

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

PARTE II

Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios
Válido a partir do exercício de 2017

Portaria STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016

1. INTRODUÇÃO

Esta Parte, intitulada Procedimentos Contábeis Patrimoniais, apresenta o conjunto de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Visa também à harmonização dos padrões a serem observados pela Administração Pública, no que se refere às variações patrimoniais, classificações, destinações e registros, para permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.

O atendimento do enfoque patrimonial da contabilidade compreende o registro e a evidenciação da composição patrimonial do ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei nº 4.320/1964). Nesse aspecto, devem ser atendidos as normas contábeis voltadas para o reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional. A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é importante para o entendimento da formação, composição e evolução do patrimônio.

Busca, assim, melhorar a qualidade e a consistência das informações prestadas à sociedade, de modo a possibilitar o exercício da cidadania no controle do patrimônio dos governos federal, estadual, distrital e municipal.

2. ELEMENTOS DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme a NBC TSP – Estrutura Conceitual, os elementos correspondem às estruturas básicas a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas. Essas estruturas fornecem um ponto inicial para reconhecer, classificar e agregar dados e atividades econômicas de maneira a fornecer aos usuários informação que satisfaça aos objetivos e atinja as características qualitativas da informação contábil, levando em consideração as restrições sobre esta.

Os conceitos de ativo e passivo identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios para seu reconhecimento. Ao avaliar se um item se enquadra na definição de ativo, passivo ou patrimônio líquido, deve-se atentar para a sua essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal.

A classificação do ativo e do passivo considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, conforme disposto na NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis¹.

Os elementos definidos na NBC TSP – Estrutura Conceitual são:

- a. Ativo;
- b. Passivo;
- c. Receita (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Aumentativa)
- d. Despesa (neste Manual, denominar-se-á Variação Patrimonial Diminutiva)
- e. Contribuição dos proprietários;
- f. Distribuição aos proprietários.

2.1. ATIVO

2.1.1. Definição de Ativo

Ativo é um recurso controlado no presente pela entidade como resultado de evento passado.

¹ Resolução CFC nº 1.133/2008

2.1.1.1. Recurso

Recurso é um item com potencial de serviços ou com a capacidade de gerar benefícios econômicos. A forma física não é uma condição necessária para um recurso. O potencial de serviços ou a capacidade de gerar benefícios econômicos podem surgir diretamente do próprio recurso ou dos direitos de sua utilização. Alguns recursos incluem os direitos da entidade a uma série de benefícios, inclusive, por exemplo, o direito a:

- a. Utilizar o recurso para a prestação de serviços (inclusive bens);
- b. Utilizar os recursos de terceiros para prestar serviços como, por exemplo, arrendamento mercantil;
- c. Converter o recurso em caixa por meio da sua alienação;
- d. Beneficiar-se da valorização do recurso; ou
- e. Receber fluxos de caixa.

Os benefícios econômicos correspondem a entradas de caixa ou a reduções das saídas de caixa. As entradas de caixa (ou as reduções das saídas de caixa) podem derivar, por exemplo, da utilização do ativo na produção e na venda de serviços ou da troca direta do ativo por caixa ou por outros recursos.

O potencial de serviços é a capacidade de prestar serviços que contribuam para alcançar os objetivos da entidade. O potencial de serviços possibilita a entidade alcançar os seus objetivos sem, necessariamente, gerar entrada líquida de caixa, como, por exemplo, ativos do patrimônio cultural, de defesa nacional, entre outros.

2.1.1.2. Controlado no presente pela entidade

O controle do recurso envolve a capacidade da entidade em utilizar o recurso (ou controlar o uso por terceiros) de modo que haja a geração do potencial de serviços ou dos benefícios econômicos originados do recurso para o cumprimento dos seus objetivos de prestação de serviços, entre outros.

Para avaliar se a entidade controla o recurso no presente, deve ser observada a existência dos seguintes indicadores de controle:

- a. Propriedade legal;
- b. Acesso ao recurso ou a capacidade de negar ou restringir o acesso a esses;
- c. Meios que assegurem que o recurso seja utilizado para alcançar os seus objetivos; ou
- d. A existência de direito legítimo ao potencial de serviços ou à capacidade para gerar os benefícios econômicos advindos do recurso.

Embora esses indicadores não sejam conclusivos acerca da existência do controle, sua identificação e análise podem subsidiar essa decisão. A propriedade legal do recurso não é uma característica essencial de um ativo, mas é um indicador de controle.

Por exemplo, os direitos ao potencial de serviços ou à capacidade de gerar benefícios econômicos são verificados por meio da manutenção e utilização de equipamento arrendado (por arrendamento mercantil financeiro) sem que haja a propriedade legal².

² As diferenças entre arrendamento mercantil financeiro e operacional podem ser encontradas no Capítulo 3 da Parte III deste Manual.

2.1.1.3. Evento passado

A definição de ativo exige que o recurso controlado pela entidade no presente tenha surgido de um evento passado, por meio de transação com ou sem contraprestação³. Exemplos: compra de ativos por meio de uma transação comercial (com contraprestação) ou emissão de licenças para bandas de frequência de transmissões de telecomunicações (sem contraprestação).

2.1.2. Reconhecimento e Desreconhecimento do Ativo

Um ativo deve ser reconhecido quando:

- a. Satisfizer a definição de ativo; e
- b. Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

Também são reconhecidos no ativo os depósitos caracterizados como entradas compensatórias⁴ no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

O desreconhecimento é o processo de avaliar se ocorreram mudanças, desde a data do relatório anterior, que justifiquem a remoção de elemento que tenha sido previamente reconhecido nas demonstrações contábeis, bem como remover esse item se tais mudanças ocorrerem.

O reconhecimento do ativo envolve a avaliação da incerteza relacionada à existência e à mensuração do elemento. As condições que dão origem à incerteza, se existirem, podem mudar. Portanto, é importante que a incerteza seja avaliada em cada data da demonstração contábil.

Por exemplo, sob certas circunstâncias, o montante dos créditos tributários a receber cuja expectativa de geração de benefícios econômicos seja considerada remota (baixíssima probabilidade) devem ser desreconhecidos das demonstrações contábeis por não atenderem a definição de ativo. Entretanto, os créditos desreconhecidos continuam sendo objeto de controle contábil em contas apropriadas, assegurando-se a devida transparência.

2.1.3. Ativo Circulante e Não Circulante

Os ativos devem ser classificados como circulante quando satisfizerem a um dos seguintes critérios:

- a. Estiverem disponíveis para realização imediata; e
- b. Tiverem a expectativa de realização até doze meses após a data das demonstrações contábeis.

Os demais ativos devem ser classificados como não circulantes.

2.1.4. Ativo Financeiro e Permanente

No Balanço Patrimonial, o ativo é classificado em ativo financeiro e ativo permanente (não financeiro)⁵ conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

³ As definições de transações sem contraprestação e com contraprestação podem ser encontradas nos Capítulos 8 e 9 da Parte II deste Manual.

⁴ Lei nº 4.320/1964, art. 3º parágrafo único.

⁵ O uso dos atributos Financeiro (F) e Permanente (P) é descrito na Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) deste Manual.

§1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Destaca-se que os conceitos de ativos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.2. PASSIVO

2.2.1. Definição de Passivo

Passivo é uma obrigação presente, derivada de evento passado, cuja extinção deva resultar na saída de recursos da entidade.

2.2.1.1. Obrigação Presente

Uma característica essencial para a existência de um passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Obrigação presente é aquela que ocorre por força de lei (obrigação legal ou obrigação legalmente vinculada) ou não (obrigação não legalmente vinculada), a qual não possa ser evitada pela entidade.

2.2.1.2. Saída de recursos da entidade

Um passivo deve envolver uma saída de recursos da entidade para ser extinto. A obrigação que pode ser extinta sem a saída de recursos da entidade não é um passivo. Por exemplo, perdão de dívidas.

2.2.1.3. Evento passado

Para satisfazer a definição de passivo, é necessário que a obrigação presente surja como resultado de um evento passado e necessite da saída de recursos da entidade para ser extinta.

A complexidade inerente ao setor público faz com que eventos diversos referentes ao desenvolvimento, implantação e execução de determinado programa ou atividade possam gerar obrigações. Para fins de elaboração e divulgação da informação contábil, é necessário determinar se tais compromissos e obrigações, inclusive aqueles que não possam ser evitados pela entidade, mas que não ocorrem por força de lei (obrigações não legalmente vinculadas), são obrigações presentes e satisfazem a definição de passivo.

2.2.1.4. Considerações adicionais

As obrigações vinculadas podem originar-se tanto de transações com contraprestação quanto de transações sem contraprestação.

Obrigação legal (ou legalmente vinculada) é exigível por força de lei. Obrigação não legalmente vinculada se diferencia da obrigação legal, pois as partes a quem a obrigação diz respeito não podem tomar ações legais para extingui-la. A obrigação não legalmente vinculada que gera passivo tem as seguintes características:

- a. A entidade indica a terceiros, por meio de um padrão estabelecido de práticas passadas, políticas publicadas ou de declaração específica, que aceitará certas responsabilidades;

- b. Como resultado de tal indicação, a entidade cria uma expectativa válida para terceiros de que cumprirá com essas responsabilidades; e
- c. A entidade tem pouca ou nenhuma alternativa factível para evitar o cumprimento da obrigação gerada a partir dessas responsabilidades.

A obrigação deve estar relacionada a um terceiro para poder gerar um passivo. A identificação de terceiros é uma indicação da existência de obrigação que dá origem a um passivo. Entretanto, não é essencial saber a identidade dos terceiros antes da época da extinção do passivo para que a obrigação presente exista.

A existência de prazo de extinção pode fornecer uma indicação de que a obrigação envolve a saída de recursos e origina um passivo. Entretanto, existem muitos contratos ou acordos que não preveem prazos para extinção da obrigação. A ausência de tais prazos não impede que a obrigação origine um passivo.

2.2.2. Reconhecimento e Desreconhecimento do Passivo

Um passivo deve ser reconhecido quando:

- a. Satisfizer a definição de passivo; e
- b. Puder ser mensurado de maneira que observe as características qualitativas, levando em consideração as restrições sobre a informação contábil.

Do ponto de vista patrimonial, as obrigações em que o fato gerador não tenha ocorrido (por exemplo, obrigações decorrentes de pedidos de compra de produtos e mercadorias, mas ainda não recebidos) não são geralmente reconhecidas como passivos nas demonstrações contábeis.

Também são reconhecidos no passivo, pois se caracterizam como obrigações para com terceiros, os depósitos caracterizados como entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São exemplos destes depósitos as cauções em dinheiro para garantia de contratos, consignações a pagar, retenção de obrigações de terceiros a recolher e outros depósitos com finalidades especiais, como os para garantia de recursos.

Aplicam-se aos passivos os mesmos critérios para o desreconhecimento de ativos, desde que se justifiquem a remoção de elemento previamente reconhecido nas demonstrações contábeis.

2.2.3. Passivo Circulante e Não Circulante

Os passivos devem ser classificados como circulantes quando corresponderem a valores exigíveis até doze meses após a data das demonstrações contábeis. Os demais passivos devem ser classificados como não circulantes.

2.2.4. Passivo Financeiro e Permanente

No Balanço Patrimonial, o passivo é classificado em passivo financeiro e passivo permanente (não financeiro) conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964:

§3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

§4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

A exemplo da conceituação de ativos financeiros e permanentes, os conceitos de passivos financeiros e permanentes guardam relação com aspectos legais definidos na Lei nº 4.320/1964. A conceituação presente em normas contábeis é distinta da apresentada na referida lei.

2.2.5. Relação entre Passivo Exigível (Visão Patrimonial) e as Etapas da Execução Orçamentária (Visão Orçamentária)

2.2.5.1. Passivo Exigível X Empenho

Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

Quando a lei utiliza a palavra “obrigação”, ela não se refere à obrigação patrimonial (passivo exigível), pois uma obrigação patrimonial é caracterizada por um fato gerador já ocorrido, ou, conforme a lei, por uma condição já implementada. A Lei nº 4.320/1964 refere-se ao comprometimento de recurso financeiro da entidade governamental que fez o empenho, ou seja, uma obrigação financeira para fins de cálculo do superávit financeiro, fonte da abertura de créditos adicionais nos exercícios seguintes. Por outro lado, o registro da obrigação patrimonial independe da execução orçamentária.

2.2.5.2. Passivo Exigível X Em Liquidação

Quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do empenho, ou entre o empenho e a liquidação, é necessário o registro de uma etapa intermediária entre o empenho e a liquidação, chamada “empenho em liquidação”. Essa etapa é necessária para a diferenciação, ao longo e no final do exercício, dos empenhos não liquidados e que constituíram, ou não, obrigação presente. Ainda, tal registro é importante para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo do superávit financeiro. Como o passivo financeiro é apurado pela soma da conta “crédito empenhado a liquidar” com as contas de passivo financeiro, ou seja, que representem obrigações independentes de autorização orçamentária para serem realizadas, haveria duplicidade nesse cálculo, pois seu montante seria considerado tanto em “crédito empenhado a liquidar” quanto na obrigação anteriormente contabilizada no passivo exigível.

2.2.5.3. Passivo Exigível X Liquidação

Segundo o art. 63 da Lei nº 4.320/1964, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, ou seja, é a verificação de um passivo exigível já existente.

Em alguns casos, pode ser que ocorra uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem daquele crédito e a efetiva liquidação do crédito orçamentário. Nesses casos, também é necessário o registro da etapa entre o empenho e a liquidação chamada “em liquidação”, etapa essa que evidencia a ocorrência do fato gerador da variação patrimonial diminutiva (VPD), com o surgimento de um passivo exigível, e a não ocorrência da liquidação da despesa orçamentária.

2.2.5.4. Passivo Exigível X Pagamento

O pagamento consiste na efetiva saída do recurso financeiro que ocasionará a baixa de um passivo exigível existente.

Exemplo:

Considere a contratação de uma operação de crédito pelo ente.

a. Na contratação:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

b. No empenho:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (P)

C 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (F)

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

c. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

d. Na saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.2.2.x.xx.xx Empréstimos a Curto Prazo – Externo (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.3. PATRIMÔNIO LÍQUIDO (OU SITUAÇÃO PATRIMONIAL LÍQUIDA)

A situação patrimonial líquida é a diferença entre os ativos e os passivos após a inclusão de outros recursos e a dedução de outras obrigações, reconhecida no Balanço Patrimonial como patrimônio líquido. A situação patrimonial líquida pode ser um montante positivo ou negativo.

Integram o patrimônio líquido: patrimônio ou capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, demais reservas, ações em tesouraria, resultados acumulados e outros desdobramentos.

No patrimônio líquido, deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. O resultado patrimonial do período é a diferença entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, apurada na Demonstração das Variações Patrimoniais, que evidencia o desempenho das entidades do setor público. As variações patrimoniais são discutidas no Capítulo 2 desta Parte II do Manual.

É importante distinguir os conceitos de VPA e VPD dos conceitos de distribuição aos proprietários e contribuição dos proprietários, inclusive as entradas que estabelecem inicialmente suas participações na entidade. Além do aporte de recursos e do pagamento de dividendos que podem ocorrer, é relativamente comum que ativos e passivos sejam transferidos entre entidades do setor público. Sempre que tais transferências satisfizerem as definições de contribuição dos proprietários ou de distribuição aos proprietários, elas devem ser contabilizadas como tal.

Contribuição dos proprietários corresponde a entrada de recursos para a entidade a título de contribuição de partes externas, que estabelece ou aumenta a participação delas no patrimônio líquido da entidade. Exemplos: o aporte inicial de recursos na criação da entidade ou o aporte de recursos subsequente, inclusive quando da reestruturação.

Distribuição aos proprietários corresponde a saída de recursos da entidade a título de distribuição a partes externas, que representa retorno sobre a participação ou a redução dessa participação no patrimônio líquido da entidade. Exemplos: o retorno sobre investimento ou, no caso da extinção ou reestruturação da entidade, o retorno de qualquer recurso residual.

2.4. VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS E DIMINUTIVAS

2.4.1. Definição de Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

As variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público e que afetam o resultado.

Essas variações patrimoniais podem ser definidas como:

- a. Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA): corresponde a aumentos na situação patrimonial líquida da entidade não oriundos de contribuições dos proprietários;
- b. Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD): corresponde a diminuições na situação patrimonial líquida da entidade não oriundas de distribuições aos proprietários.

Para fins deste Manual, a receita sob o enfoque patrimonial será denominada de variação patrimonial aumentativa (VPA) e a despesa sob o enfoque patrimonial será denominada de variação

patrimonial diminutiva (VPD). Ambas não devem ser confundidas com a receita e a despesa orçamentária, que são abordadas na Parte I deste Manual.

2.4.2. Reconhecimento das Variações Patrimoniais Aumentativas e Diminutivas

Considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa (VPA):

- a. Nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados;
- b. Quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;
- c. Pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;
- d. No recebimento efetivo de doações e subvenções.

Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD):

- a. Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- b. Diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- c. Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

O reconhecimento da variação patrimonial pode ocorrer em três momentos: para a variação patrimonial aumentativa, antes, depois ou no momento da arrecadação da receita orçamentária e para a variação patrimonial diminutiva, antes, depois ou no momento da liquidação da despesa orçamentária, conforme os exemplos abaixo:

2.4.2.1. Reconhecimento da VPA antes da ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

Exemplo:

Considere que o fato gerador do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) ocorre no dia 1º de janeiro de cada ano. Nesse caso, o reconhecimento do direito e da VPA deve ser feito no momento do fato gerador e não no momento da arrecadação, que ocorrerá futuramente.

- a. No momento do fato gerador (1º de janeiro):

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)
C 4.1.1.2.x.xx.xx	Impostos Sobre Patrimônio e a Renda

Neste caso, o registro da VPA aumenta o resultado patrimonial, constituindo um fato modificativo.

- b. No momento da arrecadação:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

No momento da arrecadação há troca de um direito por caixa, constituindo um fato permutativo.

2.4.2.2. Reconhecimento da VPA após a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

Considere o recebimento antecipado de valores provenientes da venda a termo de serviços. Nesse caso, a receita orçamentária é registrada antes da ocorrência do fato gerador, ou seja, a VPA ocorre em momento posterior à arrecadação da receita orçamentária. Há troca de um direito (entrada antecipada dos valores) por uma obrigação de prestar o serviço, constituindo uma variação patrimonial qualitativa.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 2.2.9.1.x.xx.xx Variação Patrimonial Aumentativa Diferida (P)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos

C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Quando o serviço for prestado, ocorrerá o fato gerador da variação patrimonial aumentativa, causando impacto no resultado da entidade pública:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.2.9.1.x.xx.xx Variação patrimonial aumentativa (VPA) diferida (P)

C 4.3.3.1.x.xx.xx Valor bruto de exploração de bens e direitos e prestação de serviços

2.4.2.3. Reconhecimento da VPA junto com a ocorrência da arrecadação da receita orçamentária

Quando ocorrer o recebimento de valores provenientes da venda de serviços concomitantemente com a prestação do serviço, a receita orçamentária é contabilizada junto com a ocorrência do fato gerador:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

C 4.3.3.1.x.xx.xx Valor Bruto de Exploração de Bens e Direitos e Prestação de Serviços

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx Receita a Realizar

C 6.2.1.2.x.xx.xx Receita Realizada

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx Controle da Disponibilidade de Recursos
 C 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

2.4.2.4. Reconhecimento da VPD antes da ocorrência da liquidação da despesa orçamentária

O 13º salário, a ser pago no final do ano, deve ser reconhecido a cada mês trabalhado, ou seja, uma variação patrimonial diminutiva deve ser reconhecida mensalmente, mas o empenho, liquidação e pagamento da despesa orçamentária só acontecerá no mês do pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.1.1.1.x.xx.xx Remuneração a Pessoal Ativo Civil – Abrangidos pelo RPPS
 C 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (P)

No mês do pagamento, então, haverá o registro da despesa orçamentária.

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível
 C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)
 C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar
 C 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (P)
 C 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)

b. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.02.xx Crédito Empenhado em Liquidação
 C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho
 C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

c. Na saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.1.1.1.xx.xx Pessoal a Pagar – 13º Salário (F)
 C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.4.2.5. Reconhecimento da VPD após a liquidação da despesa orçamentária

Quando há uma concessão de suprimento de fundos, a despesa orçamentária é empenhada, liquidada e paga no ato da concessão e só com a prestação de contas do suprido é que há o efetivo registro da variação patrimonial diminutiva.

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Na liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação:

D 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

C 2.1.8.9.x.xx.xx Suprimento de Fundos a Pagar (F)

c. Saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.9.x.xx.xx Suprimento de Fundos a Pagar (F)

C 1.1.1.1.x.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

d. Na prestação de contas:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva

C 1.1.3.1.x.xx.xx Adiantamentos Concedidos a Pessoal e a Terceiros (P)

2.4.2.6. Reconhecimento da VPD junto com a liquidação da despesa orçamentária

Quando ocorrer liquidação da despesa orçamentária concomitantemente com a prestação do serviço, a despesa orçamentária e o fato gerador da variação patrimonial diminutiva são contabilizados juntos:

a. No empenho da dotação orçamentária:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx Crédito Disponível

C 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

C 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

b. Liquidação e reconhecimento da variação patrimonial diminutiva:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx Crédito Empenhado a Liquidar

C 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx DDR Comprometida por Empenho

C 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

Natureza da informação: patrimonial

D 3.x.x.x.x.xx.xx Variação Patrimonial Diminutiva

C 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)

c. Saída do recurso financeiro:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.8.x.x.xx.xx Demais Obrigações a Curto Prazo (F)

C 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx Crédito Empenhado Liquidado a Pagar

C 6.2.2.1.3.04.xx Crédito Empenhado Liquidado Pago

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx DDR Comprometida por Liquidação e Entradas Compensatórias

C 8.2.1.1.4.xx.xx DDR Utilizada

2.5. RESULTADO PATRIMONIAL

O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

Caso o total das VPA sejam superiores ao total das VPD, diz-se que o resultado patrimonial foi superavitário ou que houve um superávit patrimonial. Caso contrário, diz-se que o resultado patrimonial foi deficitário ou que houve um déficit patrimonial.

3. MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS

Mensuração é o processo que consiste em determinar os valores pelos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados nas demonstrações contábeis.

O objetivo da mensuração é selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade de forma que seja útil para a prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e tomada de decisão.

A seleção da base de mensuração para ativos e passivos contribui para satisfazer aos objetivos da elaboração e divulgação da informação contábil pelas entidades do setor público ao fornecer informação que possibilita os usuários avaliarem:

- O custo dos serviços prestados no período, em termos históricos ou atuais;
- A capacidade operacional – a capacidade da entidade em dar suporte à prestação de serviços no futuro por meio de recursos físicos e outros; e
- A capacidade financeira – a capacidade da entidade em financiar as suas próprias atividades.

A seleção da base de mensuração também pressupõe a avaliação do grau de observância das características qualitativas enquanto considera as restrições sobre a informação nas demonstrações contábeis.

