas significativas relacionadas a eventos ou condições que podem lançar dúvida substancial sobre a capacidade de a entidade manter-se em situação de continuidade operacional, essas incertezas devem ser divulgadas em notas explicativas às demonstrações contábeis. Quando as demonstrações contábeis não forem preparadas no pressuposto de entidade em continuidade operacional, esse fato deve ser divulgado juntamente com a base em que as demonstrações contábeis foram elaboradas e a razão pela qual ela não é considerada uma entidade em continuidade operacional.
- 24 Ao avaliar se a premissa de entidade em continuidade operacional é adequada, a Administração deve levar em consideração todas as informações disponíveis para um futuro previsível, que deve ser de, pelo menos, porém não limitado a, 12 meses a contar da data do balanço. O grau de consideração depende dos fatos em cada caso. Quando uma entidade tem um histórico de operações lucrativas e pronto acesso a recursos financeiros, pode-se chegar à conclusão de que a premissa da entidade em continuidade operacional é apropriada, sem uma análise detalhada. Em outros casos,

a Administração pode necessitar considerar uma ampla variedade de fatores que cercam a lucratividade atual e a esperada, programações de pagamento de dívidas e fontes potenciais de refinanciamentos antes de poder concluir de que a premissa da entidade em continuidade operacional é apropriada.

### **Regime de Competência**

- 25 As entidades devem elaborar suas demonstrações contábeis pelo regime de competência, com exceção das informações sobre fluxo de caixa, caso divulgado.
- 26 No regime de competência, as transações e os eventos são reconhecidos quando ocorrem (e não à medida que o caixa ou seu equivalente é recebido ou pago), e são registrados e apresentados nas demonstrações contábeis dos períodos aos quais se relacionam, obedecendo aos critérios estabelecidos na Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis.

### **Uniformidade de Apresentação**

- 27 As bases de apresentação e classificação de itens nas demonstrações contábeis devem ser mantidas de um período para outro, a menos que:
  - a. devido a uma mudança importante na natureza das operações da entidade, uma revisão dessas bases de apresentação resultará em uma apresentação mais apropriada das transações ou outros eventos; ou
  - b. uma mudança na apresentação for exigida por uma outra norma ou interpretação.
- 28 Uma aquisição ou baixa importante, ou uma revisão da apresentação das demonstrações contábeis, pode indicar que elas devem ser apresentadas de maneira diferente. Uma entidade somente deve mudar a apresentação de suas demonstrações contábeis se a estrutura revisada tiver probabilidade de continuar, se o benefício da alteração da apresentação for claro e se a mudança na apresentação prover informação que seja mais segura. Quando essas mudanças são feitas na apresentação, ela deve reclassificar suas informações comparativas de acordo com os parágrafos 38 e 39.

### **Relevância e Agregação**

- 29 Cada item relevante deve ser apresentado separadamente nas demonstrações contábeis. Valores não relevantes podem ser agregados a valores de natureza semelhante e não precisam ser apresentados separadamente.
- 30 As demonstrações contábeis decorrem do processamento de grandes quantidades de transações e outros eventos que são estruturados para serem agregados em grupos de acordo com sua natureza ou função. O estágio final no processo de agregação e classificação é a apresentação de dados condensados e classificados em rubricas para comporem tanto as próprias demonstrações contábeis quanto as notas explicativas. Se uma rubrica não for relevante por si só, esta é agregada a outros itens, tanto nas próprias demonstrações contábeis quanto nas notas explicativas. Um item que não seja suficientemente relevante para requerer apresentação separada nas próprias demonstrações contábeis pode, não obstante, ser suficientemente relevante para divulgação nas notas explicativas.
- 31 A aplicação do conceito de relevância significa que uma exigência específica de divulgação contida em uma Norma não necessita ser adotada se a informação for irrelevante.

### **Compensação**

- 32 Ativos e passivos e receitas e despesas não devem ser compensados, exceto se a compensação for exigida ou permitida explicitamente por outra NPC.

- 33 É importante que tanto ativos como passivos e receitas e despesas, quando significativos, sejam apresentados separadamente. A compensação, tanto na demonstração do resultado quanto no balanço patrimonial, exceto quando o ajuste refletir a essência da transação ou do evento, pode prejudicar os usuários quanto ao entendimento das transações e avaliação dos fluxos financeiros futuros da entidade. A apresentação no balanço patrimonial de ativo líquido de provisões para desvalorização, como, por exemplo, provisão para obsolescência de estoques e provisão para créditos de liquidação duvidosa, não é considerada compensação, devendo haver, quando relevante, a segregação em nota explicativa.
- 34 O termo receita é definido em outra NPC e requer que seja mensurada pelo valor recebido ou a receber, líquido de quaisquer descontos e abatimentos de volume concedidos por uma entidade. Uma entidade realiza, no curso de suas atividades regulares, outras transações que não geram receita propriamente dita, mas que são necessárias às suas operações. Os resultados dessas transações são demonstrados pelo valor líquido da receita menos as despesas relativas a essas mesmas transações de modo que reflita a essência da transação ou evento. Por exemplo:
- a. ganhos e perdas na venda de ativo não circulante, incluindo investimentos e ativos operacionais, são apurados deduzindo-se da receita da venda o valor contábil do ativo e as despesas relacionadas com a venda;
  - b. despesa que é reembolsada de acordo com termos contratuais com terceiros (um contrato de sublocação, por exemplo) é demonstrada pelo valor líquido da correspondente recuperação;
  - c. o resultado negativo de variação cambial sobre financiamentos em moeda estrangeira deve ser registrado como despesa. Se ocorrer variação cambial positiva dentro do mesmo exercício contábil, o resultado positivo deverá ser registrado a crédito da despesa, como recuperação da perda e a despesa ser apresentada pelo valor líquido. Contudo, se o ganho cambial decorrente de redução da taxa de câmbio ocorrer em exercício distinto da variação negativa, o resultado positivo deverá ser registrado como receita. Da mesma forma, se a receita decorrente da redução da taxa de câmbio sobre financiamento em moeda estrangeira exceder às perdas decorrentes de aumento da taxa de câmbio, no mesmo exercício contábil, o resultado líquido credor deverá ser registrado como receita.
- 35 Além disso, os ganhos e perdas provenientes de um grupo de transações similares são apresentados pelo valor líquido, como, por exemplo, ganhos sobre variação cambial e perdas ou ganhos provenientes de instrumentos financeiros mantidos como cobertura de transações. Esses ganhos e perdas são, entretanto, apresentados separadamente, se o seu montante, natureza ou incidência forem de tal relevância que a divulgação separada é exigida por outra NPC ou para que o usuário tenha uma visão mais adequada da transação ocorrida.

### **Informações Comparativas**

- 36 A menos que uma outra norma permita ou exija de outra forma, informações comparativas devem ser divulgadas em relação ao exercício anterior, para todos os valores incluídos nas demonstrações contábeis. As informações comparativas também devem ser incluídas nas notas explicativas quando forem relevantes para um melhor entendimento das demonstrações contábeis do exercício atual.
- 37 Em alguns casos as informações narrativas incluídas nas demonstrações contábeis de exercício(s) anterior(es) continuam a ser relevantes no exercício atual. Por exemplo, detalhes de uma disputa legal, cujo resultado era incerto na data do último balanço e ainda está pendente, são divulgados no exercício atual; nesse caso, os usuários beneficiam-se da informação de que a incerteza já existia na data do último balanço e das informações sobre as possíveis ações tomadas durante o exercício para resolver a incerteza.

- 38 Quando a apresentação ou classificação de itens nas demonstrações contábeis é alterada, os valores comparativos devem ser reclassificados, a menos que a reclassificação seja impraticável. Quando os valores comparativos forem reclassificados, a entidade deverá divulgar:
- a) a natureza da reclassificação;
  - b) o montante dos itens ou grupo de itens reclassificados; e
  - c) a razão para a reclassificação.
- 39 Se a reclassificação de itens comparativos for impraticável, a entidade deverá divulgar:
- a. a razão para não reclassificar; e
  - b. a natureza dos ajustes que teriam sido feitos se os valores fossem reclassificados.
- 40 O aperfeiçoamento das informações apresentadas para fins comparativos, auxilia os usuários na tomada de decisões, principalmente ao permitir a avaliação de tendências e projeções. Em algumas situações, pode ser impraticável reclassificar informações de exercício(s) anterior(es) apresentadas para fins comparativos. Por exemplo, dados necessários à reclassificação de informações para um determinado exercício anterior não estão disponíveis e o processo para obtenção de tais dados é impraticável.
- 41 A NPC - Práticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Correção de Erros esclarece como devem ser efetuados os ajustes às informações comparativas quando houver mudança de prática contábil ou correção de erro.

## **ESTRUTURA E CONTEÚDO**

### **Introdução**

- 42 Esta NPC requer certas divulgações nas próprias demonstrações contábeis, e em notas explicativas, e estabelece padrões de apresentação que uma entidade pode adotar.
- 43 Esta NPC usa o termo "divulgação" em um sentido amplo, compreendendo itens apresentados na própria demonstração contábil, bem como nas notas explicativas às demonstrações contábeis. Certas divulgações são, também, exigidas por outras normas. A menos que esta ou outra NPC especifique o contrário, essas divulgações são feitas tanto nas próprias demonstrações contábeis quanto nas notas explicativas.

