

NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TG 1001, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2021

Aprova a NBC TG 1001, que dispõe sobre a contabilidade para pequenas empresas.

O **CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**, no exercício de suas atribuições legais e regimentais e com fundamento no disposto na alínea "f" do Art. 6º do Decreto-Lei n.º 9.295/1946, alterado pela Lei n.º 12.249/2010, faz saber que foi aprovada em seu Plenário a seguinte Norma Brasileira de Contabilidade (NBC):

NBC TG 1001 – CONTABILIDADE PARA PEQUENAS EMPRESAS

Seção	Sumário
	INTRODUÇÃO
Seção 1	PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS
Seção 2	CONCEITOS E PRINCÍPIOS GERAIS
Seção 3	APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 4	BALANÇO PATRIMONIAL
Seção 5	DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO
Seção 6	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E DE LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS
Seção 7	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
Seção 8	NOTAS EXPLICATIVAS ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 9	DEMONSTRAÇÕES CONSOLIDADAS E COMBINADAS
Seção 10	POLÍTICAS CONTÁBEIS, MUDANÇA DE ESTIMATIVA E RETIFICAÇÃO DE ERRO
Seção 11	ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS
Seção 12	OUTROS TÓPICOS SOBRE INSTRUMENTOS FINANCEIROS
Seção 13	ESTOQUES
Seção 14	INVESTIMENTO EM CONTROLADA, EM CONTROLADA EM CONJUNTO, EM COLIGADA E OUTRAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS
Seção 15	INVESTIMENTO EM EMPREENDIMENTO CONTROLADO EM CONJUNTO (JOINT VENTURE)
Seção 16	PROPRIEDADE PARA INVESTIMENTO
Seção 17	ATIVO IMOBILIZADO
Seção 18	ATIVO INTANGÍVEL, EXCETO ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)
Seção 19	COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS (AQUISIÇÃO DE CONTROLE) E ÁGIO POR EXPECTATIVA DE RENTABILIDADE FUTURA (GOODWILL)
Seção 20	ARRENDAMENTOS, ALUGUÉIS E OUTROS ACORDOS OU CONTRATOS SIMILARES

Seção 21	PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES
Seção 22	PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Seção 23	RECEITAS
Seção 24	SUBVENÇÃO GOVERNAMENTAL
Seção 25	RECEITAS E DESPESAS FINANCEIRAS
Seção 26	PAGAMENTO BASEADO EM AÇÕES
Seção 27	REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL DE ATIVOS
Seção 28	BENEFÍCIOS A EMPREGADOS E ADMINISTRADORES E SEUS ENCARGOS
Seção 29	TRIBUTOS SOBRE O LUCRO (IRPJ E CSLL)
Seção 30	TRANSAÇÕES EM MOEDA ESTRANGEIRA E CONVERSÃO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
Seção 31	HIPERINFLAÇÃO
Seção 32	EVENTO SUBSEQUENTE
Seção 33	DIVULGAÇÃO SOBRE PARTES RELACIONADAS
Seção 34	ATIVIDADES ESPECIALIZADAS
Seção 35	ADOÇÃO INICIAL DESTA NORMA

Introdução

- P1 O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresenta esta Norma Contábil aplicável às Pequenas Empresas, a entrar em vigência nos exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2023, permitida a adoção antecipada do exercício iniciado a partir de 1º de janeiro de 2022. Elas são simplificadas com relação à NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.
- P2 São consideradas pequenas empresas, para fins desta Norma, as organizações com finalidade de lucros, com receita bruta acima de R\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) por ano, até R\$78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) anuais, a partir do ano seguinte.
- P3 As pequenas empresas que ultrapassarem o limite anual de R\$78.000.000,00 de receita bruta por 2 (dois) anos consecutivos passarão, obrigatoriamente, a seguir a NBC TG 1000 ou o conjunto completo das NBCs após esses 2 (dois) anos, a partir do ano seguinte.
- (a) Se a entidade que adota a NBC TG 1000 ou as Normas completas (NBCs TG) ficar abaixo de R\$78.000.000,00 anuais de receita bruta por 2 (dois) anos consecutivos, pode optar por esta Norma.
 - (b) É facultado às pequenas empresas passarem, voluntariamente, a utilizar a NBC TG 1000 ou as normas completas (NBCs TG). Nesse caso, só poderão voltar a adotar a presente Norma após haverem permanecido na norma escolhida por pelo menos 2 (dois) anos consecutivos.
 - (c) As pequenas empresas que, na data de entrada em vigência desta Norma, estiverem utilizando qualquer outra norma, poderão optar por adotar esta Norma, observadas as condições previstas nas alíneas (a) e (b) acima.

- P4 A estrutura desta Norma, apresentada a seguir, obedece à mesma que a da NBC TG 1000, com as mesmas seções, mas com numeração dos itens diferente; nem todas as seções da NBC TG 1000 são aplicáveis a esta Norma (tachadas no sumário acima) e algumas alterações de conteúdo entre as seções foram efetuadas; as informações sobre isso constam nas próprias seções.
- P5 É vedada a aplicação parcial desta Norma, exceto se houver previsão expressa para isso. Não é considerada aplicação parcial o fato de a entidade, por ter uma transação cuja contabilização não esteja aqui prevista, utilize outra Norma que trate do tema, o que inclusive é considerado necessário.
- P6 As entidades que possuem responsabilidade pública de prestação de contas não podem utilizar a presente Norma, como é o caso das companhias abertas e outras entidades que tenham responsabilidade fiduciária perante terceiros, como bancos, fundos de investimento etc.; também não se aplica a entidade para a qual exista regulação específica que determine a aplicação de outra norma. Ver item 1.3 da NBC TG 1000.
- P7 Quando de determinações nesta Norma diferentes de outras, não poderá a entidade optar por adoção parcial de uma e de outra. A adoção de determinação de outra Norma só poderá ser feita na hipótese de o item não ser tratado nesta.
- P8 Esta Norma cuida apenas das demonstrações de final de exercício social.
- P9 Os limites de R\$4.800.000,00 e R\$78.000.000,00, tratados nesta Norma, estão vinculados, respectivamente, ao inciso II do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 e ao limite do Lucro Presumido, de que trata o art. 13 da Lei nº 9.718/1998. Se qualquer desses limites for alterado, considera-se também alterado esse limite nesta Norma.

Demonstrações contábeis para fins gerais

- P10 O conjunto das demonstrações contábeis tratado nesta Norma, incluindo as notas explicativas, é elaborado para fins gerais pelo Regime de Competência (exceto o fluxo de caixa), com base nos eventos e decisões ocorridos dentro de um exercício social e tem por objetivo apresentar informações úteis e de uso geral para diversos usuários.
- P11 Esse conjunto é elaborado para fins gerais, basicamente proprietários, investidores e credores. Demonstrações contábeis para usuários específicos não são aqui tratadas, como as para fins tributários, órgão de regulação com regras próprias etc.

Demonstrações comparativas

- P12 As pequenas empresas apresentarão suas demonstrações contábeis de forma comparativa às demonstrações do ano anterior.

Seção 1 Pequenas e Médias Empresas

A Seção 1 da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas não se aplica a esta Norma.

Seção 2 Conceitos e Princípios Gerais

Objetivo das demonstrações contábeis de pequenas empresas

- 2.1 O objetivo das demonstrações contábeis de pequenas empresas é apresentar informações sobre a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (resultado) e os fluxos de caixa da entidade, bem como informações qualitativas em notas explicativas e relatórios adicionais que sejam úteis para a tomada de decisão dos seus usuários.
- 2.2 A qualidade das demonstrações contábeis reflete a diligência da administração e do profissional da contabilidade envolvidos no processo de elaboração destas e a responsabilidade da administração pelos recursos confiados a ela.

Características qualitativas de informação em demonstrações contábeis

Compreensibilidade

- 2.3 As demonstrações contábeis devem ser elaboradas com a premissa de que seus usuários tenham conhecimento razoável de negócios, economia e contabilidade, além de dedicação, para analisar as informações contábeis divulgadas pelas entidades. A complexidade de eventos ou transações não é justificativa para sua não divulgação.

Relevância (Materialidade)

- 2.4 A informação fornecida em demonstrações contábeis deve ser relevante (material) para a tomada de decisão dos usuários. Informação relevante ou material é aquela capaz de influenciar a tomada de decisão por parte de seus usuários. O julgamento do montante/percentual e da importância para definição de materialidade é de responsabilidade da gestão da entidade, mas esta precisa obrigatoriamente levar em conta as necessidades dos usuários.

Confiabilidade

- 2.5 A informação fornecida nas demonstrações contábeis é confiável para o uso geral anteriormente comentado quando está livre de desvio substancial e viés, e representa adequadamente aquilo que tem a pretensão de representar ou seria razoável de se esperar que representasse.

Primazia da essência sobre a forma

- 2.6 A entidade deve contabilizar os eventos com base na essência das transações, e não necessariamente sua forma legal, se esta não representar adequadamente o fato do ponto de vista econômico e desde que não haja esforço excessivo. Assim, procura-se a representação fidedigna das informações contábeis contidas nas demonstrações contábeis; quando não for possível aplicar a essência sobre forma, a entidade deve evidenciar em nota explicativa o fato e as diferenças.

Prudência

- 2.7 Prudência é o grau de discricionariedade que a gestão da entidade tem no julgamento de estimativas contábeis sob condições de incerteza, no sentido de que ativos ou receitas não sejam superestimados e que passivos ou despesas não sejam subestimados. O exercício da prudência não permite subvalorizar deliberadamente ativos ou receitas, ou superavaliar deliberadamente passivos ou despesas numa perspectiva extrema de conservadorismo.

Comparabilidade

- 2.8 A comparabilidade está na capacidade de os usuários conseguirem comparar consistentemente, por meio das políticas contábeis estabelecidas, as informações contábeis de uma entidade ao longo do tempo ou com outras entidades do mesmo setor econômico.

Reconhecimento, mensuração e divulgação (evidenciação)

- 2.9 *Reconhecimento* (registro contábil) de um item em uma demonstração contábil requer análise da natureza, da adequada classificação desse item e da oportunidade para que represente sua essência e mantenha a relevância da informação contábil, desde que esse item atenda às definições e aos critérios dos conceitos de ativo, passivo, receita e despesa exigidos para que possam ser registrados contabilmente.
- 2.10 *Mensuração* é o processo de avaliação e determinação das quantias monetárias de ativos, passivos, receitas e despesas; a principal delas é o custo; o valor de mercado é outra. Caso o item ou evento não atenda aos critérios de reconhecimento ou mensuração, não deverá constar nas demonstrações contábeis, e a divulgação deve ser dada em nota explicativa.
- 2.11 A entidade deve elaborar suas demonstrações contábeis, exceto informações de fluxo de caixa, usando o regime contábil de competência. No regime de competência, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, receitas e despesas quando satisfazem as definições e critérios de reconhecimento para esses itens, respeitando o momento (oportunidade – data) de ocorrência das transações e independentemente de afetarem o caixa da entidade, ou não.
- 2.12 *Divulgação* (evidenciação) é a etapa do processo contábil de organização dos itens reconhecidos nas demonstrações contábeis para apresentação aos usuários externos e internos. Inclui a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis e as notas explicativas.
- 2.13 *Ativo* é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade. Normalmente, corresponde a um bem ou direito de propriedade.
- 2.14 *Passivo* é uma obrigação atual da entidade como resultado de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera resulte na saída de ativos.
- 2.15 Uma característica essencial do passivo é que a entidade tem a obrigação presente, na data do balanço, de desembolso de fluxo de caixa no futuro que possa advir de relação contratual, legal ou não formalizada (obrigação construtiva – deliberada pela empresa sem imposição legal e de conhecimento dos beneficiários).
- 2.16 *Patrimônio líquido* é o valor residual dos ativos da entidade após a dedução de todos os seus passivos.
- 2.17 *Receita* é o aumento de patrimônio líquido que se origina no curso das atividades normais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, lucros distribuídos, *royalties*, aluguéis etc. A definição de receita abrange tanto as receitas propriamente ditas quanto os ganhos. Não são receita os recebimentos dos sócios na sua condição de sócios, como aumento de capital.
- 2.18 *Despesa* é uma redução do patrimônio líquido que surge no curso das atividades normais da entidade e inclui, por exemplo, o custo das vendas, salários, depreciação etc. Ela geralmente toma a forma de redução de ativos, como caixa e equivalentes de caixa, estoque, imobilizado ou intangível ou de acréscimo de passivo. Não inclui custos agregados

aos ativos, enquanto nestes mantidos. E não inclui pagamentos a sócios na sua condição de sócios, como distribuição de lucro ou devolução de capital.

2.19 *Resultado* (lucro ou prejuízo) é a diferença entre receitas e despesas.

Compensação de saldos

2.20 A entidade não deve compensar ativos e passivos, ou receitas e despesas, mostrando-os apenas pelo seu valor líquido, a não ser que isso seja exigido ou permitido por esta Norma.

Seção 3 Apresentação das Demonstrações Contábeis

Introdução

3.1 As demonstrações contábeis devem representar apropriadamente a posição patrimonial e financeira (balanço patrimonial), o desempenho (demonstração do resultado) e os fluxos de caixa da entidade.