A NBC TSP – Estrutura Conceitual não propõe uma única base de mensuração (ou a combinação de bases de mensuração) para todas as transações, eventos e condições. Ao invés disso, apresenta bases de mensuração para ativos e passivos que fornecem informações sobre o custo de serviços prestados, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, além da extensão na qual fornecem informação que satisfaça as características qualitativas, dentre as quais tem-se que:

Bases de mensuração dos ativos

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Valor para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra importância fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um ativo pode ser trocado entre partes cientes e dispostas, em transação sob condições normais de mercado	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade

Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor
Custo de reposição ou substituição	Custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo (inclusive o montante que a entidade recebe a partir de sua alienação ao final da sua vida útil) na data do relatório.	Entrada	Observável	Específica para a entidade
Preço líquido de venda	Montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.	Saída	Observável	Específica para a entidade
Valor em uso	Valor presente, para a entidade, do potencial de serviços ou da capacidade de gerar benefícios econômicos remanescentes do ativo, caso este continue a ser utilizado, e do valor líquido que a entidade receberá pela sua alienação ao final da sua vida útil.	Saída	Não observável	Específica para a entidade

Bases de mensuração dos passivos

Base de mensuração	Descrição	Entrada ou saída	Observável, ou não, no mercado	Específica, ou não, à entidade
Custo histórico	Importância recebida para se assumir uma obrigação, a qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa, ou ao valor de outra importância recebida à época na qual a entidade incorreu no passivo.	Entrada	Geralmente observável	Específica para a entidade
Custo de cumprimento da obrigação	Custos nos quais a entidade incorre no cumprimento das obrigações representadas pelo passivo, assumindo que o faz da maneira menos onerosa.	Entrada	Não observável	Específica para a entidade
Valor de mercado (quando o mercado é aberto, ativo e organizado)	Montante pelo qual um passivo pode ser liquidado entre partes cientes e interessadas em transação sob condições normais de mercado.	Entrada e saída	Observável	Não específica para a entidade
Valor de mercado (em mercado inativo)		Saída	Depende da técnica de atribuição de valor	Depende da técnica de atribuição de valor

Custo de liberação	Montante que corresponde à baixa imediata da obrigação. Montante que o credor aceita no cumprimento da sua demanda, ou que terceiros cobrariam para aceitar a transferência do passivo do devedor. Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito de preço líquido de venda utilizado no contexto dos ativos.	Saída	Observável	Específica para a entidade
Preço presumido	Montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente. Termo utilizado no contexto dos passivos para se referir ao mesmo conceito do custo de reposição para os ativos.	Entrada	Observável	Específica para a entidade

As bases de mensuração podem fornecer valores de entrada e valores de saída. Para o ativo, os valores de entrada refletem o custo da compra. O custo histórico e o custo de reposição são valores de entrada. Os valores de saída refletem os benefícios econômicos da venda e também o montante que será obtido com a utilização do ativo. Em economia diversificada, os valores de entrada e saída diferem à medida que as entidades, normalmente:

- a. Adquirem ativos concebidos para suas particularidades operacionais para as quais outros participantes do mercado não estariam dispostos a pagar valor semelhante; e
- b. Incorrem em custos de transação na aquisição.

As bases de mensuração para o passivo também podem ser classificadas em termos de valores de entrada ou de saída. Os valores de entrada se relacionam à transação na qual a obrigação é contraída ou ao montante que a entidade aceitaria para assumir um passivo. Os valores de saída refletem o montante exigido para cumprir a obrigação ou o montante exigido para liberar a entidade da obrigação.

Determinadas medidas podem ser classificadas como sendo ou não observáveis em mercado aberto, ativo e organizado. As medidas observáveis em mercado são, provavelmente, mais fáceis de serem compreendidas e verificadas do que as medidas não observáveis. Elas também podem representar mais fielmente os fenômenos que estejam mensurando.

As medidas podem ser também classificadas conforme o fato de serem ou não específicas para a entidade. As bases de mensuração que são específicas para a entidade refletem as restrições de cunho econômico ou político presentes que afetam as utilizações possíveis de ativo e a extinção de passivo.

As medidas específicas para a entidade podem refletir as oportunidades econômicas que não estão disponíveis para outras entidades e os riscos que não são vivenciados por estas. As medidas não específicas para a entidade refletem as oportunidades e os riscos gerais de mercado. A decisão de se utilizar ou não uma medida específica para a entidade é tomada com base no objetivo da mensuração e nas características qualitativas.

O patrimônio, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos das entidades do setor público que provocam efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.

Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos períodos com os quais se relacionam, portanto, reconhecidos pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Os registros contábeis das transações das entidades do setor público devem ser efetuados, considerando as relações jurídicas, econômicas e patrimoniais, prevalecendo, nos conflitos entre elas, a essência sobre a forma.

A entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais.

O reconhecimento de ajustes decorrentes de omissões e erros de registros ocorridos em anos anteriores ou de mudanças de critérios contábeis deve ser realizado à conta do patrimônio líquido e evidenciado em notas explicativas.

3.1. DEFINIÇÕES

De acordo com a NBC T16.10⁶, que trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, tem-se as seguintes definições:

Avaliação patrimonial

Avaliação patrimonial é a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos.

Influência significativa

Influência significativa é o poder de uma entidade do setor público participar nas decisões de políticas financeiras e operacionais de outra entidade que dela receba recursos financeiros a qualquer título ou que represente participação acionária, sem controlar de forma individual ou conjunta essas políticas.

Mensuração

Mensuração é a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas.

Reavaliação

Reavaliação é a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo.

Redução ao valor recuperável (*impairment*)

Redução ao valor recuperável (*impairment*) é a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Perda por desvalorização

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

Valor de aquisição

Valor de aquisição é a soma do preço de compra de um bem com os gastos suportados direta ou indiretamente para colocá-lo em condição de uso.

⁶ Resolução CFC nº 1.133/2008

Valor justo (*fair value*)

Valor justo (*fair value*) é o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado.

Esta NBC TSP – Estrutura Conceitual não propôs o valor justo (*fair value*) como uma das bases de mensuração para ativos e passivos. Em substituição, propôs o valor de mercado, o qual foi definido do mesmo modo que o valor justo, ou seja, o valor pelo qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo extinto, entre partes conhecedoras, dispostas a isso, em transação sem favorecimentos.

No entanto, ressalta-se que a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas normas editadas pelo IPSASB/Ifac após a estrutura conceitual e em algumas NBCs TSP convergidas, pois o IPSASB/Ifac, gradualmente, irá rever as bases de mensuração constante das IPSAS de modo a excluir o valor justo. Trata-se do projeto denominado Mensurações no Setor Público (*Public Sector Measurement*).

Valor bruto contábil

Valor bruto contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em uma determinada data, sem a dedução da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor líquido contábil

Valor líquido contábil é o valor do bem registrado na contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Valor realizável líquido

Valor realizável líquido é a quantia que a entidade do setor público espera obter com a alienação ou a utilização de itens de inventário quando deduzidos os gastos estimados para seu acabamento, alienação ou utilização.

Valor recuperável

Valor recuperável é o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

3.2. AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO

A avaliação e a mensuração dos elementos patrimoniais nas entidades do setor público obedecem aos critérios descritos a seguir:

3.2.1. Disponibilidades

As disponibilidades são mensuradas ou avaliadas pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis.

As aplicações financeiras de liquidez imediata são mensuradas ou avaliadas pelo valor justo, atualizadas até a data das demonstrações contábeis.

As atualizações apuradas são contabilizadas em contas de resultado.

3.2.2. Créditos e Obrigações

Os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados de acordo com as bases de mensuração dos ativos e dos passivos descritas neste capítulo, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data das demonstrações contábeis, salvo se houver orientação diversa em capítulos específicos.

Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações prefixadas são ajustados a valor presente.

Os direitos, os títulos de crédito e as obrigações pós-fixadas são ajustados considerando-se todos os encargos incorridos até a data de encerramento das demonstrações contábeis.

O valor reconhecido como provisão deve corresponder à melhor estimativa de desembolso necessário para liquidar (ou extinguir) a obrigação presente na data das demonstrações contábeis. Mais informações estão presentes no Capítulo 10 desta Parte II do Manual.

As atualizações e os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

3.2.3. Estoques

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

- a. Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
- b. Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- a. Distribuição gratuita ou de valor irrisório;
- b. Consumo no processo de produção de bens a serem distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os gastos de aquisição e de transformação, bem como outros gastos incorridos para torná-los disponíveis para uso.

O custo de aquisição compreende:

- a. O preço de compra;
- b. Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- c. Frete (transporte);
- d. Seguro;
- e. Manuseio; e
- f. Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

O custo de transformação inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

- a. Mão-de-obra direta;

- b. Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Outras informações sobre o tratamento contábil para os estoques são encontradas no Capítulo 4 desta Parte II do Manual.

3.2.4. Investimentos Permanentes

3.2.4.1. Método da Equivalência Patrimonial (MEP)

As participações em empresas sobre cuja administração se tenha influência significativa devem ser mensuradas ou avaliadas pelo método da equivalência patrimonial. O método da equivalência patrimonial será utilizado para os investimentos em coligadas ou em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum.

Pelo método da equivalência patrimonial, o investimento é inicialmente registrado a preço de custo e o valor contábil é aumentado ou reduzido conforme o Patrimônio Líquido da investida aumente ou diminua em contrapartida à conta de resultado.

O valor do investimento permanente avaliado pelo método da equivalência patrimonial será obtido mediante o seguinte cálculo:

- a. Aplicação do percentual de participação no capital social sobre o resultado da subtração do patrimônio líquido da investida do valor do adiantamento para aumento de capital concedido a essa; e
- b. Subtração, do montante referido na alínea “a”, dos lucros não realizados nas operações intercompanhias, líquidos dos efeitos fiscais.

3.2.4.2. Método do Custo

As demais participações devem ser mensuradas ou avaliadas de acordo com o custo de aquisição. Pelo método do custo, o investimento é registrado no ativo permanente a preço de custo. A entidade investidora somente reconhece o rendimento na medida em que receber as distribuições de lucros do item investido. As distribuições provenientes de rendimentos sobre investimentos do ativo permanente são reconhecidas como receita patrimonial.

Os ajustes apurados são contabilizados em contas de resultado.

Também são considerados investimentos permanentes os ativos denominados propriedades para investimento, como terrenos ou edifícios, mantidos com fins de renda e/ou ganho de capital, desde que não usados:

- a. Na produção ou suprimento de bens e serviços ou para propósitos administrativos; ou
- b. Como venda no curso ordinário das operações.

3.2.5. Imobilizado

O ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas.

Quando se tratar de ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimento técnico ou valor patrimonial definido nos termos da doação.

Deve ser evidenciado em notas explicativas o critério de mensuração ou avaliação dos ativos do imobilizado obtidos a título gratuito, bem como a eventual impossibilidade de sua valoração, devidamente justificada.

Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo do custo ou da reavaliação.

O modelo do custo consiste no valor de aquisição, produção ou construção menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

O modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica menos a depreciação acumulada e as perdas acumuladas por imparidade.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como despesa do período em que seja incorrido.

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante nos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, este deve ser evidenciado em notas explicativas.

3.2.6. Intangível

Os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade são mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção, deduzido do saldo da respectiva conta de amortização acumulada e do montante acumulado de quaisquer perdas do valor que hajam sofrido ao longo de sua vida útil por redução ao valor recuperável (*impairment*).

Um ativo intangível deve ser reconhecido somente quando:

- a. For provável que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
- b. O custo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos a título gratuito e a eventual impossibilidade de sua valoração devem ser evidenciados em notas explicativas.

Os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo intangível devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços. Qualquer outro gasto deve ser reconhecido como despesa do período em que tenha incorrido.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

3.3. PROCEDIMENTOS DE ADOÇÃO INICIAL

É importante destacar que o órgão ou a entidade inicialmente devem realizar ajustes para que as demonstrações contábeis reflitam a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado).

O órgão ou a entidade deve registrar como Ajuste de Exercícios Anteriores os efeitos dos procedimentos de adoção inicial das normas. Após o reconhecimento, deve-se adotar as disposições sobre mensuração descritas neste capítulo.

Contudo, em caso de eventual conflito entre este e outros capítulos do Manual, prevalecem as disposições específicas vigentes nestes últimos em relação às constantes no primeiro.

4. ESTOQUES

A normatização dos procedimentos contábeis relativos aos estoques foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 04 – Estoques, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 12 – Inventories*, do *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* e legislação brasileira quando aplicável.

Este capítulo dispõe sobre o tratamento contábil para os estoques. Traz a orientação sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como variações patrimoniais aumentativas (por exemplo, entidades públicas que possuem produtos para venda) ou variações patrimoniais diminutivas (por exemplo, pela distribuição, pelo consumo ou perda do estoque) no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também proporciona orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.

Para esta edição do manual, os procedimentos contábeis aqui descritos se aplicam a todos os estoques com exceção dos seguintes:

- a. Produção em andamento proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados;
- b. Instrumentos financeiros;
- c. Ativos biológicos relacionados com a atividade agrícola e o produto agrícola no ponto da colheita;
- d. Serviços em andamento proporcionados sem custos ou por valor irrisório diretamente cobrado do beneficiário;
- e. Estoques mantidos por produtores de produtos agrícolas e florestais, produtos agrícolas após o ponto da colheita, minerais e produtos minerais, na medida em que eles sejam mensurados pelo valor realizável líquido.
- f. Estoques mantidos por operadores de commodities que mensurem seus estoques pelo valor justo deduzido dos custos de venda.

Esses estoques envolvem questões específicas do setor público que exigem considerações adicionais e, por isso, foram excluídos. Assim, a aplicabilidade das definições, bem como os critérios de reconhecimento, de mensuração e de evidenciação são referenciadas aos critérios gerais de ativo, identificados na NBC TSP – Estrutura Conceitual.

4.1. DEFINIÇÕES

Estoques

São ativos:

- a. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos no processo de produção;
- b. Na forma de materiais ou suprimentos a serem consumidos ou empregados na prestação de serviços;
- c. Mantidos para venda, incluindo, por exemplo, mercadorias compradas por varejista para revenda ou terrenos e outros imóveis para revenda; ou
- d. Mantidos para distribuição no curso normal das operações ou no processo de produção, incluindo, por exemplo, livros didáticos para doação a escolas.

Alguns estoques do setor público podem incluir:

- a. Munição;
- b. Estoque de material de consumo;
- c. Material de manutenção e expediente;
- d. Peças de reposição para instalações industriais e equipamentos, exceto aquelas tratadas pelas normas de ativos imobilizados;
- e. Estoques estratégicos (por exemplo, reservas de energia);
- f. Estoques de moeda não emitida;
- g. Materiais de serviço postal mantidos para venda (por exemplo, selos);
- h. Serviços em andamento, incluindo:
 - i. Materiais educacionais (didáticos) ou para treinamento;
 - j. Serviços a clientes (por exemplo, serviços de consultoria e informática) que são vendidos sob valores normais de mercado em transação sem favorecimentos; e
- k. Terrenos e propriedades mantidos para a venda.

Custo histórico

A quantia fornecida para se adquirir ou desenvolver um ativo, o qual corresponde ao caixa ou equivalentes de caixa ou o valor de outra quantia fornecida à época de sua aquisição ou desenvolvimento.

O termo “custo histórico” também pode ser apresentado como “modelo de custo” ou, genericamente, como “mensuração baseada em custos”.

Custo corrente de reposição

É o custo que a entidade incorreria para adquirir o mesmo ativo na data da demonstração contábil.

Valor realizável líquido

É o preço estimado de venda no curso normal das operações, menos os custos estimados para a conclusão e os custos estimados de venda, troca ou distribuição.

O valor realizável líquido pode não ser equivalente ao valor justo deduzido dos gastos necessários para vender. O valor justo reflete a quantia pela qual o mesmo estoque pode ser trocado entre compradores e vendedores bem informados e dispostos a isso, não sendo específico para a entidade.

4.2. MENSURAÇÃO

4.2.1. Bases de Mensuração

Os estoques devem ser mensurados pelo valor de custo histórico ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor, exceto:

- a. Os estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação, que devem ser mensurados pelo seu valor justo na data da aquisição;
- b. Os bens de almoxarifado, que devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

Devem ser mensurados pelo custo histórico ou pelo custo corrente de reposição, dos dois o menor, os estoques mantidos para:

- a. Distribuição gratuita ou por valor irrisório;
Exemplo: produtos a serem distribuídos por meio de cesta básica
- b. Consumo no processo de produção de mercadorias a serem distribuídas gratuitamente ou por valor irrisório.
Exemplo: estoque para merenda escolar (quando a entidade possui merendeira que prepara a comida)

4.2.2. Custo dos Estoques

O valor de custo dos estoques deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

O custo de aquisição compreende:

- a. O preço de compra;
- b. Os impostos de importação e outros tributos não recuperáveis;
- c. Frete (transporte);
- d. Seguro;
- e. Manuseio; e
- f. Outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e suprimentos.

Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.

O custo de transformação inclui aqueles relacionados com as unidades produzidas ou com as linhas de produção, tais como:

- a. Mão-de-obra direta;
- b. Alocação sistemática de custos indiretos de produção, variáveis e fixos, que sejam incorridos para transformar os materiais em produtos acabados.

Os custos indiretos de produção são classificados em variáveis ou fixos, se variam ou não diretamente com o volume de produção.

A alocação dos custos fixos e variáveis incorridos na melhoria de terrenos "brutos" mantidos para a venda em empreendimentos comerciais ou residenciais pode incluir, por exemplo custos relacionados ao paisagismo, drenagem, assentamento de tubulação para conexão das instalações, etc.

São exemplos de itens que não devem ser incluídos no custo dos estoques e reconhecidos como VPD do período em que são incorridos:

- a. Valor anormal de desperdício de materiais, mão-de-obra ou outros insumos de produção;
- b. Despesa de armazenamento, a menos que sejam necessárias ao processo produtivo, como entre uma ou outra fase de produção;
- c. Despesa administrativas que não contribuem para trazer os estoques ao seu local e condição atuais; e
- d. Despesa de comercialização.

O ente deve usar o critério de valoração de custo uniforme para todos os estoques que possuam natureza e uso semelhantes. Sempre que possível, deve ser atribuído pelo uso da identificação específica dos seus custos individuais. Quando não for possível a identificação específica, o ente pode utilizar o critério primeiro a entrar, primeiro a sair (PEPS) ou pelo critério do custo médio ponderado.

Os bens de almoxarifado devem ser mensurados pelo preço médio ponderado das compras, em conformidade com o inciso III do art. 106 da Lei 4.320/1964.

O lançamento inicial típico para contabilização de estoques adquiridos é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.5.x.x.xx.xx	Estoques (P)
C 2.1.3.x.x.xx.xx	Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo (P)

4.2.3. Ajuste de Perdas de Estoques

O custo dos estoques pode não ser recuperável se esses estoques estiverem danificados, se se tornarem total ou parcialmente obsoletos ou se os seus preços de venda tiverem diminuído. O custo dos estoques pode também não ser recuperável se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado.

A prática de ajustar o valor de custo dos estoques para o valor realizável líquido é consistente com o ponto de vista de que os ativos não devem ser escriturados por quantias superiores àquelas que se espera que sejam realizadas com a sua venda, troca, distribuição ou uso.

O lançamento para contabilização do ajuste de perdas de estoques para adequar ao valor realizável líquido é o seguinte:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.8.x.xx.xx	VPD com Ajuste de Perdas de Estoques
C 1.1.5.9.x.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Estoques

4.2.4. Reconhecimento no Resultado

Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o valor contábil desses itens deve ser reconhecido como VPD do período em que a respectiva VPA é reconhecida.

Se não houver nenhuma VPA, a VPD é reconhecida quando os ativos são distribuídos ou o serviço é prestado. A quantia de qualquer redução dos estoques para o valor realizável líquido e todas as perdas de estoques deve ser reconhecida como VPD do período em que a redução ou perda ocorrer.

Entretanto, alguns itens de estoques podem ser transferidos para outras contas do ativo, como, por exemplo, estoques usados como componentes de ativos imobilizados de construção própria. Os estoques alocados a outro ativo compõem o custo desses ativos e são reconhecidos como VPD durante a sua vida útil.

Um exemplo de lançamento contábil para baixa de materiais de distribuição gratuita e reconhecimento no resultado é esse:

Natureza da informação: patrimonial

D 3.3.12x.x.xx.xx	VPD Distribuição de Material Gratuito
D 1.1.5.x.x.xx.xx	Estoques (P)

4.3. EVIDENCIAÇÃO

As demonstrações contábeis devem divulgar:

- As políticas contábeis adotadas na mensuração dos estoques, incluindo formas e critérios de valoração utilizados;
- O valor total escriturado em estoques e o respectivo desdobramento utilizado pelo ente;
- O valor de estoques reconhecido como VPD durante o período;
- O valor de qualquer ajuste de perdas de estoques reconhecida no resultado do período;

- e. As circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão da redução de estoques; e
- f. O valor escriturado de estoques dados como garantia a passivos.

As classificações mais comuns são: mercadorias para revenda, produtos e serviços acabados, matérias-primas e almoxarifado. O ente também pode ter trabalhos em andamento classificáveis como estoques de materiais em elaboração.

5. ATIVO IMOBILIZADO

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo imobilizado das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

Os procedimentos deste Manual aplicam-se ao ativo imobilizado com exceção dos ativos biológicos, produtos agrícolas, direitos minerais e reservas minerais tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes. A exceção não se aplica aos ativos imobilizados utilizados para desenvolver ou manter esses ativos, os quais deverão observar os procedimentos aqui descritos.

Os procedimentos de reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados devem ser aplicados também para bens do patrimônio cultural que possuem, além de seu valor cultural, potencial de serviços. É o caso, por exemplo, de um prédio histórico usado como escritório.

Os itens do ativo imobilização estão sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão, cuja apuração deve ser feita mensalmente, quando o item do ativo estiver em condições de uso. Ao final de cada exercício financeiro a entidade deve realizar a revisão da vida útil e do valor residual do item do ativo. Ao fim da depreciação, da amortização e da exaustão o valor líquido contábil deve ser igual ao valor residual.

5.1. DEFINIÇÕES

Ativo Imobilizado

É o item tangível que é mantido para o uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos, inclusive os decorrentes de operações que transfiram para a entidade os benefícios, riscos e controle desses bens, cuja utilização se dará por mais de um período (exercício).

Bens Móveis

Compreende os bens que têm existência material e que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força alheia sem alteração da substância ou da destinação econômico-social. São exemplos de bens móveis as máquinas, aparelhos, equipamentos, ferramentas, bens de informática (equipamentos de processamento de dados e de tecnologia da informação), móveis e utensílios, materiais culturais, educacionais e de comunicação, veículos, bens móveis em andamento, dentre outros.

Bens Imóveis

Compreende os bens vinculados ao terreno (solo) que não podem ser retirados sem destruição ou danos. São exemplos deste tipo de bem os imóveis residenciais, comerciais, edifícios, terrenos, aeroportos, pontes, viadutos, obras em andamento, hospitais, dentre outros.

Os bens imóveis classificam-se em:

- a. Bens de uso especial: compreendem os bens, tais como edifícios ou terrenos, destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual ou municipal, inclusive os de suas autarquias e fundações públicas, como imóveis residenciais, terrenos, glebas, quartelamento, aeroportos, açudes, fazendas, museus, hospitais, hotéis dentre outros.
- b. Bens dominiais: compreendem os bens que constituem o patrimônio das pessoas jurídicas de direito público, como objeto de direito pessoal, ou real, de cada uma dessas entidades. Compreende ainda, não dispendo a lei em contrário, os bens pertencentes às pessoas jurídicas de direito público a que se tenha dado estrutura de direito privado, como apartamentos, armazéns, casas, glebas, terrenos, lojas, bens destinados a reforma agrária, dentre outros.
- c. Bens de uso comum do povo: podem ser entendidos como os de domínio público, construídos ou não por pessoas jurídicas de direito público.
- d. Bens imóveis em andamento: compreendem os valores de bens imóveis em andamento, ainda não concluídos. Exemplos: obras em andamento, estudos e projetos (que englobem limpeza do terreno, serviços topográficos etc), benfeitoria em propriedade de terceiros, dentre outros.
- e. Demais bens imóveis: compreendem os demais bens imóveis não classificados anteriormente. Exemplo: bens imóveis locados para terceiros, imóveis em poder de terceiros, dentre outros bens.

Valor Recuperável

É o valor de mercado de um ativo menos o custo para a sua alienação, ou o valor que a entidade do setor público espera recuperar pelo uso futuro desse ativo nas suas operações, o que for maior.

Valor Líquido Contábil

É o valor do bem registrado na Contabilidade, em determinada data, deduzido da correspondente depreciação, amortização ou exaustão acumulada.

Preço (Valor) Líquido de Venda

É o montante que a entidade pode obter com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda.

Classe de Ativo Imobilizado

Representa um agrupamento de ativos de natureza ou função similares nas operações da entidade, que é evidenciado como um único item para fins de divulgação nas demonstrações contábeis.

Custo do Ativo

É o montante gasto ou o valor necessário para adquirir um ativo na data da sua aquisição ou construção.

