

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

REVISÃO DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – N.º 11/2016

Este documento de revisão apresenta alterações no Pronunciamento Técnico CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

Este documento estabelece alterações ao Pronunciamento Técnico CPC PME em decorrência de modificações feitas pelo IASB, aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 2017. As principais foram:

- (a) permitir que a opção pela utilização do método da reavaliação para o imobilizado na Seção 17 – Imobilizado;
- (b) alinhar os principais requisitos de reconhecimento e mensuração de tributos diferidos da Seção 29 – Tributos sobre o Lucro; e
- (c) alinhar os principais requisitos de reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação da Seção 34 – Atividades Especializadas.

Introdução

Altera os itens P2 e P14, inclui o item P16 e elimina o item P13.

P2 Os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações definem as exigências de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação relacionados a transações e outros eventos e condições que são importantes em demonstrações contábeis para fins gerais. Eles também podem definir as exigências para transações, eventos e condições que surgem principalmente em segmentos específicos. São baseados no Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, que aborda os conceitos subjacentes à informação apresentada em demonstrações contábeis para fins gerais.

P13 Eliminado.

P14 O CPC espera propor alterações pela publicação de minuta para discussão periodicamente, mas não mais frequentemente do que aproximadamente uma vez a cada três anos. No desenvolvimento dessas minutas para discussão, ele espera considerar os novos Pronunciamentos e as alterações aos existentes, assim como problemas específicos que tenham sido trazidos à sua atenção a respeito da aplicação deste Pronunciamento. De acordo com a ocasião, ele pode identificar um problema urgente para o qual uma emenda possa precisar ser considerada fora do processo de revisão periódica. Entretanto, espera-se que essas ocasiões sejam raras. Até que este Pronunciamento seja alterado, quaisquer mudanças que o CPC possa fazer ou propor com respeito aos seus Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações não se aplicam à Contabilidade para PMEs.

P16 Alterações feitas nos pronunciamentos completos (full IFRS) não se aplicam a este pronunciamento, enquanto ele não for alterado. Este pronunciamento é um documento individual. Alterações feitas nos pronunciamentos completos (full IFRS) não se aplicam a este pronunciamento antes que essas alterações sejam incorporadas a este pronunciamento, salvo se, na falta de orientação específica neste pronunciamento, a entidade decidir aplicar a orientação dos pronunciamentos completos (full IFRS) e esses princípios não entrarem em conflito com os requisitos na hierarquia dos itens 10.4 e 10.5.

Seção 1 – Pequenas e Médias Empresas

Altera o item 1.3 e inclui o item 1.7.

- 1.3 A entidade tem obrigação pública de prestação de contas se:
- (a) (...)
 - (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. A maioria dos bancos, cooperativas de crédito, companhias de seguro, corretoras/distribuidoras de títulos e valores mobiliários, fundos mútuos e bancos de investimento se enquadrariam nesse segundo critério.
- (...)
- 1.7 A controladora (incluindo a controladora final ou qualquer controladora intermediária) avalia sua elegibilidade para utilizar este Pronunciamento em suas demonstrações contábeis separadas com base em sua própria situação, sem considerar se outras entidades do grupo têm, ou se o grupo como um todo tem, obrigatoriedade de prestação pública de contas. Se a controladora não tem obrigatoriedade de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com este Pronunciamento (ver Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas), mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os pronunciamentos completos ou outro conjunto de princípios contábeis, tais como suas normas contábeis nacionais. Quaisquer demonstrações contábeis elaboradas de acordo com este Pronunciamento devem ser claramente diferenciadas das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com outros requisitos.

Seção 2 – Conceitos e Princípios Gerais

Altera os itens 2.22, 2.47, 2.49 e 2.50 e inclui os itens 2.14A a 2.14D e seu título.

Custo ou esforço excessivo

- 2.14A A isenção de custo ou esforço excessivo é aplicada somente para alguns requisitos neste pronunciamento. Essa isenção não deve ser utilizada para outros requisitos neste pronunciamento.
- 2.14B Considerar se a obtenção ou determinação das informações necessárias para cumprir um requisito envolve custo ou esforço excessivo depende das circunstâncias específicas da entidade e do julgamento da administração sobre os custos e benefícios de aplicar esse requisito. Esse julgamento requer consideração sobre como as decisões econômicas dos usuários das demonstrações contábeis poderiam ser afetadas pela falta dessas informações. Aplicar um requisito envolve custo ou esforço excessivo da entidade se o custo incremental (por exemplo, honorários de avaliadores) ou esforço adicional (por exemplo, esforços de empregados) excede substancialmente os benefícios recebidos por aqueles que se espera que utilizem as demonstrações contábeis por terem as informações. A avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade, de acordo com este Pronunciamento, normalmente constitui exigência menor do que a avaliação de custo ou esforço excessivo da entidade que presta contas publicamente, pois a entidade que adota este pronunciamento não presta contas a partes interessadas (*stakeholders*) públicas.
- 2.14C A avaliação sobre se o requisito envolve custo ou esforço excessivo no reconhecimento inicial nas demonstrações contábeis, por exemplo, na data da transação, deve basear-se em informações sobre os custos e benefícios do requisito no momento do reconhecimento

inicial. Se a isenção de custo ou esforço excessivo também se aplica subsequentemente ao reconhecimento inicial, por exemplo, à mensuração subsequente de item, a nova avaliação de custo ou esforço excessivo deveria ser feita em data subsequente, com base nas informações disponíveis nessa data.

2.14D Exceto para a isenção de custo ou esforço excessivo no item 19.15, que está coberta pelos requisitos de divulgação do item 19.25, sempre que a isenção de custo ou esforço excessivo é utilizada pela entidade, ela deve divulgar esse fato e o motivo pelo qual aplicar o requisito envolveria custo ou esforço excessivo.

2.22 Patrimônio líquido é o valor residual dos ativos reconhecidos menos os passivos reconhecidos. Ele pode ter subclassificações no balanço patrimonial. Por exemplo, as subclassificações podem incluir capital integralizado por acionistas ou sócios, lucros retidos e itens de outros resultados abrangentes como componente separado do patrimônio líquido. Este pronunciamento não determina como, quando ou se podem ser transferidos valores entre os componentes do patrimônio líquido.

2.47 A entidade mensura ativos financeiros básicos e passivos financeiros básicos, como definido na Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, ao custo amortizado deduzido de perda por redução ao valor recuperável, exceto investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações preferenciais ou ordinárias não resgatáveis que são negociadas em mercados organizados (em bolsa de valores, por exemplo,) ou cujo valor justo possa ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo, que são mensuradas ao valor justo com as variações do valor justo reconhecidas no resultado.

2.49 A maioria dos ativos não financeiros que a entidade inicialmente reconhece ao custo histórico são, subsequentemente, mensurados sobre outras bases de mensuração. Por exemplo:

(a) a entidade mensura o ativo imobilizado ao menor valor entre o valor contábil (custo menos qualquer valor acumulado de depreciação e de perda por redução ao valor recuperável) e o valor recuperável, quando o método de custo for aplicado, ou ao menor valor entre o valor reavaliado e o valor recuperável, quando o método de reavaliação for aplicado, se permitido por lei;

(b) (...)

2.50 Para os seguintes tipos de ativos não financeiros, este pronunciamento permite ou exige mensuração ao valor justo:

(a) (...)

(d) imobilizado que a entidade mensura de acordo com o método de reavaliação, se permitido por lei (ver item 17.15B).

Seção 4 – Balanço Patrimonial

Altera os itens 4.2 e 4.12.

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

(a) (...)

(ea) propriedade para investimento mensurada ao custo menos depreciação acumulada e perda acumulada por redução ao valor recuperável;

(f) (...)

4.12 A entidade que tenha seu capital representado por ações deve divulgar, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas, as seguintes informações:

(a) para cada classe de capital representado por ações:

(i) (...)

(iv) conciliação da quantidade de ações em circulação no início e no fim do período. Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

(v) (...)

Seção 5 – Demonstração do Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente

Altera os itens 5.4, 5.7 e 5.7A.

5.4 A demonstração do resultado abrangente deve iniciar com a última linha da demonstração do resultado; em sequência, devem constar todos os itens de outros resultados abrangentes, a não ser que este pronunciamento exija de outra forma. Este pronunciamento fornece tratamento distinto para as seguintes circunstâncias:

(a) (...)

(b) quatro tipos de outros resultados abrangentes são reconhecidos como parte do resultado abrangente, fora da demonstração do resultado, quando ocorrem:

(i) (...)

(iv) mudanças dos ganhos de reavaliação para imobilizado mensuradas de acordo com o método de reavaliação, se permitida por lei (ver Seção 17 – Ativo Imobilizado).

5.7 No mínimo, a entidade deve incluir, na demonstração do resultado abrangente, rubricas que apresentem os seguintes valores para o período:

(a) (...)

(k) valor líquido dos seguintes itens:

(i) (...)

(ii) resultado após os tributos atribuíveis à redução ao valor recuperável, ou reversão de redução ao valor recuperável, dos ativos na operação descontinuada (ver Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos), tanto na época em que forem classificados como operação descontinuada quanto depois, e à alienação dos ativos líquidos que consistem na operação descontinuada.

5.7A A demonstração do resultado abrangente deve começar com o resultado do período como primeira linha, transposto da demonstração do resultado, e evidenciar, no mínimo, as contas que apresentem valores nos itens a seguir:

(a) cada item de outros resultados abrangentes (ver item 5.4(b)) classificado por natureza (excluindo os valores da alínea (k)). Esses itens devem ser agrupados naqueles que, de acordo com este pronunciamento:

(i) não serão reclassificados subsequentemente para o resultado, ou seja, aqueles no item 5.4(b)(i) e (ii) e (iv); e

(ii) serão reclassificados subsequentemente para o resultado quando condições específicas forem atendidas, ou seja, aquelas no item 5.4(b)(iii).

(b) (...)

Seção 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

Altera os itens 6.2 e 6.3.