3.2 A entidade deve fazer uma declaração explícita e sem reservas da conformidade com esta Norma nas notas explicativas.

3.3 Em circunstâncias extremamente raras, nas quais a administração vier a concluir que a conformidade com um requisito desta Norma conduziria a uma apresentação tão enganosa que entraria em conflito com o objetivo das demonstrações contábeis, a entidade não aplica esse requisito, a não ser que esse procedimento seja terminantemente vedado do ponto de vista legal e regulatório, devendo então divulgar a natureza do fato, as razões da exceção, qual o procedimento aplicado e as diferenças entre eles. Se houver o impedimento legal e regulatório, a entidade divulga esse fato e evidencia, em notas explicativas, quais seriam os efeitos caso adotasse o procedimento que julga que melhor contribuiria para a representação do balanço e do resultado.

Continuidade

3.4 Ao elaborar as demonstrações contábeis, a administração deve fazer uma avaliação da capacidade da entidade continuar em operação em futuro previsível. Isso será admitido, a menos que a administração tenha intenção de liquidá-la ou cessar seus negócios, ou ainda não possua alternativa realista senão a descontinuação de suas atividades. Quando as demonstrações contábeis não forem elaboradas no pressuposto da continuidade, esse fato deve ser divulgado bem como devem ser divulgados novos critérios contábeis divergentes desta Norma que se fizerem necessários para melhor representação da posição patrimonial e do desempenho da entidade.

Conjunto completo de demonstrações contábeis

3.5 O conjunto completo de demonstrações contábeis da entidade compreende:

- (a) balanço patrimonial;
- (b) demonstração do resultado do exercício;
- (c) demonstração das mutações do patrimônio líquido;
- (d) demonstração dos fluxos de caixa;
- (e) notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

3.6 Essas demonstrações contábeis devem estar devidamente identificadas, com referência clara à data ou ao exercício a que se referem, à unidade monetária utilizada (reais, milhares

ou milhões de reais) e devem ser apresentadas de forma a facilitar sua leitura e seu entendimento.

Seção 4 **Balço Patrimonial**

Alcance

4.1 Esta seção dispõe sobre as informações que devem ser apresentadas no balanço patrimonial e como apresentá-las. O balanço patrimonial apresenta os ativos, passivos e patrimônio líquido da entidade em uma data específica.

Informação que deve ser apresentada no balanço patrimonial

4.2 O balanço patrimonial deve incluir, no mínimo, as seguintes contas que apresentarem valores relevantes:

- (a) disponibilidades;
- (b) aplicações financeiras;
- (c) contas a receber de clientes e outros recebíveis;
- (d) estoques de matérias-primas, produtos acabados, produtos em processo, materiais de consumo, material de reposição;
- (e) tributos a recuperar;
- (f) ativo imobilizado, incluindo ativos biológicos destinados à manutenção da atividade e propriedades para investimento;
- (g) ativos intangíveis;
- (h) investimentos em controladas, coligadas e controladas em conjunto;
- (i) fornecedores e outras contas a pagar;
- (j) empréstimos e financiamentos;
- (k) impostos a pagar;
- (l) provisões;
- (m) capital social;
- (n) reservas de capital;
- (o) reservas de lucros;
- (p) lucros ou prejuízos acumulados.

4.3 A entidade deve apresentar contas adicionais, se com valores relevantes, cabeçalhos e subtotais sempre que contribuírem para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade.

Distinção entre circulante e não circulante

4.4 A entidade deve apresentar ativos circulantes e não circulantes, e passivos circulantes e não circulantes, bem como o patrimônio líquido, como grupos de contas separados no balanço patrimonial.

Ativo circulante e não circulante

4.5 Um ativo deve ser classificado como circulante quando:

- (a) a expectativa de realização do ativo, seja por consumo ou venda, seja a de que ocorra no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis;
- (b) o ativo for mantido essencialmente com a finalidade de negociação;
- (c) o ativo for caixa ou uma aplicação financeira sem restrição de troca ou uso para liquidação de passivos.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

Passivo circulante e não circulante

4.6 Um passivo deve ser assim classificado quando for exigível no período de até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

Saldos de transações com os controladores, controladas e outros

4.7 Saldos ativos e passivos derivados de transações com controladores, controladas ou outras pessoas e entidades com quem a empresa poderia contratar em condição de favorecimento devem figurar de maneira separada no balanço e serem classificados pela efetiva perspectiva de realização, mesmo que não tenha assim contratado em condição de favorecimento.

Ordem e formato dos itens no balanço patrimonial

4.8 As contas do balanço patrimonial devem ser segregadas quando o tamanho, a natureza ou a função de item ou agregação de itens similares for tal que sua apresentação separada seja relevante na compreensão da posição patrimonial e financeira da entidade. A terminologia de contas utilizada e a ordem de apresentação ou agregação de itens semelhantes devem facilitar também essa compreensão. A terminologia deve ser mantida ao longo do tempo a não ser que outra seja claramente mais elucidativa.

4.9 A entidade deve divulgar as diferentes classes de capital (ordinário, preferencial etc.), as quantidades de ações ou cotas e valores ainda não integralizados. Também deve divulgar eventuais direitos, preferências e restrições associados com cada um desses instrumentos patrimoniais.

4.10 Se na data de divulgação a entidade tiver contrato de venda firme para alienação de ativos, ou grupo de ativos e passivos relevantes, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) descrição do ativo ou grupo de ativos e passivos;
- (b) descrição dos fatos e circunstâncias da venda ou plano;
- (c) o valor contabilizado dos ativos ou, caso a alienação ou venda envolva um grupo de ativos e passivos, o valor contabilizado desses ativos e passivos.

Seção 5 Demonstração do Resultado

Apresentação da demonstração do resultado do exercício

5.1 A demonstração do resultado do exercício deve apresentar as contas abaixo; as contas com saldo irrelevante devem ser agrupadas.

- (a) receitas;
- (b) custo dos produtos, das mercadorias ou dos serviços vendidos;
- (c) resultado bruto;
- (d) despesas com vendas, administrativas e outras despesas e receitas operacionais;
- (e) receita ou despesa de equivalência patrimonial;
- (f) resultado antes das receitas e despesas financeiras;
- (g) receitas financeiras; despesas financeiras;
- (h) resultado antes dos tributos sobre o lucro;
- (i) despesas com imposto de renda e contribuição social; (j) lucro ou prejuízo do exercício

Exigências aplicáveis

- 5.2 A entidade deve apresentar contas adicionais, cabeçalhos e subtotais na demonstração do resultado do exercício quando essa apresentação for relevante para o entendimento do desempenho da entidade.
- 5.3 Na demonstração do resultado, ou em notas explicativas, a nomenclatura das contas deve representar adequadamente a natureza dos itens nelas classificados. Dessa forma, deve ser evitada ao máximo a utilização de termos vagos como “outros” e “itens extraordinários”.

Análise da despesa

- 5.4 A entidade deve apresentar as despesas na demonstração do resultado classificadas com base na função dessas despesas dentro da entidade e não por natureza. Assim, as despesas são agregadas de acordo com sua função, como parte do custo dos produtos e serviços vendidos, despesas de vendas etc.
- 5.5 Opcionalmente, a entidade pode apresentar de forma adicional, nas notas explicativas, as despesas classificadas com base na sua natureza. De acordo com esse método de classificação, as despesas, incluindo o custo das mercadorias, produtos e serviços vendidos, são detalhadas na demonstração do resultado de acordo com sua natureza (por exemplo, matérias-primas aplicadas, depreciações, materiais, despesas com transporte, salários, encargos etc.). No caso de entidades industriais, nesse método aparecem também no resultado os saldos de estoques iniciais e finais (estoques iniciais + custos de produção – estoques finais).
- 5.6 Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*), a entidade deve classificar os fluxos de caixa do contrato juntamente com os fluxos de caixa do item sendo protegido.

Seção 6

Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Demonstração das mutações do patrimônio líquido

- 6.1 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:
- (a) saldos iniciais das contas do patrimônio líquido;
 - (b) ajustes de exercícios anteriores em razão de correção de erros de exercícios anteriores ou de mudanças de práticas contábeis (Seção 10);
 - (c) reversão de reservas de lucros;
 - (d) resultado líquido do exercício;
 - (e) dividendos ou outras formas de lucro declarados e pagos durante o exercício;
 - (f) dividendos ou outras formas de lucro a pagar no exercício seguinte se já devidamente aprovados pelos órgãos competentes ou se exigidos legal, estatutária ou contratualmente;
 - (g) aumento ou redução do capital social;
 - (h) lucro ou prejuízo acumulado no fim do exercício (sociedade por ações não pode ter saldo positivo de lucro acumulado, sendo obrigada a destinar todo o resultado);
 - (i) saldos finais das contas de patrimônio líquido.

Demonstração de lucros ou prejuízos acumulados

- 6.2 No caso de as únicas movimentações do patrimônio líquido serem as constantes da conta de lucros ou prejuízos acumulados, poderá ser apresentada apenas a demonstração dessa conta.

Seção 7

Demonstração dos Fluxos de Caixa

Informação a ser apresentada na demonstração dos fluxos de caixa

- 7.1 A entidade deve apresentar a demonstração dos fluxos de caixa com tais fluxos classificados em atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

Atividades operacionais

- 7.2 Atividades operacionais são as principais atividades geradoras de resultado da entidade. Exemplos são os recebimentos de caixa pela venda de mercadorias, prestação de serviços, outras receitas etc.; e os pagamentos a fornecedores de bens e serviços, de despesas ligadas à operação, de tributos etc.

Algumas transações, como a venda de item de ativo imobilizado, podem resultar em ganho ou perda que deve ser incluído na apuração do resultado; no entanto, fluxos de caixa relativos a tais transações são provenientes de atividades de investimento.

Atividades de investimento

- 7.3 Atividades de investimento são a aquisição ou alienação de ativos de uso e outros investimentos. Exemplos: pagamentos para aquisição de ativo imobilizado, ativos intangíveis e outros ativos de uso, de participações societárias, bem como os recebimentos referentes às suas vendas, aplicações financeiras e seus resgates.

Atividades de financiamento

- 7.4 Atividades de financiamento são as atividades que resultam das alterações no tamanho e na composição dos empréstimos e do patrimônio líquido da entidade. Exemplos: caixa recebido por empréstimos de curto e longo prazos e suas amortizações; caixa recebido pela emissão, recompra, resgate ou reembolso de ações ou outros instrumentos patrimoniais.

Operações de *hedge*

- 7.5 Quando um contrato é contabilizado como contrato de proteção (*hedge*), a entidade deve classificar os fluxos de caixa do contrato juntamente com os fluxos de caixa do item protegido.

Apresentação dos fluxos de caixa das atividades operacionais

- 7.6 A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais usando o método indireto, segundo o qual o resultado é ajustado pelos efeitos das transações que não envolvem caixa, quaisquer diferimentos ou outros ajustes por competência sobre recebimentos ou pagamentos operacionais passados ou futuros, e itens de receita ou despesa associados com fluxos de caixa das atividades de investimento ou de financiamento.
- 7.7 Pelo método indireto, o fluxo de caixa líquido das atividades operacionais é determinado ajustando-se o resultado líquido quanto aos efeitos de: mudanças ocorridas nos estoques e nas contas operacionais a receber e a pagar durante o exercício; itens que não afetam o caixa, tais como depreciação, provisões, tributos diferidos; receitas (despesas) contabilizadas pela competência, mas ainda não recebidas (pagas) (normalmente por

variação nas respectivas contas de ativos e passivos); ganhos e perdas de variações cambiais não realizadas, lucros de coligadas e controladas não recebidos; e todos os outros itens cujos efeitos sobre o caixa sejam decorrentes das atividades de investimento ou de financiamento.

Divulgação dos fluxos de caixa das atividades de investimento e financiamento

7.8 A entidade deve apresentar separadamente as principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos decorrentes das atividades de investimento e de financiamento. Os fluxos de caixa agregados derivados da aquisição ou alienação de controladas ou outras unidades de negócios devem ser apresentados separadamente e classificados como atividades de investimento.

Juros e dividendos (ou outras formas de distribuição de lucro)

7.9 A entidade deve classificar os fluxos de caixa referentes a:
(a) juros e dividendos recebidos, nas atividades de investimento; e
(b) juros e dividendos pagos, nas atividades de financiamento.

Tributos sobre o lucro

7.10 A entidade deve apresentar separadamente os fluxos de caixa derivados dos tributos sobre o lucro e classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais.

Transação que não envolve caixa

7.11 A entidade deve excluir as transações de investimento e financiamento que não envolvam o uso de caixa. A entidade deve evidenciar tais transações em nota explicativa de maneira a fornecer todas as informações relevantes acerca dessas atividades de investimento e financiamento.

Valores imateriais

7.12 Valores irrelevantes (imateriais) devem ser agregados e divulgados em contas representativas de naturezas diversas, tais como "outros fluxos de caixa".

Seção 8

Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis

Estrutura das notas explicativas

8.1 As notas explicativas devem conter detalhamentos adicionais aos apresentados nas demonstrações contábeis divulgadas, tais como narrativas e quadros detalhados. Quase todas as seções desta Norma apresentam divulgações a serem apresentadas nas notas explicativas.

8.2 As notas explicativas devem estar alinhadas com a estrutura conceitual (Seção 2) no que tange à relevância e à essência sobre a forma, e só devem conter informações relevantes, ou seja, capazes de fazer diferença nas decisões dos usuários.