Valor Justo

É o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração.

Depreciação

É a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência.

Valor Depreciável

É o custo de um ativo, ou outra base que substitua o custo, menos o seu valor residual.

Exaustão

É a redução do valor, decorrente da exploração dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis.

Amortização

É a redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado.

Redução ao Valor Recuperável (*impairment*)

É a redução nos benefícios econômicos futuros ou no potencial de serviços de um ativo, que reflete um declínio na sua utilidade além do reconhecimento sistemático por meio da depreciação.

Ativos Geradores de Caixa

São aqueles mantidos com o objetivo principal de gerar retorno comercial.

Ativos Não Geradores de Caixa

São aqueles mantidos com o objetivo de prestação de serviços públicos, e os demais ativos não mantidos com o objetivo de gerar retorno comercial.

Perda por Redução ao Valor Recuperável de um Ativo Não Gerador de Caixa

É o quanto o valor contábil excede seu montante recuperável na forma de prestação de serviços públicos.

Valor Recuperável na Forma de Prestação de Serviços Públicos

É o maior valor entre o valor justo de um ativo não gerador de caixa menos os custos de venda e seu valor em uso.

Valor Residual de um Ativo

É o valor estimado que a entidade obteria com a venda do ativo, caso o ativo já tivesse a idade, a condição esperada e o tempo de uso esperados para o fim de sua vida útil. O cálculo do valor residual é feito por estimativa, sendo seu valor determinado antes do início da depreciação. Assim, o valor residual seria o valor de mercado depois de efetuada toda a depreciação. O valor residual é determinado para que a depreciação não seja incidente em cem por cento do valor do bem, e desta forma não sejam registradas variações patrimoniais diminutivas além das realmente incorridas.

Vida Útil

O período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo, ou número de unidade de produção ou de unidades semelhantes que a entidade espera obter pela utilização do ativo.

5.2. RECONHECIMENTO

5.2.1. Princípio Geral do Reconhecimento

A entidade deverá aplicar o princípio geral de reconhecimento para todos os ativos imobilizados no momento em que os custos são incorridos, incluindo os custos iniciais e os subsequentes. Antes de efetuar a avaliação ou mensuração de ativos, faz-se necessário o reconhecimento do bem como ativo.

O ativo imobilizado, incluindo os gastos adicionais ou complementares, é reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção.

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que for provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e se o custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança. Partindo dessa premissa, o item do imobilizado deve ter uma base monetária confiável.

Partes sobressalentes principais e equipamentos em espera se qualificam como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los durante mais de um período. Também são reconhecidos como ativo imobilizado as peças sobressalentes e equipamentos para manutenção usados somente em conexão com um item do imobilizado.

5.2.2. Critério do Valor do Conjunto

Pode ser apropriado agregar itens individualmente insignificantes, tais como livros de biblioteca, periféricos de computadores e pequenos itens de equipamentos. Ao aplicar o critério do valor do conjunto, é necessário exercer julgamento em relação ao reconhecimento das circunstâncias específicas da entidade.

Aplicando o critério do valor do conjunto, a entidade avalia todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos. Esses custos incluem custos incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos incorridos posteriormente para renová-los e substituir suas partes.

5.2.3. Ativos Imobilizados Obtidos a Título Gratuito

Quando se tratar de ativos imobilizados obtidos a título gratuito, estes devem ser registrados pelo valor justo na data de sua aquisição, sendo que deverá ser considerado o valor resultante da avaliação obtida com base em procedimentos técnicos ou o valor patrimonial definido nos termos da doação.

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

5.2.4. Bens de Uso Comum do Povo

Os bens de uso comum do povo podem ser encontrados em duas classes de ativos: ativos de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

5.2.4.1. Ativos de Infraestrutura

Ativos de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital. Para serem classificados como ativos de infraestrutura, os mesmos deverão ser partes de um sistema ou de uma rede, especializados por natureza e não possuem usos alternativos. Exemplos desses ativos incluem redes rodoviárias,

sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento de água e energia, rede de comunicação, pontes, calçadas, calçadões, dentre outros.

O reconhecimento e a mensuração dos ativos de infraestrutura seguem a mesma base utilizada para os demais ativos imobilizados.

Para os casos de reconhecimento inicial e para ajustes ou reclassificações em atendimento às novas práticas contábeis, não havendo nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado devido a sua natureza especializada, o valor justo pode ser estimado usando-se o custo de reposição depreciado.

O custo de reposição de um ativo é o custo para repor seu potencial de serviço bruto. Este custo é depreciado para refletir o ativo na sua condição atual. Um ativo pode ser repostado por meio da reprodução do ativo existente ou por meio da reposição do potencial de serviço bruto. O custo de reposição depreciado é mensurado como a reprodução ou o custo de reposição do ativo, o que for mais baixo, menos a depreciação acumulada calculada com base neste custo para refletir o potencial de serviço já consumido ou esgotado do ativo.

Em diversos casos, esse custo de reposição depreciado pode ser estabelecido com referência ao preço de compra dos componentes usados para produzir um ativo similar, com semelhante potencial de serviços remanescentes.

Dessa forma, para se determinar o valor desses ativos, deve-se determinar a condição e estado físico desses bens, para que se possa aplicar um percentual como fator de depreciação de períodos anteriores a fim de se refletir seu valor justo.

Em relação à depreciação dos ativos de infraestrutura, recomenda-se que cada componente de um item com custo significativo em relação ao custo total do item seja depreciado separadamente. Por exemplo, pode ser necessário que se deprecie separadamente a pavimentação, estruturas, meios-fios e canais, calçadas, pontes e iluminação de um sistema de rodovias. Deve-se analisar ainda se um componente considerado significativo tem a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos de outros componentes significativos do mesmo item, pois nesse caso, esses componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

5.2.4.2. Bens do Patrimônio Cultural

Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais. Estes ativos são raramente mantidos para gerar entradas de caixa e pode haver obstáculos legais ou sociais para usá-los em tais propósitos.

Certas características são geralmente apresentadas por bens do patrimônio cultural (apesar de não serem exclusivas de tais ativos):

- a. O seu valor cultural, ambiental, educacional e histórico provavelmente não é refletido totalmente no valor financeiro puramente baseado no preço de mercado;
- b. As obrigações legais ou estatutárias podem impor proibições ou restrições severas na alienação por venda;
- c. São geralmente insubstituíveis e seus valores podem aumentar através do tempo mesmo se sua condição física se deteriorar;
- d. Pode ser difícil estimar sua vida útil, a qual em alguns casos pode ser centenas de anos.

O reconhecimento e a mensuração desses ativos são facultativos e podem seguir bases outras que não as utilizadas para os ativos imobilizados. Porém, caso sejam registrados pelo ente, devem ser evidenciados conforme as normas apresentadas neste Manual.

Ressalta-se que alguns recursos minerais e florestais, tais como petróleo, gás natural e recursos não regenerativos semelhantes, são de difícil mensuração e ainda carecem de normatização específica.

5.2.5. Custos Subsequentes

O custo de um item do imobilizado deve ser reconhecido como ativo sempre que, cumulativamente:

- a. For provável que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços associados ao item fluirão para a entidade; e
- b. O custo ou valor justo do item puder ser mensurado com segurança, ou seja, em base monetária confiável.

Assim, a entidade não reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado os custos da manutenção periódica do item (por exemplo: custos de mão-de-obra, produtos consumíveis). Esses custos são reconhecidos no resultado do exercício quando incorridos.

A entidade deve reconhecer no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da reposição de parte desse item, sempre que houver uma melhoria ou adição complementar significativa no bem e se o custo puder ser mensurado com segurança. Além disso, o valor contábil das peças que são substituídas deve ser baixado.

Assim, os gastos posteriores à aquisição ou ao registro de elemento do ativo imobilizado devem ser incorporados ao valor desse ativo quando houver possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços.

Nesse caso, para se realizar a depreciação do bem com o valor ajustado após a ativação dos custos com melhorias e adições complementares, a entidade poderá:

- a. Depreciar a parte complementar do bem ora adquirida separadamente; ou
- b. Estabelecer novo critério de depreciação do bem que recebeu a melhoria ou a adição complementar.

Qualquer outro gasto que não gere benefícios futuros deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva do período em que seja incorrido.

5.2.6. Transferência de Ativos

No caso de transferências de ativos, o valor a atribuir deve ser o valor contábil líquido constante dos registros da entidade de origem. Em caso de divergência deste critério com o fixado no instrumento de autorização da transferência, o fato deve ser evidenciado em notas explicativas.

5.3. MENSURAÇÃO

Antes de iniciar os procedimentos usuais de mensuração descritos nesta seção, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

Um item do ativo, reconhecido como ativo imobilizado, deve ser mensurado no reconhecimento pelo seu custo.

Quando adquirido por meio de uma transação sem contraprestação, como é o caso de terrenos recebidos por um particular sem pagamento ou com pagamento simbólico, para possibilitar ao governo

local, por exemplo, desenvolver estacionamentos, estradas etc., seu custo deve ser mensurado pelo seu valor justo na data da aquisição.

Os elementos do custo de um ativo imobilizado compreendem:

- a. Seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e tributos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;
- b. Quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a. Custos de pessoal decorrentes diretamente da construção ou aquisição de item do ativo imobilizado;
- b. Custos de preparação do local;
- c. Custos de frete e manuseio (para recebimento e instalação); e
- d. Honorários profissionais.

Por outro lado, não se consideram custo de um item do ativo imobilizado os custos administrativos e outros custos indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de um item do ativo imobilizado cessa quando o item está no local e nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os custos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de um item não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os custos incorridos durante o período em que o ativo ainda não está sendo utilizado ou está sendo operado a uma capacidade inferior à sua capacidade total.

5.3.1. Mensuração Inicial do Custo

Para a mensuração inicial do custo de um item de ativo imobilizado pode haver duas alternativas:

- a. A do preço à vista; ou
- b. O valor justo na data do reconhecimento, quando um ativo é adquirido por meio de uma transação sem contraprestação.

Se o prazo de pagamento excede os prazos normais de crédito, a diferença entre o preço equivalente à vista e o total dos pagamentos deve ser reconhecida como variação patrimonial diminutiva com juros durante o período do crédito.

Quando o ativo imobilizado for adquirido por meio de permuta por ativo não monetário, ou combinação de ativos monetários e não monetários, deve ser mensurado pelo valor justo a não ser que:

- a. A operação de permuta não tenha natureza comercial; ou
- b. O valor justo do ativo recebido e do ativo cedido não possam ser mensurados com segurança.

Ainda no caso de permuta, o ativo adquirido deverá ser mensurado pelo valor justo mesmo que a entidade não consiga dar baixa imediata ao ativo cedido. Se o ativo adquirido não for mensurável ao valor justo, seu custo é determinado pelo valor contábil do ativo cedido.

5.3.2. Mensuração Após o Reconhecimento

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, a entidade deve mensurar esses itens escolhendo entre o Método de Custo - ou o modelo de custo onde um item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas, ou pelo Método da Reavaliação - onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser

mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas ou o modelo de reavaliação menos a depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas subsequentes, devendo aplicar a política adotada ser aplicada para toda uma classe de ativos imobilizados.

O valor justo de terrenos e edifícios é normalmente determinado com base no mercado. Para diversos ativos, o valor justo será prontamente determinável com referência a preços cotados em mercado ativo e líquido. Por exemplo, preços correntes de mercado podem normalmente ser obtidos para terrenos, edificações não especializadas, motores de veículos e diversos outros tipos de instalações e equipamentos.

Caso não haja nenhuma evidência disponível para determinar o valor de mercado em um mercado ativo de um item de terrenos e edifícios, o valor justo do item pode ser estabelecido com referência a outros itens com características semelhantes, em circunstâncias e locais semelhantes. Por exemplo, o valor justo de um terreno desocupado do governo que tenha sido mantido por um período em que poucas transformações tenham ocorrido pode ser estimado tendo como referência o valor de mercado de terreno com características e topologia semelhantes em uma localização semelhante, para o qual haja evidências de mercado disponíveis.

Caso não haja evidências baseadas no mercado para atribuição do valor justo, pelo fato da natureza especializada do item do ativo imobilizado, a entidade pode precisar estimar o valor justo usando, por exemplo, o custo de reposição, o custo de reposição depreciado, o custo de restauração ou a abordagem de unidades de serviço.

O custo de reposição depreciado de um item do ativo imobilizado pode ser estabelecido com referência ao preço de mercado de compra dos componentes usados para produzir o ativo ou um índice de preço para ativos iguais ou semelhantes baseados no preço de períodos passados.

5.4. DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período.

Os institutos da depreciação, amortização e exaustão têm como característica fundamental a redução do valor do bem. A depreciação é feita para elementos patrimoniais tangíveis e tem múltiplas causas da redução do valor - o uso, a ação da natureza e obsolescência, de forma que se inicia a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso. A amortização é realizada para elementos patrimoniais de direitos de propriedades e bens intangíveis. A causa que influencia a redução do valor é a existência ou exercício de duração limitada, prazo legal ou contratualmente limitado. Por fim, a exaustão é realizada para elementos de recursos naturais esgotáveis e a principal causa da redução do valor é a exploração. Exemplos de elementos do patrimônio que sofrem a depreciação, amortização e exaustão, respectivamente, são veículos, softwares e os recursos minerais.

5.5. BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO IMOBILIZADO

A baixa do valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ocorrer por sua alienação ou quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços com a sua utilização ou alienação. Quando o item é baixado, os ganhos ou perdas decorrentes desta baixa devem ser reconhecidos no resultado patrimonial.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de um item do ativo imobilizado devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do item.

5.6. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se divulgar, para cada grupo de ativo imobilizado reconhecido nas demonstrações contábeis:

- a. Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
- b. Os métodos de depreciação utilizados;
- c. As vidas úteis ou taxas de depreciação utilizadas;
- d. O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período; e
- e. A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando:
 - i. Adições;
 - ii. Baixas;
 - iii. Aquisições por meio de combinações de negócios;
 - iv. Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido;
 - v. Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - vi. Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado;
 - vii. Depreciações.

A seleção do método de depreciação e a estimativa da vida útil dos ativos são questões de julgamento. Por isso, a divulgação dos métodos adotados e das estimativas das vidas úteis ou das taxas de depreciação fornece aos usuários das demonstrações contábeis informação que lhes permite revisar as políticas selecionadas pela administração e facilita comparações com outras entidades. Por razões semelhantes, é necessário divulgar:

- a. A depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período; e
- b. A depreciação acumulada no final do período.

Recomenda-se que a entidade divulgue a natureza e o efeito de uma mudança de estimativa contábil que tenha impacto no período corrente ou que seja esperada por afetar períodos subsequentes. Para ativos imobilizados, tal divulgação pode resultar de mudanças de estimativas relativas a:

- a. Valores residuais;
- b. Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado;
- c. Vidas úteis; e
- d. Métodos de depreciação.

Caso um grupo do ativo imobilizado seja contabilizado a valores reavaliados, recomenda-se a seguinte divulgação:

- a. A data efetiva da reavaliação;
- b. O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores – a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação);
- c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
- d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação.

Os usuários das demonstrações contábeis também podem entender que as informações seguintes são relevantes para as suas necessidades:

- a. O valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso;
- b. O valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação;
- c. O valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo; e
- d. O valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo.

A entidade que implantar os procedimentos pela primeira vez deve reconhecer inicialmente o ativo imobilizado pelo custo ou valor justo. Para itens do ativo imobilizado que foram adquiridos gratuitamente ou por um valor simbólico, a mensuração ocorre pelo valor justo do item da data de aquisição.

6. ATIVO INTANGÍVEL

O objetivo deste capítulo é estabelecer os tratamentos contábeis para o ativo intangível das entidades do setor público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam analisar informações consistentes acerca deste item do ativo não circulante.

A entidade deve aplicar os procedimentos deste capítulo para ativo intangível e ao efetuar análise de fenômenos tais como gastos com propaganda, marcas, patentes, treinamento, início das operações (pré-operacionais) e atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Os procedimentos não devem ser aplicados para determinadas atividades ou transações que são extremamente especializadas e dão origem a questões contábeis que requerem tratamento diferenciado, tais como exploração ou o desenvolvimento e a extração de petróleo, gás e depósito minerais de indústrias extrativas ou no caso de contratos de seguros.

Os procedimentos descritos também não se aplicam a:

- a. Ativos financeiros;
- b. Reconhecimento e mensuração do direito de exploração e avaliação de ativos;
- c. Gastos com o desenvolvimento e a extração de recursos minerais, petróleo, gás natural e outros recursos não-renováveis similares;
- d. Ativo intangível adquirido em combinação de negócio;
- e. Ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill* ou fundo de comércio) decorrente da combinação de negócio, que não deve ser reconhecido;
- f. Direitos e poderes conferidos pela legislação, constituição ou por meios equivalentes;
- g. Ativos fiscais diferidos;
- h. Custos de aquisição diferidos e ativos intangíveis resultantes dos direitos contratuais de seguradora segundo contratos de seguro; e
- i. Patrimônio cultural intangível.

6.1. DEFINIÇÕES

Ativo Intangível

É um ativo não monetário, sem substância física, identificável, controlado pela entidade e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais.

Pesquisa

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

Desenvolvimento

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

6.2. PROCEDIMENTOS PARA IDENTIFICAR UM ATIVO INTANGÍVEL

Um ativo enquadra-se na condição de ativo intangível quando pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Caso estas características não sejam atendidas, o gasto incorrido na sua aquisição ou geração interna deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva.

Um ativo intangível satisfaz o critério de identificação quando:

- a. For separável, ou seja, puder ser separado da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, individualmente ou junto com um contrato, ativo ou passivo relacionado, independente da intenção de uso pela entidade; ou
- b. Resultar de compromissos obrigatórios (incluindo direitos contratuais ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos serem transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações.

Controlar um ativo significa dizer que a entidade detém o poder de obter benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo recurso subjacente e de restringir o acesso de terceiros a esses benefícios ou serviços. A ausência de direitos legais dificulta a comprovação do controle. No entanto, a imposição legal de um direito não é uma condição imprescindível para o controle, visto que a entidade pode controlar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de outra forma.

No entanto, existem casos excepcionais, como ao se tratar de pessoal. O controle da entidade sobre os eventuais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais gerados pelo pessoal especializado e pelo treinamento é insuficiente para que se enquadrem na definição de ativo intangível, bem como o talento gerencial ou técnico específico, a não ser que esteja protegido por direitos legais.

6.3. RECONHECIMENTO

A substância física não é a característica fundamental de um ativo. Assim, os intangíveis não deixam de ser ativos simplesmente porque não possuem esta característica. O reconhecimento de um item como ativo intangível exige que a entidade demonstre que ele atenda:

- a. A definição de ativo intangível; e
- b. Os critérios de reconhecimento, ou seja, quando:
 - i. For provável que os benefícios econômicos futuros esperados e serviço potencial atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e
 - ii. O custo ou valor justo do ativo possa ser mensurado com segurança.

O ágio derivado da expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) gerado internamente não deve ser reconhecido como ativo.

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

Alguns ativos intangíveis podem estar contidos em elementos que possuem substância física, como no caso de software ou no de licença ou patente. Para saber se um ativo que contém elementos intangíveis e tangíveis deve ser tratado como ativo imobilizado ou como ativo intangível, a entidade avalia qual elemento é mais significativo. Por exemplo, um software de uma máquina-ferramenta controlada por computador que não funciona sem esse software específico – sem similar no mercado – é parte integrante do referido equipamento, devendo ser tratado como ativo imobilizado. O mesmo se aplica ao sistema operacional de um computador. Quando o software não é parte integrante do respectivo hardware, ele deve ser tratado como ativo intangível.

O reconhecimento inicial de um ativo intangível pode ocorrer de três formas:

- a. Aquisição separada;
- b. Geração interna; e
- c. Aquisição por meio de transações sem contraprestação.

6.3.1. Aquisição Separada

Normalmente, o preço que a entidade paga para adquirir separadamente um ativo intangível reflete sua expectativa sobre a probabilidade de os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, incorporados no ativo, fluírem a seu favor.

O custo de ativo intangível adquirido separadamente inclui:

- a. Seu preço de compra, acrescido de impostos não recuperáveis sobre a compra, após deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; e
- b. Qualquer custo diretamente atribuível à preparação do ativo para a finalidade proposta.

São exemplos de custos diretamente atribuíveis:

- a. Custos de pessoal incorridos diretamente para que o ativo fique em condições operacionais (de uso ou funcionamento);
- b. Honorários profissionais diretamente relacionados para que o ativo fique em condições operacionais; e
- c. Custos com testes para verificar se o ativo está funcionando adequadamente.

São exemplos de gastos que não fazem parte do custo de ativo intangível:

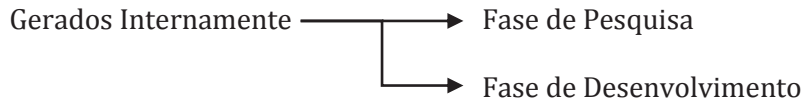
- a. Gastos incorridos na introdução de novo produto ou serviço (incluindo propaganda e atividades promocionais);
- b. Gastos da transferência das atividades para novo local (incluindo custos de treinamento); e
- c. Gastos administrativos e outros indiretos.

O reconhecimento dos custos no valor contábil de ativo intangível cessa quando esse ativo está nas condições operacionais pretendidas pela administração. Portanto, os gastos incorridos no uso ou na transferência ou reinstalação de ativo intangível não são incluídos no seu valor contábil, como, por exemplo, os gastos incorridos durante o período em que um ativo capaz de operar nas condições operacionais pretendidas pela administração não é utilizado.

6.3.2. Geração Interna

Os gastos relativos a projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento, adquiridos em separado e reconhecidos como ativo intangível ou incorridos após a aquisição desse projeto devem ser contabilizados de acordo com a fase de pesquisa ou de desenvolvimento.

Para o reconhecimento de ativo intangível gerado internamente, além de atender às exigências gerais de reconhecimento e mensuração inicial de ativo intangível, a entidade deve aplicar os requisitos e orientações a seguir, devendo, antes, classificar a geração do ativo em:



Caso a entidade não consiga diferenciar a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento de projeto interno de criação de ativo intangível, o gasto com o projeto deve ser tratado como incorrido apenas na fase de pesquisa.

6.3.2.1. Fase de pesquisa

Nenhum ativo intangível resultante de pesquisa deve ser reconhecido. Os gastos com pesquisa devem ser reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

Durante a fase de pesquisa, a entidade não está apta a demonstrar a existência de ativo intangível que gerará prováveis benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Portanto, tais gastos são reconhecidos como variação patrimonial diminutiva quando incorridos.

São exemplos de atividades de pesquisa:

- a. Atividades destinadas à obtenção de novo conhecimento;
- b. Busca, avaliação e seleção final das aplicações dos resultados de pesquisa ou outros conhecimentos;
- c. Busca de alternativas para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços; e
- d. Formulação, projeto, avaliação e seleção final de alternativas possíveis para materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas ou serviços novos ou aperfeiçoados.

6.3.2.2. Fase de desenvolvimento

São exemplos de atividades de desenvolvimento:

- a. Projeto, construção e teste de protótipos e modelos pré-produção ou pré-utilização;
- b. Projeto de ferramentas, gabaritos, moldes e matrizes que envolvam nova tecnologia;
- c. Projeto, construção e operação de fábrica-piloto, desde que já não esteja em escala economicamente viável para produção comercial ou fornecimento de serviços; e
- d. Projeto, construção e teste da alternativa escolhida de materiais, dispositivos, produtos, processos, sistemas e serviços novos ou aperfeiçoados; e
- e. Custos relacionados à websites e desenvolvimento de softwares.