- 6.2 A demonstração das mutações do patrimônio líquido apresenta o resultado da entidade para um período contábil; outros resultados abrangentes para o período; os efeitos das mudanças de práticas contábeis e correção de erros reconhecidos no período; os valores investidos pelos sócios; e os dividendos e outras distribuições para os sócios na sua capacidade de sócios durante o período.
- 6.3 A demonstração das mutações do patrimônio líquido inclui as seguintes informações:
- (a) (...)
 - (c) para cada componente do patrimônio líquido, a conciliação entre o saldo no início e no final do período, evidenciando separadamente as alterações decorrentes:
 - (i) (...)
 - (ii) de outros resultados abrangentes;
 - (iii) dos valores de investimentos realizados pelos sócios e dividendos e outras distribuições para eles na sua capacidade de sócios, demonstrando separadamente ações ou quotas emitidas de transações com ações ou quotas em tesouraria; de dividendos e outras distribuições aos sócios; e de alterações nas participações em controladas que não resultem em perda de controle.

Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas

Altera os itens 9.1 a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26 e 9.28 e inclui os itens 9.3A a 9.3C e 9.23A.

- 9.1 Esta seção define as circunstâncias para as quais a entidade que aplica este pronunciamento deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas e os procedimentos para elaborar essas demonstrações de acordo com este pronunciamento. Esta seção também inclui instruções para elaboração de demonstrações contábeis separadas e demonstrações contábeis combinadas se forem elaboradas de acordo com este pronunciamento. Se a controladora não tem obrigatoriedade de prestação pública de contas, ela pode apresentar suas demonstrações contábeis separadas de acordo com este Pronunciamento, mesmo se apresentar suas demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os pronunciamentos completos ou outro conjunto de princípios contábeis.
- 9.2 Exceto quando permitido ou exigido pelos itens 9.3 e 9.3C, a entidade controladora deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas nas quais ela consolida seus investimentos em controladas. As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora.
- 9.3 A entidade controladora não necessita apresentar demonstrações contábeis consolidadas se ambas as condições abaixo forem atendidas:
- (a) se a entidade controladora é ela própria uma controlada; e

(b) se sua controladora final (ou qualquer controladora intermediária) produzir demonstrações contábeis para fins gerais consolidadas, em conformidade com o conjunto completo de pronunciamentos técnicos ou com este pronunciamento.

9.3A De acordo com o item 9.3B, uma controlada não é consolidada se for adquirida e mantida com a intenção de venda ou alienação dentro de um ano, a contar da data de sua aquisição (ou seja, a data em que a adquirente obtém o controle da adquirida). Essa controlada é contabilizada, de acordo com os requisitos da Seção 11, item 11.8(d), como investimento e, não, de acordo com esta seção. A controladora também deve fornecer a divulgação do item 9.23A.

9.3B Se a controlada anteriormente excluída da consolidação, de acordo com o item 9.3A, não for alienada dentro de um ano a contar de sua data de aquisição (ou seja, a controladora ainda tem o controle dessa controlada):

(a) a controladora deve consolidar a controlada a partir da data de aquisição, a menos que cumpra a condição do item 9.3B(b). Consequentemente, se a data de aquisição foi em período anterior, os períodos anteriores pertinentes devem ser reapresentados;

(b) se o atraso for causado por eventos ou circunstâncias fora do controle da controladora e houver evidência suficiente na data de relatório de que a controladora continua comprometida com o seu plano de vender ou alienar a controlada, a controladora deve continuar a contabilizar a controlada, de acordo com o item 9.3A.

9.3C Se a controladora não possui outras controladas além daquelas que não necessitem ser consolidadas, de acordo com os itens 9.3A e 9.3B, ela não deve apresentar demonstrações contábeis consolidadas. Entretanto, a controladora deve fornecer a divulgação do item 9.23A.

9.16 As demonstrações contábeis da controladora e de suas controladas utilizadas na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas na mesma data de divulgação, a não ser que isso seja impraticável. Se for impraticável elaborar as demonstrações contábeis de controlada na mesma data de relatório da controladora, a controladora deve consolidar as informações financeiras da controlada, utilizando as demonstrações contábeis mais recentes da controlada, ajustadas para refletir os efeitos de transações ou eventos significativos ocorridos entre a data dessas demonstrações contábeis e a data das demonstrações contábeis consolidadas. Uma nota explicativa deve ser incluída indicando o motivo pelo qual as demonstrações são apresentadas em datas distintas, conforme item 9.23(c). Essa defasagem não poderá exceder a dois meses.

9.18 As receitas e as despesas da controlada devem ser incluídas nas demonstrações contábeis consolidadas a partir da data de aquisição até a data na qual a controladora deixe de controlar a controlada. Quando isso ocorrer, a diferença entre os rendimentos provenientes da alienação da controlada e seu valor contabilizado na data em que se perde o controle deve ser reconhecida na demonstração consolidada do resultado como ganho ou perda na alienação da controlada. O valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial referente a uma controlada estrangeira reconhecido em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis, não deve ser reclassificado para o resultado na alienação da controlada.

9.23A Além dos requisitos de divulgação na Seção 11, a controladora deve divulgar o valor contábil total de investimentos em controladas que não são consolidados (ver itens 9.3A a 9.3C) na data de relatório, no balanço patrimonial ou nas notas explicativas.

- 9.24 Este Pronunciamento não exige que a controladora apresente suas demonstrações contábeis separadas ou as das controladas individuais.
- 9.25 As demonstrações separadas são um segundo conjunto de demonstrações contábeis apresentadas pela entidade adicionalmente a quaisquer das seguintes:
- (a) demonstrações contábeis consolidadas elaboradas por controladora;
 - (b) demonstrações contábeis elaboradas por controladora isenta da obrigação de elaborar demonstrações contábeis consolidadas pelo item 9.3C; ou
 - (c) demonstrações contábeis elaboradas por entidade que não seja controladora, mas é investidora em coligada ou tem participação de investidor em empreendimento controlado em conjunto.
- 9.26 Quando a controladora, a investidora em coligada, ou a empreendedora com participação em empreendimento controlado em conjunto elabora demonstrações contábeis separadas e as descreve como estando em conformidade com este Pronunciamento, essas demonstrações devem atender a todas as exigências deste Pronunciamento, com a seguinte exceção: a entidade deve adotar uma política contábil para seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto em suas demonstrações contábeis separadas a fim de mensurá-los:
- (a) pelo custo menos a redução ao valor recuperável;
 - (b) pelo valor justo, com as mudanças nesse valor justo reconhecidas no resultado; ou
 - (c) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.
- (...)
- 9.28 Demonstrações contábeis combinadas são um único conjunto de demonstrações contábeis de duas ou mais entidades sob controle comum (conforme descrito no item 19.2(a)). Este Pronunciamento não exige que sejam elaboradas demonstrações contábeis combinadas.

Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro

Inclui o item 10.10A.

10.10A A aplicação inicial da política para reavaliar ativos de acordo com a Seção 17 – Ativo Imobilizado, se permitido por lei, é uma mudança na política contábil a ser tratada como reavaliação de acordo com a Seção 17. Consequentemente, a mudança do método de custo para o método de reavaliação para uma classe do imobilizado deve ser contabilizada prospectivamente e, não, de acordo com os itens 10.11 e 10.12.

Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos

Altera os itens 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32 e 11.44 e inclui os itens 11.9A e 11.9B.

11.2 A entidade deve escolher aplicar entre:

- (a) as disposições integrais tanto da Seção 11 e da Seção 12 no total; ou
- (b) as disposições de reconhecimento e mensuração de instrumentos financeiros do Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e

Mensuração (o CPC 38, que estava em vigor na data de sua substituição pelo CPC que tem por base a IFRS 9, deve continuar a ser aplicado) e os requisitos de divulgação das Seções 11 e 12, para contabilizar todos os seus instrumentos financeiros.

(...)

11.4 A Seção 11 exige o método do custo amortizado para todos os instrumentos financeiros básicos, exceto para os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias ou preferenciais não resgatáveis, negociadas em mercados organizados ou cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo.

11.7 A Seção 11 aplica-se a todos os instrumentos financeiros que atendem às condições do item 11.8, exceto para os seguintes:

(a) (...)

(b) instrumentos financeiros que satisfaçam à definição de instrumento patrimonial da entidade, incluindo o componente de patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);

(c) arrendamentos, aos quais a Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil ou o item 12.3(f) se aplica. Entretanto, as exigências de reversão nos itens 11.33 a 11.38 são aplicadas à reversão de arrendamentos a receber reconhecidos por arrendador, e arrendamentos a pagar reconhecidos por arrendatário, e os requisitos de redução ao valor recuperável nos itens 11.21 a 11.26 se aplicam a recebíveis de arrendamento reconhecidos por arrendador;

(d) (...)

(e) instrumentos financeiros, contratos e obrigações decorrentes de transação de pagamento baseada em ações aos quais se aplica a Seção 26;

(f) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).

11.9 O instrumento de dívida que satisfaça a todas as condições das alíneas (a) a (d) abaixo deve ser contabilizado de acordo com a Seção 11:

(a) retornos ao titular (mutuante/credor) avaliados na moeda em que o instrumento de dívida está denominado são:

(i) (...)

(iv) a combinação de tal taxa fixa e variável, desde que ambas as taxas, fixa e variável, sejam positivas (por exemplo, *swap* de taxa de juros com taxa fixa positiva e taxa variável negativa não atenderia a esse critério). Para retornos de juros de taxa fixa e variável, o juro é calculado multiplicando-se a taxa aplicável pela quantia principal em aberto durante o período;

(b) não há disposição contratual que possa, por si só, resultar na perda do titular (mutuante/credor) da quantia principal ou quaisquer juros atribuíveis ao período corrente ou aos períodos anteriores. O fato de instrumento de dívida estar subordinado a outros instrumentos de dívida não é exemplo de tal disposição contratual;

(c) as disposições contratuais que permitem ou exigem que o emissor (mutuário) pague antecipadamente o instrumento de dívida, ou que permitem ou exigem que o titular (mutuante/credor) resgate (ou seja, exija a restituição) antecipadamente, não são contingentes em relação a eventos futuros, exceto para proteger:

(i) o titular contra a mudança no risco de crédito do emitente ou do instrumento (por

exemplo, inadimplências, reduções no nível de crédito ou descumprimento das cláusulas do empréstimo) ou a mudança de controle do emitente; ou

(ii) o titular ou o emitente contra mudanças na tributação ou leis pertinentes;

(d) (...)