8.3 A entidade deve, tanto quanto seja praticável, apresentar as notas explicativas de forma sistemática e consistente. A entidade deve indicar em cada item das demonstrações contábeis a referência com a respectiva informação nas notas explicativas.

8.4 As notas explicativas devem apresentar:

- (a) juntamente com cada item apresentado, informações acerca das bases de elaboração do item, práticas contábeis utilizadas, estimativas e julgamentos, desde que relevantes; e
- (b) as informações exigidas por esta Norma que não tenham sido apresentadas em outras partes das demonstrações contábeis e que sejam relevantes para compreendê-las.

8.5 A entidade deve apresentar nas notas explicativas declaração de que as demonstrações contábeis foram elaboradas em conformidade com esta Norma.

8.6 Preferencialmente, as informações de auxílio aos itens apresentados nas demonstrações contábeis devem ser apresentadas na ordem que a entidade entender que evidenciará da maneira mais adequada o entendimento da situação patrimonial e financeira e o desempenho divulgado. Como exemplo não exaustivo, os seguintes critérios podem ser adotados:

- (a) maior para menor risco para a entidade;
- (b) maior relevância (materialidade) nas demonstrações; ou
- (c) agrupamento por função na estrutura patrimonial, tais como capital de giro, endividamento financeiro, ativos de longo prazo, capital próprio, resultados operacionais, resultados financeiros etc.

Caso não seja adotado critério por relevância, os itens apresentados podem seguir a ordem em que cada demonstração é apresentada.

Seção 9

Demonstrações Consolidadas e Combinadas

Alcance e definições

9.1 Esta seção se aplica às entidades que possuem investimentos em sociedades controladas, quer o controle seja direto ou indireto por meio de outras controladas. E define as circunstâncias para as quais a entidade controladora deve apresentar, além de suas demonstrações individuais, demonstrações contábeis consolidadas, e os procedimentos para elaborar essas demonstrações.

9.2 A entidade controladora só não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se ela própria for uma controlada e sua controladora ou a controladora final produz demonstrações contábeis consolidadas, ou se a controlada for adquirida e mantida com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição, e essa venda tenha condição de efetivamente ocorrer.

9.3 *Controle* é o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade de forma a obter benefícios de suas atividades. Supõe-se que o controle existe quando a controladora possui, direta, ou indiretamente por meio de controladas, mais da metade do poder de voto da entidade, ou esse poder derivado de acordo com outros investidores.

9.4 *Controlada* é a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

9.5 Esta seção se aplica também às demonstrações *combinadas*, que são aquelas que aglutinam demonstrações sem que haja uma relação de controle elas, dando-se o controle por meio de um indivíduo ou grupo de indivíduos.

Procedimentos de consolidação

- 9.6 As demonstrações contábeis das controladas devem ser da mesma data que a da controladora, ou no máximo com dois meses de antecedência.
- 9.7 As demonstrações contábeis consolidadas apresentam informações contábeis sobre o conjunto de entidades como se constituíssem uma única entidade. Na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a entidade deve:
- (a) aglutinar as suas demonstrações contábeis com as das controladas linha a linha, somando itens como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas;
 - (b) eliminar o valor contabilizado de investimento da controladora em cada controlada contra o patrimônio líquido dessa controlada;
 - (c) eliminar os saldos de direitos e obrigações entre as entidades consolidadas, bem como as receitas e despesas de operações entre elas;
 - (d) eliminar dos ativos e do resultado, ou dos lucros ou prejuízos acumulados, os resultados ainda remanescentes nesses ativos derivados de transações entre si (lucros não realizados);
 - (e) adicionar aos ativos os respectivos saldos das mais ou menos valias pagas quando da aquisição da controlada;
 - (f) incluir o saldo de *goodwill* (ágio por expectativa de rentabilidade futura) derivado de aquisição de controlada no ativo intangível;
 - (g) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no resultado das controladas consolidadas separadamente da participação dos proprietários da controladora para o período de divulgação;
 - (h) mensurar e apresentar a participação dos acionistas ou sócios não controladores no patrimônio líquido das controladas consolidadas, separadamente do patrimônio líquido da controladora relativos a eles; essa participação de acionistas ou sócios não controladores deve ser mensurada com base no patrimônio líquido da controlada.

Práticas contábeis uniformes

- 9.8 As demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por meio da utilização de práticas contábeis uniformes para transações e outros eventos e condições similares em circunstâncias similares. Para isso, deverão estar seguindo esta Norma de Contabilidade. Se um membro do grupo econômico utilizar práticas contábeis distintas daquelas adotadas nas demonstrações consolidadas para transações e eventos similares em circunstâncias similares, ajustes apropriados devem ser realizados nas suas demonstrações contábeis no processo de elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

Aquisição e alienação de controladas

- 9.9 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada.
- 9.10 Se a entidade deixar de ser controlada, mas o antigo controlador continuar mantendo investimento na antiga controlada, esse investimento deve ser contabilizado como investimento financeiro avaliado ao custo a partir da data em que a entidade deixe de ser uma controlada, desde que ela não se torne uma coligada ou entidade controlada em conjunto (Seção 14), quando o método da avaliação patrimonial será aplicado. O valor contabilizado do investimento pela equivalência patrimonial na data em que a entidade deixa de ser uma controlada deve ser considerado como custo para mensuração inicial do ativo financeiro.

Demonstrações combinadas

9.11 Um controlador pode ser, por exemplo, uma pessoa física, e este não elabora demonstrações consolidadas, mas pode ser conveniente elaborar e talvez divulgar demonstrações contábeis como se as controladas fossem consolidadas. Tem-se então o caso de demonstrações *combinadas*, que podem fornecer informação relevante sobre entidades sob controle comum.

9.12 As demonstrações combinadas devem seguir todos os procedimentos de consolidação desta seção, mas deve ficar claro desde seu título que se trata de demonstração combinada.

Divulgação nas demonstrações consolidadas

9.13 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações contábeis consolidadas:

- (a) o fato de que as demonstrações são consolidadas;
- (b) lista das entidades consolidadas com o percentual de participação no capital de cada uma; e
- (c) qualquer diferença entre a data das demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas.

Divulgação nas demonstrações combinadas

9.14 As seguintes divulgações devem ser feitas nas demonstrações contábeis combinadas:

- (a) o fato de que as demonstrações são combinadas;
- (b) a razão dessas demonstrações se apresentarem como combinadas;
- (c) a identificação de qual ou quais os efetivos controladores dessas entidades combinadas e seus respectivos percentuais de participação;
- (d) qualquer diferença entre as datas das demonstrações combinadas.

Seção 10

Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Alcance

10.1 Esta seção fornece orientação para a seleção e aplicação das políticas (práticas) contábeis usadas na elaboração de demonstrações contábeis. Cobre, também, mudanças nessas práticas, nas estimativas contábeis e correção de erros de demonstrações relativas a exercícios anteriores.

Seleção e aplicação das políticas contábeis

10.2 As políticas contábeis são princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas aplicados pela entidade na elaboração e apresentação de demonstrações contábeis.

10.3 A administração pode considerar, também, as exigências e orientações das normas completas, lidando com questões semelhantes e relacionadas. Ainda, as políticas contábeis muitas vezes podem ser diferentes das orientações ou recomendações previstas em regras fiscais, devendo a entidade manter os controles adequados para divulgar demonstrações contábeis relevantes aos usuários e prestar contas adequadamente aos reguladores e/ou administrações tributárias.

Mudança nas políticas contábeis

10.4 A entidade deve mudar uma política contábil somente se a mudança for exigida por alteração nesta Norma ou resultar em demonstrações contábeis que forneçam informação

mais relevante e confiável relação à posição patrimonial e financeira, ao desempenho ou aos fluxos de caixa da entidade.

- 10.5 Não constituem mudanças nas práticas contábeis a aplicação de prática contábil para eventos que não tenham ocorrido anteriormente ou que não eram materiais.

Aplicação retrospectiva

- 10.6 Quando de uma mudança na prática contábil, a entidade deve aplicar a nova prática às informações comparativas do exercício anterior mais antigo sendo apresentado, como se a nova prática contábil sempre tivesse sido aplicada. Quando impraticável determinar esses efeitos retroativos, a entidade deve aplicar a nova prática contábil no resultado corrente, mas divulgar o fato e o valor envolvido. Os ajustes retroativos devem ser contabilizados como ajustes de exercícios anteriores em Lucros ou Prejuízos Acumulados; o período comparativo, o ajuste se dá no seu balanço de abertura (início do período do balanço comparativo).

Mudança de estimativa contábil

- 10.7 Quando existem fatos e informações novos, pode ser necessário que se alterem as estimativas anteriormente feitas, como é o caso de mudança na vida útil de um imobilizado. Nesse caso, os efeitos dessa mudança de estimativa se dão apenas prospectivamente, ou seja, do resultado do exercício para a frente.

Divulgação de mudança na política contábil ou na estimativa

- 10.8 Quando existir mudança de política contábil, a entidade deve divulgar sua natureza, o valor do ajuste de cada rubrica das demonstrações contábeis afetada (no exercício corrente e exercícios anteriores apresentados), o valor do ajuste relacionado aos exercícios anteriores apresentados e uma explicação caso seja impraticável determinar os valores a serem divulgados.
- 10.9 Caso haja mudança relevante na estimativa, a entidade deve divulgar sua natureza e o efeito dessa mudança sobre os ativos, passivos, receitas e despesas do exercício corrente. Se a entidade conseguir estimar o efeito da mudança em um ou mais exercícios futuros, ela deve divulgar essa estimativa.

Retificação e divulgação de erros de exercícios anteriores

- 10.10 Erros de exercícios anteriores são omissões e má apresentação nas demonstrações contábeis de um ou mais exercícios anteriores, decorrentes de falha no uso, ou de uso errôneo de informações confiáveis que:
- (a) estavam disponíveis quando as demonstrações contábeis daqueles exercícios foram autorizadas para emissão; e
 - (b) poderiam ter sido obtidas sem custo excepcional e levadas em consideração na elaboração e apresentação daquelas demonstrações contábeis.
- 10.11 Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação das práticas contábeis, omissões ou interpretações erradas dos fatos e fraude.
- 10.12 Na medida do possível, a entidade deve corrigir o erro material de exercício anterior, retrospectivamente, nas primeiras demonstrações contábeis autorizadas para emissão após sua descoberta, por:
- (a) reapresentação dos valores comparativos para os exercícios anteriores apresentados em que o erro ocorreu; ou

- (b) se o erro ocorreu antes do exercício anterior mais antigo apresentado, recalculando o saldo inicial dos ativos, passivos e patrimônio líquido do exercício anterior mais antigo apresentado.

10.13 Em caso de erros de exercícios anteriores, a entidade deve divulgar a natureza do erro do exercício anterior, o valor da correção para cada rubrica das demonstrações contábeis afetadas para cada exercício anterior, conforme possível, e o valor da correção no início do exercício anterior mais antigo apresentado.

As demonstrações contábeis de exercícios subsequentes não precisam repetir essas divulgações.

Seção 11

Ativos e Passivos Financeiros Alcance

Alcance

11.1 Esta seção promove orientação para o tratamento contábil de contas a receber, contas a pagar e demais ativos financeiros e passivos financeiros.

11.2 São exemplos de ativos e passivos financeiros:

- (a) caixa;
- (b) contas bancárias, certificados de depósitos bancários e ativos semelhantes;
- (c) contas, títulos e empréstimos a receber e a pagar;
- (d) ações, títulos públicos e letras negociáveis;
- (e) títulos de dívida e instrumentos semelhantes;

11.3 A Seção 11 não se aplica aos direitos e obrigações dos empregadores de acordo com os planos de benefícios aos empregados, na qual a Seção 28 – Benefícios a Empregados é aplicável.

Reconhecimento inicial de ativos financeiros e passivos financeiros

11.4 A entidade contabiliza um ativo financeiro ou um passivo financeiro somente quando tornar-se parte das disposições legais ou contratuais.

Base de mensuração

11.5 Todos os ativos e passivos financeiros devem ser mensurados pelo método do custo amortizado (valor original mais despesas ou receitas financeiras reconhecidas pelo regime de competência), descrito nos itens 11.09 (ativos financeiros) e 11.12 (passivos financeiros), com possível exceção do item 11.15.

Mensuração inicial

11.6 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo seu custo, ou seja, pelo valor original da transação e gastos diretamente relacionados à aquisição (por exemplo, emolumentos e taxas de corretagem). Para valores a receber e a pagar originados de transação comercial com prazo igual ou inferior a um ano, não há necessidade de desconto a valor presente. Para valores a receber e a pagar superiores a um ano, a entidade deverá contabilizar o ativo ou o passivo com base no valor à vista, descontando-o a valor presente.

11.7 Quando do ajuste do ativo ou passivo financeiro a valor presente, pode ser utilizada conta retificadora representativa dos encargos a transcorrer, mas a apresentação pode ser feita pelo valor líquido.

11.8 No caso de aplicações ou de captações de recursos financeiros a valores prefixados ou não, os ativos e passivos financeiros serão inicialmente registrados pelos valores efetivamente aplicados ou captados.

Mensuração subsequente

11.9 A partir da data da contabilização inicial, o valor dos ativos financeiros será acrescido da receita de juros, se houver, e diminuído dos valores recebidos.