Um ativo intangível resultante de desenvolvimento deve ser reconhecido somente se a entidade puder demonstrar todos os aspectos a seguir:

- a. Viabilidade técnica para concluir o ativo intangível de forma que ele seja disponibilizado para uso ou venda;

- b. Intenção de concluir o ativo intangível e de usá-lo ou vendê-lo;
- c. Capacidade para usar ou vender o ativo intangível;
- d. Forma como o ativo intangível deve gerar benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Entre outros aspectos, a entidade deve demonstrar a existência de mercado para os produtos do ativo intangível ou para o próprio ativo intangível ou, caso este se destine ao uso interno, a sua utilidade;
- e. Disponibilidade de recursos técnicos, financeiros e outros recursos adequados para concluir seu desenvolvimento e usar ou vender o ativo intangível; e
- f. Capacidade de mensurar com segurança os gastos atribuíveis ao ativo intangível durante seu desenvolvimento.

Marcas, títulos de publicações, listas de usuários de um serviço, direitos sobre folha de pagamento e outros itens de natureza similar, gerados internamente, não devem ser reconhecidos como ativos intangíveis.

6.3.2.3. Custo de ativo intangível gerado internamente

O custo de ativo intangível gerado internamente que se qualifica para o reconhecimento contábil se restringe à soma dos gastos incorridos a partir da data em que o ativo intangível atende os critérios de reconhecimento. Não é permitida a reintegração de gastos anteriormente reconhecidos como variação patrimonial diminutiva.

Os gastos subsequentes de projeto de pesquisa e desenvolvimento em andamento, adquiridos separadamente e reconhecidos como ativo intangível, devem ser reconhecidos da seguinte forma:

- a. Gastos de pesquisa: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos;
- b. Gastos de desenvolvimento que não atendem aos critérios de reconhecimento: como variação patrimonial diminutiva (VPD) quando incorridos; e
- c. Gastos de desenvolvimento em conformidade com referidos critérios de reconhecimento: adicionados ao valor contábil do projeto de pesquisa ou desenvolvimento em andamento adquirido.

6.3.3. Aquisição por meio de Transações sem Contraprestação

Um ativo intangível pode ser adquirido por meio de transações sem contraprestação. Isso pode ocorrer quando outra entidade do setor público transfere ativos intangíveis a outra entidade em uma transação sem contraprestação, como direito de aterrissagem em aeroporto, licenças para operação de estações de rádio ou de televisão, etc.

Os custos incorridos que sejam diretamente atribuídos à preparação do ativo para o uso pretendido devem ser acrescidos ao valor de registro inicial.

6.4. MENSURAÇÃO

Um ativo intangível deve ser reconhecido inicialmente ao custo.

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser mensurado ao custo, menos a eventual amortização acumulada e a perda por irreversibilidade ou reavaliação, quando aplicável.

Como já descrito anteriormente, é importante destacar que o órgão ou entidade inicialmente devem realizar ajustes para que o balanço patrimonial reflita a realidade dos seus elementos patrimoniais. Dessa forma, por exemplo, os estoques, imobilizados e intangíveis devem ser mensurados inicialmente pelo custo ou valor justo, adotando-se, posteriormente, procedimentos de mensuração após o reconhecimento inicial (como a depreciação para o caso do ativo imobilizado). O órgão ou entidade deve reconhecer os efeitos do reconhecimento inicial dos ativos como ajuste de exercícios

anteriores no período em que é reconhecido pela primeira vez de acordo com as novas normas contábeis para, após isto, adotar os procedimentos de mensuração descritos nesse capítulo.

6.5. BAIXA DO VALOR CONTÁBIL DE UM ITEM DO ATIVO INTANGÍVEL

O ativo intangível deve ser baixado:

- a. Por ocasião de sua alienação; ou
- b. Quando não há expectativa de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais com a sua utilização ou alienação.

Os ganhos ou perdas decorrentes da baixa de ativo intangível devem ser determinados pela diferença entre o valor líquido da alienação, se houver, e o valor contábil do ativo.

A importância a receber pela alienação deve ser reconhecida inicialmente pelo seu valor justo.

6.6. EVIDENCIAÇÃO

Recomenda-se a entidade divulgar as seguintes informações para cada classe de ativos intangíveis, fazendo a distinção entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis:

- a. Com vida útil indefinida ou definida e, se definida, os prazos de vida útil ou as taxas de amortização utilizadas;
- b. Os métodos de amortização utilizados para ativos intangíveis com vida útil definida;
- c. O valor contábil bruto e eventual amortização acumulada (mais as perdas acumuladas no valor recuperável) no início e no final do período; e
- d. A conciliação do valor contábil no início e no final do período.

7. REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL, DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Os procedimentos descritos nesse tópico só deverão ser realizados após ajuste a valor justo no ativo imobilizado e intangível, realizado no momento da adoção das novas normas contábeis, com base em um cronograma estabelecido pelo ente.

Esse primeiro ajuste a valor justo não se trata de reavaliação ou de redução a valor recuperável e não deve ser registrado como tal. Consiste em ajustes de exercícios anteriores, já que até a presente data não era realizada a devida depreciação, nem ajustadas as valorizações e desvalorizações ocorridas no valor dos bens.

Deve-se ressaltar a importância da definição de uma data de corte, que visa separar os bens que serão objetos de ajuste em seu valor contábil e os bens que poderão ser depreciados diretamente, sem passar por um ajuste. A definição da data de corte, bem como a composição da comissão de servidores responsável pela realização dos trabalhos no setor de patrimônio é um ato discricionário de cada ente, devendo o gestor responsável efetivá-las de acordo com sua realidade.

Após o reconhecimento inicial do ativo imobilizado e intangível com base neste Manual, a entidade deve mensurar as classes que o compõem, escolhendo entre o Modelo de Custo - onde um item do ativo é evidenciado pelo custo menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas - ou Método de Reavaliação - onde o item do ativo, cujo valor justo possa ser mensurado confiavelmente, deve ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação, menos qualquer depreciação e redução ao valor recuperável acumuladas

subsequentes. A política escolhida deve ser aplicada para toda uma classe de ativos imobilizados ou intangíveis.

7.1. REAVALIAÇÃO

Diversos fatores podem fazer com que o valor contábil de um ativo não corresponda ao seu valor justo. Assim, se após o reconhecimento inicial de uma classe de ativo imobilizado ou intangível a entidade adotar esse método de mensuração, é necessário que periodicamente esses bens passem por um processo visando adequar o seu valor contábil.

A frequência com que as reavaliações são realizadas depende das mudanças dos valores justos dos itens do ativo que serão reavaliados. Quando o valor justo de um ativo difere materialmente do seu valor contábil registrado, exige-se nova reavaliação. Os itens do ativo que sofrerem mudanças significativas no valor justo necessitam de reavaliação anual. Tais reavaliações frequentes são desnecessárias para itens do ativo que não sofrem mudanças significativas no valor justo. Em vez disso, pode ser necessário reavaliar o item apenas a cada quatro anos.

As empresas estatais dependentes seguem normas específicas quanto à reavaliação.

7.1.1. Reavaliação do Ativo Imobilizado

Quando um item do ativo imobilizado é reavaliado, a depreciação acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o seu valor líquido pelo valor reavaliado.

O valor do ajuste decorrente da atualização ou da eliminação da depreciação acumulada faz parte do aumento ou da diminuição no valor contábil registrado.

É importante salientar que se um item do ativo imobilizado for reavaliado, é necessário que toda a classe de contas do ativo imobilizado à qual pertence esse ativo seja reavaliada.

Classe de contas do ativo imobilizado é um agrupamento de ativos de natureza e uso semelhantes nas operações da entidade. São exemplos de classe de contas:

- a. Terrenos;
- b. Edifícios operacionais;
- c. Estradas;
- d. Maquinário;
- e. Redes de transmissão de energia elétrica;
- f. Navios;
- g. Aeronaves;
- h. Equipamentos militares especiais;
- i. Veículos a motor;
- j. Móveis e utensílios;
- k. Equipamentos de escritório;
- l. Plataformas de petróleo.

Os itens da classe de contas do ativo imobilizado são reavaliados simultaneamente para que seja evitada a reavaliação seletiva de ativos e a divulgação de montantes nas demonstrações contábeis que sejam uma combinação de valores em datas diferentes.

Na reavaliação de bens imóveis específicos, a estimativa do valor justo pode ser realizada utilizando-se o valor de reposição do bem devidamente depreciado. Caso o valor de reposição tenha como referência a compra de um bem, esse bem deverá ter as mesmas características e o mesmo estado físico do bem objeto da reavaliação. Outra possibilidade é considerar como valor de reposição o custo de construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço.

A reavaliação pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos as seguintes informações:

- a. Documentação com a descrição detalhada referente a cada bem que esteja sendo avaliado;
- b. A identificação contábil do bem;
- c. Quais foram os critérios utilizados para avaliação do bem e sua respectiva fundamentação;
- d. Vida útil remanescente do bem, para que sejam estabelecidos os critérios de depreciação, a amortização ou a exaustão;
- e. Data de avaliação; e
- f. A identificação do responsável pela reavaliação.

Exemplos de fontes de informações para a avaliação do valor de um bem podem ser o valor do metro quadrado do imóvel em determinada região, ou a tabela Fipe⁷, no caso dos veículos.

Caso seja impossível estabelecer o valor de mercado do ativo, pode-se defini-lo com base em parâmetros de referência que considerem bens com características, circunstâncias e localizações assemelhadas.

7.1.2. Reavaliação do Ativo Intangível

Após o seu reconhecimento inicial, um ativo intangível pode ser apresentado pelo seu valor reavaliado, correspondente ao seu valor justo à data da reavaliação menos qualquer amortização acumulada. O valor justo deve ser apurado em relação a um mercado ativo.

O método de reavaliação não permite:

- a. A reavaliação de ativos intangíveis que não tenham sido previamente reconhecidos como ativos;
- b. O reconhecimento inicial de ativos intangíveis a valores diferentes do custo.

Se um ativo intangível for reavaliado, a amortização acumulada na data da reavaliação deve ser eliminada contra o valor contábil bruto do ativo, atualizando-se o valor líquido pelo seu valor reavaliado.

Caso um item de uma classe de ativo intangível não possa ser reavaliado porque não existe mercado ativo para ele, este item deverá ser mensurado pelo custo menos a amortização acumulada e a perda por irrecuperabilidade.

7.1.3. Registro Contábil da Reavaliação de Ativos

Inicialmente, cabe ressaltar que, uma vez adotado o método da reavaliação, a mesma não pode ser realizada de forma seletiva. Ou seja, deve-se avaliar, na data das demonstrações contábeis, se há necessidade de se proceder à reavaliação de todos os itens da mesma classe. Isso pode ensejar aumentos ou diminuições de valores contábeis de ativos, já que o método tem por principal referência o valor de mercado.

A contabilização dos aumentos referentes à reavaliação de ativos vai depender do nível de controle que cada ente possui sobre seu patrimônio. Em alguns casos, em que há um controle patrimonial avançado, é possível a criação de uma reserva de reavaliação no patrimônio líquido, prevista nas normas internacionais de contabilidade do setor público. Porém, em outros casos, em que os entes não possuam um sistema de controle patrimonial adaptado para o registro da reserva de

⁷ Tabela Fipe é o nome dado à divulgação realizada pela Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (Fipe) e expressa os preços médios de veículos no mercado nacional.

reavaliação, poderão, facultativamente, reconhecer os aumentos ou diminuições relativas à reavaliação de seus ativos no resultado patrimonial do período.

Assim, se o valor contábil de uma classe do ativo aumentar em virtude de reavaliação, esse aumento deve:

- a. Ser creditado diretamente à conta de reserva de reavaliação. No entanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado do período quando se tratar da reversão de decréscimo por reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecido no resultado, ou
- b. Ser creditado diretamente à conta de resultado do período.

Se, por outro lado, o valor contábil de uma classe do ativo diminuir em virtude de reavaliação, essa diminuição deve ser reconhecida no resultado do período. Porém, se houver saldo de reserva de reavaliação, a diminuição do ativo deve ser debitada diretamente à reserva de reavaliação até o limite de qualquer saldo existente na reserva de reavaliação referente àquela classe de ativo.

Os entes que reconhecerem a reavaliação de seus ativos em conta de reserva no patrimônio líquido deverão baixar a reserva de reavaliação:

- a. Pela baixa ou alienação do ativo.
- b. Pelo uso. Nesse caso, parte da reserva é transferida enquanto o ativo é usado pela entidade. O valor da reserva de reavaliação a ser baixado é a diferença entre a depreciação baseada no valor contábil reavaliado do ativo e a depreciação que teria sido reconhecida com base no custo histórico original do ativo.

Nos casos em que o ente reconheceu o aumento relativo à reavaliação dos seus ativos diretamente em conta de resultado, não haverá registros posteriores.

7.2. REDUÇÃO AO VALOR RECUPERÁVEL

A entidade deve avaliar se há alguma indicação de que um ativo imobilizado ou intangível possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade.

Caso o valor contábil de um ativo imobilizado ou intangível apresente valor acima da quantia que será recuperada através do uso ou da venda desse ativo, é possível afirmar que esse ativo está em imparidade (*impairment*).

Note que a execução de um teste de imparidade deve considerar primeiramente a utilidade do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

A redução ao valor recuperável não deve ser confundida com a depreciação. Esta é entendida como o declínio gradual do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ou seja, a perda do potencial de benefícios de um ativo motivada pelo desgaste, uso, ação da natureza ou obsolescência. Já o *impairment* é a desvalorização de um ativo quando seu valor contábil excede seu valor recuperável.

Redução ao valor recuperável pode ser entendida como uma perda dos futuros benefícios econômicos ou do potencial de serviços de um ativo, além da depreciação. Se o valor recuperável for menor que o valor líquido contábil, este deverá ser ajustado. Destarte, a redução ao valor recuperável é um instrumento utilizado para adequar o valor contábil dos ativos à sua real capacidade de retorno econômico. Assim, reflete um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla.

Quando o valor contábil for superior ao valor recuperável, ocorrerá uma perda por redução ao valor recuperável do ativo que reflete, portanto, um declínio na utilidade de um ativo para a entidade que o controla, conforme mencionado.

Por exemplo, uma entidade pode ter uma instalação de armazenamento para fins militares que já não é mais utilizada. Além disso, devido à natureza especializada desta instalação e de sua localização,

é improvável que possa ser arrendada ou vendida e, portanto, a entidade é incapaz de gerar fluxos de caixa por meio de arrendamento ou de venda do ativo. O ativo é considerado como tendo sofrido perda por irrecuperabilidade porque não é mais capaz de prover à entidade com potencial de serviços, pois tem pouca ou nenhuma utilidade na contribuição para que ela atinja seus objetivos.

Desta forma, os ativos devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis de forma a refletir os fluxos futuros que a entidade espera obter em virtude de possuir tal ativo.

7.2.1. Classificação

A redução ao valor recuperável pode ser aplicada para ativo gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de gerar retorno comercial), bem como a ativo não-gerador de caixa (aquele mantido com o objetivo principal de prestar serviços).

A maioria dos ativos mantidos por entidades do setor público são ativos não-geradores de caixa. Assim, as orientações contidas neste Manual são, inicialmente, direcionadas à contabilização de redução ao valor recuperável desses ativos.

7.2.2. Identificação de Perda por Irrecuperabilidade

A entidade deve avaliar se há qualquer indicação de que um ativo possa ter o seu valor reduzido ao valor recuperável, sem possibilidade de reversão desta perda em um futuro próximo. Caso isso aconteça, deverá estimar o valor da perda por meio de testes de recuperabilidade. Os ativos intangíveis com vida útil indefinida e os ainda não disponíveis para uso também devem ser testados.

Assim, ao avaliar se há alguma indicação de que um ativo possa ter sofrido perda por irrecuperabilidade, a entidade deve considerar, no mínimo, os seguintes fatores:

7.2.2.1. Fontes Externas de Informação

- a. Cessação total ou parcial das demandas ou necessidade dos serviços fornecidos pelo bem.

Exemplos:

- i. Uma escola fechada por causa da falta de demanda de serviços escolares resultante do deslocamento da popula o a outras áreas. Não está antecipado o fato de que esta tendência demográfica que afeta a demanda dos serviços escolares será revertida no futuro próximo;
 - ii. Uma escola projetada para 1.500 estudantes conta atualmente com a matrícula de 150 estudantes - a escola não pode ser fechada porque a mais próxima fica a 100 quil metros. A entidade não prevê o aumento de matrículas de estudantes. No momento do estabelecimento da escola, o registro de matrículas era de 1.400 estudantes - a entidade teria adquirido uma instala o menor se o número de matriculas tivesse sido previsto para ser de 150 estudantes. A entidade determina que a demanda diminuiu e o valor de serviço recuperável da escola deve ser comparado com o seu valor contábil; e
 - iii. Uma linha ferroviária foi fechada devido à falta de interesse na mesma (por exemplo, a popula o em uma área rural se deslocou substancialmente para a cidade devido aos anos sucessivos de seca e as pessoas que permaneceram usam o serviço de ônibus, que é mais barato).
- b. Para os casos em que haja um mercado ativo e o bem não puder mais ser utilizado, o valor de mercado desse bem caiu significativamente, mais do que seria esperado pela passagem do tempo ou uso normal.

- c. Mudanças significativas, de longo prazo, com efeito adverso para a entidade ocorreram ou estão para ocorrer no ambiente tecnológico, legal ou de política de governo no qual a entidade opera.
 - i. Ambiente Tecnológico: A utilidade do serviço de um ativo pode ser reduzida se a tecnologia avançou para produzir alternativas que proporcionam um serviço melhor ou mais eficiente. Exemplo: equipamento de diagnóstico médico que raramente ou nunca é usado porque uma máquina mais nova que possui uma tecnologia mais avançada fornece resultados mais exatos.
 - ii. Ambiente legal ou de política de governo: O potencial de serviço de um ativo pode ser reduzido em consequência de uma mudança em uma lei ou em um regulamento. Exemplo: uma estação de tratamento de água que não pode ser usada porque não se encaixa nos novos padrões ambientais, sendo seu custo de adequação superior ao valor recuperável.

7.2.2.2. Fontes Internas de Informação

- a. Evidência de danos físicos no ativo. Exemplos:
 - i. Um edifício danificado por um incêndio, inundação ou outros fatores;
 - ii. Um edifício fechado devido a deficiências estruturais; e
 - iii. Equipamentos danificados e que já não podem ser consertados por não ser economicamente viável.
- b. Mudanças significativas de longo prazo, com efeito adverso sobre a entidade, que ocorrem durante o período, ou que devem ocorrer em futuro próximo, na medida ou maneira em que um ativo é ou será usado.

Essas mudanças incluem o ativo que deixa de gerar benefícios econômicos futuros, a existência de planos de descontinuidade ou reestruturação da operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienação de um ativo antes da data anteriormente esperada. Exemplos:

- i. Se um ativo não está sendo usado da mesma maneira que era quando foi originalmente colocado em operação ou a sua vida útil prevista é mais curta do que a originalmente estimada, o ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade. Exemplo disso é um mainframe, pouco utilizado porque muitas de suas aplicações foram convertidas ou desenvolvidas para operação em servidores ou plataformas para microcomputador;
- ii. Um prédio escolar que não está sendo usado para fins educacionais; e
- iii. Uma decisão de desativar a construção do ativo antes da sua conclusão, ou antes de estar apto para operar.

Assim, um ativo que não vai ser terminado não pode proporcionar o serviço pretendido. Exemplo: a construção foi desativada devido à identificação de uma descoberta arqueológica ou devido a fatores ambientais; e

- c. Evidência disponível, proveniente de relatório interno, que indique que o desempenho dos serviços de um ativo é ou será pior do que o esperado. Os relatórios internos podem indicar que um ativo não está executando como esperado. Por exemplo, um relatório interno da secretaria de saúde sobre operações de uma clínica rural pode indicar que uma máquina de raio-x usada pela clínica sofreu perda por irrecuperabilidade porque o custo de manter a máquina excedeu significativamente aquele incluído no orçamento original.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outros fatores de que um ativo pode ter sofrido perda por irrecuperabilidade, exigindo que determine o seu valor de serviço recuperável.

Ao avaliar se houve ou não uma perda por irrecuperabilidade, a entidade precisa avaliar as mudanças no potencial de serviços sobre o longo prazo. Isto enfatiza que as mudanças estão sendo consideradas dentro do contexto antecipado do uso do ativo no longo prazo. No entanto, essas expectativas podem mudar e as avaliações realizadas pela entidade em cada data de apresentação das demonstrações contábeis devem refleti-las.

A aplicação da perda por irrecuperabilidade pode indicar que a vida útil remanescente, o método de depreciação (amortização) ou o valor residual do ativo necessitem ser revisados.

7.2.3. Mensuração do Valor Recuperável do Ativo

Valor recuperável é o maior valor entre o valor justo menos os custos de alienação de um ativo e o seu valor em uso.

O valor justo é o valor pelo qual o ativo pode ser trocado, existindo um conhecimento amplo e disposição por parte dos envolvidos no negócio, em uma transação sem favorecimentos.

O preço de mercado mais adequado é normalmente o preço atual de cotação. Caso o preço atual não esteja disponível, o preço da transação mais recente pode oferecer uma base a partir da qual se estimam o valor justo menos os custos de alienação.

Para determinar o valor justo menos os custos de alienação, deve-se deduzir as despesas de venda, exceto as que já foram reconhecidas como passivo. Exemplos dessas despesas são as despesas legais, impostos, despesas de remoção do ativo e despesas diretas incrementais para deixar o ativo em condição de venda.

É importante destacar que a execução de um teste de imparidade não deve considerar como parâmetro único o valor de mercado, mas também o valor em uso do ativo, pois a maioria dos ativos do setor público é mantida continuamente para fornecer serviços ou bens públicos, sendo o seu valor em uso provavelmente maior do que seu valor justo menos os custos de alienação.

7.2.4. Reconhecimento e Mensuração de uma Perda por Irrecuperabilidade

A perda por irrecuperabilidade do ativo deve ser reconhecida no resultado patrimonial, podendo ter como contrapartida diretamente o bem ou uma conta retificadora. Entretanto, quando o valor estimado da perda for maior do que o valor contábil do ativo ao qual se relaciona, a entidade pode ter que reconhecer um passivo.

Depois do reconhecimento de uma perda por irrecuperabilidade, a variação patrimonial diminutiva de depreciação, amortização ou exaustão do ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo, menos seu valor residual, se houver, em uma base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

A redução ao valor recuperável pode ser realizada através da elaboração de um laudo técnico por perito ou entidade especializada, ou ainda através de relatório de avaliação realizado por uma comissão de servidores. O laudo técnico ou relatório de avaliação conterá ao menos, as seguintes informações:

- a. Documentação com descrição detalhada de cada bem avaliado;
- b. A identificação contábil do bem;
- c. Critérios utilizados para avaliação e sua respectiva fundamentação;
- d. Vida útil remanescente do bem;
- e. Data de avaliação; e
- f. A identificação do responsável pelo teste de recuperabilidade.

7.2.5. Reversão de uma Perda por Irrecuperabilidade

A entidade deve avaliar na data de encerramento das demonstrações contábeis se há alguma indicação, com base nas fontes externas e internas de informação, de que uma perda por irreversibilidade reconhecida em anos anteriores deva ser reduzida ou eliminada. O registro será a reversão de uma perda por irreversibilidade.

7.2.5.1. Fontes Externas de Informação

- a. O ressurgimento da demanda ou da necessidade de serviços fornecidos pelo ativo;
- b. A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, no ambiente tecnológico, legal ou político no qual a entidade opera.

7.2.5.2. Fontes Internas de Informação

- a. A ocorrência, durante o período ou em futuro próximo, de mudanças significativas de longo prazo, com efeito favorável sobre a entidade, na medida que o ativo é usado ou previsto de ser usado. Estas mudanças incluem os custos incorridos durante o período para melhorar ou aumentar o desempenho de um ativo ou para reestruturar a operação à qual este ativo está relacionado;
- b. Uma decisão para recomençar a construção do ativo que foi previamente interrompida antes da conclusão, ou antes de estar em capacidade de operar;
- c. Existe evidência nos relatórios internos que indica que o desempenho do ativo é ou será melhor do que o esperado.

Estes fatores não são exaustivos, podendo a entidade identificar outras indicações de uma reversão de uma perda por irreversibilidade, exigindo que a entidade determine por estimativa novamente o valor de serviço recuperável do ativo.