11.9A Exemplos de instrumentos de dívida que normalmente cumprem as condições do item 11.9(a)(iv) incluem:

(a) empréstimo bancário com taxa de juros fixa para o período inicial que posteriormente se reverte para uma taxa de juros variável observável ou cotada após esse período; e

(b) empréstimo bancário com juros a pagar à taxa de juros variável, observável ou cotada, mais uma taxa fixa durante toda a vida do ativo, por exemplo, Libor mais 200 pontos-base.

11.9B Um exemplo de instrumento de dívida que normalmente atende às condições previstas no item 11.9(c) é o empréstimo bancário, que permite ao mutuário rescindir o acordo antecipadamente, ainda que ele possa ser obrigado a pagar uma multa para compensar o banco por seus custos, pelo fato de o mutuário rescindir o acordo antecipadamente.

11.11 Exemplos de instrumentos financeiros que não satisfazem às condições do item 11.9 (e encaixam-se, portanto, no alcance da Seção 12), incluem:

(a) (...)

(e) eliminado.

11.13 Quando o ativo ou o passivo financeiro é reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo custo da operação (incluindo os custos de transação, exceto na mensuração inicial de ativos e passivos financeiros, que são subsequentemente mensurados pelo valor justo por meio do resultado), a menos que o acordo constitua, de fato, uma transação de financiamento para a entidade (para passivo financeiro) ou para a contraparte (para ativo financeiro) do acordo. O acordo constitui transação de financiamento se o pagamento é postergado além dos termos comerciais normais, por exemplo, o fornecimento de crédito isento de juros ao comprador pela venda de produtos, ou é financiado à taxa de juros que não é a de mercado, por exemplo, empréstimo sem incidência de juros ou a taxa de juros abaixo do mercado concedido a empregado. Se o acordo constitui transação de financiamento, a entidade deve mensurar os ativos e os passivos financeiros com base no valor presente dos pagamentos futuros, descontados pela taxa de juros de mercado para instrumento de dívida semelhante, conforme determinado no reconhecimento inicial.

(...)

11.14 Ao final de cada exercício de divulgação, a entidade deve mensurar os instrumentos financeiros, conforme abaixo, sem nenhuma dedução dos custos da transação com os quais a entidade possa arcar na venda ou na alienação:

(a) os instrumentos de dívida que atendem às condições do item 11.8(b) devem ser mensurados com base no custo amortizado, usando o método da taxa efetiva de juros. Os itens 11.15 a 11.20 fornecem orientação para a determinação do custo amortizado usando o método da taxa efetiva de juros. Os instrumentos de dívida que são classificados como ativos ou passivos circulantes devem ser mensurados com base no valor não descontado de caixa ou outra consideração que se espera deva ser paga ou recebida (ou seja, líquido de reduções ao valor recuperável, ver itens 11.21 a 11.26), a menos que o acordo se constitua, de fato, em transação de financiamento (ver item

11.13);

(b) (...)

(c) os investimentos em ações preferenciais não conversíveis e ações ordinárias e preferenciais não resgatáveis devem ser mensurados conforme abaixo (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo):

(i) se as ações são negociadas publicamente, ou se seu valor justo pode ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o investimento deve ser mensurado com base no valor justo, com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado;

(ii) (...)

11.15 O custo amortizado de ativo ou passivo financeiro, na data de cada divulgação, é o líquido das quantias seguintes:

(a) (...)

Ativos e passivos financeiros que não possuem taxa de juros declarada, que não se referem a acordo que constitui transação de financiamento e que são classificados como ativos e passivos circulantes, devem ser mensurados, inicialmente, com base no valor não descontado, de acordo com o item 11.13. Assim, a alínea (c) acima não se aplica a eles.

11.27 A entidade deve usar a seguinte hierarquia para estimar o valor justo de ativo:

(a) a melhor evidência do valor justo é o preço cotado para ativo idêntico (ou ativo similar) em mercado ativo. Este normalmente é o preço corrente de compra;

(b) quando os preços cotados estão indisponíveis, o preço de contrato de venda fechado ou transação recente para ativo idêntico (ou ativo similar) em transação em bases usuais de mercado entre partes conhecedoras e interessadas fornece evidência de valor justo. Contudo, esse preço pode não ser uma boa estimativa do valor justo se tiver ocorrido mudanças significativas nas circunstâncias econômicas ou significativo período de tempo entre a data do contrato de venda fechado, ou da transação, e a data de mensuração. Se a entidade pode demonstrar que o preço da última transação não é uma boa estimativa do valor justo (por exemplo, porque reflete o valor que a entidade pode receber ou pagar em transação forçada, liquidação involuntária ou venda por dificuldade), então esse preço é ajustado;

(c) se o mercado para o ativo não está ativo e quaisquer contratos de venda fechados ou as transações recentes envolvendo ativo idêntico (ou ativo similar) por si só não são uma boa estimativa de valor justo, a entidade deve estimar o valor justo utilizando outra técnica de mensuração. O objetivo de usar uma técnica de avaliação é estimar qual seria o preço da transação na data da avaliação na troca entre partes não relacionadas, motivadas por considerações normais de negócios.

Outras seções deste pronunciamento fazem referência à orientação sobre valor justo dos itens 11.27 a 11.32, incluindo a Seção 9, a Seção 12, a Seção 14, a Seção 15, a Seção 16 – Propriedade para Investimento, a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 28.

11.32 Se a mensuração confiável do valor justo não for mais possível para o ativo mensurado com base no valor justo (ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável (ver itens 11.14(c) e 12.8(b))), seu valor contábil, na última data em que o ativo foi mensurado de modo confiável, torna-se seu novo custo. A entidade deve mensurar o ativo com base nesse valor de custo menos a redução no valor recuperável, até

que uma mensuração confiável do valor justo se torne disponível (ou se torne disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for fornecida).

- 11.44 Se a mensuração confiável do valor justo não estiver mais disponível, ou não estiver disponível sem custo ou esforço excessivo quando essa isenção for aplicável, para instrumento financeiro que de outro modo teria que ser mensurado pelo valor justo por meio do resultado, de acordo com este pronunciamento, a entidade deve divulgar o valor contábil desses instrumentos financeiros e, se a isenção de custo ou esforço excessivo tiver sido utilizada, os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros

Altera os itens 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25 e 12.29.

- 12.3 A Seção 12 é aplicável a todos os instrumentos financeiros, exceto os seguintes:
- (a) (...)
 - (b) investimentos em controladas, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto (*joint ventures*) que são contabilizados de acordo com a Seção 9 – Demonstrações Consolidadas e Separadas, Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada ou Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*);
 - (c) (...)
 - (e) instrumentos financeiros que satisfaçam a definição de patrimônio líquido da própria entidade, incluindo o componente do patrimônio líquido de instrumentos financeiros compostos emitidos pela entidade (ver Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido);
 - (f) arrendamentos dentro do alcance da Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil. Consequentemente, a Seção 12 se aplica a arrendamentos que possam resultar na perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estão relacionados a:
 - (i) (...)
 - (ii) mudanças nas taxas de câmbio de moeda estrangeira;
 - (iii) mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros de mercado variáveis; ou
 - (iv) inadimplência de uma das contrapartes;
 - (g) (...)
 - (h) instrumentos financeiros, contratos e obrigações previstos em transações de pagamento baseadas em ações, aos quais se aplica a Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações;
 - (i) ativos de reembolso que são contabilizados de acordo com a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (ver item 21.9).
- 12.8 Ao final de cada período de referência, a entidade deve mensurar todos os instrumentos financeiros dentro do alcance da Seção 12 pelo valor justo e deve reconhecer as mudanças no valor justo no resultado, exceto como a seguir:
- (a) algumas mudanças no valor justo de instrumentos de *hedge*, em relação designada como *hedge*, devem ser reconhecidas em outros resultados abrangentes pelo item 12.23;

- (b) instrumentos patrimoniais que não são comercializados publicamente e cujos valores justos não podem, de outra maneira, ser mensurados de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, e contratos ligados a tais instrumentos que, se exercidos, resultarão em entrega de tais instrumentos, devem ser mensurados pelo custo menos redução ao seu valor recuperável.

12.9 Se a mensuração confiável do valor justo não mais estiver disponível sem custo ou esforço excessivo para o instrumento patrimonial, ou contrato associado a esse instrumento que, se exercido, resultará na entrega desses instrumentos, que não é negociado publicamente, mas é mensurado pelo valor justo por meio do resultado, seu valor justo na última data em que o instrumento foi mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo é tratado como custo do instrumento. A entidade deve mensurar o instrumento com base nesse valor de custo menos reduções no valor recuperável, até que seja capaz de determinar a mensuração confiável do valor justo sem custo ou esforço excessivo.

12.23 Se as condições no item 12.16 forem atingidas e o risco coberto é:

- (a) (...)

a entidade que deve reconhecer, em outros resultados abrangentes, a parte da variação do valor justo do instrumento de *hedge* que foi efetivo (eficaz) na compensação da mudança no valor justo ou fluxos de caixa esperados do item objeto de *hedge*. A entidade deve reconhecer no resultado em cada período qualquer excesso (em valor absoluto) da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados desde o início da cobertura (*hedge*) (também chamado de ineficácia do *hedge*). O ganho ou a perda do instrumento de *hedge* reconhecido em outros resultados abrangentes deve ser reclassificado para o resultado quando o item objeto de *hedge* é reconhecido no resultado, de acordo com os requisitos do item 12.25. Contudo, o valor acumulado de quaisquer diferenças de variação cambial que se referem à cobertura de investimento líquido em operação no exterior reconhecida em outros resultados abrangentes não deve ser reclassificado para o resultado na alienação parcial da operação no exterior.

12.25 A entidade descontinua prospectivamente a aplicação da contabilidade de *hedge* especificada no item 12.23 se:

- (a) (...)

Se não é mais esperado que a transação prevista aconteça ou se o instrumento de dívida coberto mensurado pelo custo amortizado é desreconhecido, qualquer resultado (ganho ou perda), no instrumento de *hedge* que foi reconhecido em outros resultados abrangentes, deve ser reclassificado para o resultado.