11.10 Um ajuste para perdas de crédito deve ser reconhecido quando a entidade identificar situações em que não espera mais receber, totalmente ou parcialmente, o montante a que tem direito, com base no conceito de perda esperada (e não apenas de perda incorrida). Esse ajuste é realizado por meio de conta retificadora do saldo do ativo financeiro. Esse ajuste deve reduzir o resultado contábil do exercício em que foi contabilizado.

11.11 Em exercícios subsequentes, o ajuste deve ser revertido caso a entidade identifique que a perda esperada tenha diminuído ou desaparecido. O valor da reversão será contabilizado como receita do exercício em que for identificada a redução da perda anteriormente contabilizada.

11.12 A partir da data da contabilização inicial, o valor dos financeiros será acrescido da despesa de juros e outras atualizações, se houver, e diminuído dos valores pagos.

11.13 A apropriação das receitas ou despesas financeiras deve ser feita à base do regime de competência e com base nas taxas efetivas de juros (sistema de juros compostos).

11.14 Os ativos e passivos financeiros devem ser ajustados como decorrência de qualquer indicador legal ou contratual aplicável, como variação cambial ou índice de preços, em contrapartida ao resultado financeiro.

11.15 No caso de aplicações em títulos ou valores mobiliários de entidade aberta com mercado ativo, podem ser atualizadas pelo valor de mercado com contrapartida no resultado.

Baixa de ativo financeiro

11.16 A entidade deve baixar um ativo financeiro apenas quando:

- (a) os valores forem integralmente recebidos; ou
- (b) a entidade não esperar mais receber os valores.

11.17 No caso de transferência do ativo financeiro para outra entidade (cessão de crédito, securitização, desconto, venda etc.), primeiramente deve ser avaliado se todos os riscos e benefícios associados ao seu recebimento foram, de fato, transferidos. Em caso afirmativo, o ativo deve ser baixado. Caso contrário, a entidade deverá manter o ativo financeiro e contabilizar o valor recebido como um passivo financeiro. Por exemplo, quando há desconto de duplicatas a receber, o risco de recebimento geralmente continua com a entidade que efetuou o desconto, logo ela deve manter a duplicata a receber em seu ativo e reconhecer um passivo financeiro.

Baixa de passivo financeiro

11.18 A entidade baixa um passivo financeiro apenas quando ele é extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato é cumprida, cancelada ou expirar.

Divulgação

- 11.19 A entidade deve divulgar informação relevante que permita aos usuários de suas demonstrações contábeis identificar e compreender as principais classes de ativos e passivos financeiros e seus efeitos no resultado e outras informações que julgar relevantes para seus usuários.
- 11.20 Se a entidade transfere ativos financeiros para outra parte em transação que não se qualifica para baixa (item 11.17), a entidade deve divulgar para cada classe relevante de tais ativos financeiros:
- (a) a natureza dos ativos;
 - (b) a natureza dos riscos e benefícios de propriedade aos quais a entidade permanece exposta;
 - (c) os valores contábeis dos ativos e de quaisquer passivos associados que a entidade continue a reconhecer.
- 11.21 Quando a entidade penhora ativos financeiros como garantia para passivos ou passivos contingentes relevantes, deve divulgar:
- (a) o valor contábil dos ativos financeiros penhorados como garantia;
 - (b) os termos e condições relativos a esse penhor.
- 11.22 Para empréstimo a pagar reconhecido na data do balanço, para o qual existe quebra de contrato ou inadimplência, a entidade deve divulgar quando relevante:
- (a) detalhes sobre a quebra ou inadimplência;
 - (b) o valor contábil dos empréstimos a pagar correspondentes na data do balanço;
 - (c) se a quebra de cláusulas ou inadimplência foi sanada, ou as cláusulas dos empréstimos a pagar foram renegociadas antes das demonstrações contábeis terem sido autorizadas para emissão.
- 11.23 No caso de utilização de contratos de instrumentos derivativos, quer para fins de proteção de dívidas, de recebíveis, de variações de preços, de indexadores e outros (operações de *hedge*), quer para fins especulativos, deverá a empresa evidenciar em nota explicativa específica informações completas sobre as características desses instrumentos.

Seção 12 Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

O conteúdo desta seção está incluído na Seção 11 desta Norma.

Seção 13 Estoques

Mensuração de estoques, custo de estoques e custo de aquisição

- 13.1 A entidade avalia estoques pelo menor valor entre o custo de aquisição e o preço de venda estimado diminuído das despesas de venda e dos custos para completá-los.
- 13.2 Os custos de aquisição de estoques abrangem o preço de compra, de transformação, tributos não recuperáveis, transporte, manuseio e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de mercadorias, bens acabados, materiais e serviços, incluindo os incorridos para trazê-los para a localização e condições atuais. Tributos recuperáveis, descontos comerciais, abatimentos e outros itens similares são deduzidos na determinação dos custos de compra.

13.3 A entidade pode adquirir estoques em condições de pagamento em data futura. Se relevante a diferença com relação ao valor à vista, a diferença é reconhecida como despesa de juros e não como custo do estoque. Neste caso, a contabilização deverá considerar o ajuste a valor presente do passivo correspondente, observando-se o disposto nos itens 11.6, 11.7 e 11.13.

Custos de transformação

13.4 Os custos de transformação de estoques incluem os diretamente relacionados à produção, tais como mão de obra direta e outros. Eles também incluem a alocação sistemática de custos indiretos de produção fixos (tais como depreciação e manutenção de instalações e equipamentos de fábrica) e variáveis (tais como materiais indiretos e energia), que são incorridos na conversão de materiais em bens acabados. Os custos indiretos fixos de produção devem ser alocados com base na capacidade normal das instalações de produção. Os custos indiretos de produção variáveis são alocados a cada unidade de produção com base no uso real das instalações de produção. Esses conceitos são aplicáveis também ao custo de serviços sendo executados.

Custos excluídos dos estoques

13.5 Não são incluídos no custo de estoques de bens e serviços e são reconhecidos como despesas no exercício em que são incorridos a quantidade anormal de material, a mão de obra ou outros custos de produção desperdiçados, os custos da ociosidade e as despesas administrativas, de venda e financeiras.

Custos de estoques de prestador de serviços

13.6 Prestadores de serviços, à medida que tenham estoques de serviços sendo executados, os avaliam pelos custos de sua produção, o que inclui mão de obra e outros custos de pessoal e demais custos diretamente envolvidos na prestação de serviço, mas não inclui valores relativos a despesas com vendas, administrativas e financeiras.

Estoques de produtos animais, vegetais e minerais

13.7 Esses estoques, se tiverem mercado ativo e preço objetivamente verificável, poderão ser avaliados a valor de mercado, reconhecido diretamente no resultado. Variações de mercado posteriores, se essa for a prática comercial, poderão ser reconhecidas também contra o resultado.

Métodos de avaliação do custo

13.8 A entidade deve avaliar o custo de estoques usando o método do primeiro a entrar, o primeiro a sair (PEPS), ou o método do custo médio ponderado, aplicando o mesmo método de avaliação de custo para todos os estoques de natureza e uso similar, de forma consistente ao longo do tempo. Se possível identificar o custo específico, deverá ele ser adotado.

Reconhecimento como despesa

13.9 A entidade reconhece o valor contábil dos estoques como despesa no exercício no qual a receita de venda relacionada é reconhecida.

Divulgação

- 13.10 A entidade deve divulgar, conforme aplicável: as práticas contábeis adotadas ao avaliar estoques, incluindo o método de custo utilizado; o valor contábil total de estoques e o detalhe das categorias relevantes de estoques apropriadas à entidade; o valor de estoques reconhecidos como despesa durante o exercício; perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas ou revertidas para o resultado; e, se aplicável, o valor contábil total de estoques dados como garantia de passivos.

Seção 14

Investimento em Controlada, em Controlada em Conjunto (*Joint Venture*), em Coligada e Outras Participações Societárias

Alcance e definições

- 14.1 Esta seção é aplicável, nas demonstrações contábeis individuais, à contabilização de seus investimentos em entidades controladas, controladas em conjunto (*joint ventures*) e em coligadas, classificáveis como Investimento no Ativo Não Circulante; e é aplicável, no caso de demonstrações consolidadas, aos investimentos em controladas em conjunto e em coligadas. Para as demais, aplica-se a Seção 11.
- 14.2 *Controlada* é a sociedade na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, por maioria no capital votante ou por acordo entre sócios, tenha assegurado, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, o poder de eleger a maioria dos administradores e o poder de governar as políticas operacionais e financeiras da entidade que lhe garantam a capacidade de poder afetar os resultados dessa investida.
- 14.3 *Controlada em conjunto* (*joint venture*) é um acordo por meio do qual as partes não detêm cada uma isoladamente o controle de uma investida, mas o têm em conjunto por meio de acordo entre sócios ou algum outro instrumento legal.
- 14.4 *Coligada* é a entidade sobre a qual a investidora tem influência significativa e que não é nem controlada nem investimento controlado em conjunto. Influência significativa é o poder de participar nas decisões da política financeira e operacional da entidade coligada, mas sem deter controle ou controle conjunto sobre essas políticas. Presume-se a influência significativa quando a investidora, direta ou indiretamente (por exemplo, por meio de controladas), detém 20% ou mais do poder de voto da entidade coligada, a menos que possa ser claramente comprovado o contrário. No caso de participação inferior a 20%, se evidenciada e justificada a influência, também é configurada a figura da coligada.

Método da equivalência patrimonial

- 14.5 A investidora avalia seus investimentos em sociedades controladas, controladas em conjunto e em coligadas pelo método da equivalência patrimonial com base em demonstrações da mesma data ou com defasagem máxima de 60 dias. Sob esse método o investimento é reconhecido, inicialmente, pelo preço da transação (incluindo os custos da transação), e é ajustado subsequentemente para refletir a participação da investidora no resultado da investida. Esse ajuste tem como contrapartida o resultado da investidora.
- 14.6 Também é ajustada a equivalência patrimonial, subsequentemente à aquisição, para registro de outras mutações do patrimônio líquido da investida que não sejam resultado, em conta reflexa no patrimônio líquido da investidora para transferência para o resultado quando o mesmo ocorrer no patrimônio líquido da investida.
- 14.7 As variações de câmbio em sociedades no exterior e as decorrentes de variação no percentual detido no capital da investida serão registradas em conta específica do

patrimônio líquido da investidora até a baixa do investimento, quando deverão compor o ganho ou a perda na baixa nessa transação.

- 14.8 Na aquisição de investimento em entidade avaliado pela equivalência patrimonial, a investidora deve contabilizar qualquer diferença (tanto positiva como negativa) entre o custo de aquisição e o valor contábil da parte adquirida do patrimônio líquido da investida de acordo com os itens 19.9 a 19.11 da Seção 19.
- 14.9 As distribuições de resultado recebidas da entidade investida devem ser registradas como redução do valor do investimento avaliado pela equivalência patrimonial.
- 14.10 Se existir evidente indicação de perda do valor contábil recuperável de um investimento em coligada, entidade controlada em conjunto ou controlada, a investidora deve testar todo o valor contábil do investimento para redução ao valor recuperável, ajustando esse ativo ao seu provável valor recuperável como um ativo único.
- 14.11 Quando da equivalência patrimonial, a investidora elimina todos os lucros e prejuízos não realizados relevantes (ainda incluídos no ativo da controladora ou de controlada) resultantes de transações entre controladas entre si e com a controladora.
- 14.12 Se a investida utiliza práticas contábeis que diferem significativamente daquelas da investidora, esta deverá primeiramente ajustar extracontabilmente essas demonstrações da investida para refletir as suas práticas contábeis.
- 14.13 Se a equivalência patrimonial zerar no caso de perdas de controlada, controlada em conjunto ou coligada que apresente patrimônio líquido negativo, a investidora deve reconhecer perdas adicionais como provisão no passivo na medida em que a investidora tenha obrigação de efetuar pagamentos em nome da investida.
- 14.14 A investidora deve deixar de utilizar o método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa na investida. O saldo último dessa equivalência será considerado como custo de aquisição de investimento avaliado ao custo.

Investimento societário não avaliável pela equivalência patrimonial

- 14.15 Os investimentos societários que não sejam avaliáveis pela equivalência patrimonial serão registrados e mantidos ao custo, sujeitos ao teste de recuperabilidade no caso de evidente perda provável, classificados no ativo circulante se destinados à venda ou no não circulante se destinados à obtenção de benefícios pela sua manutenção.
- 14.16 No caso de investimentos em companhia aberta com mercado ativo, poderá a entidade optar pela aplicação do valor de mercado desse investimento.

Divulgação

- 14.17 As notas explicativas dos investimentos avaliáveis pela equivalência patrimonial devem conter informações relevantes e precisas sobre as sociedades e suas relações com a companhia, indicando:
- (a) a denominação da sociedade, seu capital social e patrimônio líquido;
 - (b) número, espécies e classes das ações ou quotas de propriedade da companhia, e o preço de mercado das ações, se houver;
 - (c) o lucro líquido do exercício;
 - (d) os créditos e as obrigações entre a companhia e as sociedades controladas e controladas em conjunto; e

- (e) o montante das receitas e despesas em operações entre a companhia e essas investidas.

Seção 15

Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)

O conteúdo desta seção do CPC ME está contido, nesta Norma, na Seção 14 – Investimento em Controlada, em Controlada em Conjunto (*Joint Venture*) e em Coligada.

Seção 16

Propriedade para Investimento

Esta seção está incluída na Seção 17 – Ativo Imobilizado.