A reversão reflete um aumento no valor recuperável estimado para um ativo, seja pelo seu uso ou pela sua venda, desde a data em que a entidade reconheceu a última perda por irreversibilidade para este ativo.

A entidade deve identificar a mudança nas estimativas que causou o aumento no valor de serviço recuperável.

Seguem alguns exemplos de mudanças nas estimativas:

- a. Se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor em uso, uma mudança na estimativa dos componentes do valor em uso;
- b. Se o valor de serviço recuperável foi baseado no valor justo menos os custos de alienação, uma mudança na estimativa dos componentes do valor justo menos os custos de alienação.

O aumento do valor contábil de um ativo atribuível à reversão de perda por irreversibilidade não deve exceder o valor contábil que teria sido determinado (líquido de depreciação ou amortização), caso nenhuma perda por irreversibilidade tivesse sido reconhecida em anos anteriores.

A reversão da perda por irreversibilidade de um ativo deve ser reconhecida diretamente no resultado.

Depois que a reversão da perda por irreversibilidade é reconhecida, a variação patrimonial diminutiva de depreciação ou amortização para o ativo deve ser ajustada em períodos futuros para alocar o valor contábil revisado do ativo menos, se aplicável, seu valor residual, em base sistemática sobre sua vida útil remanescente.

7.2.6. Evidenciação

Recomenda-se à entidade evidenciar as seguintes informações para cada classe de ativos:

- a. O valor das perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado durante o período; e
- b. O valor das reversões de perdas por irrecuperabilidade reconhecidas no resultado do período.

A entidade deve evidenciar as seguintes informações para cada perda por irrecuperabilidade ou reversão reconhecida durante o período:

- a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por irrecuperabilidade;
- b. O valor da perda por irrecuperabilidade reconhecida ou revertida;
- c. A natureza do ativo;
- d. O segmento ao qual o ativo pertence;
- e. Se o valor recuperável do ativo é seu valor justo menos os custos de alienação ou seu valor em uso;
- f. Se o valor recuperável for determinado pelo valor justo menos os custos de alienação (o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);
- g. Se o valor recuperável for determinado pelo valor em uso.

7.3. DEPRECIÇÃO

A depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores:

- a. Deterioração física;
- b. Desgastes com uso; e
- c. Obsolescência.

Em função desses fatores, faz-se necessária a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao regime de competência.

Assim, é importante verificar que o reconhecimento da depreciação se encontra vinculado à identificação das circunstâncias que determinem o seu registro, de forma que esse valor seja reconhecido no resultado do ente através de uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Para efetuar-se a depreciação é necessário que a base monetária inicial seja confiável, ou seja, o valor registrado deve espelhar o valor justo.

Os ativos imobilizados estão sujeitos à depreciação no decorrer da sua vida útil. A manutenção adequada desses ativos não interfere na aplicação da depreciação. A apuração da depreciação deve ser feita mensalmente, a partir do momento em que o item do ativo se tornar disponível para uso, ou seja, quando está no local e em condição de funcionamento na forma pretendida pela administração. Por outro lado, se o método de depreciação for o de unidades produzidas, a VPD de depreciação pode ser zero enquanto não houver produção.

A depreciação cessa quando do término do período de vida útil do ativo ou quando ele é baixado. Ao final da vida útil, o valor contábil do ativo será igual ao seu valor residual, ou na falta deste, igual a zero. A partir desse momento, o bem somente poderá ser depreciado se houver uma reavaliação, acompanhada de uma análise técnica que defina o seu tempo de vida útil restante.

A depreciação não cessa quando o ativo se torna ocioso ou é retirado de uso.

Em função de suas características, alguns itens do ativo não deverão ser depreciados. Como exemplos de bens que não se encontram sujeitos à depreciação têm-se os terrenos e os bens de natureza cultural.

A estimativa da vida útil econômica do item do ativo é definida conforme alguns fatores:

- a. Desgaste físico, pelo uso ou não;
- b. Geração de benefícios futuros;
- c. Limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; e
- d. Obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar:

- a. O tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente.
- b. Os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem. Por exemplo, a utilização ininterrupta do bem pode abreviar a sua vida útil.
- c. O tempo de vida útil de um bem que possui a sua utilização ou exploração limitada temporalmente por lei e contrato não pode ser superior a esse prazo.
- d. A política de gestão de ativos da entidade, ao considerar a alienação de ativos após um período determinado ou após o consumo de uma proporção específica de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços incorporados no ativo, fazendo com que a vida útil de um ativo possa ser menor do que a sua vida econômica.

Assim, as tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem aplicadas pelos entes deverão ser estabelecidas pelo próprio, de acordo com as características particulares da utilização desses bens pelo ente. Assim, um veículo, por exemplo, poderá ser depreciado em período menor ou maior, devido às características do uso desse bem. Ao final do período de vida útil, o veículo ainda pode ter condições de ser utilizado, devendo ser feita uma reavaliação do bem, caso o valor residual não reflita o valor justo, atribuindo a ele um novo valor, baseado em dados técnicos. A partir daí, pode-se iniciar um novo período de depreciação.

Dessa forma, a entidade deve utilizar o prazo de vida útil e as taxas anuais de depreciação conforme as peculiaridades de sua gestão. Por exemplo, um veículo utilizado que se destina apenas a serviços burocráticos (levar correspondências, transportar servidores para um determinado lugar) pode não ter a mesma vida útil daquele utilizado pela ronda policial.

Assim, não é necessário que o ente possua uma tabela única de depreciação, sendo possível que determinados bens sejam depreciados a taxas diferentes, em função de suas características, devendo também essa particularidade ser evidenciada em notas explicativas.

Terrenos e edifícios são ativos separáveis e são contabilizados separadamente, mesmo quando sejam adquiridos conjuntamente. Com algumas exceções, como as pedreiras e os locais usados como aterro, os terrenos têm vida útil ilimitada e, portanto, não são depreciados. Os edifícios têm vida útil limitada e por isso são ativos depreciáveis.

O aumento de valor de um terreno no qual um edifício esteja construído não afeta a determinação do montante depreciável do edifício.

Deve ser depreciado separadamente cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item. Por exemplo, pode ser apropriado depreciar separadamente a estrutura de uma aeronave e os motores da aeronave, sejam eles próprios ou sujeitos a um arrendamento financeiro.

Um componente significativo de um item do ativo imobilizado pode ter a vida útil e o método de depreciação que sejam os mesmos que a vida útil e o método de depreciação de outro componente significativo do mesmo item. Nesse caso, os componentes podem ser agrupados no cálculo da depreciação.

À medida que a entidade deprecia separadamente alguns componentes de um item do ativo imobilizado, também deprecia separadamente o remanescente do item. Esse remanescente consiste em componentes de um item que não são individualmente significativos. Se a entidade possui expectativas diferentes para essas partes, técnicas de aproximação podem ser necessárias para depreciar o

remanescente de forma que represente fidedignamente o padrão de consumo e/ou a vida útil desses componentes.

A VPD de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Entretanto, por vezes, os benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a depreciação de ativos imobilizados usados para atividades de desenvolvimento pode ser incluída no custo de um ativo intangível.

Em regra, observam-se os seguintes efeitos nas demonstrações:

Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão	
Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)	Balanco Patrimonial (BP)
Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)	Conta Retificadora do Ativo
3.3.3.x.x.xx.xx Depreciação, Exaustão e Amortização	1.2.x.x.x.xx.xx (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas
Diminui o Resultado Patrimonial	Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, por meio da redução do resultado do exercício

7.3.1. Valor Depreciável e Período de Depreciação

O valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada, sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

Valor depreciável = valor contábil bruto – valor residual

7.3.2. Métodos de Depreciação

O método de depreciação deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são consumidos pela entidade.

Vários métodos de depreciação podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não é exigido que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, destaca-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere.

O método da soma dos dígitos resulta em uma taxa decrescente durante a vida útil. Esse é o método mais adequado para itens como, por exemplo, veículos, que costumam ter uma depreciação maior nos primeiros anos de uso.

O método das unidades produzidas resulta em uma taxa baseada no uso ou produção esperados. A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção.

7.3.2.1. Caso Prático 1

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das cotas constantes. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%. Por questões didáticas a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 1			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 400,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
2	R\$ 400,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
3	R\$ 400,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
4	R\$ 400,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
5	R\$ 400,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

7.3.2.2. Caso Prático 2

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método da soma dos dígitos. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00. A vida útil do bem é de cinco anos, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 20%.

Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 2			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
	$5/15 * 2000,00 = R\$ 666,67$	R\$ 666,67	R\$ 1.933,33
2	$4/15 * 2000,00 = R\$ 533,33$	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
3	$3/15 * 2000,00 = R\$ 400,00$	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
4	$2/15 * 2000,00 = R\$ 266,67$	R\$ 1.866,67	R\$ 733,33
5	$1/15 * 2000,00 = R\$ 133,33$	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

7.3.2.3. Caso Prático 3

Uma entidade pretende realizar a depreciação de um bem utilizando o método das unidades produzidas. O valor bruto contábil é R\$ 2.600,00; foi determinado o valor residual de R\$ 600,00 e valor depreciável de R\$ 2.000,00.

A vida útil do bem é determinada pela capacidade de produção que é igual a 5.000 unidades, sendo 500 unidades ao ano, conforme a política da entidade, assim, a taxa de depreciação ao ano é de 10%. Por questões didáticas, a depreciação será calculada anualmente. A tabela abaixo demonstra os cálculos:

Caso Prático 3			
Ano	Depreciação	Depreciação Acumulada	Valor Líquido Contábil
1	R\$ 200,00	R\$ 200,00	R\$ 2.400,00
2	R\$ 200,00	R\$ 400,00	R\$ 2.200,00
3	R\$ 200,00	R\$ 600,00	R\$ 2.000,00
4	R\$ 200,00	R\$ 800,00	R\$ 1.800,00
5	R\$ 200,00	R\$ 1.000,00	R\$ 1.600,00
6	R\$ 200,00	R\$ 1.200,00	R\$ 1.400,00
7	R\$ 200,00	R\$ 1.400,00	R\$ 1.200,00
8	R\$ 200,00	R\$ 1.600,00	R\$ 1.000,00
9	R\$ 200,00	R\$ 1.800,00	R\$ 800,00
10	R\$ 200,00	R\$ 2.000,00	R\$ 600,00
			Valor Residual = R\$ 600,00

7.3.3. Aspectos Práticos da Depreciação

A depreciação deverá ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem. Embora o lançamento contábil possa ser realizado pelo valor total da classe dos bens depreciados ao qual aquele item se refere, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados.

Também deve-se verificar que, no caso dos imóveis, somente a parcela correspondente à construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno.

Com relação aos bens que entrem em condições de uso no decorrer do mês, existem duas alternativas para a realização da depreciação desse mês:

- A depreciação inicia-se no mês seguinte à colocação do bem em condições de uso, não havendo para os bens da entidade, depreciação em fração menor que um mês.
- A taxa de depreciação do mês pode ser ajustada pro-rata em relação a quantidade de dias corridos a partir da data que o bem se tornou disponível para uso. Nesse caso, um bem disponível no dia 5, será depreciado em uma função de 26/30 da taxa de depreciação mensal. Também é possível que seja definida uma fração do mês para servir como referência. Como exemplo desse segundo caso, poderia ser definido como fração mínima de depreciação o período de 10 dias. Nesse caso, o mesmo bem, seria depreciado em uma função de 20/30 da taxa de depreciação mensal.

Caso o bem a ser depreciado já tenha sido usado anteriormente à sua posse pela Administração Pública, pode-se estabelecer como novo prazo de vida útil para o bem:

- Metade do tempo de vida útil dessa classe de bens;
- Resultado de uma avaliação técnica que defina o tempo de vida útil pelo qual o bem ainda poderá gerar benefícios para o ente; e
- Restante do tempo de vida útil do bem, levando em consideração a primeira instalação desse bem.

As opções apresentadas acima, nas letras (a), (b) e (c), podem também ser usadas nos casos em que o ente, após ajustar seu patrimônio a valor justo, começará a depreciar os bens já usados. Nesse

caso, o controle patrimonial deverá ocorrer separadamente, para os bens usados e para os bens adquiridos na condição de novos, construídos, ou produzidos, já que possuirão vida útil diferenciadas.

7.4. AMORTIZAÇÃO

7.4.1. Determinação da Vida Útil

A entidade deve classificar a vida útil do ativo intangível em definida e indefinida.

Se a vida útil for definida, a entidade deve avaliar também a duração e o volume de produção ou outros fatores semelhantes que formam essa vida útil. A entidade deve atribuir vida útil indefinida a um ativo intangível quando, com base na análise de todos os fatores relevantes, não existe um limite previsível para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquidos positivos, ou fornecer serviços para a entidade. O termo “indefinida” não significa “infinita”.

A entidade deve considerar os seguintes fatores na determinação da vida útil de um ativo intangível:

- a. A utilização prevista de um ativo pela entidade e se o ativo pode ser gerenciado eficientemente por outra equipe da administração;
- b. Os ciclos de vida típicos dos produtos do ativo e as informações públicas sobre estimativas de vida útil de ativos semelhantes, utilizados de maneira semelhante;
- c. Obsolescência técnica, tecnológica, comercial ou de outro tipo;
- d. A estabilidade do setor em que o ativo opera e as mudanças na demanda de mercado para produtos ou serviços gerados pelo ativo;
- e. O nível dos gastos de manutenção requerido para obter os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais do ativo e a capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível;
- f. O período de controle sobre o ativo e os limites legais ou contratuais para a sua utilização, tais como datas de vencimento dos arrendamentos/locações relacionados; e
- g. Se a vida útil do ativo depende da vida útil de outros ativos da entidade.

A vida útil de um ativo intangível deve levar em consideração apenas a manutenção futura exigida para mantê-lo no nível de desempenho avaliado no momento da estimativa da sua vida útil e capacidade de intenção da entidade para atingir tal nível. Os softwares e outros ativos intangíveis estão sujeitos à obsolescência tecnológica.

Para tanto, a entidade deve considerar o histórico de alterações tecnológicas. Assim, é provável que sua vida útil seja curta.

A vida útil de um ativo intangível resultante de acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) não deve exceder a vigência desses direitos, podendo ser menor dependendo do período durante o qual a entidade espera utilizar o ativo. Caso os acordos obrigatórios sejam outorgados por um prazo limitado renovável, a vida útil do ativo intangível só deve incluir o prazo de renovação se existirem evidências que suportem a renovação pela entidade sem custo significativo.

Podem existir fatores econômicos, políticos, sociais e legais influenciando a vida útil de ativo intangível. Os fatores econômicos, políticos e sociais determinam o período durante o qual a entidade receberá benefícios econômicos futuros ou serviços, enquanto os fatores legais podem restringir o período durante o qual a entidade controla o acesso a esses benefícios ou serviços. A vida útil a ser considerada deve ser o menor dos períodos determinados por esses fatores.

Os fatores a seguir, dentre outros, indicam que a entidade está apta a renovar os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) sem custo significativo:

- a. Existem evidências, possivelmente com base na experiência, de que os acordos obrigatórios (direitos contratuais ou outros direitos legais) serão renovados. Se a renovação depender

de autorização de terceiros, devem ser incluídas evidências de que essa autorização será concedida;

- b. Existem evidências de que quaisquer condições necessárias para obter a renovação serão cumpridas; e
- c. O custo de renovação para a entidade não é significativo se comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais que se esperam fluir para a entidade a partir dessa renovação.

Caso esse custo seja significativo, quando comparado aos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais esperados, o custo de “renovação” deve representar, em essência, o custo de aquisição de um novo ativo intangível na data da renovação.

7.4.2. Amortização de Ativo Intangível (com Vida Útil Definida)

A amortização de ativos intangíveis com vida útil definida deve ser iniciada a partir do momento em que o ativo estiver disponível para uso. A amortização deve cessar na data em que o ativo é classificado como mantido para venda, quando estiver totalmente amortizado ou na data em que ele é baixado, o que ocorrer primeiro.

A amortização para cada período deve ser reconhecida no resultado, contra uma conta retificadora do ativo.

7.4.3. Métodos de Amortização

O método de amortização deve refletir o padrão em que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços do ativo são esperados a serem consumidos pela entidade.

Vários métodos de amortização podem ser utilizados para alocar de forma sistemática o valor amortizável de um ativo ao longo da sua vida útil. Dentre os métodos, destaca-se o método linear (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas.

Se não for possível determinar, com segurança, o padrão de consumo previsto pela entidade dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais, deve ser utilizado o método linear.

A amortização deve normalmente ser reconhecida no resultado. No entanto, por vezes os benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados no ativo são absorvidos para a produção de outros ativos. Nesses casos, a amortização faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil. Por exemplo, a amortização de ativos intangíveis utilizados em processo de produção faz parte do valor contábil dos estoques.

7.4.4. Determinação do Valor Residual

Deve-se presumir que o valor residual de ativo intangível com vida útil definida é zero, exceto quando:

- a. Haja compromisso de terceiro para comprar o ativo ao final da sua vida útil; ou
- b. Exista mercado ativo para ele e, cumulativamente:
 - i. O valor residual possa ser determinado em relação a esse mercado;
 - ii. Seja provável que esse mercado continuará a existir ao final da vida útil do ativo.

O valor amortizável de ativo com vida útil definida é determinado após a dedução de seu valor residual. Um valor residual diferente de zero implica que a entidade espera a alienação do ativo intangível antes do final de sua vida econômica.

7.4.5. Revisão do Período e do Método

O período e o método de amortização de ativo intangível com vida útil definida devem ser revisados pelo menos ao final de cada exercício. Caso a vida útil prevista do ativo seja diferente de estimativas anteriores, o prazo de amortização deve ser devidamente alterado. Se houver alteração no padrão de consumo previsto dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais atrelados ao ativo, o método de amortização deve ser alterado para refletir essa mudança. Tais mudanças devem ser consideradas como mudanças nas estimativas.

7.4.6. Ativo Intangível com Vida Útil Indefinida

O ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado. A entidade deve testar a perda de valor dos ativos intangíveis com vida útil indefinida, ou aqueles ainda não disponíveis para o uso, comparando o valor recuperável com o seu valor contábil sempre que existam indícios de que ativo intangível pode ter perdido valor.

7.4.7. Revisão da Vida Útil

A vida útil de um ativo intangível que não é amortizado deve ser revisada periodicamente para determinar se eventos e circunstâncias continuam a consubstanciar a avaliação de vida útil indefinida. Caso contrário, a mudança na avaliação de vida útil de indefinida para definida deve ser contabilizada como mudança de estimativa contábil.

7.5. EXAUSTÃO

Determinados bens encontrados no ativo imobilizado estarão sujeitos à exaustão, ao invés da depreciação. Tais bens são aqueles explorados através da extração ou aproveitamento mineral ou florestal, por exemplo, uma floresta mantida com fins de comercialização de madeira. Dessa forma, a exaustão permitirá ao ente que o custo do ativo seja distribuído durante o período de extração/aproveitamento.

Para esse fim, é necessário que haja uma análise técnica da capacidade de extração/aproveitamento do ativo em questão, pois a exaustão se dará proporcionalmente à quantidade produzida pelo ativo. Por exemplo, no caso abaixo:

- a. Jazida com capacidade de produção de 500.000 toneladas, registrada contabilmente pelo ente em 1.000.000,00.
- b. Extração realizada no mês de 40.000 toneladas.

O cálculo da exaustão da jazida nesse período será:

$$40.000 \text{ t} / 500.000 \text{ t} = 8\%$$

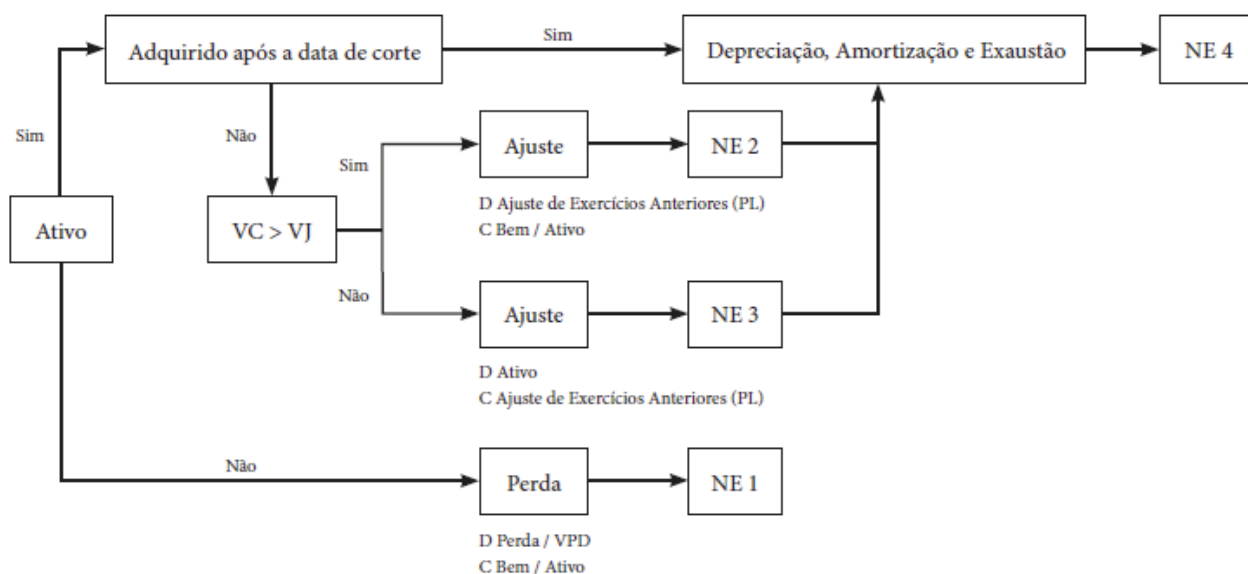
$$\text{Exaustão} = 8\% \text{ de } 1.000.000,00 = 80.000,00$$

Todas as operações realizadas referentes a capacidade de extração/aproveitamento, bem como os relativos a extração/aproveitamento realizado em cada período devem estar bem documentadas, de forma a embasar adequadamente o registro contábil.

7.6. ESQUEMA DE IMPLEMENTAÇÃO DA AVALIAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE BENS PÚBLICOS

A Administração Pública, de uma forma geral, não aplicava os critérios de reconhecimento e mensuração dos ativos imobilizado e intangível conforme descrito neste Manual. Dessa forma, a introdução de uma data de corte faz-se necessária para identificar o início da adoção dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão pelo ente.

Assim, com a finalidade de auxiliar os entes, segue um esquema para a introdução das práticas de avaliação e depreciação/amortização/exaustão, com a descrição do passo a passo e das informações que devem ser divulgadas em notas explicativas:



Legenda:
 VC = Valor contábil
 VJ = Valor justo
 NE = nota explicativa

No primeiro exercício de implementação das normas descritas nesse manual, por se tratar de uma mudança na política contábil, será necessário realizar ajustes patrimoniais, efetuando lançamento no ativo em contrapartida à conta Ajustes de Exercícios Anteriores do grupo Resultados Acumulados no PL. Após o ajuste inicial nos ativos e a implementação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão, poderão ocorrer valorizações ou desvalorizações em contas de ativos, que deverão ser realizadas nas respectivas contas de Reavaliação ou Redução a Valor Recuperável.

7.6.1. Passo a Passo

1. Realizar uma verificação no inventário (imobilizado e intangível) da entidade no setor de patrimônio, de modo a separar as perdas. Os bens que não estejam sendo utilizados e que não tenham valor de venda, em virtude de serem inservíveis (obsoleto, quebrado, inutilizado, etc.), deverão ser baixados como perda diretamente em conta de resultado (VPD).
2. Analisar a data de aquisição do bem:
 - a. Bem adquirido no ano de início da implantação da depreciação/ amortização/ exaustão: deve ser depreciado sem que seja necessário realizar uma avaliação de seu valor justo.
 - b. Bem adquirido antes do ano da implantação da depreciação / amortização / exaustão no ente (antes da data de corte): analisar se o valor contábil (VC) do bem está registrado no patrimônio da entidade acima ou abaixo do valor justo (VJ). Se o

ativo estiver registrado abaixo do valor justo, deve-se realizar um ajuste a maior. Caso contrário (valor contábil acima do valor justo), o bem deve sofrer ajuste a menor. Assim, caso o valor contábil do bem divirja de maneira relevante do valor justo, o seu valor deverá ser ajustado para, após isto, serem implantados os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Para estes bens, os procedimentos de avaliação e depreciação/amortização/exaustão podem ser feitos por etapas, considerando as condições operacionais de cada órgão e entidade.