### **Identificação das Demonstrações Contábeis**

- 44 As demonstrações contábeis devem ser claramente identificadas e distinguidas de outras informações no mesmo documento publicado.
- 45 Esta NPC se aplica somente às demonstrações contábeis e não a outras informações apresentadas em um relatório anual da Administração ou em outro documento. Portanto, é importante que os usuários possam distinguir as informações que são preparadas usando-se as práticas contábeis, de outras informações que lhes possam ser úteis, mas que não são objeto dos correspondentes normativos.
- 46 Cada componente do conjunto de demonstrações contábeis deve ser claramente identificado. Além disso, as seguintes informações devem ser destacadas e repetidas quando for necessário, para um entendimento adequado das informações apresentadas:
- a. nome da entidade à qual pertencem as demonstrações contábeis e qualquer alteração no nome ocorrida desde a data do último exercício;
  - b. se as demonstrações contábeis abrangem a entidade individualmente ou um grupo

- de entidades consolidadas;
- c. data do balanço patrimonial e o exercício abrangido pelas demais demonstrações contábeis;
  - d. moeda adotada na elaboração das demonstrações contábeis; e
  - e. unidade de moeda que os valores são apresentados (milhares, milhões etc.).
- 47 As informações contidas no parágrafo 46 acima, normalmente são apresentadas com o título e indicação das correspondentes colunas, em cada página das demonstrações contábeis de acordo com a formatação definida pela Administração. Por exemplo, a divulgação das demonstrações contábeis de forma eletrônica poderá requerer formato diferente da apresentação na mídia escrita, com a finalidade de assegurar adequado entendimento.
- 48 As demonstrações contábeis são freqüentemente preparadas de forma que as torne mais compreensíveis pela apresentação de informações em milhares ou milhões de unidades da moeda adotada. Isso é aceitável contanto que informações relevantes não sejam omitidas.

### **Freqüência na Apresentação**

- 49 As demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo menos uma vez ao ano, exceto quando por exigência de órgãos reguladores, for requerida a apresentação para períodos menores. Quando, em circunstâncias excepcionais, a data do exercício social de uma entidade mudar e as demonstrações contábeis são apresentadas por um período mais longo ou mais curto do que um ano, deve-se divulgar, além do período abrangido pelas demonstrações contábeis, as seguintes informações:
- a. razão para um exercício diferente de um ano; e
  - b. o fato de que os valores comparativos entre os exercícios apresentados para as demonstrações do resultado, das mutações no patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos e as notas explicativas relacionadas a essas demonstrações não são comparáveis.

### **Balanço Patrimonial**

#### Segregação entre Circulante e Não Circulante

- 50 As entidades devem efetuar, com base na natureza de suas operações, a apresentação de ativos e passivos circulantes e não circulantes em separado no próprio balanço, conforme parágrafos 54 a 63 desta NPC.
- 51 Quando uma entidade fornece mercadorias ou serviços dentro de um ciclo operacional claramente identificável, a classificação separada de ativos e passivos circulantes e não circulantes no próprio balanço oferece informações úteis, distinguindo-se o ativo líquido que está continuamente circulando como capital de giro, daqueles usados nas operações de longo prazo da entidade.
- 52 Para outras entidades, como instituições financeiras, a apresentação dos ativos e passivos em ordem de liquidez proporciona informações mais importantes e confiáveis do que a classificação circulante/não circulante, uma vez que essas entidades não têm um ciclo operacional claramente identificado.
- 53 Informações sobre prazos de realização de ativos e liquidação de passivos são úteis para a avaliação da liquidez de uma entidade. Divulgação e apresentação de Instrumentos Financeiros incluem a divulgação das datas de vencimento de ativos e passivos financeiros. Ativos financeiros incluem duplicatas e outras contas a receber, ao passo que passivos financeiros incluem contas a pagar a fornecedores e outras.

Informações sobre a data esperada de recuperação ou liquidação de ativos ou passivos não monetários são, também, muito úteis, independentemente da sua classificação como ativo ou passivo circulante ou não circulante. Por exemplo, se uma parcela dos estoques tem sua realização prevista para um prazo superior a um ano da data do balanço, ou da duração do ciclo operacional da entidade, essa parcela deve ser classificada como ativo não circulante.

### Ativo Circulante

54 Um ativo deve ser classificado como circulante quando:

- a. espera-se que seja realizado, ou é mantido para venda, negociação ou consumo dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço; ou
- b. é um ativo em dinheiro ou equivalente, cuja utilização não está restrita.

Todos os outros ativos, que devem incluir os créditos com entidades ligadas e administradores que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da entidade, devem ser classificados como não circulantes.

55 O termo "não circulante" inclui ativos tangíveis, intangíveis, operacionais e financeiros de natureza de longo prazo.

56 O ciclo operacional de uma entidade é definido como sendo o período entre a aquisição de materiais utilizados na produção e sua realização na forma de dinheiro ou equivalente a dinheiro. Ativos circulantes são ativos (como estoques e contas a receber de clientes) que são vendidos, consumidos e realizados dentro do ciclo operacional da entidade, desde que sejam realizados no prazo de 12 meses; quando não houver expectativa de serem realizados dentro do período de 12 meses da data do balanço, devem ser classificados como não circulantes. Títulos negociáveis em bolsas devem ser classificados como circulante se houver expectativa de serem realizados dentro do período de 12 meses da data do balanço; caso contrário, deverão ser classificados como ativo não circulante.

Na entidade em que o ciclo operacional tiver duração maior do que o exercício social de 12 meses, a classificação como circulante ou não circulante terá por base o prazo desse ciclo.

### Passivo Circulante

57 Um passivo deve ser classificado como passivo circulante somente quando atender aos seguintes parâmetros:

- a) é esperada sua liquidação dentro dos 12 meses seguintes à data do balanço;
- b) é mantido principalmente com a finalidade de ser transacionado; ou
- c) a entidade não tem nenhum direito de postergar sua liquidação por período que exceda os 12 meses da data do balanço.

As demais obrigações devem ser classificadas como passivo não circulante.

58 As parcelas de empréstimos de longo prazo, vencíveis dentro do período de 12 meses da data do balanço, devem ser classificadas como passivo circulante.

59 A entidade deve classificar dívidas de longo prazo como passivo circulante, quando, por disposições contratuais ou renegociação, estiver obrigada a liquidá-la dentro de 12 meses da data do balanço, mesmo se:

- a. o prazo original era para um período de mais de 12 meses;
- b. após a data do balanço, a entidade obteve acordo informal para refinaranciar ou reparcelar os pagamentos a longo prazo, isto é, se não existir acordo formal

completado antes de as demonstrações contábeis serem aprovadas; e

- c. o vencimento original for em data superior a 12 meses da data do balanço, mas, por disposições contratuais, o credor tiver a opção de exigir a liquidação nos próximos 12 meses.
- 60 De acordo com os termos do respectivo contrato, algumas obrigações que vencem dentro do prazo de 12 meses da data do balanço poderão ser refinanciadas ou "roladas" à opção da entidade e, portanto, devem ser consideradas como financiamento de longo prazo e classificadas como não circulantes, desde que não haja intenção de liquidá-las dentro do período de 12 meses da data do balanço. Entretanto, em situações nas quais o refinanciamento não é feito à escolha da entidade (como seria o caso se não houvesse acordo para refinarciar), a possibilidade de refinanciamento não pode ser considerada e a obrigação é classificada como passivo circulante.
- 61 Alguns contratos de empréstimo incorporam cláusulas que têm o efeito de tornar a dívida, mesmo de longo prazo, pagável à vista, se certas condições, normalmente relacionadas à posição financeira do devedor, forem descumpridas. Observado esse descumprimento na data-base das demonstrações contábeis, ou antes, o passivo deve ser classificado como circulante, exceto se o credor tenha concordado formalmente, antes da aprovação das demonstrações contábeis, em não exigir o pagamento imediato das parcelas a vencer como consequência do descumprimento de cláusula contratual.
- 62 Dessa forma, o passivo é classificado como não circulante, se na data do balanço o credor tiver concordado em proporcionar um período adicional dentro do qual a entidade possa tomar providências para eliminar a causa do descumprimento de cláusula contratual de empréstimo a longo prazo, e durante o período concedido o credor não puder exigir a liquidação imediata.
- 63 Em relação ao empréstimo classificado como passivo circulante, se os eventos descritos a seguir ocorrerem dentro do período compreendido entre as datas do balanço e de sua aprovação, esses eventos deverão ser divulgados em nota explicativa:
- a) houve refinanciamento em bases de longo prazo;
  - b) a entidade eliminou ou retificou a causa do descumprimento da cláusula contratual;
  - c) a entidade obteve do credor, um prazo superior a 12 meses para corrigir a causa do descumprimento de cláusula contratual.

### **Informações a Serem Apresentadas no Próprio Balanço Patrimonial**

- 64 No mínimo, o balanço patrimonial deve incluir rubricas que apresentem os montantes das principais contas ou grupo de contas, se aplicável, em ordem decrescente de liquidez ou exigibilidade, que normalmente inclui o seguinte:

No ativo (segregando o ativo circulante dos demais ativos):

- a. disponibilidades e aplicações financeiras resgatáveis no prazo de 90 dias da data do balanço;
- b. títulos e valores mobiliários;
- c. contas a receber de clientes;
- d. estoques;
- e. pagamentos antecipados;
- f. créditos diversos (deve-se indicar a natureza dos créditos);
- g. impostos diferidos;
- h. investimentos, segregando as participações em entidades controladas e coligadas e outros investimentos;
- i. imobilizado; e

j. ativos intangíveis, incluindo o ativo diferido.

No Passivo (segregando o passivo circulante dos demais passivo):

- a. financiamentos;
- b. contas a pagar a fornecedores;
- c. impostos sobre a renda a pagar;
- d. outros tributos a recolher;
- e. provisões (com indicação de sua natureza).

#### Participação de acionistas minoritários

No patrimônio líquido:

-

- a. capital;
- b. reservas, com indicação de sua natureza; e
- c. lucros ou prejuízos acumulados.

Na hipótese de os prejuízos acumulados excederem o total do capital e das reservas, a diferença negativa deverá ser denominada como "Passivo a Descoberto", e a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido deverá denominar-se "Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (Passivo a Descoberto)".

65 Rubricas adicionais, títulos e subtotais devem ser apresentados no próprio balanço patrimonial quando tal apresentação for requerida por lei ou órgão regulador ou tornar-se relevante para um adequado entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

66 Impostos diferidos, tanto ativos como passivos, devem ser sempre classificados como não circulantes.

67 As rubricas relacionadas no parágrafo 64 são amplas por natureza e não necessitam ser limitadas a itens que se enquadram no alcance de outras NPCs. Em adição:

- a. quando o montante e a natureza de um item ou o somatório de itens similares é de tal forma relevante que a apresentação separada ajudaria na apresentação adequada da posição patrimonial e financeira da entidade, esta deverá ser providenciada. Normalmente, as contas semelhantes poderão ser agrupadas e os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e que não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; e
- b. as descrições utilizadas e a seqüência dos itens podem ser alteradas de acordo com a natureza do negócio da entidade e suas transações, para fornecer informações que sejam relevantes para um entendimento da posição patrimonial e financeira. Por exemplo, os bancos alteram as descrições acima a fim de aplicar as exigências específicas do Banco Central do Brasil.