Seção 17

Ativo Imobilizado

Alcance

17.1 Esta seção trata da contabilização de:

- (a) ativos tangíveis classificáveis destinados à manutenção da atividade da entidade;
- (b) terrenos ou edificações que atendam à definição de propriedade para investimento por se destinarem a recebimento de aluguéis ou valorização para venda;
- (c) ativos biológicos destinados à manutenção da atividade, como animais para reprodução e plantas permanentes portadoras;
- (d) ativos tangíveis vinculados à exploração da atividade de concessão;
- (e) outros ativos tangíveis destinados à manutenção das atividades operacionais.

Contabilização inicial

17.2 O ativo imobilizado será contabilizado, no seu reconhecimento inicial, pelo seu respectivo custo de aquisição ou construção. As propriedades para investimento deverão ser registradas ao custo de forma segregada dos demais terrenos e/ou edifícios que integram o ativo imobilizado.

Elementos do custo

17.3 O custo do ativo imobilizado compreende todos os seguintes custos:

- (a) seu preço de compra à vista, incluindo taxas legais e de corretagem, tributos de importação e tributos de compra não recuperáveis; e custo de materiais, mão de obra e encargos sociais, energia etc., no caso de sua construção;
- (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e em condição necessária para que seja capaz de funcionar da maneira pretendida pela administração;
- (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração da área na qual o item está localizado decorrentes da obrigação legal ou construtiva (deliberada pela empresa sem imposição legal e de conhecimento dos beneficiários).

17.4 As receitas e as respectivas despesas de operações eventuais ao longo da construção ou desenvolvimento de item de ativo imobilizado são reconhecidas no resultado caso essas operações não sejam necessárias para colocar o item no seu local pretendido e em condições de operação.

Partes e peças de reposição

- 17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço devem ser contabilizados de acordo com esta seção quando atenderem à definição de ativo imobilizado. Caso contrário, deverão ser classificados como estoque.
- 17.6 O custo da substituição de partes e peças será contabilizado como despesa do exercício em que ocorrer a substituição, exceto se a parte ou peça substituta acrescentar benefícios futuros à entidade. Neste caso, a entidade deverá adicionar o custo respectivo e baixar o valor contábil das partes substituídas em contrapartida ao resultado. Se não for praticável determinar o valor contábil da parte substituída, poderá ser utilizado o custo da substituição como indicação do custo de aquisição ou construção da parte substituída, deduzido da depreciação acumulada referente à parte substituída.

Contabilização subsequente

- 17.7 A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado após o reconhecimento inicial pelo custo menos a depreciação acumulada e qualquer perda acumulada por redução ao valor recuperável, incluindo as propriedades para investimento.

Depreciação

- 17.8 A entidade deve alocar o valor depreciável do ativo em base sistemática ao longo da sua vida útil que bem represente o consumo do imobilizado. Ativos como terrenos, como regra, possuem vida útil indeterminada, portanto não são depreciados. A depreciação será feita em linha reta, permitindo-se outra alternativa apenas quando totalmente justificável.
- 17.9 A depreciação do ativo se inicia quando ele está disponível para uso e termina quando ele é baixado ou tenha sido totalmente depreciado. A depreciação não termina quando o ativo se torna ocioso ou quando é retirado do uso produtivo, a não ser que utilizado o método de depreciação pelo uso.
- 17.10 A depreciação de cada exercício deve ser reconhecida como despesa no resultado, a não ser que outra seção desta Norma exija que ela seja reconhecida como parte do custo de estoque em produção ou imobilizado em construção.
- 17.11 Aplicam-se os mesmos critérios adotados à exaustão de recursos minerais.

Expediente prático

- 17.12 Como expediente prático, por poder afetar a relação custo/benefício, e se não distorcer materialmente a representação adequada das demonstrações contábeis, a entidade poderá utilizar os critérios estabelecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil para a contabilização da depreciação, especificamente no que se refere ao valor depreciável, ao método de depreciação e à vida útil. Uma vez adotado esse expediente prático, ele deverá ser aplicado a todos os itens que integram o ativo imobilizado da entidade, inclusive àqueles classificáveis como propriedades para investimento. Divulgação específica deverá ser feita sobre essa adoção.

Troca de ativos

- 17.13 Um item do ativo imobilizado pode ser adquirido por meio de troca de ativo monetário e/ou não monetário. A entidade deve mensurar o custo do ativo adquirido pelo custo do ativo cedido, acrescido do valor correspondente à diferença, se houver.

Redução ao valor recuperável

17.14 Nas hipóteses em que o valor contábil de item relevante do ativo imobilizado não puder, notoriamente, ser parcial ou totalmente recuperado por meio da venda (líquida das despesas de venda) ou uso do respectivo item, a entidade deverá contabilizar a perda estimada correspondente. Essa avaliação deverá ser realizada ao final de cada exercício social.

17.15 No caso de retorno à condição de recuperabilidade de seu saldo contábil, a perda anteriormente reconhecida será revertida para o resultado.

Baixa

17.16 A entidade deve baixar um item do ativo imobilizado pelo seu valor contábil líquido e reconhecer o ganho ou a perda (se cabível) no resultado:

- (a) por ocasião da alienação do ativo; ou
- (b) quando o ativo não for capaz de produzir benefícios econômicos futuros por ter se tornado imprestável, em razão, por exemplo, de perecimento, danos, quebras ou obsolescência.

Divulgação

17.17 A entidade deve divulgar as seguintes informações, quando relevantes, para cada classe ou grupo relevante de ativo imobilizado:

- (a) as bases de mensuração utilizadas para determinação do valor contábil bruto;
- (b) os métodos de depreciação utilizados;
- (c) as vidas úteis e as taxas de depreciação utilizadas;
- (d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (somadas às perdas acumuladas por redução ao valor recuperável de ativos) no início e no final do período de divulgação.

17.18 Quando relevantes, a entidade também deve divulgar:

- (a) a existência e os valores contábeis dos ativos imobilizados e das propriedades para investimento para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que foram dados em garantia de passivos; e
- (b) os valores dos compromissos contratuais para aquisição de ativo imobilizado.

17.19 Quando relevantes, as propriedades para investimento e os ativos biológicos podem ser divulgados separadamente do ativo imobilizado.

Seção 18

Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Alcance

18.1 Esta seção se refere à contabilidade para todos os ativos intangíveis adquiridos, exceto o ágio por expectativa de rentabilidade futura (ver Seção 19) e os ativos intangíveis mantidos por entidade para venda no curso normal dos negócios (ver Seção 13 e Seção 23).

Contabilização inicial

18.2 O ativo intangível será contabilizado, na data da sua aquisição, pelo respectivo custo, o qual compreende o preço de compra à vista mais os tributos não recuperáveis e gastos vinculados à necessidade de estarem prontos para sua utilização.

18.3 Os gastos com pesquisa e desenvolvimento incorridos no exercício devem ser reconhecidos como despesa.

Contabilização subsequente

18.4 A entidade deve mensurar os ativos intangíveis, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos a amortização acumulada. A perda deve ser reconhecida no caso de evidente condição de não recuperabilidade do saldo contábil nem pelo valor de venda e nem pelo valor em uso.

Amortização

18.5 Para os propósitos desta Norma, todos os ativos intangíveis devem ser considerados como tendo vida útil finita e valor residual igual a zero, exceto se existir compromisso de terceiro independente para comprar o ativo ao final da sua vida útil, com o valor desse compromisso se constituindo em valor residual.

18.6 A vida útil de ativo intangível deve ser estabelecida de acordo com o período de vigência dos direitos contratuais ou outros direitos legais correspondentes. Contudo, caso a vida útil não possa ser estabelecida de forma confiável, ela deverá ser determinada com base na melhor estimativa da administração, a qual não deverá exceder a dez anos e somente poderá ser inferior a 5 (cinco) anos se devidamente justificado.

18.7 A entidade deve alocar o valor da amortização de ativo intangível utilizando uma base sistemática ao longo de sua vida útil. O encargo de amortização para cada exercício deve ser reconhecido como despesa, a não ser que outra seção desta Norma exija que tal encargo seja reconhecido como parte do custo de ativos, tais como estoques ou imobilizado.

18.8 A amortização é iniciada quando o ativo intangível está disponível para utilização e termina quando o ativo é baixado. A entidade deve escolher o método de amortização que reflita o padrão pelo qual se espera consumir os benefícios econômicos futuros do ativo. Caso não possa determinar esse padrão de maneira bastante confiável, a entidade deve utilizar o método da linha reta.

Redução ao valor recuperável

18.9 A entidade deverá reconhecer como perda o ativo ou parte dele se indícios evidenciarem a incapacidade de recuperação de parte ou do todo de seu valor.

Baixa

18.10 A entidade deve baixar o ativo intangível pelo seu valor contábil e reconhecer o ganho ou a perda (se cabível) no resultado:

- (a) por ocasião de alienação do ativo; ou
- (b) quando não existir expectativa de benefícios econômicos futuros pelo uso.

Divulgação

18.11 A entidade deve divulgar as seguintes informações, quando relevantes, para cada classe ou grupo de ativo intangível:

- (a) as vidas úteis e as taxas de amortização utilizadas;
- (b) os métodos de amortização utilizados;
- (c) o valor contábil bruto e qualquer amortização acumulada (somada às perdas acumuladas por desvalorização) no início e no final do período de divulgação;
- (d) a linha da demonstração do resultado na qual qualquer amortização de ativos intangíveis é incluída.

18.12 Quando relevante, a entidade também deve divulgar:

- (a) descrição, valor contábil e período de amortização remanescente de qualquer ativo intangível individual;

- (b) existência e valores contábeis dos ativos intangíveis para os quais a entidade tenha titularidade restrita ou que tenham sido dados como garantia de passivos;
- (c) os valores de acordos contratuais para aquisição de ativos intangíveis.

18.13 A entidade deve divulgar o valor total dos gastos relevantes com pesquisa e desenvolvimento reconhecidos como despesa durante o exercício.

Seção 19

Combinação de Negócios (Aquisição de Controle) e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Alcance e definição de combinação de negócios

19.1 Esta seção cuida da aquisição do controle de uma empresa ou da aquisição de outro tipo de negócio em transação que não seja entre entidades sob controle comum. Combinação de negócios ocorre quando uma entidade obtém o controle de outra ou o controle de um conjunto de ativos (com ou sem passivos) que formam, no seu conjunto, um negócio. Não é combinação de negócios a aquisição de ativo(s) isolado(s) que não forma(m) um negócio.

19.2 A combinação de negócios pode ser efetuada pela emissão de ações ou outros títulos patrimoniais, transferência de caixa ou equivalentes de caixa ou outros ativos, ou uma composição desses elementos.

Identificação do adquirente

19.3 Um adquirente deve ser identificado para todas as combinações de negócios. A adquirente é a entidade combinada que obtém o controle das outras entidades ou negócios combinados. O controle da entidade sobre outra é descrito na Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Combinadas.

19.4 Embora algumas vezes a identificação da adquirente possa ser difícil, existem normalmente indicações de sua existência, tais como o tamanho, a preponderância da administração de uma delas etc.

Custo de combinação de negócios e início do reconhecimento do resultado

19.5 A entidade adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma dos valores de mercado dos ativos entregues na aquisição, dos passivos assumidos, de ações ou outros títulos patrimoniais emitidos pela adquirente e mais quaisquer custos atribuíveis à combinação de negócios.

19.6 A entidade deve reconhecer o resultado da entidade adquirida a partir da data de aquisição.

Ajustes no custo de combinação de negócios dependentes de eventos futuros

19.7 Quando um acordo de combinação de negócios proporcionar ajuste no custo da combinação que depende de eventos futuros, o adquirente deve incluir o valor estimado do ajuste no custo da combinação na data de aquisição se o ajuste for provável e puder ser mensurado de maneira confiável, ou quando essa característica surgir até um ano após a aquisição. Esses fatos ajustam o custo da combinação. Após isso, eventuais ajustes serão contabilizados no resultado.

Alocação do custo de combinação de negócios para os ativos adquiridos e passivos assumidos

19.8 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de aquisição na parte relativa à equivalência patrimonial, e como mais ou menos valia (diferença entre valor de mercado e valor contábil) para os ativos e passivos identificáveis adquiridos que atenderem aos critérios de reconhecimento contábil. A entidade pode constituir Tributo Diferido sobre essas mais ou menos valias.

Ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) ou ganho por compra vantajosa

19.9 Após a alocação de que trata o item anterior, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura ou o ganho por compra vantajosa adquirido em combinação de negócios pela diferença entre o custo de aquisição e a soma algébrica dos ativos e passivos adquiridos mensurados a seu valor de mercado.

19.10 Se o custo de aquisição da entidade ou da parte adquirida exceder o valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos mencionados no item 19.9, esse excedente será contabilizado como ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) e será amortizado conforme a expectativa de geração desse lucro esperado, ou no prazo máximo de 10 (dez) anos.

19.11 Se o custo de aquisição da entidade ou da parte adquirida for inferior ao valor de mercado dos ativos e passivos adquiridos mencionados no item 19.9, a entidade deve revisar a identificação e a mensuração dos ativos e passivos da entidade ou do negócio adquirido e, caso persista esse valor, deverá reconhecer esse ganho por compra vantajosa imediatamente no resultado.

19.12 Após essa distribuição do custo de aquisição, este ficará subdividido em três subcontas: equivalência patrimonial, mais ou menos valias de ativos e passivos e *goodwill*.