Observação: o ajuste de exercícios anteriores, o teste de *impairment*, a reavaliação de ativos e a depreciação/amortização/exaustão devem ser seguidos de notas explicativas (NE).

7.6.2. Notas Explicativas

- NE 1 – Perdas:
 - a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento da inservibilidade do bem.

- NE 2 - Ajuste de Exercícios Anteriores:
 - a. Data de corte adotada pelo ente;
 - b. Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste;
 - c. Montante total do impacto diminutivo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva desvalorização estimada;
 - d. Se foi ou não utilizado avaliador independente, e para quais itens do ativo;
 - e. Base de mercado usada por classe de ativo.

- NE 3 - Ajuste de Exercícios Anteriores:
 - a. Data de corte adotada pelo ente;
 - b. Período inicial e final em que a comissão realizou o estudo para o cálculo do ajuste;
 - c. Montante total do impacto aumentativo causado no patrimônio do ente de acordo com a respectiva valorização estimada;
 - d. Se foi ou não utilizado avaliador independente, e para qual ativo
 - e. Base de mercado usada por classe de ativo.

- NE 4 - Depreciação:

A entidade deverá divulgar, para cada classe de ativo:

- a. O método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada;
 - b. O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período;
 - c. As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados.
-
- NE 5 - Impairment:
 - a. Os eventos e as circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou reversão da perda por desvalorização;
 - b. O valor da perda por desvalorização reconhecida ou revertida;
 - c. Se o valor recuperável é seu valor líquido de venda ou seu valor em uso;
 - d. Se o valor recuperável for o valor líquido de venda (valor de venda menos despesas diretas e incrementais necessárias à venda), a base usada para determinar o valor líquido de venda (por exemplo: se o valor foi determinado por referência a um mercado ativo);

- e. Se o valor recuperável for o valor em uso, a (s) taxa (s) de desconto usada (s) na estimativa atual e na estimativa anterior;
 - f. Para um ativo individual, a natureza do ativo.
- NE 6 - Reavaliação:
 - a. A data efetiva da reavaliação;
 - b. Se foi ou não utilizado avaliador independente;
 - c. Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens;
 - d. Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação;
 - e. Para cada classe de ativo imobilizado reavaliado, o valor contábil que teria sido reconhecido se os ativos tivessem sido contabilizados de acordo com o método de custo.

7.7. RELATÓRIO MENSAL DE BENS (RMB)

O relatório mensal de bens (RMB) deverá levar em consideração, para apurar o valor líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. A título de sugestão, é apresentado o seguinte modelo:

Descrição / Quantidade do Item									
Data de aquisição	Valor de entrada	Data em que o item foi disponibilizado para uso ou do início do novo período de depreciação, amortização ou exaustão*	Valor contábil líquido inicial do mês (a)	Valor residual	Reavaliação no mês (b)	Custo subsequente adicional no mês (c)	Ajuste a valor recuperável no mês (d)	Depreciação, amortização ou exaustão no mês (e)	Valor líquido contábil final do mês (f)=(a+b+c-d-e)

*Para fins de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser considerada a data em que o bem estiver disponível para o uso ou a data a partir da qual ocorreu seu último ajuste, reavaliação ou ajuste a valor recuperável, que ocasionou a adoção de um novo período de depreciação, amortização ou exaustão.

8. RECEITA DE TRANSAÇÃO SEM CONTRAPRESTAÇÃO

A normatização dos procedimentos contábeis aplicáveis à receita de transação sem contraprestação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 01 – Receita de Transação sem Contraprestação, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), observando também a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) of International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* e legislação brasileira aplicável.

O objetivo deste capítulo é normatizar o tratamento, para fins de demonstrações contábeis, conferido à variação patrimonial aumentativa (VPA) de transação sem contraprestação, particularmente relativo a tributos, transferências e multas.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações com contraprestação deverão ser observados na parte II, capítulo 9, deste Manual.

Este Manual deve ser observado pelos órgãos e entidades abrangidos pelas normas de contabilidade aplicada ao setor público e que elaboram demonstrações contábeis, em matéria relativa

a reconhecimento e mensuração da receita de transações sem contraprestação, exceto quanto à combinação de entidades.

8.1. DEFINIÇÕES

Transação sem contraprestação

Em geral, é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e em contrapartida entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca. Considera-se, ainda, como transação sem contraprestação, a situação em que a entidade fornece diretamente alguma compensação em troca de recursos recebidos, mas tal compensação não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos.

Tributo

São benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com a lei, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais. De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Transferências⁸

São ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação diferentes de tributos, tais como repartições tributárias, transferências voluntárias, doações e multas.

Multas (penalidades pecuniárias)

São benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinação judicial ou administrativa, como consequência de infração da legislação.

Especificações sobre ativos transferidos

São termos legais ou regulamentares, ou contratuais, que se aplicam ao uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade que elabora as demonstrações contábeis.

Condições sobre ativos transferidos

São especificações que determinam que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devam ser consumidos pelo recebedor conforme especificado. Caso contrário, os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo devem ser devolvidos ao transferente.

Restrições sobre ativos transferidos

⁸ Neste capítulo, o termo “transferência” não se confunde com aquele utilizado na Parte I deste Manual, o qual está relacionado a conceitos orçamentários.

São especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devem ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

8.2. TRANSAÇÕES SEM CONTRAPRESTAÇÃO

Ao contrário do que ocorre no setor privado, a maior parte das variações patrimoniais aumentativas (VPA) das entidades do setor público decorrem de transações sem contraprestação, principalmente as relativas a tributos, transferências e multas.

Os tributos são exemplos de transação sem contraprestação uma vez que:

- a. São instituídos mediante lei (não cabe o estabelecimento de tributos por meio de contratos ou outros meios legais de acordo);
- b. Compulsoriedade de pagamento (ninguém pode se esquivar de pagar tributos, salvo nas permissões instituídas mediante lei);

Esclareça-se que, embora o ente público forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos tributos.

Por outro lado, não se deve confundir a desobrigação de retribuição por tributos, multas ou transferências, em termos de entrega de serviços ou benefícios diretamente proporcionais a tais recursos recebidos pelo governo, com a obrigação que o governo e responsáveis pela Administração Pública possuem de aplicação dos recursos públicos de acordo com as possibilidades previstas em lei, bem como a devida prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

8.3. RECONHECIMENTO

Uma transação sem contraprestação com entrada de recursos para o governo, via de regra, gera VPA para o ente ou órgão receptor. Em contrapartida, a entrada de recursos provoca a contabilização de um ativo. Contudo, a transação pode gerar custos, o que implica na necessidade de contabilização de uma variação patrimonial diminutiva (VPD), como a exemplo a remuneração da rede bancária pela prestação de serviço de recebimento dos pagamentos de tributos pelos contribuintes. Nesses casos, deve-se fazer a contabilização dos custos necessários ao recebimento ou funcionamento do item do ativo por meio da VPD correspondente.

Ressalta-se que há casos em que são observadas condições sobre ativos transferidos, o que pode gerar obrigações para o ente receptor. Dessa forma, pode-se observar a necessidade de registro de um passivo – verificar as disposições neste Manual para registro de um passivo conforme parte II, capítulos 1 a 3. Nesses casos, à medida que as condições forem sendo realizadas, deve-se proceder à baixa do passivo com a correspondente realização da VPA.

8.3.1. VPA e Custos Envolvidos em Transações sem Contraprestação

A VPA de um ente público deve compreender o total de ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviços recebido ou a receber. Assim, a VPA configurada na receita sem contraprestação representa um aumento na situação patrimonial líquida do ente.

Quando o ente público não arrecada diretamente os seus recursos, ou seja, a arrecadação se faz por intermédio de agentes arrecadadores (agente de governo ou terceiros), os montantes arrecadados não devem ser registrados como aumento da situação patrimonial líquida ou da receita de tais agentes arrecadadores, pois estes não podem controlar o uso dos recursos ou se beneficiar dos ativos arrecadados para realizar seus objetivos próprios – a receita é do ente público.

Quando necessário que haja gasto relativo à consecução do recebimento de recursos sem contraprestação, tais gastos devem ser contabilizados como custos relacionados à respectiva receita.

Assim, a receita deve ser registrada pelo ingresso bruto de benefícios econômicos ou de potencial de serviços futuros e, quando houver, os custos necessários para seu recebimento devem ser reconhecidos como custos da transação ou variação patrimonial diminutiva (VPD).

8.3.2. Ativos Oriundos de Transações sem Contraprestação

A entidade deve reconhecer o ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando obtiver o controle de recursos que se enquadrem na definição de um ativo e satisfaçam os critérios de reconhecimento a seguir:

- a. Seja provável que benefícios econômicos futuros e potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade; e
- b. O valor justo do ativo possa ser mensurado em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação contábil.

O ativo obtido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente mensurado pelo seu valor justo na data de aquisição.

Caso o ente receba numa transação sem contraprestação um item que possua características essenciais de ativo, mas que não satisfaçam os critérios para o reconhecimento, essa situação pode justificar sua evidenciação em notas explicativas como ativo contingente. Nesses casos, deve-se observar a parte II, capítulo 9, deste Manual para realizar os devidos procedimentos contábeis.

8.3.3. Passivos Oriundos de Transações sem Contraprestação

Ativos recebidos na configuração de geradores de receita sem contraprestação podem ser transferidos com base em certas condições, isto é, podem não ser resultantes de uma transação comercial, mas advêm para o ente com certo condicionamento em seu uso ou destinação de seus benefícios. Nos casos em que houver especificações sobre ativos transferidos, deve-se analisar se há necessidade de contabilização de um passivo em conjunto com o ativo recebido pelo ente.

Quando se tratar apenas de restrições sobre ativos transferidos, ou apenas restrições, em que pese a possibilidade do ente recebedor ser responsabilizado ou demandado administrativamente ou judicialmente a posteriori, não há necessidade de contabilização inicial de passivo. Nesses casos, há apenas especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não determinam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros devam ser devolvidos ao transferente caso não utilizados conforme especificado.

Todavia, ao se tratar de ativos transferidos que incluem uma exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços, sejam devolvidos ao transferente se não utilizados no modo especificado, estaremos diante do que se chama de condições sobre ativos transferidos, ou apenas condições. Nesse caso, observa-se a obrigação de consumo ou utilização dos ativos recebidos de forma determinada e, ainda, em caso de não observância desses pré-requisitos, tem-se a necessidade de devolução dos ativos recebidos ou de outros benefícios econômicos ou potencial de serviços equivalentes.

Na situação acima descrita, deduz-se que o ente é incapaz de evitar uma saída de recursos ao receber o controle de ativos sob condição. Nessas circunstâncias, a obtenção do controle sobre ativos gera uma obrigação presente de transferência de recursos ou potencial de serviços a terceiros, por isso deve ser constituído um passivo equivalente pelo ente recebedor.

Observe-se que, muitas vezes, a receita de transação sem contraprestação não se mostra de forma clara desde o princípio. Por isso, deve-se procurar determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição, sendo necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que um ativo transferido deva ser consumido no provimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si

só, suficiente para originar um passivo quando a entidade obtém o controle do ativo. Quando decide se uma especificação é uma condição ou restrição, a entidade deve considerar se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é: (a) exequível; e (b) se seria executada pelo transferente.

Isso ocorre, pois, se não for exequível, não há como se ter uma obrigação de fato. Esses procedimentos são necessários, pois, mesmo que exequível, caso o terceiro transferidor demonstre um histórico de não executar situações semelhantes ou se há intenção declarada de não executar a condição em comento, não há que se falar em obrigação a registrar como passivo.

Observadas as situações acima expostas, a obrigação presente derivada de transação sem contraprestação que se enquadre na definição de passivo deve ser reconhecida somente quando:

- a. For provável que a saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para liquidar a obrigação; e
- b. Estimativa confiável do montante das obrigações puder ser realizada.

8.4. TRIBUTOS

A entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando seu respectivo fato gerador⁹ ocorrer e os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

Fato gerador da obrigação principal, ou evento tributável, é a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do tributo, de acordo com o art. 114 do CTN.

A obrigação tributária principal do contribuinte surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, de acordo com o § 1º do art. 113 do CTN.

O crédito tributário do ente público decorre da obrigação tributária principal e é constituído por meio do procedimento previsto no art. 142 do CTN – o lançamento:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Segundo a Lei nº 4.320/1964:

Art. 53. O lançamento da receita, o ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta.

Para fins de registro contábil, os tributos devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributário aplicável, previstas nos arts. 147 a 150 do CTN, quais sejam, de ofício, por declaração ou por homologação.

Para o reconhecimento tempestivo e confiável dos créditos, é necessária a integração do setor de arrecadação com o setor de contabilidade, de modo a se conhecer o fluxo das informações para detecção dos momentos que ensejam o registro contábil.

De acordo com a NBC TSP 01, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Contudo, os ativos oriundos de transações tributárias, enquanto não efetivamente arrecadados, devem ser mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para a entidade, que deve desenvolver políticas contábeis, em conformidade com as exigências da norma em comento,

⁹ O registro da receita tributária por competência é esclarecido na IPC 02 - Reconhecimento dos Créditos Tributários pelo Regime de Competência, disponível em https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/IPC02_ReconhecimentoCreditosTributariosRegimeCompetencia.pdf.

as quais devem levar em consideração tanto a probabilidade de que os recursos oriundos de transações tributárias fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes.

Lançamento Exemplificativo

Reconhecimento do Crédito a Receber de Tributos

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.x.xx.xx Créditos Tributários a Receber (P)

C 4.1.1.x.x.xx.xx VPA – Tributos

A entidade deve constituir ajuste para perdas de créditos relativos a tributos. A metodologia utilizada para cálculo do ajuste para perdas deve ser aquela que melhor reflita a real situação do ativo e deve ser evidenciada em notas explicativas.

Lançamento Exemplificativo

Ajuste para Perdas de Crédito Tributário

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.x.xx.xx VPD com Ajuste para Perdas de Créditos

C 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)

Reversão do Ajuste para Perdas de Crédito Tributário – quando verificado o recebimento ou alteração nas bases de mensuração (esta última com a devida evidenciação em notas explicativas)

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.x.xx.xx (-) Ajuste para Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)

C 4.9.7.2.x.xx.xx VPA com Reversão de Ajuste para Perdas de Créditos

8.5. RECEBIMENTOS ANTECIPADOS

Os recebedores de ativos transferidos devem considerar se essas transferências são, em essência, recebimento antecipado. Este Manual considera que recebimento antecipado se refere a recursos recebidos previamente aos eventos tributáveis ou ao acordo de transferência se tornar obrigatório.

Os recebimentos antecipados relativos a tributos e transferências por meio de acordos que ainda não se tornaram obrigatórios não são fundamentalmente diferentes de outros recebimentos antecipados.

Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente, obedecidas as demais condições relativas a tais elementos patrimoniais, por isso, a VPA não pode ser reconhecida nesse momento. Após a ocorrência do evento que torne o acordo obrigatório, e cumpridas as condições restantes do acordo, o passivo deve ser baixado e a receita deve ser reconhecida.

Os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador são reconhecidos como um ativo, pela entrada no caixa, e um passivo – recebimentos antecipados – porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da VPA não foi satisfeito, apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos.

Desse modo, um passivo deve ser reconhecido até que o evento tributável ocorra. Quando o evento tributável ocorrer, o passivo deve ser baixado e a VPA deve ser reconhecida. Observe, a seguir, exemplo de lançamento para recebimento antecipado de tributos:

Lançamentos Exemplificativos

Recebimento Antecipado de Tributos no Curto Prazo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.0.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.1.8.8.1.xx.xx	Demais Obrigações a Curto Prazo – Valores Restituíveis (F)
ou	
C 2.1.8.9.1.xx.xx	Outras Obrigações a Curto Prazo (F)

Recebimento Antecipado de Tributos no Longo Prazo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.0.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)
C 2.2.8.8.1.xx.xx	Demais Obrigações a Longo Prazo – Valores Restituíveis (P)
ou	
C 2.2.9.1.1.xx.xx	VPA Diferida (P)

Receita Orçamentária Decorrente da Arrecadação do Tributo Antecipadamente

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada

Controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

8.6. TRANSFERÊNCIAS

Para fins deste Manual, as transferências incluem, de forma não exaustiva: subsídios; perdão de dívidas; multas; heranças; presentes; e doações. Todos esses itens, e outros que venham a ser identificados com a mesma natureza, apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos conforme definido em lei.

De acordo com a NBC TSP 01, os ativos em geral devem ser mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Todavia, devido a possibilidades de tratamentos diversos em relação a itens variados de transferências, a entidade deve desenvolver políticas contábeis, em conformidade com as exigências da norma em comento como as demais NBC TSP vigentes.

8.6.1. Repartição Tributária

Apesar de cada ente possuir uma competência tributária específica, o produto da arrecadação não necessariamente pertencerá a ele em sua totalidade. Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 define, na Seção VI, a repartição da receita tributária. Ou seja, tendo em vista a melhor distribuição da receita pública entre os entes para consecução de suas obrigações legais, a Constituição estabeleceu que o produto da arrecadação tributária fosse redistribuído por meio da repartição tributária, segundo as regras e parâmetros por ela estabelecidos. Como a Constituição não foi exaustiva nesse tema, leis especiais podem vir a tratar também sobre repartição tributária. Assim, no Brasil temos as figuras de repartições tributárias constitucionais e legais.

O ente arrecadador deve realizar o registro da receita pelos valores brutos e o respectivo valor a transferir no passivo por meio de provisão.

No ente receptor, o valor do direito a ser reconhecido deve corresponder à melhor estimativa, a qual pode ser obtida mediante informação direta do ente transferidor, estimativa histórica ou qualquer outro método que se mostre mais confiável, a depender da natureza do crédito em questão. Até o recebimento efetivo da transferência, quando deve observar o valor justo para o devido registro contábil.

Lançamentos Exemplificativos

- a. No momento do lançamento, no ente arrecadador / transferidor:

Após a ocorrência do lançamento do tributo, o ente arrecadador/transferidor deverá registrar um ativo – créditos a receber em contrapartida de uma VPA pelo valor da arrecadação bruta.

Reconhecimento do Crédito Tributário

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)	1.000
C 4.1.x.x.x.xx.xx	VPA – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	1.000
ou		
C 4.2.x.x.x.xx.xx	VPA – Contribuições	1.000

No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que esse tributo pode não ser arrecadado, justificando-se o registro da provisão perdas.

O ente arrecadador/transferidor deverá registrar um passivo – provisão para repartição tributária de créditos em contrapartida de uma VPD pela parcela do recurso a transferir ao ente recebedor.

O cálculo da provisão para repartição tributária será efetuado com base nos créditos de tributos ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos do respectivo ajuste para perdas. É importante ressaltar que o registro da provisão para repartição tributária somente pode ocorrer quando for possível a realização de uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Constituição de Provisão para Repartição Tributária

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional ou Legal de Receitas (P)	250
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos (P)	250

- b. No momento da arrecadação, no ente arrecadador / transferidor:

Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo – créditos a receber, em contrapartida do montante de recurso que ingressou no caixa.

Arrecadação do Tributo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	1.000
C 1.1.2.1.x.xx.xx	Créditos Tributários a Receber (P)	1.000

Reconhecimento da Receita Orçamentária

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	1.000
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	1.000

Controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	1.000
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	1.000

Ainda nesse momento, é baixada a provisão em contrapartida do passivo registrado em conta de tributos a transferir.

Baixa de Provisão e Reconhecimento da Obrigação de Repartição Tributária

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos (P)	250
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigação de Repartição a Outros Entes (P)	250

c. Registro no ente receptor, no momento da arrecadação pelo transferidor:

Somente após a arrecadação do tributo pelo ente transferidor, e uma vez atendidos os requisitos para reconhecimento de um ativo, o ente receptor deverá reconhecer o crédito a receber em contrapartida de variação patrimonial aumentativa.

Destaca-se que, caso o ente receptor não possua informação que suporte o registro contábil, o registro do ativo deverá ser realizado apenas quando da transferência propriamente dita.

Reconhecimento do Direito a Receber

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	250
C 4.5.2.x.x.xx.xx	Transferências Intergovernamentais	250

d. No momento da transferência, no ente arrecadador / transferidor:

Ressalte-se que, estritamente do ponto de vista orçamentário, a transferência poderá ser realizada por meio de despesa ou dedução de receita. Do ponto de vista patrimonial, o fenômeno deve ser registrado com baixa do passivo e equivalente em caixa.

i. Lançamentos exemplificativos para a transferência por meio de despesa:

Empenho:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (P)	250
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.1.xx.xx	Crédito Disponível	250
C 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250
C 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	250

Liquidação:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.01.xx	Crédito Empenhado a Liquidar	250
C 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.2.xx.xx	DDR Comprometida por Empenho	250
C 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Comp.	250

Pagamento:

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.2.1.3.03.xx	Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	250
C 6.2.2.1.3.04.xx	Crédito Empenhado Liquidado Pago	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.3.xx.xx	DDR Comprometida por Liq. e Entradas Comp.	250
C 8.2.1.1.4.xx.xx	DDR Utilizada	250

ii. Lançamentos exemplificativos para transferência por meio de dedução da receita:

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	250
C 6.2.1.3.x.xx.xx	(-) Deduções da Receita Orçamentária	250

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes (F)	250
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250

Natureza da informação: controle

D 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250
C 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	250

e. No momento da transferência, no ente receptor:

Quando do ingresso do recurso no ente receptor, deve ser efetuada a baixa do ativo – créditos a receber em contrapartida do ingresso no banco, neste momento impactando o superávit financeiro.

Simultaneamente, deve-se registrar a receita orçamentária realizada nas contas de controle da execução do orçamento.

Esse procedimento, de registro da receita orçamentária apenas quando da efetiva entrada de recursos, evita a formação de um superávit financeiro superior ao lastro financeiro existente no ente receptor.

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional (F)	250
C 1.1.2.3.x.xx.xx	Créditos de Transferências a Receber (P)	250

Natureza da informação: orçamentária

D 6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a Realizar	250
C 6.2.1.2.x.xx.xx	Receita Realizada	250

Natureza da informação: controle

D 7.2.1.1.x.xx.xx	Controle da Disponibilidade de Recursos	250
C 8.2.1.1.1.xx.xx	Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	250

8.6.2. Transferências Voluntárias

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS).

Para o reconhecimento contábil, o ente recebedor deve registrar a receita orçamentária apenas no momento da efetiva transferência financeira, pois, sendo uma transferência voluntária, não há garantias reais da transferência. Por esse motivo, a regra para transferências voluntárias é o beneficiário não registrar o ativo relativo a essa transferência.

Apenas nos casos em que houver cláusula contratual garantindo a transferência de recursos após o cumprimento de determinadas etapas do contrato, o ente beneficiário, no momento em que já tiver direito à parcela dos recursos e enquanto não ocorrer o efetivo recebimento a que tem direito, deverá registrar um direito a receber no ativo.

8.6.3. Doações

Doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie para outra entidade.

Para doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço é normalmente o recebimento da doação.

As doações são reconhecidas como ativos e variações patrimoniais aumentativas quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável.

As doações recebidas em dinheiro, além de serem reconhecidas como variações patrimoniais aumentativas, por força do art. 57 da Lei nº 4.320/1964, também, deverão ser reconhecidas como receitas orçamentárias.

Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos ou quando existe um acordo obrigatório para se receberem tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a variação patrimonial aumentativa é reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, um passivo é reconhecido, na medida em que as condições são satisfeitas o passivo é reduzido e a receita é reconhecida.

No reconhecimento inicial, doações, incluindo bens em espécie, devem ser mensurados por seu valor justo da data de recebimento.