68 O julgamento quanto à apresentação, em separado, de itens deve ser baseado na avaliação do seguinte:

- a. a natureza e o grau de liquidez dos ativos;
- b. a utilização dos ativos pela entidade; e
- c. os montantes, a natureza e os prazos de liquidação dos passivos.

69 A utilização de diferentes bases de avaliação para diferentes classes de ativos indica que a sua natureza ou função difere e, portanto, que eles devam ser apresentados em rubricas separadas. Por exemplo, diferentes tipos de bens do ativo imobilizado podem ser apresentados com base no custo original ou reavaliados de acordo com a NPC – Ativo Imobilizado.

#### **Informações a Serem Divulgadas nas Demonstrações Contábeis ou em Nota**

## **Explicativa**

### Geral

70 Devem ser feitas as seguintes divulgações:

- a. restrições sobre a propriedade dos ativos;
- b. garantias dadas com relação a passivos;
- c. critérios para provisionar pensões e planos de aposentadoria;
- d. ativos e passivos contingentes, se possível quantificados;
- e. compromissos assumidos referentes a gastos futuros capitalizáveis;
- f. bases e critérios para elaboração de demonstrações contábeis e/ou consolidadas;
- g. métodos para conversão de demonstrações contábeis de, ou para, moeda estrangeira, inclusive o tratamento contábil dado a ganhos e perdas decorrentes da conversão;
- h. eventos subseqüentes à data do encerramento do exercício ou período que tenham efeito relevante na posição patrimonial e financeira da entidade ou no resultado de suas operações; e
- i. instrumentos financeiros.

### Ativo Circulante

71 Os seguintes elementos devem ser divulgados separadamente:

- a. disponibilidades - as disponibilidades incluem o dinheiro em caixa e em bancos. O dinheiro que não estiver imediatamente disponível, por exemplo, saldos bloqueados em bancos no exterior, em virtude de restrições cambiais, deve ser divulgado;
- b. títulos que não representem investimentos a longo prazo - o valor de mercado deve ser indicado, se for diferente do montante constante nas demonstrações contábeis;
- c. contas a receber:
  - contas a receber de clientes;
  - provisão para créditos de liquidação duvidosa;
  - contas a receber de administradores, gerentes e diretores;
  - contas a receber de entidades ligadas e sua natureza e condições de contratação, e
  - outras contas a receber e despesas pagas antecipadamente.
- d. estoques:
  - mercadorias;
  - matérias-primas;
  - produtos em elaboração;
  - produtos acabados, e
  - provisão para perdas.

### Outros Ativos Não Circulantes

72 Os seguintes elementos devem ser apresentados separadamente, incluindo, se aplicável, o método e o período de amortização e qualquer baixa extraordinária durante o período contábil:

- a. contas a receber a longo prazo:
  - contas e títulos a receber de clientes;
  - contas a receber de administradores, gerentes e diretores; e
  - contas a receber de entidades ligadas, sua natureza e condições de contratação.

b. investimentos:

- investimentos em controladas;
- investimentos em coligadas;
- outros investimentos, indicando o valor de mercado dos investimentos, se diferente do saldo contábil.

c. ágio ou deságio ou fundo de comércio, prazo para amortização e amortização acumulada;

d. marcas e patentes e semelhantes;

e. gastos diferidos, como, por exemplo, despesas pré-operacionais e de reorganização e impostos diferidos e critérios e/ou prazos de amortização.

f. ativo imobilizado:

- terrenos e edifícios;
- instalação e equipamentos;
- outras categorias de ativos, adequadamente identificados;
- taxas de depreciação e depreciação acumulada.

Devem ser, também, divulgados o montante de benfeitorias em propriedades de terceiros e os critérios para sua amortização, bem como o montante dos bens adquiridos por meio de arrendamento mercantil e do passivo correspondente, que constariam do balanço patrimonial caso esses contratos tivessem sido registrados como compra financiada. No caso de bens sob arrendamento mercantil, já ativados, também é necessária sua divulgação.

### Passivo Circulante

73 Os seguintes elementos devem ser indicados separadamente e, quando aplicável, segregados entre moeda local e estrangeira:

a. empréstimos bancários e saldos em contas-correntes a descoberto;

b. parte de obrigações a longo prazo exigíveis no prazo de um ano;

c. contas a pagar:

- fornecedores;
- administradores, gerentes e diretores;
- partes relacionadas;
- tributos sobre a renda;
- outros tributos;
- dividendos;
- outras contas e provisões para despesas.

### Outros Passivos e Provisões

74 Os itens significativos incluídos em outros passivos e provisões devem ser indicados separadamente, com as divulgações requeridas pelas respectivas NPCs. Exemplos desse tipo de elementos são os tributos diferidos, as receitas diferidas e as provisões para pensões e aposentadoria.

### Passivo Não Circulante

75 Os seguintes elementos devem ser apresentados separadamente, excluindo a parte exigível dentro de um ano:

- a. empréstimos garantidos;
- b. empréstimos não garantidos;
- c. empréstimos de partes relacionadas.

Devem ser apresentadas as taxas de juros, prazos de vencimentos e cláusulas contratuais.

### Patrimônio Líquido

76 Devem ser feitas separadamente as seguintes divulgações:

- a. capital social, para cada classe de ações (ou quotas) do capital:
  - número ou valor de ações autorizadas, emitidas e em circulação;
  - capital ainda não integralizado;
  - valor nominal de cada ação;
  - os direitos, preferências e restrições referentes à distribuição de dividendos e formas de reembolso de capital;
  - dividendos preferenciais cumulativos pendentes de pagamento;
  - ações próprias adquiridas (ações em tesouraria);
  - ações reservadas para a venda sob opções e contratos de venda, incluindo prazos e quantias;
  - movimentação da conta do capital social durante o exercício.
- b. outras contas do patrimônio líquido, indicando quaisquer restrições de distribuição:
  - integralizações acima do valor nominal ou do preço de emissão das ações sem valor nominal (capital excedente ou ágio);
  - reservas de reavaliação;
  - reservas de lucros ou de capital; e
  - lucros ou prejuízos acumulados (inclusive a natureza de eventuais ajustes relativos a exercícios anteriores).

### Demonstração do Resultado

77 Devem ser divulgadas, no mínimo, as seguintes informações:

- a. vendas, serviços prestados ou outras receitas operacionais;
- b. deduções da receita bruta;
- c. receita líquida;
- d. custo das vendas ou dos serviços prestados e lucro bruto;
- e. despesas operacionais reduzidas por recuperações;
- f. despesas financeiras reduzidas por receitas financeiras;
- g. participação em controladas e coligadas pelo método de equivalência patrimonial;
- h. resultados não operacionais, notadamente decorrentes de alienação de investimentos ou bens do ativo imobilizado;
- i. impostos sobre os lucros;
- j. lucro líquido ou prejuízo do exercício;
- l. participação de acionistas minoritários; e
- m. lucro líquido ou prejuízo por ação/quota do capital.

Uma entidade não deverá apresentar itens ou grupo de itens de receitas ou despesas em agrupamento específico de itens extraordinários (de natureza inusitada ou alto grau de anormalidade). Esses itens deverão ser apresentados no grupo de resultado operacional ou não operacional, de acordo com suas características ou origem e, se relevantes, para o correto entendimento da demonstração do resultado, poderão ser apresentados em uma linha específica com o necessário detalhamento em nota explicativa.

### Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (Passivo a Descoberto)

78 A entidade deve apresentar, como parte de suas demonstrações contábeis, uma demonstração contendo:

- a. transações de capital com acionistas/cotistas (incluindo ações em tesouraria) e distribuições de lucros;
- b. o saldo de lucros ou prejuízos acumulados no início do exercício e na data do balanço e o movimento para cada exercício;
- c. cada item de receita e despesa, ganho ou perda que, conforme exigido pelas práticas contábeis adotadas no Brasil, seja reconhecido diretamente no patrimônio líquido, assim como o total desses itens;
- d. o efeito cumulativo de mudanças de prática contábil e a correção de erros constantes de pronunciamentos específicos; e
- e. detalhes do movimento, durante o exercício ou período, em outras contas do patrimônio líquido, como reservas de lucros, de capital ou de reavaliação.

79 Mudanças no patrimônio líquido de uma entidade entre duas datas de balanço refletem o aumento ou diminuição em seu ativo líquido ou acervo durante o exercício, de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil para mensuração e divulgados nas demonstrações contábeis. Com exceção das mudanças resultantes de transações com acionistas, como contribuições de capital e dividendos e da reavaliação de bens permanentes tangíveis, a mudança global no patrimônio líquido representa, geralmente, ganhos e perdas totais gerados pelas atividades das entidades durante o exercício.

80 As práticas contábeis adotadas no Brasil exigem que todos os itens de receita e despesa reconhecidos em um exercício sejam incluídos na determinação de lucro líquido ou prejuízo para o exercício, a menos que uma norma específica exija ou permita de outra forma. Outros normativos exigem que ganhos e prejuízos, como a mais-valia ou menos-valia de ativos decorrente de reavaliação e determinados ajustes sejam reconhecidos diretamente como mudanças no patrimônio líquido, juntamente com transações de capital e distribuições aos proprietários da entidade. Visto ser importante levar em conta todos os ganhos e prejuízos na avaliação das mudanças da posição financeira de uma entidade entre duas datas de balanço, esta NPC exige uma divulgação dos ganhos e perdas totais da entidade, incluindo aqueles que são contabilizados diretamente no patrimônio líquido, mediante a apresentação das demonstrações do resultado do exercício e da mutação do patrimônio líquido.

#### Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (ou do Fluxo de Caixa)

81 As práticas contábeis atualmente adotadas no Brasil exigem a apresentação da Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, como parte do conjunto de demonstrações contábeis de uma entidade. Em algumas circunstâncias, essa demonstração é complementada pela Demonstração do Fluxo de Caixa e divulgações relacionadas. Essas últimas são úteis para fornecer aos usuários das demonstrações contábeis uma base para avaliar a capacidade da entidade de gerar recursos financeiros ou caixa e os equivalentes de caixa e as necessidades da entidade de utilizar esses recursos.

### **Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis**

#### Estrutura

82 As notas explicativas às demonstrações contábeis de uma entidade devem:

- a. apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações contábeis e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para transações e eventos significativos;
- b. divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhum outro lugar das demonstrações contábeis;
- e
- c. fornecer informações adicionais que não são indicadas nas próprias demonstrações

contábeis consideradas necessárias para uma apresentação adequada.

- 83 As notas explicativas às demonstrações contábeis devem ser apresentadas de maneira sistemática. Cada rubrica constante do próprio balanço patrimonial e das demonstrações do resultado, das mutações no patrimônio líquido e das origens e aplicações de recursos (ou fluxo de caixa) deve ter referência cruzada com qualquer informação relacionada nas notas explicativas.
- 84 As notas explicativas às demonstrações contábeis incluem narrações ou análises mais detalhadas de montantes apresentados no próprio balanço, na demonstração do resultado, na demonstração das mutações do patrimônio líquido e na demonstração das origens e aplicações de recursos (ou fluxo de caixa), bem como informações adicionais como passivo contingente e detalhes de obrigações a longo prazo. Elas incluem as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil e outras divulgações necessárias para atingir uma apresentação adequada.
- 85 As notas explicativas são normalmente apresentadas na seguinte ordem, que ajuda os usuários no entendimento das demonstrações contábeis e na comparação com as de outras entidades:
- a. contexto operacional;
  - b. declaração quanto à base de preparação das demonstrações contábeis;
  - c. menção das bases de avaliação de ativos e passivos e práticas contábeis aplicadas;
  - d. informações adicionais para itens apresentados nas demonstrações contábeis, divulgadas na mesma ordem.
  - e. outras divulgações, incluindo:
    - i. contingências e outras divulgações de caráter financeiro; e
    - ii. divulgações não financeiras, tais como riscos financeiros da entidade, as correspondentes políticas e objetivos da administração, que não se confundam com as informações a divulgar no relatório da administração, incluindo mas não se limitando a políticas de proteção cambial ou de mercado, hedge etc.
- 86 Em algumas circunstâncias, pode ser necessário ou desejável modificar a seqüência de itens específicos dentro das notas explicativas. Por exemplo, informações sobre taxas de juros e ajustes a valor de mercado podem ser combinadas com informações sobre vencimento de instrumentos financeiros apesar de os primeiros serem divulgações de demonstração do resultado e os últimos referirem-se ao balanço. Não obstante, uma estrutura sistemática para as notas explicativas deve ser mantida sempre que praticável.

### **Apresentação das Práticas Contábeis**

- 87 A seção de práticas contábeis nas notas às demonstrações contábeis deve mencionar o seguinte:
- a. as bases de avaliação utilizadas na preparação das demonstrações contábeis; e
  - b. cada prática contábil específica que é necessária para um entendimento adequado das demonstrações contábeis.
- 88 Além das práticas contábeis específicas utilizadas nas demonstrações contábeis, é importante para os usuários ter conhecimento das bases de avaliação usadas (custo histórico, custo corrigido, valor de realização, valor justo ou de mercado ou valor de recuperação) porque elas formam a base sobre a qual as demonstrações contábeis estão preparadas. Quando mais de uma base de avaliação é usada nas demonstrações contábeis, como, por exemplo, quando determinados ativos imobilizados são reavaliados, é necessário fornecer uma indicação das categorias de ativo ou passivo às quais cada base de mensuração se aplica.
- 89 Ao decidir se uma prática contábil deve ser divulgada, a Administração deve

considerar se a divulgação ajudaria os usuários a entender a maneira pela qual as transações e eventos são demonstrados nos relatórios contábeis apresentados. As práticas contábeis que uma entidade poderia apresentar incluem, porém não estão restritas, ao seguinte:

- a. critério de reconhecimento da receita;
- b. normas de consolidação, incluindo subsidiárias integrais, controladas, controladas em conjunto e Entidades de Propósito Específico – EPEs;
- c. base de avaliação dos investimentos em coligadas e controladas;
- d. a ocorrência e efeito de cisões, fusões, incorporações e outras alterações na sua estrutura;
- e. operações com "joint ventures";
- f. reconhecimento e depreciação/amortização/exaustão de ativos tangíveis e intangíveis;
- g. capitalização de encargos financeiros e outras despesas;
- h. contratos de construção;
- i. instrumentos e investimentos financeiros;
- j. arrendamentos mercantis;
- l. estoques;
- m. impostos, incluindo impostos diferidos;
- n. provisões;
- o. custos de benefícios aos empregados;
- p. conversão de moeda estrangeira e operações de proteção ("hedge");
- q. definição de negócios e segmentos geográficos e a base para apropriação de custos entre segmentos;
- r. definição de caixa e equivalentes de caixa;
- s. reconhecimento dos efeitos da inflação, e;
- t. subvenções do governo.

90 Cada entidade deve considerar a natureza de suas operações e as práticas contábeis que o usuário esperaria que fossem divulgadas para esse tipo de entidade. Por exemplo, todas as entidades com fins lucrativos deveriam divulgar a prática contábil para reconhecimento de tributos sobre a renda, incluindo tributos diferidos e ativos fiscais. Quando uma entidade tem operações significativas no exterior ou transações em moedas estrangeiras, deve haver divulgação de práticas contábeis para o reconhecimento de ganhos e perdas de conversão cambial e as operações de cobertura desses ganhos e perdas. Quando houver aquisição, fusão ou incorporação de entidades, as notas explicativas devem divulgar esse evento, repercussões contábeis e as práticas contábeis adotadas na apuração de ágio.

91 Uma prática contábil pode ser importante mesmo que os valores mostrados para o exercício atual e o anterior não sejam significativos.

92 A entidade deve divulgar, no resumo das práticas contábeis ou outra nota explicativa, os critérios e julgamentos adotados na seleção de práticas contábeis mais específicas e importantes.

### **Principais Premissas**

93 A entidade deve divulgar nas notas explicativas informações sobre as principais premissas adotadas em relação a eventos futuros e outras informações que envolvam incertezas, e, por conseqüência, riscos de ajustes relevantes nos saldos de ativos e passivos no exercício seguinte. Exemplos de premissas importantes são taxas de juros futuros, vida útil de ativos, mudanças futuras em preços que possam afetar a recuperação de ativos etc. As notas devem indicar os seguintes detalhes em relação aos ativos e passivos:

- a. tipo de premissa ou qualquer outra forma de mensuração envolvendo incerteza adotada; e
- b. seu valor na data do balanço.

## Outras Divulgações

- 94 A entidade deve divulgar nas notas explicativas:
- o valor de dividendos propostos ou declarados antes da aprovação das demonstrações contábeis; e
  - o valor de dividendos cumulativos não pagos nem provisionados.
- 95 A entidade deve divulgar o seguinte, se não for incluído em algum outro lugar nas informações publicadas com as demonstrações contábeis:
- a forma legal da entidade, seu domicílio, localização da matriz (ou principal lugar da entidade, se for diferente da matriz);
  - uma descrição da natureza das operações da entidade e suas principais atividades;
  - nome da matriz e, em última instância, o nome do grupo econômico a que pertence.

## Entrada em vigor

- 96 Esta NPC revisada entra em vigor para as demonstrações contábeis abrangendo exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2005, exceto quanto à classificação das contas do ativo e do passivo, entre circulantes e não circulantes, que poderá ser adotada se, ou quando, a Lei das Sociedades por Ações (Lei no. 6.404/76) assim o permitir.

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE DE DE 2005

*Aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas.*

**O PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada em XX de XXX de 2005, com fundamento no § 3º do art. 177 da Lei Nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinado com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei Nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976,

DELIBEROU:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento anexo à presente Deliberação sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas emitido pelo Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes - IBRACON, elaborado em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários; e

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União.

MARCELO FERNANDEZ TRINDADE

Presidente

**Norma e Procedimento de Contabilidade – NPC Nº ...**

**Provisões, Passivos, Contingências passivas e Contingências ativas**

**Conteúdo**

	Parágrafo
<u>OBJETIVO</u>	<u>1 - 2</u>
ALCANCE	3 - 5

DEFINIÇÕES	6 - 8
- Provisões e outros passivos	7
- Relação entre provisões e passivos contingentes	8
RECONHECIMENTO	9 - 27
- Parâmetros para avaliação	9
- Provisões	10
- Obrigação presente	11
- Evento passado	12 - 17
- Saída provável de recursos	18 - 19
- Estimativa confiável da obrigação	20 - 21
- Passivos contingentes	22 - 24
- Ativos contingentes	25 - 27
MENSURAÇÃO	28 - 40
- Melhor estimativa	28 - 33
- Riscos e incertezas	34 - 36
- Valor presente	37 - 38
- Eventos futuros	39
- Baixas esperadas de ativos	40
REEMBOLSOS	41 - 43
MUDANÇAS NAS PROVISÕES	44 - 45
USO DAS PROVISÕES	46
APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO	47 - 67
- Prejuízos operacionais futuros	47 - 48
- Contratos onerosos	49 - 52
- Compensação	53
- Reestruturação	54 - 67
DIVULGAÇÃO	68 - 76
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	77 - 78
ENTRADA EM VIGOR	79
ANEXOS	

I - Sumário do tratamento a ser dado envolvendo ativos contingentes e passivos contingentes.

II - Exemplos de tratamento a ser dado envolvendo ativos contingentes e passivos contingentes.

Provisões, Passivos, Contingências passivas e Contingências ativas

### **OBJETIVO**

1.O objetivo desta Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC é definir critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, bem como definir regras para que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas às demonstrações contábeis, para permitir que os usuários entendam sua

natureza, seu tempo e seu valor.

2.Os termos que aparecem em itálico deverão ser lidos considerando as definições e os conceitos dados nos parágrafos 6 a 8 desta NPC.