Divulgação

Combinação de negócios efetivada durante o período de divulgação

19.13 Para cada combinação de negócios relevante durante o período de divulgação, a entidade deve divulgar as seguintes informações:

- (a) nomes e descrição das entidades ou negócios negociados;
- (b) data de aquisição;
- (c) percentagem de títulos patrimoniais adquiridos com direito a voto;
- (d) custo da combinação e descrição dos componentes desse custo (tais como caixa, títulos patrimoniais e instrumentos de dívida transferidos);
- (e) valores reconhecidos na data de aquisição para cada classe de ativos e passivos da entidade ou do negócio adquirido, incluindo o ágio por expectativa de rentabilidade futura;
- (f) valor de quaisquer excessos reconhecidos no resultado em conformidade com o item 19.11 e a conta na demonstração do resultado na qual o excesso é reconhecido;
- (g) utilização ou não de tributos diferidos na combinação de negócios

Todas as combinações de negócios com saldos relevantes no balanço

19.14 A entidade adquirente deve divulgar, se relevante o valor, a vida útil utilizada para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando-o separadamente e mais:

- (a) mudanças provenientes de novas combinações de negócios;
- (b) perdas por redução ao valor recuperável;
- (c) alienações de negócios anteriormente adquiridos; (d) outras mudanças.

Essa conciliação não precisa ser apresentada para os exercícios anteriores.

Seção 20

Arrendamentos, Aluguéis e Outros Acordos ou Contratos Similares

Alcance

- 20.1 Esta seção se aplica à contabilização de contratos ou acordos por meio dos quais o arrendador transfere ao arrendatário, locatário ou outro beneficiário, em troca de pagamento, ou série de pagamentos, o direito de uso de ativo por um período pactuado entre essas partes.
- 20.2 Os contratos ou acordos referidos no item 20.1 independem da denominação que lhes seja dada, mas, notadamente compreendem a contratos de arrendamento (operacional ou financeiro), de locação de bens ou direitos, incluindo imóveis, certas parcerias agrícolas etc. Nesta Norma, os contratos ou acordos sob o seu alcance são designados, genericamente, por arrendamentos.

Contabilização pelo arrendatário

- 20.3 O arrendatário deve reconhecer as contraprestações do arrendamento, aluguel e outros como despesa no resultado, a não ser que outra seção desta Norma exija que eles sejam reconhecidos como parte do custo de um ou mais ativos, como estoque ou imobilizado. O reconhecimento deverá ser realizado em base linear, ao longo do período do arrendamento. O efeito de quaisquer alterações no valor das contraprestações deverá ser contabilizado a partir do exercício da alteração.

Divulgação

- 20.4 O arrendatário deve fazer as seguintes divulgações, quando relevantes, para os arrendamentos:
- (a) o total dos pagamentos futuros mínimos do arrendamento ao final do período de divulgação, para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos; e
 - (b) uma descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendatário incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

Contabilização pelo arrendador

- 20.5 O arrendador deve contabilizar o ativo objeto de arrendamento no ativo imobilizado ou no ativo intangível, conforme a sua natureza, de forma segregada dos demais elementos que integram esses grupos.
- 20.6 O arrendador deve contabilizar as receitas do arrendamento no resultado em base linear ao longo do período do arrendamento, considerando o prazo contratualmente estabelecido, a não ser quando forem efetivamente variáveis (como percentual da venda etc.). O efeito de quaisquer alterações no valor dos pagamentos deverá ser contabilizado a partir do exercício da alteração.
- 20.7 Serão contabilizadas no resultado as despesas relacionadas ao ativo arrendado, incluindo a depreciação ou amortização, conforme o caso. A política de depreciação ou amortização

para os ativos arrendados depreciáveis ou amortizáveis deve ser consistente com a política normal de depreciação ou amortização do arrendador para ativos semelhantes.

20.8 O arrendador deve reconhecer como despesas do exercício todas aquelas diretas iniciais incorridas na negociação e estruturação de arrendamento.

Divulgação

20.9 O arrendador deve divulgar as seguintes informações, quando relevantes, para os arrendamentos:

- (a) os pagamentos mínimos futuros de arrendamentos não canceláveis para cada um dos seguintes períodos:
 - (i) até um ano;
 - (ii) mais de um ano e até cinco anos;
 - (iii) mais de cinco anos;
- (b) o total de aluguéis contingentes reconhecidos como receita; e
- (c) a descrição geral dos acordos relevantes de arrendamento do arrendador, incluindo, por exemplo, informações sobre aluguéis contingentes, opções de renovação ou de compra e cláusulas de reajustamento, subarrendamentos e restrições impostas pelos contratos de arrendamento.

Transação de venda e *leaseback*

20.10 A transação de venda e *leaseback* envolve a venda do ativo e o concomitante retroarrendamento do mesmo ativo. O pagamento do arrendamento e o preço de venda são geralmente interdependentes porque são negociados como um pacote.

20.11 O vendedor-arrendatário deve reconhecer qualquer lucro ou prejuízo da operação de venda imediatamente e contabilizar o arrendamento resultante da operação, conforme o disposto no 2.3.

20.12 O comprador-arrendador registrará a aquisição do ativo observando os critérios estabelecidos na Seção 17 e na Seção 18, conforme a natureza do ativo, contabilizando o arrendamento resultante da operação, conforme o disposto nos itens 20.5 a 20.8.

20.13 Quando a transação for feita com base em valor notoriamente diferente do valor de mercado e houver opção de recompra, a venda não será reconhecida e o valor recebido será registrado como dívida no passivo.

Divulgação

20.14 Quando relevante, arrendatários e arrendadores, além das informações a serem divulgadas de acordo com os itens 20.4 e 20.9, respectivamente, deverão indicar os ativos objetos de transações de venda e *leaseback*, informando o valor e as características da transação de venda correspondente.

20.15 Divulgação adicional deverá ser feita para o caso de transação de venda e *leaseback*:

- (a) descrição da operação;
- (b) informações sobre o saldo contábil líquido baixado e valor recebido;
- (c) detalhamento das bases do retroarrendamento, tais como valores, prazos, condições de reajustes e outros.

Seção 21

Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Definição

21.1 Provisões são obrigações presentes (passivos) com prazo e/ou valor incertos. Obrigações por disputas tributárias, cíveis, trabalhistas, bem como aquelas decorrentes de garantias, entre outras, são alguns exemplos de provisões. Não se aplica nesta Norma o conceito de provisão para os ajustes por redução de valor de ativos, como a depreciação acumulada, bem como para obrigações com incertezas não relevantes quanto ao valor, como férias, 13º salário, imposto de renda etc., uma vez que não existem incertezas relevantes no tocante a prazo e valor.

Reconhecimento inicial

21.2 A entidade deve reconhecer uma provisão quando:

- (a) a entidade tem uma obrigação na data das demonstrações contábeis como resultado de evento passado;
- (b) é provável (isto é, maior probabilidade de sim do que não) que será exigida da entidade a transferência de benefícios econômicos para liquidação;
- (c) o valor da obrigação pode ser estimado de maneira confiável.

21.3 A entidade deve reconhecer a provisão no passivo em contrapartida à despesa, a não ser quando fizer parte do custo de um ativo, como estoques.

21.4 Não são passíveis de provisionamentos expectativas de desembolsos futuros cujos fatos geradores ainda não tenham ocorrido, como os gastos com reestruturação prevista da empresa, gratificações a definir etc.

Mensuração inicial

21.5 A entidade deve mensurar uma provisão pela melhor estimativa do valor exigido para liquidar a obrigação na data do balanço. Quando o valor do dinheiro no tempo for material (relevante), o valor da provisão deve ser o valor presente do desembolso esperado, à base de taxa de desconto antes dos tributos, que reflita as condições atuais de mercado para a entidade.

21.6 No caso de possível restituição de terceiros por conta da liquidação de valor provisionado, a entidade deve reconhecer o reembolso como um ativo apenas quando for praticamente certo que a entidade irá receber esse valor. O reembolso é um ativo que não deve ser compensando contra a provisão. Na demonstração do resultado, a despesa pode ser apresentada líquida do reembolso reconhecido.

Mensuração subsequente

21.7 A entidade deve revisar as provisões em cada balanço com base na melhor estimativa atual, contra o resultado, a não ser que a provisão tenha sido originalmente reconhecida como parte do custo de um ativo. Quando a provisão é mensurada pelo valor presente da obrigação estimada, seu ajuste ao longo do tempo deve ser reconhecido como despesa financeira.

Passivo contingente

21.8 Passivo contingente é uma obrigação possível, ou seja, com probabilidade de não desembolso maior do que a de desembolso. A divulgação de passivo contingente relevante é exigida, a não ser que seja remota a possibilidade da saída de recursos.

Ativo contingente

21.9 A entidade não deve reconhecer um ativo contingente como ativo. É considerado contingente o ativo cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. A divulgação de ativo contingente relevante é exigida quando a entrada de benefícios econômicos for provável. Quando o fluxo de recebimento futuro for praticamente certo, o ativo deixa de ser ativo contingente e seu reconhecimento é apropriado.

Divulgação

21.10 Para cada classe de provisão e para cada classe de passivo contingente não considerado remoto, a entidade deve divulgar as seguintes informações, quando relevantes, acerca das provisões:

- (a) breve descrição da natureza da obrigação, o valor esperado e as datas de quaisquer pagamentos resultantes;
- (b) indicação das incertezas sobre o valor ou o momento de ocorrência dessas saídas;
- (c) valor de qualquer reembolso esperado, e o valor de ativo que tenha sido reconhecido em razão desse fato.

Informações comparativas de exercícios anteriores não são exigidas.

Caso seja impraticável fazer uma ou mais de uma dessas divulgações, esse fato deve ser declarado.

21.11 A entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes considerados relevantes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus respectivos efeitos financeiros esperados.

Divulgação prejudicial

21.12 Em casos extremamente raros, a divulgação de alguma ou de todas as informações exigidas por esta seção pode ser seriamente prejudicial à posição da entidade na disputa com outras partes sobre assuntos da provisão, passivo contingente ou ativo contingente. Em tais casos, a entidade não precisa divulgar as informações, mas deve divulgar a natureza geral da disputa, juntamente com o fato de que, e razões pelas quais, as informações não estão sendo divulgadas.

Seção 22 Passivo e Patrimônio Líquido

Classificação como passivo ou patrimônio líquido

22.1 Patrimônio líquido é a diferença entre o total dos ativos da entidade e todos os seus passivos. Passivo é uma obrigação presente da entidade, originada de eventos já ocorridos, cuja liquidação deve resultar em saída futura de ativos.

22.2 A entidade deve classificar um instrumento como passivo ou como patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual. Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo para liquidar a obrigação contratual ou devolver o valor recebido (exemplo do adiantamento para aumento de capital com condição irrevogável e irretroatável de não devolução), a obrigação atende à definição de passivo e é classificada dessa forma.

22.3 Os seguintes instrumentos são exemplos de instrumentos que são classificados como passivos em vez de patrimônio líquido:

- (a) instrumento que seja resgatável contrato ou por deliberação do seu titular, mesmo que na forma de ações ou cotas do capital social;
- (b) instrumento que obriga a entidade a fazer quaisquer pagamentos aos detentores antes da liquidação, tais como juros.

Emissão original de ações ou outros títulos patrimoniais

22.4 A entidade deve reconhecer a emissão de ações ou outros títulos patrimoniais como patrimônio líquido quando a outra parte for obrigada a entregar caixa ou outros recursos à entidade. Se os títulos patrimoniais forem emitidos antes de a entidade receber o caixa ou outros recursos, a entidade deve apresentar o valor recebível como redução do patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, em conta redutora do capital social, e não como ativo.

Venda de opção, direito de subscrição e *warrant*

22.5 A entidade deve aplicar os princípios descritos nesta seção aos títulos patrimoniais emitidos por meio da venda de opções, direitos de subscrição, *warrants* e instrumentos patrimoniais similares.

Ações ou quotas em tesouraria

22.6 As ações ou quotas em tesouraria são títulos patrimoniais da entidade que tenham sido emitidos e, quando legalmente possível, readquiridos subsequentemente por essa mesma entidade. A entidade deve deduzir do patrimônio líquido o valor dos recursos utilizados na re aquisição das ações ou quotas em tesouraria. A entidade não deve reconhecer ganho ou perda no resultado na venda desses instrumentos patrimoniais. Essas variações são registradas na reserva que tiver sido identificada como lastro para essa operação.

Distribuição para sócios

22.7 Havendo distribuição de lucros ou redução de capital com a entrega de bens *in natura*, a entidade precisa, primeiramente, ajustar esses ativos a seu valor de mercado, no resultado. Apenas se o valor de mercado dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma confiável, sem custo ou esforço excessivo, é que o passivo deve ser mensurado ao valor contábil dos ativos a serem distribuídos, o que deve ser devidamente divulgado.

22.8 O item anterior não se aplica à distribuição de ativo não monetário que seja controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se aplica às demonstrações contábeis individuais e consolidadas da entidade que efetua a distribuição.

Reservas de capital e reservas de lucros

22.9 Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:

- (a) a contribuição do subscritor de ações ou cotas que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações ou cotas sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social;
- (b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição.

22.10 Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da entidade.