12.29 Se a entidade aplica a contabilidade de *hedge* para a cobertura de risco de taxa de juros variável, risco cambial, risco de preço de *commodity* em compromisso firme ou transação de previsão altamente provável, ou investimento líquido em operação no exterior (itens 12.23 a 12.25), divulga:

- (a) (...)

- (d) o valor que foi reclassificado para o resultado do período (itens 12.23 e 12.25);

- (e) o valor de qualquer excesso da mudança acumulada no valor justo do instrumento de *hedge* sobre a mudança acumulada no valor justo dos fluxos de caixa esperados que foi reconhecido no resultado para o período (item 12.23).

Seção 14 – Investimento em Controlada e em Coligada

Altera o item 14.15.

14.15 Para investimentos em coligadas contabilizados pelo método do valor justo, o investidor deve fazer as divulgações exigidas nos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor aplicar a isenção do custo ou esforço excessivo do item 14.10 para quaisquer coligadas, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em coligadas contabilizado de acordo com o método de custo.

Seção 15 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (*Joint Venture*)

Altera o item 15.21.

15.21 Para entidades controladas em conjunto, contabilizadas de acordo com o método do valor justo, o empreendedor deve fazer as divulgações exigidas pelos itens 11.41 a 11.44. Se o investidor de empreendimento controlado em conjunto aplicar a isenção de custo ou esforço excessivo do item 15.15 para qualquer entidade controlada em conjunto, ele deve divulgar os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo e o valor contábil dos investimentos em entidades controladas em conjunto contabilizadas de acordo com o método de custo.

Seção 16 – Propriedade para Investimento

Altera o item 16.10.

16.10 A entidade deve divulgar, para todas as propriedades para investimento contabilizadas pelo valor justo reconhecidos no resultado do período, o que se segue (item 16.7):

- (a) (...)
- (e) conciliação entre os valores contabilizados da propriedade para investimento no começo e no fim do período demonstrando separadamente:
 - (i) (...)
 - (iii) transferências para e de propriedade para investimento mensuradas ao custo menos depreciação acumulada e redução ao valor recuperável (ver item 16.8);
 - (iv) (...)

Seção 17 – Ativo Imobilizado

Altera os itens 17.5, 17.6, 17.15, 17.31 e 17.32, inclui os itens 17.15A a 17.15D e seus títulos e 17.33. Na alínea (e) do item 31, é incluído o inciso (iv) e os incisos (iv) a (vii) existentes são reenumerados para incisos (v) a (viii), respectivamente.

17.5 Itens como peças de reposição, equipamentos de reserva e equipamentos de serviço devem ser reconhecidos de acordo com esta seção quando atendem à definição de imobilizado. Caso contrário, tais itens devem ser classificados como estoque.

- 17.6 Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares (por exemplo, o teto de edifício). Se se espera que a parte substituída acrescente benefícios futuros à entidade, esta deve adicionar ao valor contábil do item de ativo imobilizado o custo de substituição da parte de tal item. O valor contábil das partes que são substituídas é baixado de acordo com os itens 17.27 a 17.30 independentemente de se as partes substituídas tiverem sido depreciadas separadamente. Se não for praticável para a entidade determinar o valor contábil da parte substituída, ela pode usar o custo da substituição como indicação de qual era o custo da parte substituída na época em que foi adquirida ou construída. O item 17.16 dispõe que, caso as partes principais de item do ativo imobilizado tenham padrões de consumo de benefícios econômicos significativamente diferentes, a entidade deve alocar o custo inicial do ativo para suas partes principais e depreciar cada parte separadamente ao longo de sua vida útil.
- 17.15 A entidade deve escolher, como sua política contábil, o método de custo descrito no item 17.15A ou o método de reavaliação, se permitido por lei, descrito no item 17.15B e deve aplicar essa política a toda classe do imobilizado. A entidade deve aplicar o método de custo a propriedades para investimento cujo valor justo não pode ser mensurado de modo confiável sem custo ou esforço excessivo. A entidade deve reconhecer os custos de serviço de manutenção de item do imobilizado no resultado do período em que os custos são incorridos.

Método de custo

- 17.15A A entidade deve mensurar os itens do ativo imobilizado, após o reconhecimento inicial, pelo custo menos depreciação acumulada e quaisquer perdas por redução ao valor recuperável de ativos acumuladas.

Método de reavaliação

- 17.15B A entidade, se permitido por lei, deve mensurar um item do imobilizado cujo valor justo possa ser mensurado de forma confiável ao valor reavaliado, sendo seu valor justo na data da reavaliação menos qualquer depreciação acumulada subsequente e perdas acumuladas subsequentes por redução ao valor recuperável. As reavaliações devem ser feitas com regularidade suficiente para garantir que o valor contábil não difira significativamente daquele que seria determinado utilizando o valor justo no final do período. Os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre como determinar o valor justo. Se um item do imobilizado for reavaliado, toda a classe do imobilizado à qual pertence o ativo deve ser reavaliada.
- 17.15C Se o valor contábil do ativo aumentar como resultado da reavaliação, o aumento deve ser reconhecido em outros resultados abrangentes e acumulados no patrimônio líquido, sob a rubrica de ganho de reavaliação. Entretanto, o aumento deve ser reconhecido no resultado até o limite em que corresponder à reversão de perda decorrente de reavaliação do mesmo ativo anteriormente reconhecida no resultado.
- 17.15D Se o valor contábil do ativo diminuir como resultado da reavaliação, a redução deve ser reconhecida no resultado. Entretanto, a redução deve ser reconhecida em outros resultados abrangentes, de acordo com qualquer saldo credor existente no ganho de reavaliação desse ativo, até o limite do saldo. A redução reconhecida em outros resultados abrangentes reduz o valor acumulado no patrimônio líquido sob a rubrica ganho de reavaliação.
- 17.31 A entidade deve divulgar, para cada classe de ativo imobilizado que foi considerado apropriado, em conformidade com o item 4.11(a) e, separadamente, para propriedades para

investimento reconhecidas pelo custo menos depreciação acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:

- (a) (...)
- (e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:
 - (i) (...)
 - (iv) aumentos ou reduções resultantes de reavaliações previstas nos itens 17.15B a 17.15D e de perdas por redução ao valor recuperável, reconhecidas ou revertidas em outros resultados abrangentes, de acordo com a Seção 27.
 - (v) transferências para e de propriedade para investimento, mensuradas ao valor justo por meio do resultado (ver item 16.8);
 - (vi) (...)

17.32 A entidade também deve divulgar:

- (a) ...
- (c) se a entidade tiver propriedade para investimento cujo valor justo não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração ao valor justo implicaria custo ou esforço excessivo para esses itens de propriedade para investimento.

17.33 Se itens do imobilizado forem reconhecidos pelos valores reavaliados, deve ser divulgado o seguinte:

- (a) a data efetiva da reavaliação;
- (b) se foi realizado por avaliador independente;
- (c) os métodos e as premissas significativos aplicados na estimativa dos valores justos dos itens;
- (d) para cada classe reavaliada do imobilizado, o valor contábil que teria sido reconhecido caso os ativos tivessem sido reconhecidos pelo método de custo; e
- (e) o ganho da reavaliação, indicando a mudança para o período e quaisquer restrições na distribuição do saldo aos acionistas.

Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Altera os itens 18.8 e 18.20.

18.8 O ativo intangível adquirido em combinação de negócios deve ser reconhecido, salvo se o seu valor justo não puder ser mensurado sem custo ou esforço excessivo, na data de aquisição.

18.20 Caso a vida útil do ativo intangível não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos.

Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*)

Altera os itens 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25 e 19.26.

- 19.2 Esta seção especifica a contabilização para todas as combinações de negócios, exceto:
- (a) combinações de entidades ou negócios sob controle comum. Controle comum significa que todas as entidades ou negócios combinados são fundamentalmente controlados pela mesma parte, ou partes, antes e depois da combinação de negócios e que o controle não é transitório;
 - (b) (...)
- 19.11 A entidade adquirente deve mensurar o custo de combinação de negócios como a soma:
- (a) dos valores justos, na data da aquisição, de ativos concedidos, de passivos incorridos ou assumidos e de instrumentos patrimoniais emitidos pela adquirente, em troca do controle da adquirida, mais
 - (b) (...)
- 19.14 A entidade adquirente deve, na data de aquisição, alocar o custo de combinação de negócios pelo reconhecimento dos ativos, dos passivos e dos passivos contingentes identificáveis da adquirida que atenderem aos critérios de reconhecimento do item 19.15 pelos valores justos nessa data, exceto conforme abaixo:
- (a) tributo diferido ativo ou passivo decorrente dos ativos adquiridos e passivos assumidos em combinação de negócios devem ser reconhecidos e mensurados, de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro;
 - (b) passivo (ou ativo, se houver) relacionado a acordos de benefícios a empregados da adquirida deve ser reconhecido e mensurado, de acordo com a Seção 28 – Benefícios a Empregados.
- Qualquer diferença entre o custo da combinação de negócios e a participação da adquirente no valor justo líquido dos ativos, dos passivos e das provisões para passivos contingentes identificáveis reconhecidos nesse momento deve ser contabilizada em conformidade com os itens 19.22 a 19.24 (como ágio por expectativa de rentabilidade futura – *goodwill* – ou como ganho por compra vantajosa – deságio). Qualquer participação de não controladores na adquirida deve ser mensurada pela parcela proporcional da participação de não controladores nos valores reconhecidos dos ativos líquidos identificáveis da adquirida.
- 19.15 A entidade adquirente deve reconhecer separadamente os ativos, os passivos e os passivos contingentes identificáveis da adquirida na data de aquisição apenas se eles atenderem, nessa data, aos seguintes critérios:
- (a) (...)
 - (c) no caso de ativo intangível, se seu valor justo puder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo; e
 - (d) no caso de passivo contingente, se seu valor justo puder ser mensurado de forma confiável.
- 19.23 Após o reconhecimento inicial, a entidade adquirente deve mensurar o ágio por expectativa de rentabilidade futura adquirido em combinação de negócios pelo custo menos amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável:
- (a) a entidade deve seguir os princípios dos itens 18.19 a 18.24 para amortização do ágio por expectativa de rentabilidade futura. Caso a vida útil do ágio por expectativa de

rentabilidade futura não puder ser estabelecida de forma confiável, a vida útil deve ser determinada com base na melhor estimativa da administração, mas não deve exceder a dez anos;

(b) (...)