### **ALCANCE**

3.Esta NPC deve ser aplicada por todas as entidades na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, exceto:

- a) os resultantes dos instrumentos financeiros registrados a valor de mercado;
- b) os resultantes dos *contratos de fornecimento*, exceto quando o *contrato* é *oneroso*;
- c) os provenientes de apólices de seguro em entidades seguradoras; e
- d) os abrangidos por outra norma emitida pelo Ibracon ou órgão regulador.

4.Outras normas especificam se dispêndios devem ser tratados como ativos ou despesas. Essas questões não são abordadas nesta NPC. Dessa forma, esta não determina a contrapartida de uma *provisão*, como, por exemplo, um ativo ou uma despesa.

5.Esta NPC se aplica a provisões para *reestruturação* (inclusive a relativa à descontinuidade de operações).

### **DEFINIÇÕES**

6.Os termos a seguir são utilizados nesta NPC com os seguintes significados:

(i) *Contratos de fornecimento* são contratos em que duas ou mais partes comprometem-se a cumprir obrigações futuras e cujos fatos geradores ainda não ocorreram.

(ii) Uma *provisão* é um passivo de liquidação, prazo e valor incertos.

O termo *provisão* é também usado no contexto de contas retificadoras, como desvalorização de ativos e créditos de liquidação duvidosa. Esses ajustes aos valores contábeis de ativos não são abordados nesta NPC.

(iii) *Provisões derivadas de apropriações por competência* são *passivos* por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas que não foram faturados ou acordados formalmente com o fornecedor, incluindo montantes devidos a empregados (por exemplo, os montantes relativos à *provisão* de férias), os devidos pela atualização de empréstimos na data do balanço, entre outros. Embora às vezes seja necessário estimar o valor ou o tempo das *provisões derivadas de apropriações por competência*, o que poderia assemelhar-se conceitualmente a uma *provisão*, a diferença básica está no fato de que as *provisões derivadas de apropriações por competência* são obrigações já existentes, registradas no período de competência, sendo muito menor o grau de incerteza que as envolve.

(iv) Uma *reestruturação* é um programa planejado e controlado pela administração de uma entidade, que muda de maneira substancial (a) o alcance de um negócio empreendido pela entidade ou (b) a maneira como esse negócio é conduzido.

(v) Um *passivo* é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma saída de recursos.

(vi) *Recursos* são ativos da entidade que contêm benefícios econômicos, tanto financeiros quanto materiais.

(vii) Uma obrigação legal é uma obrigação que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei, de uma norma suportada por lei, ou de outro instrumento suportado em lei.

(viii) Uma obrigação eqüitativa é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.

(ix) Uma contingência passiva é:

- (a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
  - (i) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; ou
  - (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança.

(x) Uma contingência ativa é um possível ativo presente, decorrentes de eventos passados, cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade.

(xi) O fato gerador é um evento que cria uma obrigação presente, *legal* ou *eqüitativa*, para uma entidade.

(xii) Um contrato oneroso é um contrato no qual, apesar de ainda não concluído, ou até mesmo iniciado, já apresenta prejuízo decorrente da existência de custos inevitáveis que excedem os benefícios econômicos esperados do contrato.

### **Provisões e outros passivos**

7.As *provisões* podem ser distinguidas de outros *passivos*, tais como contas a pagar a fornecedores e *provisões derivadas de apropriações por competência*, porque há incertezas sobre o tempo ou o valor dos desembolsos futuros exigidos na liquidação. Contas a pagar a fornecedores são *passivos* a pagar por mercadorias ou serviços que foram recebidos ou fornecidos e que foram faturados ou formalmente acordados com o fornecedor.

As *provisões derivadas de apropriações por competência* são freqüentemente classificadas como contas a pagar a fornecedores ou outras contas a pagar, conforme a natureza do item a que estiver relacionada, enquanto as *provisões* são apresentadas separadamente.

### **Relação entre provisões e contingências passivas**

8.De maneira geral, todas as *provisões* são contingentes porque são incertas em relação ao tempo ou ao valor. Entretanto, nesta NPC, o termo "contingente" é usado para *passivos* e ativos que não são reconhecidos, pois não atendem aos critérios necessários ao seu reconhecimento. Se esses critérios forem atendidos, verifica-se a ocorrência de um passivo, que inclui a provisão derivada de apropriação por competência, de uma *provisão* ou de um ativo.

## **RECONHECIMENTO**

### **Parâmetros para avaliação**

9.Para fins de classificação dos ativos e *passivos* em contingentes ou não, esta NPC usa os termos *praticamente certo*, *provável*, *possível* e *remota* com os seguintes conceitos:

- (a) Praticamente certo - este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de ativos contingentes. Ele é aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Esta certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade, e depende apenas dela, ou situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não cabem mais recursos.

- (b) Provável - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer.
- (c) Possível - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota.
- (d) Remota - a chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.

### **Provisões**

10. Uma *provisão* deve ser reconhecida quando:

- (a) uma entidade tem uma *obrigação legal* ou *eqüitativa* presente como consequência de um evento passado;
- (b) é *provável* que *recursos* sejam exigidos para se liquidar a obrigação; e
- (c) o montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Se qualquer uma dessas condições não for atendida, a *provisão* não deve ser reconhecida. É importante notar, por outro lado, a diferença existente entre provisões e outros *passivos* e *passivos contingentes*, conforme parágrafos 7, 8 e exemplos no Anexo II a esta NPC, notadamente aqueles incluídos no item 4.

### **Obrigação presente**

11. Em raros casos, não fica claro se há uma *obrigação legal* ou *eqüitativa* presente. Nesses casos, presume-se que um evento passado dá origem a uma obrigação presente quando, levando-se em consideração todas as evidências disponíveis, for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço. A evidência considerada inclui quaisquer evidências adicionais, fornecidas por eventos subsequentes à data do balanço. Com base nessa evidência:

- (a) quando for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade reconhece uma *provisão* (se os critérios de reconhecimento descritos no parágrafo 10 forem atendidos); e
- (b) quando não for *provável* que uma obrigação presente exista na data do balanço, a entidade divulga uma *contingência passiva*, a menos que seja remota a possibilidade de saída de *recursos* (parágrafo 70).

### **Evento passado**

12. Um evento passado que origina uma obrigação presente é chamado de *fato gerador*. Para que um *fato gerador* seja considerado ocorrido, é necessário que a administração da entidade conclua não haver outra alternativa que não liquidar a obrigação criada por ele. Essa ocorrência se verifica somente:

- (a) quando a liquidação da obrigação pode ser exigida por um contrato, lei ou decisão judicial; ou
- (b) no caso de uma *obrigação eqüitativa*.

13. As demonstrações contábeis apresentam a posição patrimonial e financeira de uma entidade no fim do período (data do balanço) e não de sua possível posição no futuro. Portanto, nenhuma *provisão* é reconhecida para custos que precisam ser incorridos para operar no futuro. Os únicos *passivos* reconhecidos no balanço de uma entidade são aqueles que existem na data do balanço.

14. Somente aquelas obrigações que surgem de eventos passados e existem independentemente de atos futuros de uma entidade (como a conduta futura do seu negócio) são reconhecidas como provisões. Exemplos dessas obrigações são multas ou custos com limpeza e reparos em virtude de danos ambientais, que resultariam em saída de *recursos* para sua liquidação, independentemente de atos futuros da entidade. Da mesma forma, uma entidade reconhece uma *provisão* para os custos de descontinuidade de uma instalação industrial na medida em que ela é obrigada a retificar eventual dano já causado.

15. Uma obrigação sempre envolve outra parte interessada a quem se deve a obrigação. No entanto, não é necessário saber a identidade da parte interessada a quem se deve essa obrigação. Em virtude de uma obrigação sempre envolver um compromisso com outra parte, uma decisão do conselho de administração ou da diretoria não originará uma *obrigação eqüitativa* na

data do balanço, a menos que a decisão tenha sido comunicada antes dessa data, para aqueles afetados por ela, de maneira suficientemente específica para criar neles uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

16. Um evento que não gera imediatamente uma obrigação pode gerá-la numa data posterior, em razão de mudanças na lei ou porque um ato (por exemplo, uma declaração pública na qual a entidade compromete-se a fazer algo) da entidade dá origem a uma *obrigação eqüitativa*.

17. Quando os detalhes de uma nova lei proposta ainda tiverem de ser finalizados, uma obrigação surgirá somente quando for *praticamente certo* que a legislação será promulgada conforme a minuta divulgada. Em muitos casos, será impossível ter certeza da promulgação de uma lei até que ela seja promulgada.

### **Saída provável de recursos**

18. Para que um passivo seja reconhecido, não deve haver somente uma obrigação presente, mas também deve ser *provável* que haja um desembolso de *recursos* para liquidar aquela obrigação. Quando não for *provável*, ou seja, for apenas *possível* que uma obrigação presente exista, a entidade divulga uma *contingência passiva*, a menos que seja *remota* a possibilidade de uma saída de *recursos* (parágrafo 70).

19. Quando há várias obrigações semelhantes (por exemplo, processos trabalhistas, garantias sobre produtos vendidos etc.), a avaliação da probabilidade de que uma saída de *recursos* ocorra deverá considerar o tipo de obrigação como um todo. Esse critério é adotado já que, embora possa ser pequena a probabilidade de uma saída de *recursos* para qualquer item isoladamente, pode ser *provável* que alguma saída de *recursos* ocorra para o tipo de obrigação, ou seja, para alguns itens seja necessário o desembolso. Se esse for o caso, uma *provisão* é reconhecida (se os outros critérios para reconhecimento forem atendidos).

### **Estimativa confiável da obrigação**

20. O uso de estimativas é parte essencial da preparação das demonstrações contábeis e não prejudica sua confiabilidade. Isso é especialmente verdadeiro no caso das *provisões*, que, por sua natureza, são mais incertas do que a maior parte dos outros itens do balanço. De maneira geral, uma entidade deverá determinar os limites do intervalo que envolvem uma obrigação e fazer uma estimativa que seja suficientemente confiável para ser usada no reconhecimento de uma *provisão*.

21. Em casos extremamente raros, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita, existe um *passivo* que não pode ser reconhecido. Esse *passivo* é divulgado como *contingência passiva* (parágrafo 70).