O compromisso de doação não se encaixa na definição de um ativo porque a entidade recebedora é incapaz de controlar o acesso do transferente aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviço incorporado no item compromissado.

8.6.4. Multas

Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber em consequência da violação de exigências legais, regulamentares ou contratuais. Em que pese se tratar de uma transferência, conforme o conceito adotado por este Manual, recebe tratamento especial devido a seu caráter de natureza punitiva e coercitiva.

As multas satisfazem a definição de transação sem contraprestação porque não impõem ao governo, em troca, quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Normalmente, são cobradas em montante fixo pelo descumprimento de obrigações legais ou regulamentares, porém, podem ser arbitradas em certos casos, de acordo com a relevância da infração ou reiteração da conduta indesejada, conforme legislação aplicada.

As multas devem ser reconhecidas no ente público como VPA quando se encaixarem na definição de um ativo e satisfizerem os critérios para o reconhecimento de um ativo.

8.7. EVIDENCIAÇÃO

A evidenciação, conforme preconizada por este Manual, auxilia a entidade a cumprir os objetivos das demonstrações contábeis, que é fornecimento de informações úteis sobre a entidade ou órgão público que elabora demonstrações contábeis, voltadas para os usuários dessas demonstrações para fins de prestação de contas e responsabilização (*accountability*).

A evidenciação das principais classes de receita auxilia os usuários a realizar julgamentos mais informados sobre a exposição da entidade a fluxos específicos de receita.

As condições e as restrições sobre os ativos impõem limites sobre seu uso, o que impacta as operações da entidade. A evidenciação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e às restrições auxiliam os usuários nas avaliações sobre a capacidade de a entidade usar seus ativos de forma discricionária.

As entidades devem evidenciar a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação. Esses passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços se o evento tributável não ocorrer ou se o acordo de transferência não se tornar obrigatório. A evidenciação desses recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.

As entidades devem realizar evidenciações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Essas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferidor, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais evidenciações ajudam os usuários a fazerem julgamentos sobre a receita futura e a posição da situação patrimonial líquida da entidade.

Dessa forma, a entidade deve evidenciar em notas explicativas ou apresentar nos relatórios contábeis de propósito geral:

- a. O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:
 - i. Tributos, demonstrando separadamente suas principais classes;
 - ii. Transferências, demonstrando separadamente suas principais classes.
- b. O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação;
- c. O montante dos passivos reconhecidos referentes aos ativos transferidos sujeitos a condições;
- d. O montante dos passivos reconhecidos em relação aos empréstimos subsidiados que são sujeitos a condições sobre os ativos transferidos;
- e. O montante dos ativos reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza de tais restrições;
- f. A existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;
- g. O montante de quaisquer passivos perdoados.

A entidade deve evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis:

- a. As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;
- b. Para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, as bases pelas quais o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;

- c. Para as principais classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo; e
- d. A natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.

9. RECEITA DE TRANSAÇÃO COM CONTRAPRESTAÇÃO

A normatização do tratamento contábil aplicável à receita de transação com contraprestação foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 2 – Receita de Transação com Contraprestação, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), observando também a *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 9 - Revenue from Exchange Transactions*, editada pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*.

O objetivo deste capítulo é descrever o tratamento contábil aplicado às variações patrimoniais aumentativas (VPA) decorrentes de transações e eventos com contraprestação, incluindo os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Os procedimentos aqui descritos aplicam-se às VPA decorrentes de transações e eventos com contraprestação, tais como as originadas da prestação de serviços, da venda de bens e do uso de ativos por terceiros (geradores de juros, *royalties* e dividendos ou distribuições assemelhadas). Excluem-se do escopo deste capítulo os seguintes itens:

- a. Contratos de arrendamento mercantil;
- b. Dividendos ou distribuições similares provenientes de investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;
- c. Ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado;
- d. Contratos de seguro dentro do escopo de normas contábeis nacionais ou internacionais;
- e. Mudanças no valor justo de ativos e passivos financeiros ou de sua alienação;
- f. Mudanças no valor de outros ativos circulantes;
- g. Reconhecimento inicial, e decorrente de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola;
- h. Reconhecimento inicial de produtos agrícolas; e
- i. Extração de recursos minerais.

Alguns itens específicos acima descritos podem vir a ser reconhecidos como VPA, porém são tratados em outras normas e excluídos do escopo desta.

Os procedimentos contábeis a serem conferidos às transações sem contraprestação deverão ser observados no capítulo 8, parte II, deste Manual.

9.1. DEFINIÇÕES

Transações com Contraprestação

É aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor aproximadamente igual em troca, prioritariamente sob a forma de dinheiro, bens, serviços ou uso de ativos.

Valor Justo

É o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas na transação.

Juros

Encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;

Royalties

Cobranças pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e *software*; e

Dividendos ou Distribuições Similares

Distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.

9.2. TRANSAÇÕES COM CONTRAPRESTAÇÃO

As variações patrimoniais aumentativas decorrentes de transações com contraprestação compreendem apenas os valores brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade em decorrência de suas atividades.

Os valores recebidos em nome de terceiros não constituem benefícios econômicos ou potencial de serviços da entidade, por não resultar em aumentos de ativos ou redução de passivos, por exemplo: o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos Correios em nome das prestadoras destes serviços. Portanto, em casos como esses, não são considerados como VPA.

Os empréstimos e financiamentos não se caracterizam como transações com contraprestação por não impactarem a situação patrimonial líquida, em razão de gerarem variações iguais entre ativos e passivos.

9.3. RECONHECIMENTO

A questão primordial na contabilização das VPA oriundas de transações com contraprestação é determinar quando reconhecê-las.

A VPA é reconhecida quando for provável que:

- a. Os benefícios econômicos futuros e potencial de serviços fluirão para a entidade; e
- b. Os benefícios possam ser mensurados em conformidade com as características qualitativas e com observância das restrições da informação.

Os critérios de reconhecimento descritos neste Manual são em geral aplicados separadamente em cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias é necessário aplicar o critério de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis, originalmente advindos de uma única transação, de modo a refletir a essência da operação e respeitar o regime de competência. Por exemplo, quando o preço de um produto incluir um valor identificável para serviços subsequentes, este valor é diferido e reconhecido como VPA no exercício em que o serviço for executado.

Por outro lado, os critérios de reconhecimento são aplicados em conjunto a duas ou mais transações quando ligadas de um modo tal que seu efeito não possa ser compreendido sem estar relacionado às transações como um todo, ou seja, as partes analisadas isoladamente não representam a essência do todo. Por exemplo, uma entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, realizar um acordo em separado para recomprar os bens posteriormente, invalidando assim a essência da transação. Nestes casos, as duas transações são tratadas conjuntamente.

9.3.1. Prestação de serviços

A VPA decorrente da transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data de apresentação das demonstrações contábeis.

O resultado de uma transação pode ser estimado confiavelmente quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- a. O montante da VPA puder ser mensurado confiavelmente;
- b. For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade;
- c. A proporção dos serviços já executados à data de apresentação das demonstrações contábeis puder ser mensurada confiavelmente; e
- d. Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

O reconhecimento da VPA referente à proporção da conclusão de uma prestação de serviços é usualmente denominado de método da percentagem de execução. Conforme este método, a VPA é reconhecida nos exercícios nos quais os serviços forem prestados. Por exemplo, uma entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as VPA à medida em que as avaliações individuais forem sendo realizadas.

A VPA de prestação de serviços é reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir alguma incerteza acerca do valor considerado como VPA, a parcela não recebida ou cujo o recebimento tenha deixado de ser provável é reconhecida como uma VPD ao invés de um ajuste no valor da VPA originalmente reconhecida.

Uma entidade é geralmente capaz de realizar estimativas confiáveis após ter feito acordo com as demais partes da transação observando os seguintes pontos:

- a. Os direitos que cada parte da transação está apta a receber, relacionados aos serviços a serem prestados e recebidos por cada um;
- b. A contraprestação a ser trocada; e
- c. O modo e termos da liquidação da operação.

Reconhecimento da venda à vista

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.xx.xx Caixa ou Equivalente de Caixa

C 4.3.3.1.1.xx.xx Exploração de Bens, Direitos e Prestação de Serviço

No caso de a execução da prestação de serviços corresponder a um número indeterminado de etapas em um período determinado de tempo, a VPA é reconhecida diretamente pela quantidade executada no período, a menos que exista evidência de outro método que melhor represente as etapas da execução do serviço.

Quando o resultado de uma transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimado confiavelmente, a VPA deve ser reconhecida apenas até o limite dos gastos recuperáveis, ou seja, na extensão dos custos incorridos que se espera recuperar. Nesse caso, como o resultado da transação não pode ser estimado confiavelmente, nenhum lucro é reconhecido.

Nas operações envolvendo prestação de serviços, quando o resultado da transação não puder ser mensurado confiavelmente e for improvável que os custos incorridos sejam recuperados, a VPA não é reconhecida e os custos incorridos são reconhecidos como VPD.

9.3.2. Venda de bens

A VPA decorrente da venda de bens deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:

- a. A entidade tiver transferido ao comprador todos os riscos e benefícios significativos inerentes à propriedade dos bens;
- b. A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, nem em grau normalmente associado a sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;
- c. O valor da VPA puder ser mensurado confiavelmente;
- d. For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços provenientes da transação fluirão para a entidade; e
- e. Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.

Na maior parte das vendas a transferência dos riscos e benefícios da propriedade se dá com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo ao comprador. Entretanto, há casos específicos em que a transferência dos riscos e dos benefícios ocorre em momento distinto da transferência da titularidade legal ou do controle.

Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda e a variação patrimonial aumentativa não é reconhecida.

Uma entidade pode manter riscos e benefícios significativos de propriedade de várias formas, por exemplo:

- a. Quando a entidade retém uma obrigação decorrente de desempenho insatisfatório não coberto por provisões normais de garantias;
- b. Quando o recebimento da VPA de uma venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);
- c. Quando os bens expedidos estiverem sujeitos à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pelo vendedor; e
- d. Quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão específica em contrato, e o vendedor estiver incerto acerca da possibilidade de retorno.

Se a entidade mantiver apenas risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e a VPA é reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal dos bens apenas para garantir o recebimento dos valores devidos. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos de propriedade, a transação é uma venda e a variação patrimonial aumentativa é reconhecida.

Outro exemplo de manutenção de risco insignificante de propriedade por entidade governamental ocorre na venda com garantia de reembolso, no caso de insatisfação do comprador, com a consequente devolução do bem. Nestes casos, a VPA é reconhecida no momento da venda desde que o vendedor possa confiavelmente estimar os retornos futuros. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.

Normalmente a VPA de venda de bens é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isso pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que a incerteza acabe. Por exemplo, a VPA pode depender da capacidade de outra entidade em fornecer bens como parte do contrato, e se existir alguma dúvida de que isso pode ocorrer, o reconhecimento pode ser postergado até que isso ocorra. Quando os bens forem entregues, a incerteza é removida e a VPA é reconhecida. Contudo, se surgir incerteza acerca da realização do valor reconhecido como VPA, ou seja, tal valor é incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável, deve ser reconhecido como variação patrimonial diminutiva (VPD) ao invés de um ajuste no valor da VPA originalmente reconhecida.

Lançamento Exemplificativo:

Sem considerar os efeitos da retenção dos impostos inerentes a operação, normalmente, as vendas de bens são registradas da seguinte forma:

Reconhecimento da venda à vista

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.1.xx.xx Caixa ou Equivalente de Caixa

C 4.3.1.1.1.xx.xx Venda Bruta

9.3.3. Juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares

As VPA provenientes do uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços originados da transação fluam para a entidade e o montante ser mensurado confiavelmente, de acordo com os seguintes tratamentos contábeis:

- a. Os juros devem ser reconhecidos *pro rata tempore*, referente à taxa efetiva;
- b. Os *royalties* devem ser reconhecidos à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo; e
- c. Dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.

Os *Royalties*, como os do petróleo, são registrados de acordo com os termos do contrato, e são geralmente reconhecidos nessa base, a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da VPA em outra base sistêmica e racional.

Uma VPA de juros, *royalties*, dividendos ou distribuições similares geralmente é reconhecida quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços decorrentes da transação irão fluir para a entidade. Entretanto, quando surgir uma incerteza acerca de um valor já reconhecido como VPA, tal valor, incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável, é reconhecido como uma VPD, ao invés de um ajuste no montante da VPA anteriormente recebida.

9.4. MENSURAÇÃO

As variações patrimoniais aumentativas oriundas de transações com contraprestação devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, considerando os eventuais descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.

O valor da VPA proveniente de uma transação com contraprestação, geralmente, é determinado por acordo entre o vendedor ou fornecedor/prestador de serviços com o comprador ou usuário do ativo ou serviço.

Nos casos de permutas de bens ou serviços por outras de natureza e valor similar, a troca não é considerada como uma transação geradora de VPA.

Quando os bens ou serviços foram vendidos ou trocados por outros bens ou serviços não similares, a operação é reconhecida como uma transação que gera VPA. Nestas ocorrências a VPA é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustada pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não puder ser mensurado confiavelmente, a VPA é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustados pelo montante transferido em caixa ou equivalente de caixa.

9.5. EVIDENCIAÇÃO

Uma entidade deve evidenciar:

- a. As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de variação patrimonial aumentativa, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;
- b. O valor de cada categoria significativa de VPA reconhecida no período, incluindo as decorrentes de:
 - i. Prestação de Serviços;
 - ii. Venda de Bens;
 - iii. Juros;
 - iv. *Royalties*; e
 - v. Dividendos ou distribuições similares.
- c. O valor das VPA provenientes de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa.

10. PROVISÕES, PASSIVOS CONTINGENTES E ATIVOS CONTINGENTES

A normatização dos procedimentos contábeis relativos a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes foi elaborada com base na Norma Brasileira de Contabilidade (NBC TSP) 03 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, do Conselho Federal de Contabilidade, observando também a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e a legislação aplicável.

O objetivo deste capítulo é conceituar provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, e normatizar os procedimentos para reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, dos passivos contingentes e dos ativos contingentes.

Os procedimentos aqui descritos aplicam-se a provisões, passivos contingentes e ativos contingentes de forma geral, incluindo a contabilização de contratos onerosos e provisões para reestruturação. Excluem-se do escopo deste capítulo os seguintes itens:

- a. Provisões e passivos contingentes oriundos de benefícios sociais para os quais a entidade não recebe compensação dos beneficiários em valor aproximadamente igual ao dos produtos e serviços fornecidos;
- b. Contratos a executar, quando não onerosos;
- c. Contratos de seguro sujeitos a normas contábeis específicas;
- d. Benefícios a empregados, exceto benefícios de rescisão contratual resultantes de um processo de reestruturação;
- e. Instrumentos financeiros, incluindo garantias;
- f. Contratos de execução;
- g. Arrendamento mercantil, com exceção de arrendamento mercantil que tenha se tornado oneroso.

Para fins do item “b”, considera-se contrato a executar aquele em que nenhuma das partes cumpriu quaisquer de suas obrigações ou as executaram apenas parcialmente. Um contrato será considerado oneroso quando os custos inevitáveis de atender suas obrigações excederem os benefícios econômicos ou potencial de serviços que se espera receber.

Além das exceções elencadas acima, sempre que houver norma para tratar de um tipo específico de provisão, ativo contingente ou passivo contingente, deverá prevalecer a norma específica.

Ressalta-se que as provisões para repartição de crédito tributário e o reconhecimento da provisão atuarial são tratados em item a parte neste capítulo, tendo em vista suas características específicas.

10.1. DEFINIÇÕES

Provisão

Provisão é um passivo de prazo ou valor incerto.

O termo provisão não deve remeter a elementos do ativo, como ajuste para perdas de recebíveis, por exemplo.

Passivo Contingente

Passivo contingente é:

- a. Uma obrigação possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade; ou
- b. Uma obrigação presente resultante de eventos passados, mas que não é reconhecida porque:
 - i. É improvável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção da obrigação; ou
 - ii. Não é possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação.

Ativo Contingente

Ativo contingente é um ativo possível resultante de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

10.2. PROVISÕES

Provisões são obrigações presentes, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços, e que possuem prazo ou valor incerto.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) elenca alguns tipos de provisões, por exemplo:

- a. Provisões para riscos trabalhistas – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de reclamações trabalhistas;
- b. Provisões para riscos fiscais – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados ao pagamento de autuações fiscais;
- c. Provisões para riscos cíveis – compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a pagamento de indenizações a fornecedores e clientes;
- d. Provisões para repartição de créditos tributários – compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos créditos tributários reconhecidos no lançamento por parte do agente arrecadador, a serem repartidos com outros entes da federação. Na arrecadação, esta provisão será revertida em conta específica de passivo; e
- e. Provisões para riscos decorrentes de contratos de Parcerias Público-Privadas (PPP) – compreende os passivos de prazo ou de valores incertos relacionados aos riscos de demanda, construção, disponibilidade ou outros riscos decorrentes de contratos de PPP.

As provisões se distinguem dos demais passivos porque envolvem incerteza sobre o prazo ou o valor do desembolso futuro necessário para a sua extinção. As provisões não se confundem com os demais passivos, tais como:

- a. Contas a pagar, decorrentes de bens ou serviços recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor;
- b. Passivos derivados de apropriações por competência, decorrentes de bens ou serviços recebidos, mas que não tenham sido pagos, faturados ou formalmente acordados com o fornecedor, incluindo os valores devidos aos empregados, como, por exemplo, valores relacionados ao pagamento de férias e décimo terceiro salário;

Embora em certos momentos seja necessário estimar o valor ou o prazo dos passivos derivados de apropriações por competência, a incerteza é geralmente muito menor que nas provisões. Essas obrigações são geralmente divulgadas como parte das contas a pagar. Por sua vez, as provisões são divulgadas separadamente.

O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade ocasionou mudanças significativas na definição de provisões. Com as mudanças adotadas, as provisões deixaram de se referir a ajustes dos valores contábeis de ativos e passaram a se referir apenas a passivos de prazo ou valor incertos.

Dessa forma, embora sejam comumente conhecidos como “provisões”, não são provisões nos termos deste capítulo os ajustes de perdas estimadas com ativos, como, por exemplo, os ajustes para perdas com investimentos e para créditos de liquidação duvidosa, inclusive o ajuste para créditos de dívida ativa. No PCASP, tais ajustes são reconhecidos como contas redutoras do ativo.

10.2.1. Reconhecimento

As provisões devem ser reconhecidas quando estiverem presentes os três requisitos abaixo:

- a. Exista uma obrigação presente (formalizada ou não) resultante de eventos passados;
- b. Seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços para a extinção da obrigação.
- c. Seja possível fazer uma estimativa confiável do valor da obrigação;

Para que exista uma obrigação presente resultante de eventos passados é necessário que a entidade não possua alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento. Esta situação existe quando a liquidação puder ser exigida por lei ou, no caso de obrigação não formalizada, quando o evento cria expectativas válidas em terceiros acerca do cumprimento da obrigação pela entidade.

Além disso, são reconhecidas como provisões apenas as obrigações decorrentes de eventos passados que existam independentemente das ações futuras da entidade. Assim, uma decisão da entidade não origina uma obrigação, exceto se a decisão tenha sido comunicada a terceiros e gere uma expectativa válida de que a entidade cumprirá com suas responsabilidades.

Por exemplo, uma entidade do setor público deve reconhecer uma provisão para pagamento de multas ou custos de reparação provenientes de danos ambientais, conforme imposto pela legislação, na medida em que estiver obrigada a restaurar os danos já causados. Já a decisão da entidade de instalar filtros para evitar a emissão de gases poluentes não enseja o registro de uma provisão, pelo fato de as entidades poderem evitar o gasto futuro decorrente de suas ações futuras.

Uma saída de recursos é considerada como provável se a probabilidade de o evento ocorrer for maior que a de não ocorrer. Quando a probabilidade for pequena, deve-se evidenciar um passivo contingente. Apenas se a possibilidade for remota não será necessária a divulgação do evento.

Em relação ao item “c”, cabe ressaltar que o uso de estimativas é uma parte essencial da elaboração das demonstrações contábeis e não prejudica a sua confiabilidade. Isso é especialmente válido no caso das provisões, que por natureza têm mais incerteza que a maior parte dos demais ativos e passivos. Com exceção de casos extremamente raros, uma entidade é capaz de determinar um intervalo de possíveis resultados e, desse modo, pode realizar uma estimativa da obrigação que seja suficientemente confiável para o reconhecimento da provisão. Nesses casos em que nenhuma estimativa confiável possa ser realizada, o passivo, embora exista, não pode ser reconhecido, mas deverá ser divulgado como passivo contingente.

Atendidos os requisitos, as provisões devem ser reconhecidas no passivo, em contas patrimoniais específicas do PCASP.

Reconhecimento da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 3.9.7.x.x.xx VPD de Constituição de Provisões

C 2.x.7.x.x.xx Provisões

10.2.2. Mensuração

O valor reconhecido como provisão deve ser a melhor estimativa do desembolso exigido para se extinguir a obrigação presente na data das demonstrações contábeis.

A melhor estimativa do gasto necessário para a extinção da obrigação presente corresponde ao valor que a entidade racionalmente pagaria para, na data das demonstrações contábeis, liquidar a obrigação ou para transferi-la a um terceiro.

As estimativas dos resultados e efeitos financeiros são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementados pela experiência de casos similares e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes. A evidência considerada inclui qualquer evidência adicional fornecida por eventos subsequentes à divulgação das demonstrações contábeis.

Quando uma única obrigação estiver sendo mensurada, o resultado individual mais provável pode ser a melhor estimativa do passivo.

Quando a provisão mensurada envolve uma grande população de itens, a obrigação é estimada ponderando-se todos os possíveis resultados. Este método estatístico corresponde ao "valor esperado".

Exemplo:

O governo detectou que, devido a um erro no sistema de cobrança, um tributo pode ter sido cobrado indevidamente de determinados contribuintes, sendo necessário fazer a restituição. Caso se identifique que a totalidade dos valores cobrados deverá ser restituída, o desembolso esperado será R\$ 5 milhões. Caso se identifique que o erro resultou apenas numa cobrança a maior do tributo, o desembolso esperado será R\$ 2 milhões. Caso se identifique que o erro do sistema não afetou a cobrança do tributo, não haverá valor a restituir. Estima-se que 10% dos contribuintes foram indevidamente tributados, 30% tenham sido tributados a maior e que 60% não foram afetados.

Nesta situação, o valor esperado para a provisão com as restituições é:

$$(10\% \text{ de R\$ } 5\text{mi}) + (30\% \text{ de } 2\text{mi}) + (60\% \text{ de R\$ } 0) = \text{R\$ } 1.100.000$$

10.2.2.1. Ajuste a valor presente

Quando o efeito do tempo no dinheiro for material, o valor da provisão deve corresponder ao valor presente dos desembolsos que se espera que sejam exigidos para liquidar a obrigação.

Assim, o valor da provisão deverá ser descontado utilizando-se uma taxa que reflita as atuais avaliações de mercado quanto ao valor do dinheiro no tempo e aos riscos específicos para o passivo.

Quando o desconto a valor presente for utilizado, o valor contábil da provisão aumenta a cada período para refletir o transcurso do tempo. Este aumento é reconhecido como uma despesa financeira.

Reconhecimento da despesa financeira

Natureza da informação: patrimonial

D 3.4.x.x.xx.xx Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras

C 2.x.7.x.x.xx.xx Provisões

10.2.2.2. Mudanças nas Provisões

As provisões devem ser reavaliadas na data de apresentação das demonstrações contábeis e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente.

Quando não houver mais incertezas quanto ao valor e ao prazo de determinado passivo este deixará de ser uma provisão, devendo ser reconhecida a obrigação a pagar correspondente. O valor da obrigação a pagar poderá ser exatamente igual ao valor provisionado, situação na qual haverá o registro

de um fato meramente permutativo. Entretanto, o valor da obrigação a pagar poderá ser inferior ou superior ao valor da provisão. Nesses casos, deverá ser registrada uma variação patrimonial diminutiva com a complementação ou uma variação patrimonial aumentativa com a reversão da provisão, respectivamente.