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

(a) (...)

(g) descrição qualitativa dos fatores que compõem o ágio por expectativa de rentabilidade futura reconhecido, tais como as sinergias esperadas da combinação das operações da adquirida e da adquirente, ou ativos intangíveis ou outros itens não reconhecidos de acordo com o item 19.15.

19.26 A entidade adquirente deve divulgar as vidas úteis utilizadas para o ágio por expectativa de rentabilidade futura e a conciliação do valor contábil do ágio por expectativa de rentabilidade futura no início e no final do período de divulgação, demonstrando separadamente:

(a) (...)

Seção 20 – Operações de Arrendamento Mercantil

Altera os itens 20.1 e 20.3.

20.1 Esta seção abrange a contabilização de todos os arrendamentos mercantis, exceto:

(a) (...)

(e) arrendamentos mercantis que possam resultar em perda para o arrendador ou para o arrendatário como resultado de termos contratuais que não estejam relacionados com as mudanças no preço do ativo arrendado, mudanças nas taxas de câmbio, mudanças em pagamentos de arrendamentos com base em taxas de juros variáveis de mercado, ou inadimplência por uma das partes do contrato (ver item 12.3(f)); e

(f) (...)

20.3 Alguns contratos, tais como determinados contratos de terceirização e contratos de telecomunicações que fornecem direitos de uso, e contratos do tipo *take-or-pay* (pegue ou pague) (acordos escritos entre comprador e vendedor que obrigam o comprador a pagar, independentemente de haver ou não a entrega do bem ou serviço por parte do vendedor), não se constituem arrendamento mercantil sob a forma legal, mas esses contratos conferem direitos de utilização de ativos em troca de pagamentos. Tais contratos são, em essência, arrendamentos mercantis de ativos e devem ser contabilizados de acordo com esta seção.

Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Altera o item 21.16.

21.16 Se a entrada de benefícios econômicos for provável (maior probabilidade de que sim do que não), mas não praticamente certa, a entidade deve divulgar uma descrição da natureza dos ativos contingentes ao final do período de divulgação e, salvo se envolver custo ou esforço excessivo, uma estimativa de seus efeitos financeiros mensurados utilizando-se os princípios dispostos nos itens 21.7 a 21.11. Se essa estimativa envolver custo ou esforço excessivo, a

entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais estimar o efeito financeiro implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 22 – Passivo e Patrimônio Líquido

Altera os itens 22.8, 22.9, 22.15, 22.17 e 22.18 e inclui os itens 22.3A, 22.15A e seu título, 22.15B, 22.15C, 22.18A, 22.18B e 22.20 e seu título.

22.3A A entidade deve classificar um instrumento financeiro como passivo financeiro ou como patrimônio líquido de acordo com a essência do acordo contratual, não simplesmente sua forma legal, e de acordo com as definições de passivo financeiro e instrumento patrimonial. Salvo se a entidade tiver direito incondicional de evitar a entrega de caixa ou outro ativo financeiro para liquidar a obrigação contratual, a obrigação atende à definição de passivo financeiro, e é classificada dessa forma, exceto para aqueles instrumentos classificados como instrumento patrimonial de acordo com o item 22.4.

22.8 A entidade deve mensurar os títulos patrimoniais, exceto aqueles emitidos como parte de combinação de negócios ou aqueles contabilizados, de acordo com os itens 22.15A e 22.15B, pelo valor justo de caixa ou de outros recursos recebidos ou a receber, líquido dos custos de transação. Se o pagamento é a prazo e o valor do dinheiro no tempo for material, a mensuração inicial deve ser na base de valor presente.

22.9 A entidade deve contabilizar os custos de transação relativos à transação de instrumento patrimonial como dedução do patrimônio líquido. Os tributos referentes aos custos de transação devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29 – Tributos sobre o Lucro.

22.15 Nos períodos seguintes à emissão dos instrumentos, a entidade deve contabilizar o componente do passivo conforme abaixo:

- (a) de acordo com a Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, se o componente do passivo atender às condições do item 11.9. Nesses casos, a entidade, sistematicamente, deve reconhecer qualquer diferença entre o componente de passivo e o valor do principal a ser pago no vencimento como despesa de juros adicionais utilizando o método da taxa efetiva de juros (ver itens 11.15 a 11.20). O apêndice desta seção ilustra a contabilização para o emissor de dívida conversível quando o componente do passivo atender às condições do item 11.9;
- (b) de acordo com a Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros, se o componente do passivo não atender às condições do item 11.9.

Extinção de passivo financeiro com instrumento patrimonial

22.15A A entidade pode renegociar os termos de passivo financeiro com o credor da entidade mediante a emissão, pelo devedor, de instrumentos patrimoniais ao credor, extinguindo o passivo total ou parcialmente. A emissão de instrumentos patrimoniais constitui contraprestação paga de acordo com o item 11.38. A entidade deve mensurar os instrumentos patrimoniais emitidos ao seu valor justo. Contudo, se o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, os instrumentos patrimoniais devem ser mensurados ao valor justo do passivo financeiro extinto. A entidade deve desreconhecer o passivo financeiro, ou parte dele, de acordo com os itens 11.36 a 11.38.

22.15B Se parte da contraprestação paga estiver relacionada à modificação dos termos da parte remanescente do passivo, a entidade deve alocar a contraprestação paga entre a parte do passivo extinto e a parte que permanece pendente. Essa alocação deve ser feita em base razoável. Se o passivo remanescente tiver sido substancialmente modificado, a entidade deve contabilizar a modificação como extinção do passivo original e o reconhecimento de novo passivo, conforme requerido pelo item 11.37.

22.15C A entidade não deve aplicar os itens 22.15A e 22.15B a transações em situações em que:

- (a) o credor também é acionista direto ou indireto e está agindo em sua capacidade de acionista existente direto ou indireto;
- (b) o credor e a entidade são controlados pela mesma parte ou partes antes e após a transação, e a essência da transação inclui a distribuição de patrimônio pela entidade, ou contribuição de patrimônio para a entidade;
- (c) a extinção do passivo financeiro por meio da emissão de instrumentos patrimoniais está de acordo com os termos originais do passivo financeiro (ver itens 22.13 a 22.15).

22.17 A entidade deve reduzir o patrimônio líquido pelos valores das distribuições para os sócios (detentores de seus títulos patrimoniais). Os tributos referentes a distribuições a sócios devem ser contabilizados de acordo com a Seção 29.

22.18 Às vezes a entidade distribui outros ativos diferentes de caixa a seus sócios (distribuição não monetária). Quando a entidade declara tal distribuição e possui a obrigação de distribuir ativos não monetários para seus proprietários, ela deve reconhecer o passivo. A entidade deve mensurar o passivo pelo valor justo dos ativos que serão distribuídos, salvo se atender às condições do item 22.18A. Ao final de cada período de divulgação e na data de liquidação, a entidade deve revisar e ajustar o valor contábil do dividendo ou outra distribuição de lucro a pagar para refletir as mudanças no valor justo dos ativos que serão distribuídos, com quaisquer mudanças reconhecidas no patrimônio líquido como ajustes do valor da distribuição. Quando a entidade liquida o dividendo, ela deve reconhecer no resultado qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor contábil do dividendo a pagar.

22.18A Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser mensurado ao valor contábil dos ativos a serem distribuídos. Se antes da liquidação o valor justo dos ativos a serem distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, o passivo deve ser remensurado ao valor justo com o ajuste correspondente feito ao valor da distribuição e contabilizado de acordo com o item 22.18.

22.18B Os itens 22.18 e 22.18A não se aplicam à distribuição de ativo não monetário que seja controlado pela mesma parte ou partes antes e depois da distribuição. Essa exclusão se aplica às demonstrações contábeis separadas, individuais e consolidadas da entidade que efetua a distribuição.

Divulgação

22.20 Se o valor justo dos ativos a serem distribuídos, conforme descrito nos itens 22.18 e 22.18A, não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, a entidade deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais a mensuração confiável do valor justo implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 26 – Pagamento Baseado em Ações

Altera os itens 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17 e seu título e 26.22 e inclui os itens 26.1A e 26.1B.

26.1 Esta seção especifica a maneira de contabilizar todas as transações de pagamento baseado em ações, incluindo aquelas que são liquidadas com instrumentos patrimoniais ou liquidadas à vista ou aquelas nas quais os termos do acordo permitem a escolha pela entidade para liquidar a transação à vista (ou outros ativos) ou pela emissão de instrumentos patrimoniais.

26.1A A transação de pagamento baseada em ações pode ser liquidada por outra entidade do grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) em nome da entidade que recebe os bens ou serviços. Esta seção também se aplica à entidade que:

- (a) recebe bens ou serviços quando outra entidade no mesmo grupo (ou acionista de qualquer entidade do grupo) tem a obrigação de liquidar a transação de pagamento baseada em ações; ou
- (b) tem obrigação de liquidar transação de pagamento baseada em ações quando outra entidade do mesmo grupo recebe os bens ou serviços;

salvo quando a transação for claramente para uma finalidade que não seja o pagamento de bens ou serviços fornecidos à entidade que os recebe.

26.1B Na ausência de bens ou serviços especificamente identificáveis, outras circunstâncias podem indicar que bens ou serviços foram (ou serão) recebidos, nesse caso esta seção se aplica (ver item 26.17).