### **Passivos contingentes**

22. Uma entidade não deve reconhecer uma *contingência passiva*. Este é divulgado, ou não, conforme o parágrafo 70.

23. Quando uma entidade for conjunta e solidariamente responsável por uma obrigação, a parte da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como uma *contingência passiva*. A entidade reconhece uma *provisão* para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de *recursos*, exceto em circunstâncias extremamente raras, em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

24. Os *passivos contingentes* devem ser reavaliados periodicamente para determinar se a avaliação anterior continua válida. Se for *provável* que uma saída de *recursos* será exigida para um item anteriormente tratado como uma *contingência passiva*, uma *provisão* será reconhecida nas demonstrações contábeis do período no qual ocorre a mudança na estimativa de probabilidade.

### **Ativos contingentes**

25. Uma entidade não deve reconhecer uma *contingência ativa*. *Ativos contingentes* não são reconhecidos nas demonstrações contábeis uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca

venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é *praticamente certa*, o ativo correspondente não é uma *contingência ativa* e é adequado seu reconhecimento.

26. Uma *contingência ativa* é divulgada, conforme o parágrafo 73, quando for *provável* uma entrada de *recursos*.

27. Assim como os *passivos contingentes*, os *ativos contingentes* devem ser reavaliados periodicamente para determinar se a avaliação inicial continua válida. Se for *praticamente certa* que uma entrada de *recursos* ocorrerá por conta de um ativo para o qual anteriormente uma entrada de *recursos* não era *praticamente certa*, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança de estimativa. Caso se torne *provável* uma entrada de *recursos*, a entidade divulga em nota a *contingência ativa* (parágrafo 73).

## **MENSURAÇÃO**

### **Melhor estimativa**

28. O montante reconhecido como *provisão* deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente na data do balanço.

29. A melhor estimativa do desembolso exigido para liquidar a obrigação presente é o montante que uma entidade pagaria para liquidar a obrigação na data do balanço ou para transferi-la para terceiros naquela data.

30. As estimativas de desfecho e os efeitos financeiros são determinados pelo julgamento da administração da entidade, complementadas pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, relatórios de especialistas independentes. As evidências consideradas devem incluir qualquer evidência adicional fornecida por eventos subseqüentes à data do balanço.

31. Incertezas sobre o montante a ser reconhecido como *provisão* são tratadas de diversas formas, de acordo com as circunstâncias. Quando a *provisão* que está sendo mensurada envolve uma ampla quantidade de itens, deve-se estimar a possibilidade de perda para o conjunto, pois se pode deparar com uma avaliação individual para os itens (apenas *possível*, por exemplo) diferente da avaliação do grupo como um todo (que poderia ser *provável* para alguns dos itens).

Essa situação pode ser verificada, por exemplo, em uma entidade que produz determinada linha de eletrodomésticos em que, para cada eletrodoméstico analisado individualmente, a possibilidade de que ocorra um defeito é *possível*; entretanto, a possibilidade de que um defeito venha a ocorrer, para algum dos eletrodomésticos produzidos, dessa vez analisando a linha como um todo, é *provável*. Nesse caso, a *provisão* não será de 100% dos valores envolvidos: deverá ponderar a perda média esperada para os itens, ou ainda o percentual de perda esperada do universo.

32. Quando se está mensurando uma única obrigação, o desfecho mais *provável* pode ser a melhor estimativa. Entretanto, mesmo nesse caso, as demais possibilidades de desfecho devem ser analisadas se indicarem valores diferentes da melhor estimativa e o *passivo* deverá ser ajustado, para refletir um valor maior ou menor. Por exemplo, se uma entidade tiver de reparar um defeito grave em uma importante fábrica que ela tenha construído para um cliente, o resultado individual mais provável poderá ser para que o reparo seja bem-sucedido na primeira tentativa a determinado custo, mas uma *provisão* para um montante maior será feita se houver uma chance significativa de que outras tentativas serão necessárias. Em caso de expectativas aproximadamente iguais, deve prevalecer a de valor maior.

33. A *provisão* é mensurada antes dos efeitos tributários. As conseqüências fiscais da *provisão* e suas alterações são tratadas na NPC 25 - Contabilização do imposto de renda e da contribuição social.

### **Riscos e incertezas**

34. Os riscos e as incertezas que inevitavelmente existem em torno de muitos eventos e circunstâncias devem ser levados em consideração para se alcançar a melhor estimativa de uma

*provisão.*

35.O risco descreve a variabilidade de estimativas de desfechos. Uma nova avaliação de risco pode aumentar o valor pelo qual um *passivo* é mensurado. É preciso ter cuidado para evitar aumentar desnecessariamente a avaliação de risco, com a conseqüente mensuração a maior de uma *provisão*.

36.A divulgação das incertezas que cercam o valor do desembolso é feita de acordo com o parágrafo 69 (b).

### **Valor Presente**

37. Observado o descrito no parágrafo 78, quando o efeito do valor do dinheiro no tempo é relevante, o montante de uma *provisão* deve ser o valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação, exceto quando outra norma do Ibracon, do CFC ou do órgão regulador determinar que uma *provisão* específica seja mantida pelo seu valor nominal.

38.A taxa de desconto deve ser uma taxa antes de impostos que reflita as atuais avaliações do mercado quanto a valor temporário do dinheiro no tempo e dos riscos específicos para o *passivo*.

### **Eventos futuros**

39.Eventos futuros que podem afetar o montante exigido para liquidar uma obrigação devem ser refletidos no valor da *provisão*, quando houver evidência objetiva suficiente de que eles ocorrerão. Por exemplo, o efeito de possível nova legislação deve ser levado em consideração na mensuração de uma obrigação existente quando há evidência objetiva suficiente de que é *praticamente certo* que a legislação seja promulgada. Entretanto, em muitos casos, não existirá evidência suficiente até que a nova legislação seja promulgada.

### **Baixas Esperadas de Ativos**

40.Os ganhos esperados na baixa de ativos não devem ser levados em consideração na mensuração de uma *provisão*, mesmo se a baixa esperada estiver intimamente ligada ao evento que dá origem à *provisão*.

### **REEMBOLSOS**

41.Quando se espera que algum ou todos os gastos exigidos para liquidar uma *provisão* sejam reembolsados por outra parte, o reembolso deve ser reconhecido somente quando for *praticamente certo* que ele será recebido se a entidade liquidar a obrigação. O reembolso deve ser tratado como um ativo separado. O montante reconhecido para o reembolso não deve ultrapassar o montante da *provisão*.

42.Na demonstração do resultado, a despesa relativa a uma *provisão* pode ser apresentada líquida do valor a ser reembolsado.

43.Algumas vezes, uma entidade pode procurar outra parte para pagar todos ou uma porção dos desembolsos exigidos para liquidar uma *provisão* (por exemplo, por meio de contratos de seguro, cláusulas de indenização ou garantias dos fornecedores). Nos casos em que a entidade permanecer sendo a responsável por todo o valor em questão e tiver que liquidar o valor total se o terceiro por alguma razão não pagar, uma *provisão* é reconhecida pelo valor total do passivo, e um ativo é reconhecido pelo valor do reembolso esperado, desde que ele seja *praticamente certo* quanto ao seu recebimento no caso da entidade liquidar o *passivo*.

### **MUDANÇAS NAS PROVISÕES**

44.As *provisões* devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais *provável* que uma saída de *recursos* será requerida para liquidar a obrigação, a *provisão* deve ser revertida.

45.Quando for utilizado o desconto a valor presente, o valor contábil de uma *provisão* aumenta a

cada período para refletir a passagem de tempo. Esse aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

## **USO DAS PROVISÕES**

46. Uma *provisão* deve ser usada somente para os desembolsos para os quais a *provisão* foi originalmente reconhecida. Portanto, somente despesas relacionadas com a *provisão* original são liquidadas contra ela.

## **APLICAÇÃO DAS REGRAS DE RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO**

### **Prejuízos operacionais futuros**

47. *Provisões* para prejuízos operacionais futuros não devem ser reconhecidas, a não ser quando vinculadas a contratos onerosos. Os prejuízos operacionais futuros normalmente não atendem à definição de um *passivo* do parágrafo 6 nem dos critérios gerais de reconhecimento estabelecidos para *provisões* no parágrafo 10.

48. Uma expectativa de prejuízos operacionais futuros normalmente é uma indicação de que determinados ativos da operação podem não ser recuperáveis parcial ou totalmente.

### **Contratos Onerosos**

49. Se uma entidade tiver um *contrato oneroso*, a obrigação presente, ou mesmo os prejuízos futuros inevitáveis, de acordo com o contrato, devem ser reconhecidos e mensurados como uma *provisão*.

50. Muitos contratos podem ser cancelados sem pagar compensação para a outra parte, e, portanto, não há obrigação. Outros contratos estabelecem direitos e obrigações para cada uma das partes contratantes. Quando os eventos tomarem esse *contrato oneroso*, esta NPC deverá ser aplicada e existirá um *passivo* que deve ser reconhecido. Esta NPC não se aplica aos *contratos de fornecimento* que não são *onerosos*.

51. Em um *contrato oneroso*, o menor custo entre as situações de seu cumprimento ou descumprimento é maior que os benefícios econômicos dele esperados.

52. Antes de ser estabelecida uma *provisão* separada para um *contrato oneroso*, uma entidade deve reconhecer qualquer prejuízo decorrente da desvalorização ocorrida nos ativos destinados àquele contrato.

### **Compensação**

53. Não raramente, a administração de uma entidade questiona a legitimidade de determinados *passivos*, e por conta desse questionamento, por ordem judicial ou por estratégia da própria administração, os valores em questão são depositados em juízo, sem que haja a caracterização da liquidação do passivo. Nessas situações, em não havendo a possibilidade de resgate do depósito, se não pelo desfecho favorável da questão para a entidade, o depósito deverá ser apresentado deduzindo o valor do passivo, sendo a divulgação feita de acordo com o parágrafo 76.

