



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 34/2009

Prazo: 3 de dezembro de 2009

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que referenda a Interpretação Técnica ICPC 12 emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis intitulada “**Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares**”. A ICPC 12 é equivalente à *IFRIC 1 Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities* emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*,

Esta interpretação, apesar de não estar especificamente prevista originalmente no plano de trabalho da CVM e do CPC, visa complementar de maneira satisfatória o processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais emitidas pelo IASB.

A ICPC 12 fornece orientação sobre como contabilizar o efeito de mudanças na mensuração da obrigação que muitas entidades têm de desmontar, retirar e restaurar itens do imobilizado. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o custo de um item do imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e retirada do item e restauração do local em que está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre, quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um período específico para fins que não sejam o de produzir estoques durante esse período. O Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes contém requisitos sobre como mensurar passivos por desativação, restauração e outros passivos similares.

Com a divulgação desta minuta o CPC visa deixar evidente que em sua opinião as interpretações a serem dadas aos Pronunciamentos a que se referem à ICPC ora em audiência devem produzir os mesmos reflexos contábeis que as normas internacionais emitidas pelo IASB.

As sugestões e comentários deverão ser encaminhados, por escrito, **até o dia 3 de dezembro de 2009**, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: AudPublicaSNC3409@cvm.gov.br ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta de Interpretação Técnica ICPC 12 poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

Rio de Janeiro, 13 de novembro de 2009.

Original assinado por
MARCOS BARBOSA PINTO
Presidente em Exercício



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 34/2009

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2009

Aprova o Pronunciamento Técnico ICPC 12 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de mudanças em passivos por desativação, restauração e outros passivos similares.

A **PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM** torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU**:

I - aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico ICPC 12, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de mudanças em passivos por desativação, restauração e outros passivos similares;

II - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios encerrados a partir de dezembro de 2010 e às demonstrações financeiras de 2009 a serem divulgadas em conjunto com as demonstrações de 2010 para fins de comparação.

MARCOS BARBOSA PINTO

Presidente em Exercício



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 34/2009

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 12

Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRIC 1

Índice	Item
CONTEXTO	1
ALCANCE	2
QUESTÃO	3
CONSENSO	4 – 8
EXEMPLOS ILUSTRATIVOS	
Fatos comuns	EI1
Exemplo 1: Modelo de custo	EI2 – EI5
Exemplo 2: Modelo de reavaliação	EI6 – EI12
Exemplo 3: Transição	EI13 – EI18



Contexto

1. Muitas entidades têm obrigações para desmontar, retirar e restaurar itens do imobilizado. Nesta Interpretação, essas obrigações são referidas como “passivos por desativação, restauração e outros passivos similares”. De acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, o custo de um item do imobilizado inclui a estimativa inicial dos custos de desmontagem e retirada do item e restauração do local em que está localizado, em cuja obrigação uma entidade incorre, quando o item é adquirido ou como consequência de ter usado o item durante um período específico para fins que não sejam o de produzir estoques durante esse período. O Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes contém requisitos sobre como mensurar passivos por desativação, restauração e outros passivos similares. Esta Interpretação fornece orientação sobre como contabilizar o efeito das mudanças na mensuração dos passivos por desativação, restauração e outros passivos similares.

Alcance

2. Esta Interpretação se aplica às mudanças na mensuração de qualquer passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar que:
 - (a) seja reconhecido como parte do custo de um item de imobilizado de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado; e
 - (b) seja reconhecido como um passivo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes.

Por exemplo, um passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar pode existir pela desativação de uma fábrica, reabilitação de danos ambientais em indústrias extrativas ou remoção do equipamento.

Questão

3. Esta Interpretação trata sobre como o efeito dos seguintes eventos que mudam a mensuração de um passivo por desativação, restauração ou outro passivo similar deve ser contabilizado para:
 - (a) mudança no fluxo de saída estimado de recursos que incorporam benefícios econômicos (por exemplo, fluxos de caixa) necessários para liquidar a obrigação;
 - (b) mudança na taxa de desconto corrente baseada em mercado, conforme definida no item 47 do Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos e Ativos Contingentes (isso inclui mudanças no valor temporal do dinheiro e os riscos específicos do passivo); e
 - (c) aumento que reflete a passagem do tempo (também referido como a reversão do desconto).