Lançamentos:

- a. Quando o valor da obrigação for **igual** ao valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações a Pagar

- b. Quando o valor da obrigação for **maior** que o valor provisionado:

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões
D 3.x.x.x.x.xx.xx	VPD
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações a Pagar

- c. Quando o valor da obrigação for **menor** que o valor provisionado:

Registro do passivo e reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões
C 2.x.x.x.x.xx.xx	Obrigações a Pagar
C 4.9.7.1.x.xx.xx	Reversão de Provisões

Uma provisão somente poderá ser usada para os desembolsos para os quais foi originalmente reconhecida. Ajustar gastos contra uma provisão originalmente reconhecida para outros propósitos ocultaria o impacto de eventos diferentes.

Se já não for mais provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para o pagamento da obrigação, a provisão deve ser revertida.

Reversão da provisão

Natureza da informação: patrimonial

D 2.x.7.x.x.xx.xx	Provisões
C 4.9.7.1.x.xx.xx	Reversão de Provisões

10.2.3. Evidenciação

Para cada tipo\classe de provisão, a entidade deve evidenciar:

- O valor contábil no início e no final do período;
- Provisões complementares feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- Montantes utilizados (isto é, incorridos e imputados contra a provisão) durante o período;
- As quantias não utilizadas revertidas durante o período;
- O aumento no período do valor descontado decorrente do transcurso do tempo e os efeitos de qualquer alteração na taxa de desconto.

Adicionalmente, recomenda-se que seja evidenciado (a):

- a. Uma breve descrição da natureza da obrigação e a periodicidade prevista de qualquer saída resultante de benefícios econômicos ou potencial de serviços;
- b. Uma indicação das incertezas sobre o valor ou a periodicidade destas saídas. Quando for necessário fornecer informação adequada, a entidade deve evidenciar as principais premissas feitas a respeito dos eventos futuros;
- c. O montante de algum reembolso previsto, declarando o valor de qualquer ativo reconhecido para tal reembolso.

Quando uma provisão e um passivo contingente surgirem de um mesmo conjunto de circunstâncias, a entidade deve divulgar a relação entre a provisão e os passivos contingentes.

10.3. PASSIVOS CONTINGENTES

Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais. No entanto, deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas. A divulgação só é dispensada nos casos em que a saída de recursos for considerada remota.

Os passivos contingentes devem ser periodicamente avaliados para determinar se uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços se tornou provável. Caso a saída se torne provável, uma provisão deverá ser reconhecida nas demonstrações contábeis do período em que ocorreu a mudança na probabilidade. Por exemplo, uma entidade do governo pode ter desobedecido a uma lei ambiental, mas não está claro se algum dano foi causado ao meio ambiente. Quando, subsequentemente, tornar-se claro que o dano foi causado e que a reparação será exigida, a entidade deverá constituir uma provisão.

Registro de passivos contingentes

Natureza de informação: típica de controle

D 7.4.1.x.x.xx.xx Controle de Passivos Contingentes

C 8.4.1.x.x.xx.xx Execução de Passivos Contingentes

Para cada tipo/classe de passivo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando aplicável:

- a. A estimativa de seu efeito financeiro;
- b. A indicação das incertezas em relação à quantia ou periodicidade da saída; e
- c. A possibilidade de algum reembolso.

10.4. ATIVOS CONTINGENTES

Ativos contingentes usualmente decorrem de eventos não planejados ou não esperados que não estejam totalmente sob o controle da entidade e que acarretam a possibilidade de um ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial de serviços. Assim, há incerteza quanto ao ingresso de recursos. É o caso, por exemplo, de uma reivindicação por meio de processo judicial cujo resultado é incerto.

Os ativos contingentes não devem ser reconhecidos em contas patrimoniais, uma vez que podem resultar no reconhecimento de receitas que nunca virão a ser realizadas. No entanto, quando uma entrada de recursos for considerada provável, eles deverão ser registrados em contas de controle do PCASP e divulgados em notas explicativas.

Lançamentos

Registro de ativos contingentes

D 7.1.1.x.x.xx.xx	Atos Potenciais Ativos
C 8.1.1.x.x.xx.xx	Execução de Atos Potenciais Ativos

Os ativos contingentes deverão ser reavaliados continuamente para assegurar que os reflexos de sua evolução sejam adequadamente apresentados nas demonstrações contábeis. Se ocorrer algum evento que torne praticamente certo que uma entrada de benefícios econômicos ou potencial de serviços surgirá, e desde que o valor do ativo possa ser mensurado corretamente, o ativo e a variação patrimonial aumentativa relacionada deverão ser reconhecidas nas demonstrações contábeis do período em que ocorrer a mudança na probabilidade.

Para cada classe de ativo contingente, a entidade deve evidenciar, em notas explicativas, uma descrição da natureza do ativo contingente e, quando aplicável, a estimativa de seu efeito financeiro, mensurada em conformidade com os critérios utilizados para a mensuração das provisões.

10.5. SITUAÇÕES ESPECÍFICAS

10.5.1. Reestruturação

Uma entidade do setor público deverá registrar uma provisão para reestruturação quando for provável uma saída de recursos decorrentes deste processo. Uma obrigação não formalizada para reestruturação surge apenas quando a entidade tiver um plano formal para reestruturação e tiver criado uma expectativa válida naqueles por ela afetados, seja ao começar a implantação desse plano ou ao anunciar as suas principais características.

São exemplos de eventos que podem se enquadrar na definição de reestruturação:

- a. O fim de uma atividade ou serviço;
- b. O fechamento de uma sucursal ou o encerramento das atividades de uma agência governamental em um lugar ou região específico, ou a realocação de atividades de uma região para outra;
- c. Alterações na estrutura de gestão como, por exemplo, a eliminação de um nível de gerência;
- d. Reorganizações fundamentais que têm um efeito material na natureza e no foco das operações da entidade.

Um plano formal para reestruturação deverá identificar pelo menos:

- a. O negócio ou parte do negócio em questão;
- b. Os principais locais afetados;
- c. O local, a função e o número aproximado de empregados que serão compensados financeiramente por seu desligamento;
- d. Os desembolsos que serão realizados; e
- e. Quando o plano será executado.

Para que um plano justifique o registro de uma obrigação não formalizada, sua implementação precisa ser planejada para ter início tão logo quanto possível e ser concluída em um prazo em que alterações significativas provavelmente não ocorrerão.

Caso se espere uma grande demora para o início da reestruturação, ou que ela tome tempo demais, é pouco provável que o plano crie expectativa válida de que o governo ou a entidade encontre-

se comprometida com a reestruturação, pois o intervalo de tempo permite que o plano seja alterado. Assim, a provisão não deverá ser registrada, devendo o fato ser evidenciado em notas explicativas.

No setor público, uma reestruturação pode ocorrer no âmbito do governo como um todo ou de órgãos e entidades como um ministério, secretaria, agência, entre outros.

Quando a reestruturação envolver venda ou transferência de operações, nenhuma obrigação deverá ser registrada até que haja um acordo obrigatório de venda ou transferência, ainda que a entidade tenha anunciado publicamente sua decisão. Quando a venda for somente uma parte da reestruturação, uma obrigação não formalizada pode surgir para as outras partes.

Uma provisão de reestruturação deve incluir apenas os desembolsos diretos decorrentes da reestruturação, que são aqueles que se encontram simultaneamente relacionados com a reestruturação e não associados com as atividades em curso na entidade.

Uma provisão de reestruturação não inclui custos como:

- a. Novo treinamento ou realocação de funcionários;
- b. Marketing; ou
- c. Investimento em novos sistemas e redes de distribuição.

Estes custos relacionam-se à condução futura de uma atividade, e não são passivos de reestruturação na data das demonstrações contábeis.

10.5.2. Responsabilidade Solidária

Uma obrigação pela qual a entidade esteja conjunta e solidariamente responsável é considerada um passivo contingente, uma vez que se espera que o valor seja pago pela outra parte. Por exemplo, no caso de uma dívida relacionada a um empreendimento conjunto (*joint venture*), a parcela da obrigação que se espera ser cumprida pelas demais participantes é tratada como um passivo contingente e deve, portanto, ser evidenciada em notas explicativas. O mesmo acontece quanto às garantias concedidas. A entidade só reconhece uma provisão para a parte da obrigação para a qual é provável a saída de recursos.

10.5.3. Provisão para Repartição de Crédito Tributário

No momento do reconhecimento do crédito tributário, pode haver incerteza sobre o montante a ser transferido, devido ao fato de que a obrigação de transferir somente existirá em relação ao montante arrecadado e parcela do tributo pode não ser arrecadada. Assim, justifica-se o registro da provisão para repartição tributária, já que há incerteza quanto ao valor que deverá ser transferido.

O cálculo da provisão para repartição tributária deve ser efetuado com base nos créditos de impostos e contribuições ainda não arrecadados sujeitos à repartição, deduzidos do respectivo ajuste para perdas.

Os lançamentos são apresentados com valores exemplificativos.

Reconhecimento do crédito tributário

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	200
C 4.1.1.2.1.xx.xx	Imposto sobre Patrimônio e Renda – IPVA	200

Ajustes de perdas estimadas (10%)

Natureza da informação: patrimonial

D 3.6.1.7.x.xx.xx	VPD com Ajuste de Perdas de Créditos	20
C 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo (P)	20

Reconhecimento da provisão para repartição de crédito tributário (50%)

Natureza da informação: patrimonial

D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional e Legal de Receitas	90
C 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo (P)	90

Somente na arrecadação do tributo ocorrerá a baixa do ativo anteriormente registrado em contas a receber contra o montante do recurso que ingressou no caixa do ente. Ainda nesse momento, é baixada a provisão contra a conta de obrigações de repartição a outros entes, conforme cada caso.

Somente no momento da arrecadação por parte do ente transferidor, o ente recebedor terá condições de reconhecer a variação patrimonial aumentativa e o ativo (créditos a receber).

Lançamentos:

a. Quando o valor da obrigação for **igual** ao valor provisionado:

Arrecadação do Tributo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	180
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	180

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	90

Reversão do ajuste de perdas estimadas

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	20

Transferência para Outros Entes

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	90
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	90

b. Quando o valor da obrigação for **maior** que o valor provisionado:

Arrecadação do Tributo

Natureza da informação: patrimonial

D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	240
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	200
C 4.1.1.2.1.xx.xx	Imposto sobre Patrimônio e Renda – IPVA	40

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente

Natureza da informação: patrimonial

D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
D 3.5.2.1.x.xx.xx	Distribuição Constitucional e Legal de Receitas	30
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	120

Reversão do ajuste de perdas estimadas		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.2.9.x.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
C 4.9.7.2.x.xx.xx	Reversão de Ajustes de Perdas	20

Transferência para Outros Entes		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	120
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	120

c. Quando o valor da obrigação for **menor** que o valor provisionado:

Arrecadação do Tributo		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	160
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	160

Baixa da provisão e registro do passivo correspondente		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.7.5.x.xx.xx	Provisão para Repartição de Créditos a Curto Prazo	90
C 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	85
C 4.9.7.1.x.xx.xx	Reversão de Provisões	5

Reversão do ajuste de perdas estimadas		
Natureza da informação: patrimonial		
D 1.1.2.9.X.xx.xx	(-) Ajuste de Perdas de Créditos a Curto Prazo	20
D 3.6.1.7.x.xx.xx	VPD com Ajuste de Perdas de Créditos	10
C 1.1.2.2.1.xx.xx	Crédito Tributário a Receber (P)	30

Transferência para Outros Entes		
Natureza da informação: patrimonial		
D 2.1.5.x.x.xx.xx	Obrigações de Repartição a Outros Entes	85
C 1.1.1.1.x.xx.xx	Caixa e Equivalentes de Caixa em Moeda Nacional	85

10.5.4. Provisão Matemática Previdenciária

A *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 39 – Employee Benefits* do *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* destaca a necessidade do reconhecimento do passivo atuarial e sua evidenciação no Balanço Patrimonial, em atendimento ao regime de competência:

Para demonstrar a real situação patrimonial e financeira do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), como entidade contábil, a Portaria nº 916/2003 do Ministério da Previdência Social estabeleceu como um dos seus pilares o registro das reservas matemáticas previdenciárias.

Entende-se por provisão matemática previdenciária a diferença a maior entre os valores provisionados para fazer face à totalidade dos compromissos futuros do plano para com seus beneficiários e dependentes e as contribuições correspondentes. Ou seja, a provisão matemática previdenciária, também conhecida como passivo atuarial, representa o valor presente do total dos recursos necessários ao pagamento dos compromissos dos planos de benefícios, calculados atuarialmente, em determinada data.

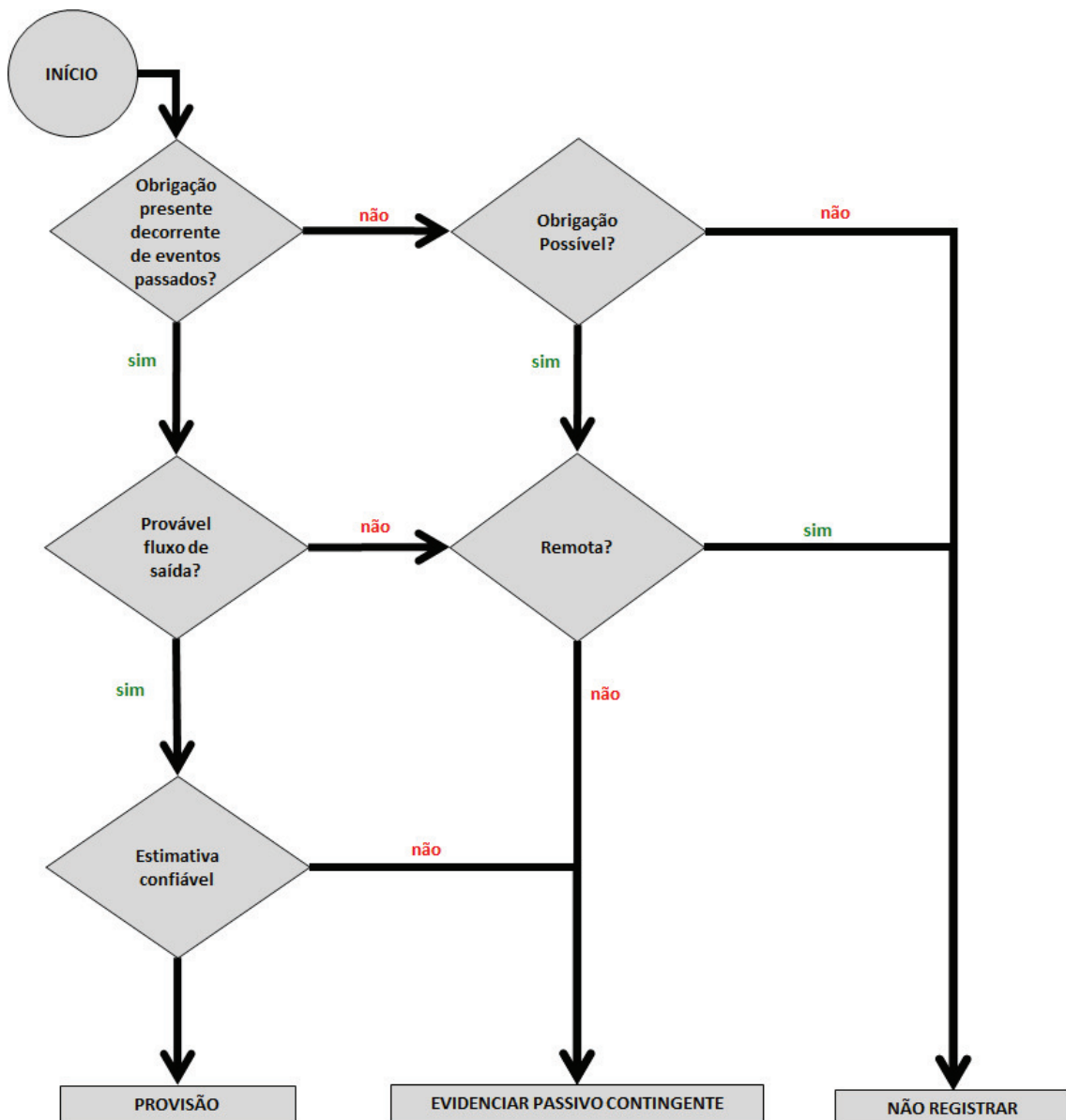
Para o registro das provisões matemáticas previdenciárias, o ente deverá utilizar os desdobramentos da seguinte conta do PCASP:

2.2.7.2.0.00.00	PROVISÕES MATEMÁTICAS PREVIDENCIÁRIAS A LONGO PRAZO	Compreende os passivos de prazo ou de valor incertos, relacionados a futuros benefícios previdenciários a serem pagos aos contribuintes, com probabilidade de ocorrerem no longo prazo.
-----------------	---	---

A fórmula de cálculo e a constituição das provisões matemáticas são objeto de normativos próprios do Ministério da Previdência Social.

10.6. GRÁFICOS E TABELAS

10.6.1. Árvore de Decisão



10.6.2. Provisão e Passivo Contingente

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos ou potencial de serviços seja exigida para a extinção de:

- a) Uma obrigação presente; ou
- b) Uma obrigação possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Obrigação	Probabilidade de Saída de Recursos	Possibilidade de Estimativa Confiável do Valor	Classificação	Forma de Evidenciação
Presente	Provável	Possível	Provisão	Balanço Patrimonial e Notas Explicativas
Presente	Provável	Não possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Pouco provável	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas
Presente	Remota	Possível ou Não Possível	Passivo Contingente	Não é divulgado
Possível	Provável	Possível	Passivo Contingente	Notas Explicativas

10.6.3. Ativo Contingente

Quando, em consequência de eventos passados, possa existir um **ativo possível**, cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos que não estão totalmente sob o controle da entidade.

Probabilidade de ingresso de recursos sob a forma de benefícios econômicos ou potencial prestação de serviços	Classificação	Forma de evidenciação
Certeza	Ativo	Balanço Patrimonial e Notas Explicativas
Provável	Ativo Contingente	Notas Explicativas
Pouco provável	Ativo Contingente	Não é divulgado

11. REFLEXO PATRIMONIAL DAS DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

11.1. INTRODUÇÃO

A Lei nº 4.320/1964 estabelece:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Assim, as Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) abrangem três situações:

- a. Despesas de exercícios encerrados¹⁰, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria¹¹;
- b. Restos a pagar com prescrição interrompida¹²;
- c. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Quanto à classificação orçamentária por natureza da despesa, a DEA corresponde a elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

11.2. REGISTROS PATRIMONIAIS DECORRENTES DAS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (DEA)

Muitas dúvidas surgem no momento de relacionar a DEA com seus efeitos no patrimônio, principalmente quanto à decisão de se contabilizar uma variação patrimonial (VPA ou VPD) ou direto no patrimônio líquido em uma conta de Superávit ou Déficit Acumulados (“Superávit ou Déficit de Exercícios Anteriores” ou “Ajustes de Exercícios Anteriores”, conforme o caso).

De acordo com o § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404/1976, Lei das Sociedades por Ações (S.A.), serão considerados como ajustes de exercícios anteriores apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes.

¹⁰ O termo despesa de exercícios encerrados é o mesmo que despesa orçamentária do exercício anterior.

¹¹ Despesa que não tenha se processado na época própria corresponde à despesa orçamentária não executada, que ocorreu o empenho, mas este era insubsistente (insustentável, sem valor, sem fundamento) ou foi anulado no exercício anterior.

¹² Restos a Pagar com prescrição interrompida correspondem a Restos a Pagar cancelados antes da prescrição da dívida.

Diferenças entre Despesa de Exercícios Anteriores (DEA) e Ajustes de Exercícios Anteriores	
Despesa de Exercícios Anteriores (DEA)	Ajustes de Exercícios Anteriores
É uma classificação da despesa orçamentária quanto à natureza.	É uma conta contábil do Patrimônio Líquido.
É representada por um elemento de despesa próprio usado no orçamento do exercício corrente para atender a despesas que pertencem ao exercício anterior: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.	No PCASP é representada pela conta 2.3.7.2.1.03.00 AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – Registra o saldo decorrente de efeitos da mudança de critério contábil ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes
Pode ou não estar relacionada a eventos que geram registros patrimoniais na conta de Ajustes de Exercícios Anteriores.	Seu movimento a débito pode ou não estar relacionado a uma despesa orçamentária classificada como Despesa de Exercícios Anteriores (DEA).

Dessa forma, para dirimir as referidas dúvidas, são apresentados abaixo os procedimentos que deverão ser utilizados para cada uma das situações de DEA previstas na Lei nº 4.320/1964.

11.2.1. Despesas de exercícios encerrados para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria

Segundo o Decreto nº 93.872/1986, que regulamenta o art. 37 da Lei nº 4.320/1964 no âmbito da União, despesas que não se tenham processado na época própria são aquelas cujo empenho tenha sido considerado insubsistente ou anulado no encerramento do exercício correspondente, mas que, dentro do prazo estabelecido, o credor tenha cumprido sua obrigação.

No caso de fatos que reduzam a situação patrimonial líquida, o passivo e a VPD deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação, pois ocorreu o fato gerador. Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária corrente.

No caso de fatos que não alterem a situação patrimonial líquida (fatos permutativos) haverá o registro de um passivo e do ativo incorporado ao patrimônio do ente público.

Em regra, esses fatos correspondem a uma despesa orçamentária de capital, a uma despesa corrente com aquisição de itens para estoque ou a uma VPD paga antecipadamente.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior (credor cumpriu a obrigação) sem que tenha sido registrada uma VPD à época própria, nos casos de despesa corrente, exceto aquelas com aquisição de itens para estoque, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente, no qual será executada orçamentariamente a DEA.

11.2.2. Restos a Pagar com prescrição interrompida

O Decreto nº 93.872/1986 dispõe que restos a pagar com prescrição interrompida são as despesas cuja inscrição como restos a pagar tenha sido cancelada, mas ainda esteja vigente o direito do credor.

Essa situação poderá ocorrer nos seguintes casos:

- a. Restos a Pagar Não Processados a Liquidar

Caso os restos a pagar não processados a liquidar tenham sido inscritos sem que o credor tenha cumprido sua obrigação, o passivo, a VPD ou o ativo deverão ser registrados no momento em que o credor cumprir a obrigação (ocorrência do fato gerador), com concomitante registro da DEA.

Ocorrendo o fato gerador no exercício anterior, sem que tenha sido registrada uma VPD ou incorporado um ativo na época própria, deverá ser registrado patrimonialmente um Superávit ou Déficit Acumulado no exercício corrente (no qual será executada a DEA) ou a incorporação do ativo, a depender do caso.

b. Restos a Pagar Não Processados em Liquidação¹³

Tendo em vista que os restos a pagar não processados em liquidação pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

c. Restos a Pagar Processados

Tendo em vista que os restos a pagar processados pressupõem que tenha ocorrido o reconhecimento do passivo correspondente, nesta situação, no exercício corrente (no qual será executada a DEA), não haverá necessidade de registro patrimonial, uma vez que a VPD ou a incorporação do ativo já foi reconhecida no exercício anterior.

11.2.3. Compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986, consideram-se compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício as obrigações de pagamento criadas em virtude de lei, mas somente reconhecido o direito do reclamante após o encerramento do exercício correspondente.

Nos casos em que já havia uma obrigação presente, mas em que a administração somente reconheceu a ocorrência do fato gerador em exercício posterior, deve-se registrar o valor em conta de Superávit ou Déficit Acumulado no patrimônio líquido, uma vez que o fato gerador ocorreu em exercício diverso.

Já nos casos em que a lei ou norma cria uma obrigação no momento presente, mas com efeitos retroativos, deve-se registrar a VPD no exercício, uma vez que se trata de fato gerador do exercício atual.

Ressalte-se que nos casos em que a despesa abranja mais de um exercício, a parcela da despesa correspondente ao exercício anterior deverá ser registrada como DEA, mas a despesa referente ao exercício corrente constitui despesa orçamentária do ano.

¹³ Para maiores informações sobre a etapa da despesa “em liquidação”, consulte o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte IV – PCASP.