### **Reestruturação**

54. Exemplos de eventos que podem enquadrar-se na definição de *reestruturação* são:

- (a) venda ou extinção de uma linha de negócios;
- (b) o fechamento de fábricas ou locais de negócios de um país ou região ou a realocação das atividades de negócios de um país ou região para outro;
- (c) mudanças na estrutura da administração, por exemplo, eliminação de um nível gerencial; e
- (d) reorganizações fundamentais que têm um efeito relevante na natureza e foco das operações da entidade.

55. Uma *provisão* para custos da *reestruturação* é reconhecida somente quando são cumpridos os critérios gerais de reconhecimento de *provisões* estabelecidos no parágrafo 10. Os parágrafos 56 a 67 demonstram como os critérios gerais de reconhecimento aplicam-se às *reestruturações*.

56. Uma *obrigação eqüitativa* para *reestruturação* surge somente quando uma entidade:

(a) tiver um plano formal detalhado para a *reestruturação*, identificando pelo menos:

- (i) o negócio ou parte do negócio em questão;
- (ii) os principais locais afetados;
- (iii) o local, as funções e o número aproximado de funcionários que serão incentivados financeiramente a se demitirem;
- (iv) os desembolsos que serão efetuados; e
- (v) quando o plano será implantado.

(b) tiver criado uma expectativa válida naqueles que serão afetados pela *reestruturação*, seja começando a implantação daquele plano ou pelo anúncio de suas principais características para aqueles afetados pela *reestruturação*.

57. A evidência de que uma entidade começou a implantar um plano de *reestruturação* seria fornecida, por exemplo, pela desmontagem da fábrica, pela venda dos ativos ou pela divulgação das principais características do plano. A divulgação de um plano detalhado para *reestruturação* constituirá uma *obrigação eqüitativa* somente se for feita de tal maneira e em detalhes suficientes (ou seja, apresentando as principais características do plano) que origine expectativas válidas de outras partes interessadas, como clientes, fornecedores e funcionários (ou seus representantes), de que a entidade a realizará.

58. Para que um plano seja suficiente para dar origem a uma *obrigação eqüitativa*, quando comunicado para aqueles por ele afetados, é necessário que sua implantação comece o mais rápido possível e seja concluída em um período de execução que faça improváveis quaisquer mudanças no plano. Entretanto, espera-se que haja um grande atraso antes da *reestruturação* começar ou que esta demore tempo demais, deixa de ser *provável* que o plano crie uma expectativa válida da parte de outros de que a entidade está, atualmente, comprometida com a *reestruturação*, porque o período de execução dá oportunidade para a entidade mudar seus planos.

59. Uma decisão de *reestruturação* da administração ou da diretoria tomada antes da data do balanço não dá origem a uma *obrigação eqüitativa* naquela data, a menos que a entidade tenha, antes disso:

- (a) começado a implantar o plano de *reestruturação*; ou
- (b) anunciado as principais características do plano de *reestruturação* para aqueles afetados por ele, de maneira suficientemente específica, criando neles uma expectativa válida de que fará a *reestruturação*.

Em alguns casos, uma entidade começa a implantar um plano de *reestruturação*, ou anuncia suas principais características àqueles afetados, somente depois da data do balanço. Caso essa *reestruturação* seja relevante no conjunto das demonstrações contábeis, a entidade deverá dar a devida divulgação do evento subsequente.

60. Embora uma *obrigação eqüitativa* não seja criada apenas por uma decisão da administração, ela pode resultar de eventos anteriores combinados com essa decisão. Por exemplo, negociações com representantes de empregados para pagamentos de demissões, ou com compradores para a venda de uma operação, podem ter sido concluídas, sujeitas apenas à aprovação da diretoria. Uma vez obtida a aprovação e comunicada às outras partes interessadas, a entidade tem uma *obrigação eqüitativa* de *reestruturar*, se as condições do parágrafo 56 forem cumpridas.

61. Em alguns casos, a alta administração de uma entidade pode incluir representantes de interesses diferentes dos de uma administração tradicional (por exemplo, empregados) ou a notificação para esses representantes pode ser necessária antes de ser tomada a decisão pela alta administração. Quando uma decisão dessa diretoria envolve a comunicação para esses

representantes, isso pode resultar em uma *obrigação eqüitativa* para reestruturar.

62. Nenhuma obrigação surge pela venda de uma unidade operacional até que a entidade comprometa-se com essa operação, ou seja, quando há um contrato firme de venda.

63. Mesmo quando uma entidade tiver tomado decisão de vender uma unidade operacional e anunciado publicamente essa decisão, ela não pode comprometer-se a vendê-la até que um comprador tenha sido identificado e houver um contrato firme de venda. Até haver um contrato firme de venda, a entidade poderá mudar de idéia e, de fato, terá de tomar outras medidas se não puder ser encontrado um comprador que concorde com o negócio em termos aceitáveis. Quando a venda de uma operação for vista como parte de uma *reestruturação*, os ativos da unidade serão analisados considerando o seu valor de recuperação nas circunstâncias. Em alguns casos, quando uma venda for somente uma parte da *reestruturação*, uma *obrigação eqüitativa* poderá surgir para as outras partes dessa *reestruturação*, se as condições previstas no parágrafo 56 forem atendidas, mesmo antes de existir um contrato firme de venda da parte da *reestruturação* que se refere à venda.

64. Uma *provisão* para *reestruturação* deve incluir somente as despesas diretas decorrentes da *reestruturação*, que são ambas:

- (a) necessariamente ocasionadas pela *reestruturação*; e
- (b) não associadas às atividades em andamento da entidade.

65. Uma *provisão* para *reestruturação* não inclui custos como:

- (a) novo treinamento ou remanejamento da equipe permanente;
- (b) propaganda e marketing; ou
- (c) investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Esses desembolsos relacionam-se com a futura condução do negócio e não são *passivos* relativos a *reestruturação* na data do balanço. Esses desembolsos são reconhecidos na mesma base, como se surgissem independentemente de uma *reestruturação*.

66. Perdas operacionais futuras, identificáveis até a data de uma *reestruturação*, não são incluídas em uma *provisão*, a menos que se relacionem a um *contrato oneroso*, conforme definido no parágrafo 6.

67. Conforme descrito no parágrafo 40, os ganhos esperados na baixa de ativos não são levados em consideração na mensuração de uma *provisão* para *reestruturação*, mesmo se a venda de ativos for vista como parte da *reestruturação*.

## DIVULGAÇÃO

68. Para cada tipo de *provisão* relevante, uma entidade deve divulgar:

- (a) o valor contábil no início e no fim do período;
- (b) *provisões* adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas *provisões* existentes;
- (c) montantes utilizados (ou seja, incorridos e baixados contra a *provisão*) durante o período;
- (d) montantes não utilizados, estornados durante o período; e
- (e) despesas financeiras apropriadas no período para as *provisões* ajustadas ao valor presente e qualquer mudança na taxa de desconto.

Não são necessárias informações comparativas.

69. Uma entidade deve divulgar, para cada tipo de *provisão* relevante:

- (a) uma breve descrição da natureza da obrigação e o cronograma esperado de quaisquer desembolsos;
- (b) uma indicação das incertezas sobre o valor ou o cronograma desses desembolsos. Quando for necessário para fornecer informações adequadas, uma entidade deve divulgar as principais premissas adotadas com relação a eventos futuros, conforme abordado no parágrafo 39; e

(c) o montante de qualquer reembolso esperado, declarando o valor de qualquer ativo que tenha sido reconhecido por conta desse reembolso.

70. A menos que seja *remota* a possibilidade de ocorrer qualquer desembolso, a entidade deve divulgar para cada tipo de *contingência passiva* relevante na data do balanço, uma breve descrição da natureza da *contingência passiva* e, quando praticável:

- (a) uma estimativa do efeito financeiro, mensurada de acordo com os parágrafos 28 a 40;
- (b) uma indicação das incertezas relacionadas com o montante ou tempo de qualquer desembolso; e
- (c) a possibilidade de qualquer reembolso.

71. Na determinação de quais *provisões* ou *passivos contingentes* possam ser agregados para formar um tipo único, é necessário considerar se a natureza dos itens é similar o suficiente para uma divulgação única, que cumpra com as exigências dos parágrafos 69(a) e (b) e 70(a) e (b). Assim, pode ser apropriado tratar como uma *provisão* única os montantes relacionados a garantias de produtos diferentes, mas não seria adequado tratar como uma *provisão* única os valores relacionados a garantias de produtos vendidos e os montantes relativos a processos judiciais.

72. Quando uma *provisão* e uma *contingência passiva* surgirem do mesmo conjunto de circunstâncias, uma entidade faz as divulgações requeridas pelos parágrafos 68 a 70 de maneira que evidencie a ligação entre a *provisão* e a *contingência passiva*.

73. Quando for *provável* uma entrada de *recursos*, uma entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos *ativos contingentes* na data do balanço e, se praticável, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados usando-se os princípios descritos para as *provisões* contidas nos parágrafos 28 a 40. Essas divulgações devem evitar dar indicações indevidas quanto à probabilidade do ganho.

74. Quando algumas das informações necessárias, de acordo com os parágrafos 70 e 73, não forem divulgadas por não ser praticável a sua apresentação, a entidade deve divulgar esse fato.

75. Em casos extremamente raros, pode-se esperar que a divulgação de alguma ou de todas as informações necessárias em conformidade com os parágrafos 68 a 73 prejudique seriamente a posição da entidade em uma disputa com outras partes sobre o assunto da *provisão*, *contingência passiva* ou *contingência ativa*. Nesses casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa e o fato de que as informações não foram divulgadas, com a devida justificativa, bem como avaliar a necessidade de comunicar o assunto ao órgão regulador, nos termos das normas existentes acerca de informações confidenciais.

76. Nos casos em que, para fins de divulgação, ocorrer a compensação de *passivos* com valores depositados em juízo, permitida nos termos dessa NPC, em nota explicativa, deverão ser destacadas as quantias que estão sendo compensadas e a explicação de eventuais diferenças existentes.

## **DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS**

77. Os efeitos da adoção desta NPC que não se relacionarem com mudanças de estimativas no exercício atual, conforme discutido na NPC sobre mudanças nas estimativas e correção de erros, os saldos iniciais do exercício em que a NPC for adotada pela primeira vez devem ser apresentados como ajustes de exercícios anteriores.