Consenso



4. As mudanças na mensuração de um passivo por desativação, restauração e outros passivos similares que resultam das mudanças na época ou valor estimado do fluxo de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos necessários para liquidar a obrigação, ou uma mudança na taxa de desconto, serão contabilizadas de acordo com os itens 5 a 7 abaixo.
5. Se o respectivo ativo for medido usando o método de custo:
 - (a) sujeito ao item (b), as mudanças no passivo serão adicionadas ao/deduzidas do custo do respectivo ativo no período corrente.
 - (b) o valor deduzido do custo do ativo não excederá o seu valor contábil. Se uma redução no passivo exceder o valor contábil do ativo, o excedente será reconhecido imediatamente no resultado.
 - (c) se o ajuste resultar em uma adição ao custo de um ativo, a entidade considerará se essa é uma indicação de que o novo valor contábil do ativo pode não ser plenamente recuperável. Se houver tal indicação, a entidade testará o ativo quanto à redução no valor recuperável estimando o seu valor recuperável e contabilizará qualquer perda por redução no valor recuperável, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável dos Ativos.
6. Se o respectivo ativo tiver sido medido usando o método de reavaliação (quando legalmente possível):
 - (a) as mudanças no passivo alteram a reserva de reavaliação anteriormente reconhecida desse ativo, de modo que:
 - (i) uma redução no passivo será (sujeito ao item (b)) reconhecida em outros resultados abrangentes e aumentará a reserva de reavaliação no patrimônio líquido, mas será reconhecida no resultado na medida em que reverter uma redução da reavaliação no ativo que tenha sido previamente reconhecida no resultado;
 - (ii) um aumento no passivo será reconhecido no resultado, mas será reconhecido em outros resultados abrangentes e reduzirá a reserva de reavaliação no patrimônio líquido até o limite de qualquer saldo credor existente na reserva em relação a esse ativo.
 - (b) caso uma redução no passivo exceda o valor contábil que teria sido reconhecido caso o ativo tivesse sido registrado de acordo com o método do custo, o excedente será reconhecido imediatamente no resultado.
 - (c) uma mudança no passivo é uma indicação de que o ativo pode ter que ser reavaliado (se for permitido legalmente) para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado usando o valor justo no final do período de relatório. Qualquer eventual reavaliação será levada em consideração na determinação dos valores a serem reconhecidos no resultado ou em outros resultados abrangentes de acordo com o item (a). Se a reavaliação for necessária, todos os ativos dessa classe serão reavaliados.



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 34/2009

- (d) O Pronunciamento Técnico CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis exige a divulgação na demonstração do resultado abrangente de cada componente de outra receita ou despesa abrangente. Ao cumprir esse requisito, a mudança na reserva de reavaliação resultante de uma mudança no passivo será identificada e divulgada separadamente como tal.
7. O valor depreciável ajustado do ativo é depreciado ao longo de sua vida útil. Portanto, uma vez que o respectivo ativo tenha chegado ao fim de sua vida útil, todas as mudanças subsequentes no passivo serão reconhecidas no resultado à medida que ocorrerem. Isso se aplica tanto no método de custo quanto no método de reavaliação.
8. A reversão periódica do desconto será reconhecida no resultado como um custo de financiamento à medida que ocorrer. A capitalização prevista no Pronunciamento Técnico CPC 20 – Custos dos Empréstimos não é permitida.



Exemplos ilustrativos

Estes exemplos acompanham, porém não fazem parte da Interpretação.

Fatos comuns

EI1 Uma entidade possui uma usina de energia nuclear e um respectivo passivo por desativação. A usina nuclear iniciou as operações em 1º de janeiro de 2000. A usina tem uma vida útil de 40 anos. Seu custo inicial foi de \$ 120.000; isso incluiu um valor para custos de desativação de \$ 10.000 que representava \$ 70.400 em fluxos de caixa estimados pagáveis em 40 anos descontados a uma taxa ajustada de risco de 5 por cento. O exercício financeiro da entidade é encerrado em 31 de dezembro.

Exemplo 1: Modelo de custo

EI2 Em 31 de dezembro de 2009, a usina tem 10 anos de idade. A depreciação acumulada é de \$ 30.000 ($\$ 120.000 \times 10/40$ anos). Por causa da reversão do desconto (5 %) ao longo de 10 anos, o passivo por desativação cresceu de \$ 10.000 para \$ 16.300.

EI3 Em 31 de dezembro de 2009, a taxa de desconto não se alterou. Entretanto, a entidade estima que, como resultado dos avanços tecnológicos, o valor presente líquido do passivo por desativação tenha diminuído em \$ 8.000. Conseqüentemente, a entidade ajusta o passivo por desativação de \$ 16.300 para \$ 8.300. Nessa data, a entidade realiza o seguinte lançamento para refletir a mudança:

		\$	\$
D	Passivo por desativação	8.000	
	C		8.000
	Custo do ativo		

EI4 Após esse ajuste, o valor contábil do ativo é de \$ 82.000 ($\$ 120.000 - \$ 8.000 - \$ 30.000$), que será depreciado ao longo dos 30 anos restantes da vida do ativo, resultando em uma despesa de depreciação para o próximo exercício de \$ 2.733 ($\$ 82.000 \div 30$). O custo financeiro da reversão do desconto para o próximo exercício será de \$ 415 ($\$ 8.300 \times 5\%$).