Contas especiais

22.11 Poderão existir contas temporárias no patrimônio líquido exigidas por esta Norma como variação cambial de investimento societário no exterior, p.e., ou adiantamento para futuro

aumento de capital (se na essência assim for considerado). Essas contas devem ser destacadas no patrimônio líquido.

Divulgação

22.12 Se o valor de mercado dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito no item 22.9, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor de mercado implicaria custo ou esforço excessivo.

22.13 As contas especiais mencionadas no item 22.11 deverão ser destacadas no patrimônio líquido.

Seção 23

Receitas

Alcance

23.1 Esta seção deve ser aplicada na contabilização de receitas originadas dos seguintes eventos e transações:

- (a) venda de produtos (produzidos pela empresa com o propósito de venda ou comprados para revenda);
- (b) prestação de serviços;
- (c) contratos de construção;
- (d) uso de ativos da empresa rendendo juros, *royalties*, dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado de investimento não avaliado pela equivalência patrimonial) etc.

O uso do método da equivalência patrimonial (Seção 14) e a variação de valor de mercado de alguns ativos (Seção 13) não são tratados nesta seção.

Mensuração da receita

23.2 A entidade deve mensurar a receita líquida pelo valor de mercado da contraprestação recebida ou a receber, o que desconsidera o valor de qualquer desconto comercial, desconto financeiro por pagamento antecipado a terceiros, descontos e abatimentos por volume concedidos pela entidade, tributos sobre receitas e sobre o valor adicionado. A entidade registra a receita bruta e essas deduções, mas divulga somente a receita líquida. Não devem ser incluídos na receita valores coletados em nomes de terceiros, como na forma de recebimentos por conta de serviços a serem prestados por terceiros.

Venda de produtos

23.3 A entidade deve reconhecer a receita originada na venda de produtos quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:

- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos envolvidos (em geral, com a transferência do título legal ou transferência da posse para o comprador);
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos produtos vendidos em grau normalmente associado à propriedade, nem efetivo controle de tais produtos;
- (c) o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável;
- (d) é provável que os recebimentos com a transação fluirão para a entidade;
- (e) os custos incorridos ou a incorrer com relação à transação podem ser mensurados de forma confiável.

Prestação de serviços

- 23.4 A receita de prestação de serviços deve ser apropriada quando da transferência dos serviços ou dos seus benefícios ao cliente.
- 23.5 Quando o resultado da transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimado de forma confiável, a entidade deve reconhecer a receita apenas na medida das despesas reconhecidas que são recuperáveis (produzindo resultado nulo).

Método de percentagem completada

- 23.6 Contratos de execução de serviços ao longo do tempo e contratos de construção podem ser reconhecidos conforme o andamento do serviço ou da construção se:
- o valor da receita é determinado e mensurável de forma confiável;
 - é provável que os recebimentos fluirão para a entidade;
 - o estágio de execução do contrato e os custos incorridos e a incorrer podem ser mensurados de forma confiável;
 - no caso de construção, se o cliente é detentor do controle do bem sendo produzido e o construtor não possa dar outra destinação ao bem que não a entrega ao cliente.
- 23.7 A entidade deve rever continuamente as estimativas de receita e custos à medida que o contrato de construção progride. A receita deve ser apropriada conforme o andamento físico da obra ou, preferencialmente, conforme a incorrência nos custos.
- 23.8 A receita de execução de serviços ao longo do tempo deve ser apropriada de forma linear, a não ser que outro método seja determinante para uma mais fidedigna representação do desempenho da entidade.

Juros, *royalties* e dividendos (ou outra forma de distribuição de resultado)

- 23.9 A entidade deve reconhecer a receita originada do uso, por terceiros, dos ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos (ou outras distribuições de resultado sem utilização da equivalência patrimonial) de acordo com as bases determinadas no item seguinte quando:
- for provável que os benefícios econômicos associados com a transação fluirão para a entidade; e
 - o valor da receita puder ser mensurado de forma confiável.
- 23.10 A entidade deve reconhecer a receita de acordo com as seguintes bases:
- os juros são reconhecidos usando o método da taxa efetiva de juros;
 - os *royalties* são reconhecidos pelo regime de competência de acordo com a substância do acordo;
 - os dividendos ou outras distribuições de resultado são reconhecidos quando o direito do acionista ou sócio de receber o pagamento estiver estabelecido.

Divulgação

- 23.11 A entidade deve divulgar:
- as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os métodos adotados para determinar o estágio de execução de transações envolvendo a prestação de serviços e a execução de construção;
 - o valor de cada categoria de receita reconhecida durante o exercício, mostrando separadamente, pelo menos, a receita originada de venda de produtos, prestação de serviços, juros, *royalties*, dividendos, comissões ou quaisquer outros tipos de receita;
 - apenas em nota explicativa, a receita bruta, suas deduções e a receita líquida.

Seção 24

Subvenção Governamental

Alcance e definição

24.1 Esta seção especifica a contabilização para todas as subvenções governamentais. Subvenção governamental é uma assistência pelo Governo na forma de transferência de recursos para a entidade que possa ser razoavelmente quantificada em dinheiro, em troca do cumprimento passado ou futuro de certas condições relacionadas às atividades operacionais da entidade.

Reconhecimento e mensuração

24.2 A entidade deve reconhecer as subvenções governamentais da seguinte forma:

- (a) a subvenção que não impõe condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita quando os valores da subvenção forem líquidos e certos;
- (b) a subvenção que impõe determinadas condições de desempenho futuro sobre a entidade recebedora é reconhecida como receita apenas quando as condições de desempenho forem atendidas;
- (c) as subvenções recebidas antes dos critérios de reconhecimento de receita serem satisfeitos são reconhecidas como um passivo.

24.3 A entidade deve mensurar as subvenções pelo valor de mercado do ativo recebido ou recebível.

Divulgação

24.4 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre subvenções governamentais:

- (a) a natureza e os valores de subvenções governamentais reconhecidas nas demonstrações contábeis;
- (b) condições não atendidas e outras contingências ligadas às subvenções governamentais que não tenham sido reconhecidas no resultado;
- (c) indicação de outras formas de assistência governamental da qual a entidade tenha diretamente se beneficiado.

Seção 25

Receitas e despesas financeiras

Reconhecimento e mensuração

25.1 As receitas e despesas financeiras devem ser apropriadas ao longo do tempo por regime de competência, com base na taxa efetiva de juros (método dos juros compostos), a não ser quando legal ou contratualmente houver a aplicação dos juros simples.

25.2 As receitas e despesas financeiras incorporam, além dos juros, as variações cambiais, variações monetárias e outras receitas ou despesas decorrentes de captação e aplicação de recursos financeiros, ou outros ativos e passivos ajustados a valor presente.

25.3 Os resultados de operações de proteção (*hedge*) de receitas ou despesas financeiras devem ser apresentados como retificações dessas receitas ou despesas. Os derivados de outras proteções deverão ser alocados aos itens a que se referem.

Divulgação

25.4 As despesas derivadas de captações de recursos financeiros (empréstimos e financiamentos) devem ser apresentadas separadamente das demais despesas financeiras no resultado ou em nota explicativa. O mesmo com as receitas de aplicações financeiras das entidades, onde essa atividade seja de natureza operacional por fazerem parte do modelo de negócio da entidade.

Seção 26 Pagamento Baseado em Ações

Entidades reguladas por esta Norma que realizem operações com pagamentos baseados em ações deverão aplicar a Seção 26 da NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Seção 27 Redução ao Valor Recuperável de Ativos

O conteúdo desta seção está distribuído nas seções que cuidam dos ativos.

Seção 28 Benefícios a Empregados e Administradores e seus Encargos

Alcance

28.1 Benefícios são todas as formas de remuneração proporcionadas por uma entidade em troca dos serviços prestados pelos seus empregados e administradores (diretores e conselheiros de administração). Esta seção não se aplica a:

- (a) benefícios pós-emprego (complementação de aposentadoria, seguro-saúde pós-emprego etc.); caso a entidade tenha esse tipo de benefício, deverá observar a Seção 28 – Benefícios a Empregados da NBC TG 1000;
- (b) transações de remuneração baseada em ações, que são tratadas na Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações da NBC TG 1000.

28.2 Encargos sociais são todos os derivados de legislação previdenciária e trabalhista vinculados aos benefícios.

Princípios gerais de reconhecimento

28.3 A entidade deve reconhecer mensalmente, por competência, a despesa de todos os benefícios cujos direitos tenham sido adquiridos como resultado de serviços prestados para a entidade no mês de referência, a não ser que outra seção exija que seja reconhecido como parte do custo de ativo como, por exemplo, estoques ou ativo imobilizado. E os encargos são registrados acompanhando os benefícios.

28.4 Exemplos de benefícios incluem itens tais como: ordenados e salários, remunerações, descanso semanal remunerado, horas extras, adicional noturno, FGTS, férias, 13º salário, gratificações, participação nos lucros e resultados, bônus, vales-transportes e refeição, seguro-saúde, assistência médica e outros.

28.5 Encargos sociais incluem INSS, PIS sobre folha de pagamento e outros.

28.6 A entidade deve reconhecer o custo esperado de planos de participação nos lucros e bônus e benefícios assemelhados apenas quando a entidade tiver obrigação presente legal ou não

formalizada (obrigação construtiva, de conhecimento dos beneficiários) de fazer tais pagamentos como resultado de eventos passados (isso significa que a entidade não tem alternativa realista a não ser efetuar os pagamentos) e se houver estimativa confiável da obrigação.

28.7 Não podem ser apropriados como despesas valores que poderão compor benefícios futuros que não atendam ao item anterior, mesmo que planejados, desejados ou até decididos, mas não ainda devidamente comunicados de forma a gerar a expectativa por parte dos beneficiários.

Seção 29

Tributos sobre o Lucro (IRPJ e CSLL) Alcance

29.1 Para as finalidades desta Norma, tributo sobre o lucro inclui o IRPJ e a CSLL.

29.2 Esta seção abrange a contabilização dos tributos diretos devidos sobre o lucro (IRPJ e CSLL), apurados com base nos regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido. Esta seção exige que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem tributos correntes e tributos diferidos. Tributos correntes são o IRPJ e a CSLL devidos sobre o lucro no exercício corrente. Tributos diferidos são o IRPJ e a CSLL a pagar ou a recuperar em exercícios futuros que surgem das diferenças temporárias entre a base contábil e a tributária e de prejuízos, normalmente controladas na Parte B do LALUR pelas empresas optantes pelo lucro real, e a diferença entre a receita por competência e caixa, nas empresas optantes pelo lucro presumido.

29.3 Esta seção também alcança a contabilização do IRPJ e da CSLL apurados com base no Simples Nacional. Contudo, como expediente prático, a entidade poderá:

- (a) não reconhecer o tributo diferido relativo à diferença de que trata o item 29.10;
- (b) evidenciar a despesa com tributos sobre o lucro como dedução da receita bruta, juntamente com os demais tributos apurados no âmbito do Simples Nacional.

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

29.4 A entidade deve reconhecer o IRPJ e a CSLL devidos sobre o lucro do exercício no passivo em contrapartida de despesa no resultado, evidenciada antes do lucro líquido.

29.5 O IRRF e a CSLL recuperáveis, normalmente retidos pela prestação de serviços ou por instituições financeiras com relação ao rendimento de aplicações financeiras, devem ser reconhecidos como tributos a recuperar no ativo. Se os valores pagos para os exercícios corrente e passado excederem os valores a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer esses valores excedentes ou antecipações como tributos a recuperar no ativo.

29.6 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo e ativo pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório.

Princípio geral de reconhecimento de tributo diferido

29.7 Se for provável que a recuperação ou a liquidação do tributo diferido tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivessem efeito fiscal, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.

Base fiscal e diferença temporária

- 29.8 A base fiscal é composta pelas receitas tributáveis deduzidas das despesas dedutíveis se a empresa é tributada pelo lucro real ou pelas receitas tributáveis, se a empresa é optante pelo lucro presumido.
- 29.9 Diferenças temporárias ocorrem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro contábil em um exercício, mas é incluída no lucro tributável em exercício diferente, como no caso de provisões não dedutíveis, receitas e despesas financeiras tributariamente submetidas ao regime de caixa, à depreciação contábil diferente da fiscal etc.
- 29.10 A empresa optante pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional, que adote o regime de caixa para reconhecimento das receitas para fins de tributação, apresenta uma diferença temporária entre a receita na demonstração do resultado exercício (por regime de competência) e a receita para fins tributários (por regime de caixa);
- 29.11 As diferenças temporárias tributáveis em exercícios futuros resultam em tributos diferidos passivos, e as diferenças temporárias dedutíveis futuramente resultam em tributos diferidos ativos.
- 29.12 O tributo diferido ativo só será reconhecido se for provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável em condições de efetiva recuperação.

Prejuízo fiscal e crédito fiscal não utilizados

- 29.13 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos fiscais e créditos fiscais não utilizados apenas na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:
- (a) se a entidade tem diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável que resultarão em valores tributáveis que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados antes que expirem;
 - (b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados expirem;
 - (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam improváveis de se repetir; e
 - (d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no exercício em que os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados possam ser compensados estiverem disponíveis à entidade.
- Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não deve ser reconhecido.
- 29.14 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade pode não obter lucro tributável futuro. Consequentemente, quando a entidade tiver histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados.

Revisão de tributo diferido

29.15 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada balanço. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente. Qualquer redução deve ser revertida, ou qualquer tributo diferido ativo não reconhecido anteriormente deve ser criado na medida em que se tornar provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente.