78. O ajuste a valor presente previsto nos parágrafos 37, 38 e 45 deverá ser efetuado apenas se requerido por uma norma específica a que se referir a *provisão*, ou quando da edição de norma que dê legitimidade à aplicação desse conceito nas práticas contábeis adotadas no Brasil.

## **ENTRADA EM VIGOR**

79. Esta NPC entra em vigor para as demonstrações contábeis anuais que abrangem os períodos que começam em 1º de janeiro de 2005, ou após essa data, e revoga disposições anteriores, inclusive o Pronunciamento do Ibracon XXII - Contingências.

**ANEXO I****SUMÁRIO DO TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO ATIVOS CONTINGENTES E PASSIVOS CONTINGENTES**

*O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e deve ser lido no contexto da NPC completo, não devendo ser considerado isoladamente.*

<b>Tipo de contingência</b>	<b>Probabilidade</b>	<b>Tratamento</b>	<b>Referência com os parágrafos do NPC</b>
Contingência ativa	Praticamente certa	Reconhecer o ativo	25
	Provável	Divulgar	26
	Possível ou remota	Não divulgar	72
Contingência passiva	Provável - mensurável com suficiente segurança - não mensurável com suficiente segurança	Provisionar  Divulgar	10  21
	Possível	Divulgar	11(b)
	Remota	Não divulgar	22, 70 e 75.

**ANEXO II****EXEMPLOS DE TRATAMENTO A SER DADO ENVOLVENDO ATIVOS CONTINGENTES E PASSIVOS CONTINGENTES**

*O objetivo deste anexo é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes e deve ser lido no contexto da NPC completo, não devendo ser considerado isoladamente.*

**1. Garantias**

Uma montadora dá garantia de 2 anos para uma determinada linha de veículos a partir da data da venda pela concessionária. Baseada em experiências passadas, a montadora sabe que é *provável* que alguns dos veículos vendidos apresentem problemas nesses dois anos, que são cobertos pela garantia. Nesse caso, o *fato gerador* da obrigação é a venda do veículo pela concessionária, dando a garantia de 2 anos, e é *provável* que para alguns veículos ocorra desembolso por parte da montadora. Nesse caso, deve ser constituída *provisão* para cobrir esses eventuais custos, baseada na melhor estimativa possível.

Esse é o típico exemplo de uma situação na qual a possibilidade de que uma obrigação analisada isoladamente (um veículo) venha a ocorrer é menor que *provável*. Entretanto, a possibilidade de que parte de uma obrigação analisada de forma associada (em nosso exemplo a linha de veículos) venha a ocorrer é *provável*. Dessa forma, uma *provisão* deve ser constituída.

Na mesma linha da garantia, está a política de reembolso de compras de clientes insatisfeitos, adotada comumente por entidades de determinados segmentos da economia. Essa política é divulgada ao público, e, muitas vezes, é parte integrante da estratégia publicitária dessas entidades e, em alguns casos, algumas dessas entidades chegam a registrar o compromisso público do reembolso em cartório. Em ambos os casos, a entidade criou uma expectativa válida no consumidor. Assim, como na situação das garantias, uma *provisão* deve ser constituída para cobrir os custos de reembolso, na melhor estimativa possível.

## 2. Danos ambientais

Em determinadas circunstâncias, quando danos ambientais são causados, a entidade pode, por diversas razões, não estar obrigada a remediá-los. Assim, inicialmente, não se fala em obrigação; entretanto, o surgimento de uma nova lei ou um comprometimento público da entidade fará surgir uma *obrigação legal* ou *equitativa*, respectivamente, e, nesse caso, observada a devida avaliação sobre a possibilidade de essa obrigação concretizar-se, a constituição de uma *provisão* poderá ser necessária.

A lei referida no parágrafo anterior pode não ter sido aprovada ainda, mas se a sua aprovação é *praticamente certa*, uma *provisão* deverá ser constituída.

Vejamos as situações abaixo e a correspondente análise:

(a) Uma entidade, que lança resíduos na água de um rio próximo da fábrica, devido às pressões cada vez mais crescentes da população e de organismos internacionais, decide investir na construção de uma Estação de Tratamento com o objetivo de tratar os resíduos que serão lançados no rio. Nessa situação, não cabe constituir *provisão* para os gastos com a construção de uma Estação de Tratamento, pois se trata, na verdade, de uma mudança no processo produtivo. Entretanto, caso a obrigação pela reparação do dano já causado diretamente ao rio, e indiretamente ao meio ambiente, seja provável, uma *provisão* deverá ser constituída, *provisão* esta que exclui os custos com a Estação de Tratamento, que influenciará no processo futuro e não na ajuda do tratamento dos danos já causados.

(b) Uma entidade é vencedora em um processo de licitação para exploração de petróleo em alto mar. O contrato prevê que no caso de descontinuidade da operação, por exaustão do poço ou por qualquer outro motivo, a entidade deverá arcar com os custos de remoção da plataforma de petróleo e reparação do leito do mar. Nessa situação, a entidade deverá constituir *provisão* para remoção da plataforma com contrapartida no custo da própria plataforma, já que o *fato gerador* é a sua instalação. Com relação ao custo de restauração do leito, uma *provisão* deve ser feita e ajustada mensalmente à medida que o poço for sendo explorado.

## 3. Reestruturação

Em reunião da diretoria de uma entidade, realizada em dezembro de 2001, esta decidiu que efetuará uma *reestruturação* que incluirá redução de níveis hierárquicos, demissões e fechamento de unidades deficitárias. A reunião aprovou as principais linhas do plano de *reestruturação*, mas a administração ainda não divulgou esse plano às partes envolvidas (funcionários, clientes, fornecedores etc.). Assim, em 31 de dezembro de 2001, a *provisão* ainda não deve ser constituída, pelo menos até que o plano seja divulgado em detalhes suficientes para as partes envolvidas. Caso a comunicação tivesse sido feita antes de 31 de dezembro de 2001, o balanço deveria contemplar *provisão* para fazer face à melhor estimativa dos custos a incorrer por conta da *reestruturação*.

Outro exemplo é o de uma fábrica cuja receita é derivada, em sua quase totalidade, da venda de um componente automotivo, que em 2001 é fornecido exclusivamente para duas montadoras de automóveis. Essas montadoras fazem comunicado público ou enviam cartas à fábrica avisando que, a partir de 1º de janeiro de 2002, não mais utilizarão esse componente em seus automóveis, com antecedência suficiente para não ser considerado como quebra de contrato. Nesse caso, a administração não terá muitas opções, e a *reestruturação* é praticamente inevitável, ou seja, é *provável*, já que o pressuposto da continuidade estará afetado. A melhor estimativa dos gastos com a *reestruturação* deverá ser feita e provisionada. Caso a entidade venha a implantar uma nova fábrica para produzir um novo componente, podendo até ser o componente que irá substituir o que ela fornecia, os gastos relativos à *reestruturação* da planta/linha de produção anterior deverão ser lançados ao resultado, não podendo, portanto, ser alocados ao custo da nova fábrica de produção. Antes de ser efetuada a *provisão* para a *reestruturação*, a administração deverá efetuar o ajuste no valor dos ativos ao seu valor de recuperação. Caso haja situações em que se prevê ganho sobre baixas esperadas de ativos, esses ganhos não são levados em consideração na mensuração de uma *provisão* para *reestruturação*.

## 4. Tributos

**(a)** A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Neste caso, a *obrigação é legal* e, portanto, trata-se de um contas a pagar à União. Assim, deve estar registrado o contas a pagar, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois esses últimos têm a característica de uma *provisão derivada de apropriações por competência* e não de uma *provisão* no conceito de contingência.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho e ainda que o advogado julgue como *provável* o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação é considerada como não tendo atingido ainda a avaliação de *praticamente certa* e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma *contingência ativa* e não de uma *contingência passiva* a ser revertido, pois o *passivo*, como dito no parágrafo anterior é um "contas a pagar" e não uma *contingência passiva*.

**(b)** Nas circunstâncias de processos ainda não julgados definitivamente, em que a entidade discute a recuperação de tributos supostamente pagos a maior e obtém liminar permitindo compensar aqueles valores com outros tributos, a entidade não deverá registrar o ganho contingente, amparada nessa liminar.

Isso por que a liminar é um instrumento provisório e, portanto, a realização do ganho não é definitiva. Nesses casos, a Entidade irá proceder à compensação do ponto de vista financeiro; todavia, o tributo compensado deverá ainda figurar como contas a pagar até o desfecho final da causa. Como sua liquidação também é provisória, se o desfecho for desfavorável à entidade, esta deverá recolher o tributo anteriormente compensado com os acréscimos legais, conforme aplicável.

**(c)** Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado "remoto" e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

**(d)** Existem situações em que uma entidade ainda não obteve a decisão final favorável à recuperação de um tributo ou à extinção da obrigação tributária registrada, porém há jurisprudência favorável para outras entidades em casos idênticos, bem como avaliação dos advogados de que as chances de um desfecho favorável são prováveis. Mesmo nas situações em que há jurisprudência favorável, isso não é suficiente para dar base ao reconhecimento do ganho contingente, uma vez que não está assegurada uma decisão final favorável à entidade, pois muitos outros fatores podem influenciar essa decisão, por exemplo, o ramo de atividade, a formalização do processo etc. A entidade, por outro lado, deve fazer divulgação em nota explicativa acerca do assunto.

## **5. Contrato oneroso**

Uma entidade opera de maneira lucrativa em uma fábrica arrendada conforme um arrendamento operacional. Durante dezembro de 20XX, a entidade transfere suas operações para uma nova fábrica. O arrendamento da antiga fábrica continua nos próximos quatro anos, não pode ser cancelado, e a fábrica não pode ser alugada novamente para outro usuário.

Nessa situação, o evento passado é a assinatura do contrato de arrendamento, que dá origem a uma *obrigação legal* e atual. O arrendamento torna-se oneroso e é provável uma saída de *recursos* futuros, com o que uma *provisão* é reconhecida pela melhor estimativa dos pagamentos

inevitáveis de arrendamento (ver parágrafos 10 e 49).

\* \* \*