EI5 Se a mudança no passivo tiver resultado de uma mudança na taxa de desconto, em vez de uma mudança nos fluxos de caixa estimados, a contabilização da mudança teria sido a mesma, porém o custo financeiro do próximo exercício teria refletido a nova taxa de desconto.

Exemplo 2: Modelo de reavaliação

EI6 A entidade adota o método de reavaliação citado no Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado, em que a usina é reavaliada com regularidade suficiente de modo que o valor contábil não difira significativamente do valor justo. A política da entidade é eliminar a depreciação acumulada na data de reavaliação contra o valor contábil bruto do ativo.



EI7 Ao contabilizar ativos reavaliados aos quais correspondem passivos por desativação, é importante compreender a base da avaliação obtida. Por exemplo:

- (a) se um ativo for avaliado com base em um fluxo de caixa descontado, alguns avaliadores podem avaliar o ativo sem deduzir nenhuma provisão para custos de desativação (uma avaliação “bruta”), enquanto outros podem avaliar o ativo após a dedução de uma provisão para custos de desativação (uma avaliação “líquida”), pois a entidade que adquire o ativo geralmente também assumirá a obrigação por desativação. Para fins de demonstrações contábeis, a obrigação por desativação é reconhecida como um passivo separado, e não é deduzida do ativo. Conseqüentemente, se o ativo for avaliado em base líquida, é necessário ajustar a avaliação obtida, adicionando de volta a provisão para o passivo, de modo que o passivo não seja contado duas vezes.¹
- (b) se um ativo for avaliado com base no custo de reposição depreciado, a avaliação obtida pode não incluir um valor para o componente de desativação do ativo. Se não incluir, será necessário adicionar um valor adequado à avaliação para refletir o custo de reposição depreciado desse componente.

EI8 Assuma-se que a avaliação de fluxo de caixa descontado com base em mercado de \$ 115.000 seja obtida em 31 de dezembro de 2002. Ela inclui uma provisão de \$ 11.600 para custos de desativação, o que não representa nenhuma alteração à estimativa original, após a reversão do desconto de três anos. Os valores incluídos no balanço patrimonial em 31 de dezembro de 2002 são, portanto:

	\$
Ativo (1)	126.600
Depreciação acumulada	Nada
Passivo por desativação	(11.600)
Ativos líquidos	115.000
Lucros acumulados (2)	(10.600)
Reserva de reavaliação (3)	15.600

Notas:

- (1) Avaliação obtida de \$ 115.000 mais custos de desativação de \$ 11.600 considerada na avaliação, porém reconhecida como um passivo separado = \$ 126.600.
- (2) Depreciação de três anos sobre o custo original \$ 120.000 x 3/40 = \$ 9.000 mais desconto acumulado em \$ 10.000 \$ a 5 % composto = \$ 1.600; total \$ 10.600.
- (3) Valor reavaliado \$ 126.600 menos valor contábil líquido anterior de \$ 111.000 (custo \$ 120.000 menos depreciação acumulada de \$ 9.000).

EI9 A despesa de depreciação de 2003 é, portanto, \$ 3.420 (\$ 126.600 x 1/37) e a taxa de desconto para 2003 é \$ 600 (5 % de \$ 11.600). Em 31 de dezembro de 2003, o passivo por desativação

¹ Para exemplos deste princípio, vide *Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução no Valor Recuperável de Ativos* e *Pronunciamento Técnico CPC 28 – Propriedade para Investimento*.



(antes de qualquer ajuste) é de \$ 12.200 e a taxa de desconto não se alterou. Entretanto, nessa data a entidade estima que, como resultado dos avanços tecnológicos, o valor presente líquido do passivo por desativação tenha diminuído em \$ 5.000. Consequentemente, a entidade ajusta o passivo por desativação de \$ 12.200 para \$ 7.200.