Mensuração de tributo corrente e diferido

29.16 A entidade não deve ajustar a valor presente tributos correntes ou diferidos, ativos e passivos.

Divulgação

29.17 A entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários de suas demonstrações contábeis avaliarem a natureza e o efeito financeiro dos efeitos de tributos correntes e diferidos de transações reconhecidas e outros eventos.

29.18 Os tributos diferidos devem ficar em rubricas específicas no ativo e no passivo, a não ser que imateriais (irrelevantes). E na demonstração do resultado ou em nota explicativa deverão estar segregados os tributos correntes dos tributos diferidos.

Seção 30

Transações em moeda estrangeira e Conversão de Demonstrações Contábeis

Alcance

30.1 Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira (transações efetuadas em moeda diferente do real) quando a moeda funcional é o real e como converter as demonstrações contábeis de moeda estrangeira para o real.

Moeda funcional

30.2 Cada entidade deve identificar sua moeda funcional. A moeda funcional da entidade é a moeda do ambiente econômico principal no qual a entidade opera.

30.3 O ambiente econômico principal no qual a entidade opera é normalmente aquele em que ela fundamentalmente gera e desembolsa caixa. Portanto, os seguintes fatores são os principais fatores que a entidade considera na determinação de sua moeda funcional:

- (a) a moeda:
 - (i) que mais influencia os preços de bens e serviços (esta é frequentemente a moeda na qual o preço de venda de seus produtos e serviços está expresso e é liquidado); e
 - (ii) do país cujas forças competitivas e regulamentos mais influenciam na determinação do preço de venda de seus produtos e serviços;
- (b) a moeda que mais influencia a mão de obra, o material e outros custos para o fornecimento de produtos ou serviços (esta é frequentemente a moeda na qual tais custos são liquidados normalmente em dinheiro).

30.4 Caso a entidade, após sua análise, decida que o real não é sua moeda funcional, deverá adotar integralmente o contido na Seção 30 da NBC TG 1000. Esta seção da Norma presente se aplica exclusivamente às entidades cuja moeda funcional seja o real.

Transações em moeda estrangeira e mensuração inicial

- 30.5 Transação em moeda estrangeira é uma transação que exige liquidação em moeda estrangeira quando a entidade compra ou vende produtos ou serviços cujo preço é estabelecido em moeda estrangeira, toma recurso emprestado ou aplica recurso em moeda estrangeira, investe em sociedade no exterior etc.
- 30.6 A entidade deve contabilizar uma transação em moeda estrangeira, no seu reconhecimento inicial, em reais, por meio da aplicação da taxa de câmbio à vista na data da transação.
- 30.7 Recebem o mesmo tratamento que as transações em moeda estrangeira as transações em reais sujeitas contratualmente à variação cambial.

Mensuração subsequente

- 30.8 Ao final de cada balanço, a entidade deve ajustar os itens monetários ativos e passivos em reais, tais como fornecedores estrangeiros ou clientes estrangeiros, empréstimos e outros pela taxa de câmbio do fechamento da data do balanço. As contrapartidas são receitas ou despesas financeiras do exercício.
- 30.9 No caso de adiantamento de clientes ou de adiantamento de contrato de câmbio, o passivo é ajustado a cada data de balanço, mas a receita de venda de bem ou serviço continua registrada pelo valor em reais na data do recebimento desse adiantamento. As contrapartidas do passivo são despesas financeiras do exercício. Da mesma forma, pagamento em moeda estrangeira na forma de adiantamento a fornecedores continua reconhecido pelo valor em real da data do pagamento.
- 30.10 Operações de proteção (*hedge*) de saldos em moeda estrangeira devem ser registradas juntamente com as despesas ou receitas a que se referem.

Conversão de demonstrações contábeis em moeda estrangeira para o real

- 30.11. No caso de investimento em sociedade no exterior, a entidade deve converter seus resultados e seu balanço para o real utilizando os seguintes procedimentos:
- (a) ativos e passivos para cada balanço patrimonial apresentado (isto é, incluindo os comparativos) devem ser convertidos pela taxa de fechamento da data do respectivo balanço;
 - (b) receitas e despesas para cada demonstração do resultado devem ser convertidas pelas taxas de câmbio das datas das transações, podendo ser utilizada como expediente prático a média de taxa cambial mensal;
 - (c) todas as variações cambiais resultantes da diferença cambial sobre o patrimônio líquido e o resultado líquido devem ser reconhecidas diretamente como componentes do patrimônio líquido para reconhecimento no resultado apenas quando da baixa do investimento.

Divulgação

- 30.12 A entidade deve divulgar:
- (a) os valores das variações cambiais reconhecidas no resultado durante o exercício;
 - (b) os valores das variações cambiais classificadas em grupo separado do patrimônio líquido ao final do exercício;
 - (c) os saldos ativos e passivos vinculados a moeda estrangeira.

Esta seção não se aplica às pequenas empresas

Seção 32 **Evento Subsequente**

Evento subsequente ao exercício a que se referem as demonstrações contábeis

32.1 Eventos subsequentes ao exercício a que se referem as demonstrações contábeis são aqueles eventos, favoráveis ou desfavoráveis, considerados relevantes e que ocorrem entre a data das demonstrações contábeis e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações. Existem dois tipos de eventos:

- (a) aqueles que evidenciam condições que já existiam na data de encerramento do exercício (eventos que geram ajustes após o encerramento desse exercício); e
- (b) aqueles que são indicadores de condições que surgiram após o encerramento do exercício (eventos que não geram ajustes após o encerramento desse exercício).

Eventos que geram ajuste após o encerramento do exercício

32.2 Os eventos ocorridos após a data do balanço até a divulgação das demonstrações contábeis que evidenciam confirmações ou modificações de condições que já existiam na data do balanço devem ter efeito retroativo e serem incluídos no balanço sendo encerrado. Por exemplo: decisão de processo judicial confirmando que a entidade já tinha uma obrigação presente ao final daquele exercício, ou definição do seu valor; ou falência de cliente após o encerramento do balanço etc.

Eventos que não geram ajuste após o encerramento do exercício

32.3 A entidade não deve ajustar os valores reconhecidos nas suas demonstrações contábeis para refletir os eventos que surgirem após a data do balanço e que não estejam relacionados a condições que existiam nessa data. Por exemplo: perda no valor de um ativo, como estoque ou imobilizado, mas por fatos novos surgidos após a data do balanço, como incêndio.

Distribuição de lucros

32.4 Se a entidade declarar dividendos ou outra forma de distribuição de lucros aos detentores dos seus títulos patrimoniais após o encerramento do exercício a que se referem as demonstrações contábeis, a entidade não deve reconhecer esses dividendos ou distribuições de lucro como passivo ao final daquele exercício. Os valores desses dividendos ou distribuições do lucro podem ser apresentados como componente separado dos lucros ou prejuízos acumulados ao final desse exercício.

32.5 Somente dividendos ou outra forma de distribuição de resultados declarados formalmente antes do encerramento do balanço, ou exigíveis por alguma condição legal ou contratual na data do balanço, como o dividendo obrigatório na sociedade por ações, devem estar registrados no balanço como passivo.

Divulgação

32.6 A entidade deve divulgar a data em que foram emitidas as demonstrações. Se os proprietários da entidade ou outras partes tiverem o poder de alterar as demonstrações contábeis após a emissão, a entidade deve divulgar esse fato.

32.7 A entidade deve divulgar os eventos que geram alteração no balanço em encerramento, mostrando os fatos, as contas ajustadas e os valores envolvidos.

32.8 A entidade deve divulgar os eventos que não geram alteração no balanço em encerramento se forem suficientemente relevantes para mostrar alterações substanciais no balanço patrimonial, como incêndios, autuações fiscais etc.

Seção 33

Divulgação sobre Partes Relacionadas Específicas

Alcance

33.1 Esta seção exige que a entidade inclua nas suas demonstrações contábeis as divulgações necessárias para evidenciar a possibilidade de que sua posição financeira e patrimonial (seu balanço patrimonial) e seu resultado poderiam ter sido afetados pela existência de transações com partes relacionadas específicas com as quais poderia ter contratado em condição de favorecimento, mesmo que essa condição não tenha ocorrido.

33.2 São partes relacionadas específicas para fins desta Norma a entidade ou pessoa física controladora, as entidades que estejam subordinadas a controle comum e as demais pessoas ou entidades com quem a empresa poderia contratar com essa condição de favorecimento.

Divulgação

33.3 Se a entidade tiver realizado transações com partes relacionadas, ela deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas com as quais tenha efetuado transações, assim como as informações sobre as transações (vendas, compras, empréstimos etc.), saldos existentes a receber e a pagar e compromissos que sejam necessários para a compreensão do efeito potencial desse relacionamento nas demonstrações contábeis.

Seção 34

Atividades Especializadas

O conteúdo desta seção está distribuído em outras seções desta Norma.

Seção 35

Adoção Inicial desta Norma

Adoção inicial

35.1 As primeiras demonstrações contábeis da entidade elaboradas em conformidade com esta Norma devem conter uma declaração, explícita e não reservada, de conformidade com ela.

35.2 A entidade deve sempre apresentar as informações comparativas relativas ao exercício anterior. Assim, para as entidades existentes na entrada em vigência desta Norma, será necessário reelaborar e reapresentar as demonstrações do exercício anterior. Os ajustes contábeis necessários à transição deverão ser tratados como mudanças de práticas contábeis e registrados contra a conta de lucros ou prejuízos acumulados.

Procedimentos para elaboração de demonstrações contábeis na data de transição

35.3 A entidade deve, no balanço patrimonial de abertura do exercício anterior (data da transição) em que adote esta Norma:

- (a) reconhecer todos os ativos e passivos cujos reconhecimentos são exigidos por esta Norma;
- (b) baixar ativos ou passivos se esta Norma não permitir tais reconhecimentos; e
- (c) reclassificar itens que reconheceu anteriormente de forma diferente desta Norma.

35.4 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes opções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequem a esta Norma:

- (a) **Combinação de negócios.** A entidade que adotar pela primeira vez esta Norma não deve aplicar a Seção 19 para as combinações de negócios que foram efetivadas antes da data de transição para esta Norma, precisando apenas ajustar as participações societárias em controladas, controladas em conjunto e coligadas pela equivalência patrimonial na data da transição.
- (b) **Custo atribuído.** A entidade que adotar esta Norma pela primeira vez, e que não tenha utilizado a NBC TG 1000, pode optar por mensurar o ativo imobilizado ou a propriedade para investimento na data de transição para esta Norma pelo seu valor de mercado e utilizar esse valor como custo atribuído nessa data. Para isso, deverá utilizar documento interno ou, preferencialmente, externo, elaborado por especialista nessas avaliações, devidamente instruído e fundamentado, evidenciando os critérios utilizados e as fontes de dados consultadas.

Divulgação

35.5 No caso de entidade existente na data de vigência desta Norma, deve declarar se antes da sua adoção praticava a ITG 1000 – Contabilidade para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

35.6 A entidade que cumprir ou optar pelo contido nos itens 35.4, 35.10 e 35.11 deve fazer a devida divulgação dos fatos e valores.

35.7 A entidade que adotava a ITG 1000 e passar a adotar esta Norma por força da alteração na sua receita bruta deve divulgar esse fato.

35.8 Caso seja impraticável à entidade realizar, no seu balanço patrimonial de abertura na data de transição, um ou mais ajustes exigidos por esta Norma, deve divulgar o fato e as razões da não possibilidade.

Demonstrações comparativas

35.9 No primeiro ano da adoção inicial desta Norma, as pequenas empresas devem envidar esforços para, mas não são obrigadas a apresentar suas demonstrações contábeis de forma comparativa às demonstrações do ano anterior. As sociedades por ações não estão dispensadas dessa obrigação.

Inexistência de demonstrações contábeis fundamentadas em escrituração mercantil

35.10 Na hipótese de a pequena empresa, em função de opção tributária, não possuir escrituração mercantil devidamente formalizada e, por conseguinte, não dispuser de demonstrações contábeis na adoção inicial desta Norma, deverá elaborar balanço especial de abertura com base em inventário geral (*fresh start financial statements*) a ser feito com rigor, com prudência e com o máximo de fundamento possível em documentos externos.

35.11 Para a mensuração de ativos desse balanço especial deverão ser utilizados os valores constantes de documentos da época de sua aquisição ou formação, devidamente ajustados pelas depreciações e outros ajustes que teriam sido feitos caso a escrituração tivesse sido

efetuada. Depois desse passo, e para ativos cuja documentação não esteja completamente disponível, poderá a empresa se valer dos valores de mercado na data do balanço, obtidos com rigor e prudência e com base no máximo possível em informações externas à entidade para aplicar o custo atribuído conforme o item 35.5.b. Os ativos para os quais não haja informação confiável de valor de mercado não poderão ser escriturados. E esse fato deve ser divulgado.

35.12 Como expediente prático para a mensuração de ativos de que trata o item 35.11, a entidade poderá considerar os valores informados às autoridades tributárias, por meio de declarações ou escriturações fiscais.

Vigência

Esta Norma deve ser aplicada aos trabalhos referentes aos exercícios sociais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2023, permitida a adoção antecipada dos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2022.

Brasília, 18 de novembro de 2021.

Contador Zulmir Ivânio Breda
Presidente

Ata CFC n.º 1.081.