26.9 A concessão de títulos patrimoniais pode ser condicionada ao cumprimento de condições de aquisição específicas pelos empregados, relacionados ao serviço ou ao desempenho. Um exemplo de condição de aquisição referente ao serviço é quando a concessão de ações ou opções de ações ao empregado é condicionada à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Exemplos de condições de aquisição referentes ao desempenho são quando a concessão de ações ou opção de compra de ações é condicionada a um período de serviço específico e o alcance de determinado crescimento nos lucros (condição de aquisição que não é de mercado) ou determinado aumento no preço das ações da entidade (condição de aquisição de mercado). As condições de aquisição de direito devem ser contabilizadas da seguinte forma:

- (a) todas as condições de aquisição relacionadas com serviço do empregado ou com condições de desempenho, que não de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o número de títulos patrimoniais que se espera conceder. Subsequentemente, a entidade deve revisar essa estimativa, caso novas informações virem a indicar que o número de títulos patrimoniais que se espera conceder seja diferente das estimativas anteriores. Na data de aquisição, a entidade deve revisar a estimativa de modo a igualar o número de títulos patrimoniais com o número que efetivamente foi adquirido. As condições de aquisição de direito referentes a serviço de empregados ou à condição de desempenho fora do mercado não devem ser levadas em consideração ao estimar o valor justo das ações, opções de compra de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração;
- (b) todas as condições de aquisição e as condições de não aquisição, de mercado, devem ser levadas em consideração no momento de se estimar o valor justo das ações e opções de ações ou outros instrumentos patrimoniais na data de mensuração, sem ajuste subsequente ao valor justo estimado, independentemente do resultado da condição de

aquisição de direito de mercado ou não aquisição de direito, desde que todas as demais condições de aquisição de direito sejam cumpridas.

26.12 A entidade pode modificar os termos e as condições em que os instrumentos patrimoniais são concedidos de maneira que seja benéfica ao empregado, como, por exemplo, a redução do preço de exercício da opção; a redução do período de aquisição; ou a modificação ou eliminação de condição de desempenho. Alternativamente, a entidade pode modificar os termos e condições de modo que não seja benéfico ao empregado, por exemplo, por meio do aumento do período de aquisição de direito ou inclusão de condição de desempenho. A entidade deve levar em consideração as condições modificadas de aquisição na contabilização da transação de pagamento baseado em ações, da seguinte forma:

(a) (...)

Os requisitos deste item são expressos no contexto de transações de pagamento baseadas em ações com os empregados. Os requisitos também se aplicam a transações de pagamento baseadas em ações com partes que não sejam empregados se essas transações forem mensuradas por referência ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos, mas a referência à data de concessão deve se referir à data em que a entidade obtém os bens ou a contraparte presta serviço.

26.16 Se o prêmio de pagamento baseado em ações é concedido pela entidade aos empregados de uma ou mais entidades do grupo, e o grupo apresentar demonstrações contábeis consolidadas utilizando este pronunciamento ou o conjunto completo dos pronunciamentos técnicos do CPC, as entidades do grupo têm permissão, como alternativa ao tratamento previsto nos itens 26.3 a 26.15, para mensurar a despesa de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável da despesa para o grupo econômico.

Bem ou serviço não identificável

26.17 Se a contraprestação identificável recebida parece ser inferior ao valor justo dos instrumentos patrimoniais concedidos ou passivo incorrido, geralmente essa circunstância indica que outra contraprestação (ou seja, bens ou serviços não identificáveis) foi (ou será) recebida. Por exemplo, algumas jurisdições possuem programas nos quais proprietários (tais como empregados) são capazes de adquirir ações sem fornecer bens ou serviços que possam ser especificamente identificados (ou pelo fornecimento de bens ou serviços que são claramente inferiores ao valor justo dos títulos patrimoniais concedidos). Isso indica que outra importância foi ou será recebida (tais como serviços de empregados passados ou futuros). A entidade deve mensurar os bens ou serviços não identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) como a diferença entre o valor justo do pagamento baseado em ações e o valor justo de quaisquer bens ou serviços identificáveis recebidos (ou a serem recebidos) mensurados na data de concessão. Para transações liquidadas à vista, o passivo deve ser remensurado no final de cada período de relatório, até que seja liquidado de acordo com o item 26.14.

26.22 Se a entidade é parte de plano de pagamento baseado em ações de grupo econômico e mensura suas despesas de pagamento baseado em ações com base na alocação razoável das despesas reconhecidas pelo grupo econômico, ela deve divulgar o fato e as bases para a alocação (ver item 26.16).

Seção 27 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos

Altera os itens 27.1, 27.6, 27.14, 27.30 e 27.31.

- 27.1 A perda por desvalorização ocorre quando o valor contábil de ativo excede seu valor recuperável. Esta seção deve ser aplicada ao tratamento contábil de redução ao valor recuperável de todos os ativos, exceto os seguintes, para os quais outras seções deste pronunciamento estabelecem a exigência de redução ao valor recuperável:
- (a) (...)
 - (f) ativos provenientes de contratos de construção (ver Seção 23 – Receitas).
- 27.6 A entidade deve reconhecer a perda por desvalorização imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado de acordo com o método de reavaliação na Seção 17 – Ativo Imobilizado. Qualquer perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como redução na reavaliação de acordo com o item 17.15D.
- 27.14 O valor líquido de venda é o valor a ser obtido pela venda de ativo em transação em bases comutativas, entre partes conhecedoras e interessadas, menos as despesas de venda (os itens 11.27 a 11.32 fornecem orientação sobre o valor justo).
- 27.30 Quando a perda por desvalorização anterior foi baseada no valor recuperável de ativo individual com problemas de recuperação, as seguintes exigências se aplicam:
- (a) (...)
 - (b) se o valor recuperável estimado do ativo exceder seu valor contábil, a entidade deve aumentar o valor contábil para o valor recuperável, sujeita à limitação descrita na alínea (c) abaixo. Esse aumento é a reversão da perda por desvalorização. A entidade deve reconhecer a reversão imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C;
 - (c) (...)
- 27.31 Quando a perda por desvalorização original foi baseada no valor recuperável da unidade geradora de caixa à qual o ativo pertence, as seguintes exigências se aplicam:
- (a) (...)
 - (b) se o valor recuperável estimado da unidade geradora de caixa exceder seu valor contábil, esse excesso é a reversão de perda por desvalorização. A entidade deve alocar o valor de tal reversão para os ativos da unidade, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura de maneira proporcional aos valores contábeis desses ativos, sujeita à limitação descrita em (c) abaixo. Esses aumentos nos valores contábeis devem ser tratados como reversão de perdas por desvalorização para os ativos individuais e devem ser reconhecidas imediatamente no resultado, salvo se o ativo for reconhecido ao valor reavaliado, de acordo com o método de reavaliação no item 17.15B. Qualquer reversão de perda por redução ao valor recuperável de ativo reavaliado deve ser tratada como aumento na reavaliação de acordo com o item 17.15C;
 - (c) (...)

Seção 28 – Benefícios a Empregados

Altera os itens 28.30, 28.41 e 28.43.

28.30 A entidade deve reconhecer um passivo para outros benefícios de longo prazo a empregados, mensurado pelo total, líquido dos seguintes valores:

(a) (...)

A entidade deve reconhecer as alterações líquidas no passivo durante o período, exceto a alteração atribuível a benefícios pagos a empregados durante o período ou a contribuições do empregador, como custo de seus outros benefícios de longo prazo aos empregados durante o período. Esse custo é integralmente reconhecido no resultado como despesa, salvo se outra seção deste pronunciamento exigir que seja reconhecido como parte do custo de ativo, tal como estoques ou imobilizado.

28.41 A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre os planos de benefício definido (exceto para quaisquer planos de benefício definido multiempregador que sejam contabilizados como planos de contribuição definida em conformidade com o item 28.11, para os quais as divulgações do item 28.40 se aplicam, em vez das divulgações exigidas neste item). Se a entidade possui mais de um plano de benefício definido, essas divulgações podem ser feitas em totais, separadamente para cada plano, ou utilizando certos agrupamentos considerados mais úteis:

(a) (...)

(c) caso a entidade utilize quaisquer simplificações mencionadas no item 28.19, ao mensurar sua obrigação de benefício definido, ela deve divulgar esse fato e os motivos pelos quais utilizar o método da unidade projetada para mensurar sua obrigação e custo de acordo com os planos de benefício definido implicariam custo ou esforço excessivo;

(d) (...)

Seção 29 – Tributos sobre o Lucro

Dá nova redação à Seção 29.

Alcance

29.1 Para as finalidades deste pronunciamento, tributo sobre o lucro inclui todos os tributos nacionais e estrangeiros que são baseados no lucro tributável. O tributo sobre o lucro também inclui tributos, tais como tributos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento controlado em conjunto sobre as distribuições à entidade que reporta.

29.2 Esta seção abrange a contabilização de tributo sobre o lucro. Ela exige que a entidade reconheça os efeitos fiscais atuais e futuros de transações e outros eventos que tenham sido reconhecidos nas demonstrações contábeis. Esses valores fiscais reconhecidos compreendem tributo corrente e tributo diferido. Tributo corrente é o tributo sobre o lucro a pagar (a recuperar) em relação ao lucro tributável (prejuízo fiscal) para o período corrente ou períodos passados. Tributo diferido é o tributo sobre o lucro a pagar ou a recuperar em períodos futuros, geralmente resultante do fato de a entidade recuperar ou liquidar seus ativos e passivos por seu valor contábil atual, e o efeito fiscal do diferimento de créditos fiscais e prejuízos fiscais não utilizados atualmente.

29.3 Esta seção não trata dos métodos de contabilização de subvenções governamentais (ver Seção 24 – Subvenção Governamental). Entretanto, esta seção trata da contabilização de

diferenças temporárias que podem surgir dessas subvenções.

Reconhecimento e mensuração de tributo corrente

- 29.4 A entidade deve reconhecer o tributo corrente passivo para tributos a pagar sobre o lucro tributável para os períodos corrente e passado. Se o valor pago para os períodos corrente e passado exceder o valor a pagar para esses períodos, a entidade deve reconhecer o valor excedente como tributo corrente ativo.
- 29.5 A entidade deve reconhecer o tributo corrente ativo para o benefício de prejuízo fiscal que possa ser utilizado para recuperar o tributo pago em período anterior.
- 29.6 A entidade deve mensurar o tributo corrente passivo (ativo) pelo valor que espera pagar (recuperar) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam. Os itens 29.32 e 29.33 fornecem orientação da mensuração adicional.