EI10 O total desse ajuste é lançado em reserva de reavaliação, pois ele não excede o valor contábil que teria sido reconhecido caso o ativo tivesse sido lançado de acordo com o método do custo. Se isso tivesse ocorrido, o excedente teria sido lançado no resultado de acordo com o parágrafo 6(b). A entidade faz o seguinte lançamento para refletir a mudança:

	\$	\$
D <input type="checkbox"/> Passivo por desativação	5.000	
C <input type="checkbox"/> Reserva de reavaliação		5.000

EI11 A entidade decide que uma avaliação total do ativo é necessária em 31 de dezembro de 2003, para garantir que o valor contábil não difira significativamente do valor justo. Suponha-se que o ativo agora seja avaliado em \$ 107.000, que é líquido de uma provisão de \$ 7.200 para a obrigação por desativação reduzida que deve ser reconhecida como um passivo separado. A avaliação do ativo para fins de demonstrações contábeis, antes de deduzir essa provisão, é, portanto, \$ 114.200. É necessário o seguinte lançamento adicional:

	\$	\$
D <input type="checkbox"/> Depreciação acumulada (1)	3.420	
C <input type="checkbox"/> Ativo		3.420
D <input type="checkbox"/> Reserva de reavaliação (2)	8.980	
C <input type="checkbox"/> Ativo (3)		8.980

Notas:

- (1) Eliminando depreciação acumulada de \$ 3.420, de acordo com a política contábil da entidade.
- (2) O débito é feito à reserva de reavaliação, pois a redução que surge na reavaliação não excede o saldo positivo existente na reserva de reavaliação em relação ao ativo.
- (3) Avaliação anterior (antes da provisão para custos de desativação) de \$ 126.600, menos depreciação acumulada de \$ 3.420, menos nova avaliação (antes da provisão para custos de desativação) de \$ 114.200.

EI12 Após essa avaliação, os valores incluídos no balanço patrimonial são:

	\$
Ativo	114.200
Depreciação acumulada	nada
Passivo por desativação	(7.200)



Ativos líquidos	107.000
Lucros acumulados (1)	(14.620)
Reserva de reavaliação (2)	11.620

Notas:

- (1) \$ 10.600 em 31 de dezembro de 2002 mais despesa de depreciação em 2003 de \$ 3.420 e taxa de desconto de \$ 600 = \$ 14.620.
- (2) \$ 15.600 em 31 de dezembro de 2002, mais \$ 5.000 proveniente da redução do passivo, menos \$ 8.980 de redução na reavaliação = \$ 11.620.

Exemplo 3: Transição

EI13 O exemplo seguinte ilustra a aplicação retrospectiva da Interpretação para preparadores que já aplicam os Pronunciamentos Técnicos do CPC ou as Normas Internacionais de Contabilidade. A aplicação retrospectiva é exigida pelo Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa Contábil e Retificação de Erro, quando praticável. O exemplo assume que a entidade:

- (a) adotou a IAS 37 em 1º de julho de 2004;
- (b) adota a Interpretação em 1º de janeiro de 2010; e
- (c) antes da adoção da Interpretação, reconheceu mudanças nos fluxos de caixa estimados para liquidar os passivos por desativação como receita ou despesa.

EI14 Em 31 de dezembro de 2005, por causa da reversão do desconto (5 %) por um ano, o passivo por desativação cresceu de \$ 10.000 para \$ 10.500. Além disso, com base em fatos recentes, a entidade estima que o valor presente do passivo por desativação aumentou em \$ 1.500 e, conseqüentemente, o ajusta de \$ 10.500 para \$ 12.000. De acordo com sua política então em vigor, o aumento no passivo é reconhecido em lucro ou prejuízo.

EI15 Em 1º de janeiro de 2010, a entidade faz o seguinte lançamento para refletir a adoção da Interpretação:

	\$	\$
D□ Ativo	1.500	
C□ Depreciação acumulada		154
C□ Lucros ou prejuízos acumulados		1.346

EI16 O custo do ativo é ajustado para o que teria sido se o aumento no valor estimado de custos de desativação em 31 de dezembro de 2005 tivesse sido capitalizado nessa data. Esse custo adicional seria depreciado ao longo de 39 anos. Portanto, a depreciação acumulada sobre esse valor em 31



de dezembro de 2009 seria \$ 154 ($\$ 1.500 \times 4/39$ anos).

- EI17 Considerando que, antes de adotar a Interpretação em 1º de janeiro de 2010, a entidade reconheceu mudanças no passivo por desativação no resultado, o ajuste líquido de \$ 1.346 é reconhecido como um crédito aos lucros acumulados de abertura. Esse crédito não precisa ser divulgado nas demonstrações contábeis, por causa da reapresentação descrita abaixo.
- EI18 O Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança nas Estimativa Contábil e Retificação de Erro requer que as demonstrações contábeis comparativas sejam reapresentadas e os ajustes aos lucros acumulados de abertura no início do período comparativo sejam divulgados. Os lançamentos equivalentes em 1º de janeiro de 2009 são mostrados abaixo. Além disso, a despesa de depreciação para o exercício findo em 31 de dezembro de 2009 é aumentada em \$ 39 em relação ao valor informado anteriormente:

	\$	\$
D Ativo	1.500	
C Depreciação acumulada		115
C Lucros ou prejuízos acumulados		1.385