Reconhecimento de tributo diferido

Princípio geral de reconhecimento

- 29.7 É inerente no reconhecimento de ativo ou passivo que a entidade que reporta espera recuperar ou liquidar o valor contábil desse ativo ou passivo. Se for provável que a recuperação ou a liquidação desse valor contábil tornará futuros pagamentos de tributos maiores (menores) do que seriam se essa recuperação ou liquidação não tivesse efeitos fiscais, esta seção exige que a entidade reconheça o tributo diferido passivo (diferido ativo), com determinadas exceções. Se a entidade espera recuperar o valor contábil de ativo ou liquidar o valor contábil de passivo sem afetar o lucro tributável, não gera nenhum tributo diferido em relação ao ativo ou passivo.
- 29.8 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo ou passivo para tributo a recuperar ou a pagar em períodos futuros como resultado de transações ou eventos passados. Esse tributo surge das diferenças entre os valores contábeis dos ativos e passivos da entidade no balanço patrimonial e os valores atribuídos a esses ativos e passivos pelas autoridades fiscais (essas diferenças são denominadas “diferenças temporárias”), e a compensação de prejuízos fiscais e créditos não utilizados atualmente.

Base fiscal e diferença temporária

- 29.9 A base fiscal de ativo é o valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a quaisquer benefícios econômicos tributáveis que devam fluir para a entidade quando ela recuperar o valor contábil do ativo. Se esses benefícios econômicos não forem tributáveis, a base fiscal do ativo é igual ao seu valor contábil.
- 29.10 A base fiscal de passivo é o seu valor contábil, menos qualquer valor que será dedutível para propósitos fiscais em relação a esse passivo em períodos futuros. No caso de receita que seja recebida antecipadamente, a base fiscal do passivo resultante é o seu valor contábil, menos qualquer valor da receita que não será tributável em períodos futuros.
- 29.11 Alguns itens têm uma base fiscal, mas não devem ser reconhecidos como ativos e passivos

no balanço patrimonial. Por exemplo, os custos de pesquisa e desenvolvimento devem ser reconhecidos como despesa ao determinar o lucro contábil no período em que são incorridos, mas sua dedução pode não ser permitida para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) até um período posterior. A diferença entre a base fiscal dos custos de pesquisa e desenvolvimento, que é o valor que as autoridades fiscais permitirão como dedução em períodos futuros, e o valor contábil zero é a diferença temporária dedutível que resulta em tributo diferido ativo.

29.12 Diferenças temporárias são diferenças entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal. Em demonstrações contábeis consolidadas, as diferenças temporárias são determinadas por meio da comparação dos valores contábeis de ativos e passivos nas demonstrações contábeis consolidadas com a base fiscal apropriada. A base fiscal é determinada com base na demonstração de tributo consolidada nas jurisdições em que essa demonstração é entregue. Em outras jurisdições, a base fiscal é determinada com base em demonstrações de tributo de cada entidade do grupo.

29.13 Exemplos de situações nas quais surgem diferenças temporárias incluem:

- (a) os ativos identificáveis adquiridos e passivos identificáveis assumidos na combinação de negócios devem ser reconhecidos aos seus valores justos de acordo com a Seção 19 – Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*), mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais (por exemplo, a base fiscal do ativo pode permanecer ao custo para o proprietário anterior). O tributo diferido ativo ou passivo resultante afeta o valor do ágio que a entidade reconhece;
- (b) os ativos devem ser remensurados, mas nenhum ajuste equivalente é feito para propósitos fiscais. Por exemplo, este pronunciamento permite, ou exige, que determinados ativos sejam remensurados ao valor justo ou sejam reavaliados (por exemplo, conforme descrito na Seção 16 – Propriedade para Investimento e na Seção 17 – Ativo Imobilizado);
- (c) o ágio por expectativa de rentabilidade futura na combinação de negócios, por exemplo, em que a base fiscal desse ágio deve ser zero se as autoridades fiscais não permitirem a amortização ou a redução ao valor recuperável desse ágio como despesa dedutível quando o lucro tributável for determinado e não permitirem que o custo desse ágio seja tratado como despesa dedutível na alienação da controlada;
- (d) a base fiscal de ativo ou passivo no reconhecimento inicial difere de seu valor contábil inicial;
- (e) o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto se tornar diferente da base fiscal do investimento ou participação.

Nem todas as diferenças temporárias acima resultarão em tributos diferidos ativos e passivos (ver itens 29.14 e 29.16).

Diferença temporária tributável

29.14 O tributo diferido passivo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias tributáveis, exceto na medida em que o tributo diferido passivo for proveniente de:

- (a) reconhecimento inicial do ágio por expectativa de rentabilidade futura; ou
- (b) reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
 - (i) não for combinação de negócios; e

- (ii) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido passivo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.25.

- 29.15 Algumas diferenças temporárias surgem quando a receita ou a despesa é incluída no lucro contábil em um período, mas é incluída no lucro tributável em período diferente. Essas diferenças temporárias são frequentemente descritas como diferenças temporais. Seguem abaixo exemplos dessas diferenças temporárias, que são diferenças temporárias tributáveis e que, portanto, resultam em tributos diferidos passivos:
- (a) a receita de juros é incluída no lucro contábil de forma proporcional ao tempo, mas em algumas circunstâncias pode ser incluída no lucro tributável quando o dinheiro for recebido. A base fiscal de qualquer conta a receber em relação a essas receitas é zero, pois as receitas não afetam o lucro tributável até que o dinheiro seja recebido; e
 - (b) a depreciação utilizada para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) pode ser diferente daquela utilizada para determinar o lucro contábil. A diferença temporária é a diferença entre o valor contábil do ativo e sua base fiscal, que é o custo original do ativo menos todas as deduções em relação a esse ativo permitidas pelas autoridades fiscais para determinar o lucro tributável dos períodos corrente e anteriores. A diferença temporária tributável ocorre, e resulta em tributo diferido passivo, quando a depreciação fiscal é acelerada. Se a depreciação fiscal for menos rápida que a depreciação contábil, surge a diferença temporária dedutível resultante de tributo diferido ativo (ver item 29.16).

Diferença temporária dedutível

- 29.16 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para todas as diferenças temporárias dedutíveis na medida em que for provável que haverá lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível, exceto se o tributo diferido ativo surgir do reconhecimento inicial de ativo ou passivo em transação que:
- (a) não for combinação de negócios; e
 - (b) na época da transação, não afetar o lucro contábil nem o lucro tributável (prejuízo fiscal).

Entretanto, para diferenças temporárias dedutíveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, o tributo diferido ativo deve ser reconhecido, de acordo com o item 29.26.

- 29.17 Seguem abaixo exemplos de diferenças temporárias dedutíveis que resultam em tributos diferidos ativos:
- (a) custos de benefícios de aposentadoria podem ser deduzidos para determinar o lucro contábil no momento em que o serviço é prestado pelo empregado, mas deduzidos para determinar o lucro tributável quando as contribuições são pagas ao fundo pela entidade ou quando os benefícios de aposentadoria são pagos pela entidade. Existe a diferença temporária entre o valor contábil do passivo e sua base fiscal – a base fiscal do passivo é geralmente zero. Essa diferença temporária dedutível resulta em tributo diferido ativo porque os benefícios econômicos devem fluir para a entidade na forma da dedução de lucros tributáveis, quando as contribuições ou os benefícios de aposentadoria forem pagos;

- (b) determinados ativos podem ser reconhecidos ao valor justo, sem que o ajuste equivalente seja feito para propósitos fiscais. A diferença temporária dedutível surge se a base fiscal do ativo exceder o seu valor contábil.

29.18 A reversão das diferenças temporárias dedutíveis resulta em deduções quando são determinados lucros tributáveis de períodos futuros. É provável que haja lucro tributável para compensar a diferença temporária dedutível quando houver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação às mesmas autoridades fiscais e à mesma entidade tributável cuja reversão é esperada:

- (a) no mesmo período em que a reversão esperada da diferença temporária dedutível; ou
- (b) em períodos nos quais o prejuízo fiscal resultante do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores.

Nessas circunstâncias, o tributo diferido ativo é reconhecido no período em que surgem as diferenças temporárias dedutíveis.

29.19 Quando houver diferenças temporárias tributáveis insuficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, o tributo diferido ativo é reconhecido na medida em que:

- (a) seja provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, no mesmo período que a reversão da diferença temporária dedutível (ou nos períodos em que o prejuízo fiscal que resulta do tributo diferido ativo possa ser compensado com períodos anteriores ou posteriores). Ao avaliar se ela irá obter lucro tributável suficiente em períodos futuros, a entidade ignora os valores tributáveis resultantes de diferenças temporárias dedutíveis que se espera que se originem em períodos futuros, pois o tributo diferido ativo resultante dessas diferenças temporárias dedutíveis irá exigir lucro tributável futuro para que possa ser utilizado; ou
- (b) estiverem disponíveis oportunidades de planejamento tributário para a entidade que criem lucro tributável em períodos apropriados.

29.20 Quando a entidade tem histórico de prejuízos recentes, a entidade deve considerar a orientação nos itens 29.21 e 29.22.

Prejuízo fiscal não utilizado e crédito fiscal não utilizado

29.21 O tributo diferido ativo deve ser reconhecido para a compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados na medida em que seja provável que o lucro tributável futuro estará disponível para compensar os prejuízos fiscais não utilizados e os créditos fiscais não utilizados. Ao avaliar a probabilidade de que irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, a entidade deve considerar os seguintes critérios:

- (a) se a entidade tiver diferenças temporárias tributáveis suficientes em relação à mesma autoridade fiscal e à mesma entidade tributável, que resultarão em valores tributáveis que possam ser utilizados para compensar prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados antes que expirem;
- (b) se for provável que a entidade irá obter lucros tributáveis antes que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados expirem;
- (c) se os prejuízos fiscais não utilizados resultarem de causas identificáveis que sejam improváveis de se repetir; e

- (d) se oportunidades de planejamento tributário que criem lucro tributável no período em que os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados possam ser compensados estiverem disponíveis à entidade.

Quando não for provável que a entidade irá obter lucro tributável para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados, o tributo diferido ativo não deve ser reconhecido.

- 29.22 A existência de prejuízos fiscais não utilizados é uma forte evidência de que a entidade pode não obter lucro tributável futuro. Consequentemente, quando a entidade tiver histórico de prejuízos recentes, ela deve reconhecer o tributo diferido ativo proveniente de prejuízos fiscais ou créditos fiscais não utilizados somente na medida em que tenha diferenças temporárias tributáveis suficientes ou na medida em que exista outra evidência convincente de que irá obter lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais não utilizados ou créditos fiscais não utilizados.

Avaliação de tributo diferido ativo não reconhecido

- 29.23 No final de cada período de relatório, a entidade deve avaliar novamente quaisquer tributos diferidos ativos não reconhecidos. A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo não reconhecido anteriormente na medida em que se torne provável que ela irá obter lucro tributável futuro para que o tributo diferido ativo seja recuperado.

Investimento em controlada, filial e coligada e participação em empreendimento controlado em conjunto

- 29.24 As diferenças temporárias surgem quando o valor contábil de investimentos em controladas, filiais e coligadas ou participações em empreendimentos controlados em conjunto (por exemplo, nas demonstrações contábeis consolidadas da controladora o valor contábil de controlada são os ativos líquidos consolidados dessa controlada, incluindo o valor contábil de qualquer ágio por expectativa de rentabilidade futura relacionado) se tornar diferente da base fiscal (que frequentemente é o custo) do investimento ou participação. Essas diferenças podem surgir em diversas circunstâncias diferentes, por exemplo:

- (a) a existência de lucros não distribuídos de controladas, filiais, coligadas e empreendimentos controlados em conjunto;
- (b) mudanças nas taxas de câmbio quando a controladora e sua controlada estiverem localizadas em países diferentes; e
- (c) a redução no valor contábil de investimento em coligada ao seu valor recuperável.

Investimentos podem ser contabilizados de forma diferente nas demonstrações contábeis separadas da controladora em comparação com as demonstrações contábeis consolidadas, sendo que, nesse caso, a diferença temporária referente a esse investimento também pode diferir. Por exemplo, na demonstração contábil separada da controladora, o valor contábil da controlada vai depender da política contábil escolhida no item 9.26.

- 29.25 A entidade deve reconhecer o tributo diferido passivo para todas as diferenças temporárias tributáveis associadas a investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto, exceto quando ambas as seguintes condições forem atendidas:

- (a) a controladora, o investidor ou o empreendedor em conjunto for capaz de controlar a época da reversão da diferença temporária; e

(b) for provável que a diferença temporária não será revertida em futuro previsível.

29.26 A entidade deve reconhecer o tributo diferido ativo para todas as diferenças temporárias dedutíveis provenientes de investimentos em controladas, filiais e coligadas e participações em empreendimentos controlados em conjunto somente na medida em que for provável que:

(a) a diferença temporária será revertida em futuro previsível; e

(b) a entidade irá obter lucro tributável para compensar a diferença temporária.

Mensuração de tributo diferido

29.27 A entidade deve mensurar o tributo diferido passivo (ativo) utilizando as alíquotas fiscais e leis que tenham sido promulgadas ou substantivamente promulgadas até a data do relatório. A entidade deve considerar alíquotas fiscais e leis fiscais como substantivamente promulgadas quando as etapas restantes no processo de promulgação não tiverem afetado o resultado no passado e for improvável que o façam.

29.28 Quando diferentes alíquotas fiscais se aplicam a diferentes níveis de lucro tributável, a entidade deve mensurar tributos diferidos passivos (ativos), utilizando as alíquotas médias promulgadas ou substantivamente promulgadas que ela espera que sejam aplicáveis ao lucro tributável (prejuízo fiscal) dos períodos em que espera que o tributo diferido passivo seja liquidado (tributo diferido ativo seja realizado).

29.29 A mensuração de tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos deve refletir os efeitos fiscais que resultariam da forma como a entidade espera, na data do relatório, recuperar ou liquidar o valor contábil dos respectivos ativos e passivos. Consequentemente, a entidade deve mensurar os tributos diferidos passivos e os tributos diferidos ativos utilizando a alíquota fiscal e a base fiscal que sejam consistentes com a forma esperada de recuperação ou liquidação. Por exemplo, se a diferença temporária resulta de item de receita que se espera que seja tributável como ganho de capital em período futuro, a despesa de tributo diferido deve ser mensurada utilizando a alíquota fiscal de ganho de capital e a base fiscal que é consistente com a recuperação do valor contábil por meio da venda.

29.30 Se o tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo decorre de ativo não depreciable mensurado, utilizando o método de reavaliação na Seção 17, a mensuração do tributo diferido passivo ou do tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais da recuperação do valor contábil do ativo não depreciable por meio da venda. Se o tributo diferido passivo ou ativo decorre de propriedade para investimento que é mensurada ao valor justo, existe a suposição refutável de que o valor contábil da propriedade para investimento será recuperado por meio da venda. Consequentemente, salvo se a suposição for refutada, a mensuração do tributo diferido passivo ou tributo diferido ativo deve refletir os efeitos fiscais de recuperar o valor contábil da propriedade para investimento inteiramente por meio da venda. Essa presunção é refutada se a propriedade para investimento for depreciable e mantida dentro de modelo de negócios cujo objetivo seja consumir, substancialmente, todos os benefícios econômicos incorporados à propriedade para investimento ao longo do tempo, e, não, por meio da venda. Se a suposição for refutada, os requisitos do item 29.29 devem ser seguidos.

29.31 O valor contábil de tributo diferido ativo deve ser revisado no final de cada período de relatório. A entidade deve reduzir o valor contábil de tributo diferido ativo na medida em que não seja mais provável que irá obter lucro tributável suficiente para permitir que o benefício de parte ou totalidade desse tributo diferido ativo reconhecido seja utilizado.

Qualquer redução deve ser revertida na medida em que se tornar provável que a entidade irá obter lucro tributável suficiente.

Mensuração de tributo corrente e diferido

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

29.33 Em algumas jurisdições, o tributo sobre o lucro é pago a uma taxa maior ou menor se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendos aos acionistas da entidade. Em outras jurisdições, o tributo sobre o lucro pode ser restituível ou pago se a totalidade ou parte do lucro ou dos lucros acumulados for paga como dividendo aos acionistas da entidade. Em ambas as circunstâncias, a entidade deve mensurar o tributo corrente e diferido à alíquota fiscal aplicável a lucros não distribuídos até a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo. Quando a entidade reconhecer o passivo a ser pago como dividendo, ela deve reconhecer o tributo resultante corrente ou diferido passivo (ativo) e a despesa (receita) com os tributos correspondentes.

Tributo sobre o lucro retido na fonte sobre dividendos

29.34 Quando a entidade pagar dividendos a seus acionistas, ela pode ser obrigada a pagar parte dos dividendos às autoridades fiscais em nome dos acionistas. Esse valor pago ou a pagar às autoridades fiscais deve ser debitado no patrimônio líquido como parte dos dividendos.

Apresentação

Alocação no resultado abrangente e no patrimônio líquido

29.35 A entidade deve reconhecer a despesa de tributo no mesmo componente do total do resultado abrangente (ou seja, operações em continuidade, operações descontinuadas ou outros resultados abrangentes) ou patrimônio líquido como a transação ou outro evento que resultou na despesa de tributo.

Segregação entre circulante e não circulante

29.36 Quando a entidade apresentar ativos circulantes e não circulantes e passivos circulantes e não circulantes como classificações separadas em seu balanço patrimonial, ela não deve classificar quaisquer tributos diferidos ativos (passivos) como ativos (passivos) circulantes.

Compensação

29.37 A entidade deve compensar tributos correntes ativos e tributos correntes passivos, ou deve compensar tributos diferidos ativos e tributos diferidos passivos se, e somente se, tiver direito por força de lei para compensar os valores e a entidade puder demonstrar, sem custo ou esforço excessivo, que planeja liquidar em base líquida ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente.

Divulgação

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

29.39 A entidade deve divulgar separadamente os principais componentes de despesa (receita) de tributo. Esses componentes da despesa (receita) de tributo podem incluir:

- (a) despesa (receita) de tributo corrente;
- (b) quaisquer ajustes reconhecidos no período para tributo corrente de períodos anteriores;
- (c) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado à origem e à reversão de diferenças temporárias;
- (d) o valor de despesa (receita) de tributo diferido relacionado a mudanças nas alíquotas fiscais ou imposição de novos tributos;
- (e) o valor do benefício resultante de prejuízo fiscal, crédito fiscal ou diferença temporária anteriormente não reconhecido de período anterior que seja utilizado para reduzir a despesa de tributo;
- (f) ajustes a despesa (receita) de tributo diferido resultante de mudança na situação fiscal da entidade ou de seus acionistas;
- (g) despesa (receita) de tributo diferido resultante da baixa contábil ou reversão de baixa contábil anterior, de tributo diferido ativo, de acordo com o item 29.31; e
- (h) o valor da despesa (receita) de tributo relacionado a essas mudanças nas políticas contábeis e erros que são incluídos no resultado, de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, uma vez que não podem ser contabilizados retrospectivamente.

29.40 A entidade deve divulgar separadamente o seguinte:

- (a) o valor total de tributo corrente e diferido relacionado a itens que são reconhecidos como itens de outros resultados abrangentes;
- (b) o valor total de tributo corrente e diferido ativo relacionado a itens que são debitados ou creditados diretamente no patrimônio líquido;
- (c) uma explicação sobre quaisquer diferenças significativas entre a despesa (receita) de tributo e o lucro contábil multiplicado pela alíquota fiscal aplicável. Por exemplo, essas diferenças podem surgir de transações, tais como receita, que são isentas de tributação ou despesas que não são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal);
- (d) uma explicação das mudanças nas alíquotas fiscais aplicáveis comparadas ao período de relatório anterior;
- (e) para cada tipo de diferença temporária e para cada tipo de prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados:
 - (i) o valor dos tributos diferidos ativos e passivos no final do período de relatório; e
 - (ii) uma análise da mudança nos tributos diferidos passivos e tributos diferidos ativos durante o período;
- (f) o valor (e a data de prescrição, se houver) das diferenças temporárias dedutíveis, prejuízos fiscais não utilizados e créditos fiscais não utilizados para os quais nenhum tributo diferido ativo foi reconhecido no balanço patrimonial; e
- (g) nas circunstâncias descritas no item 29.33, uma explicação da natureza dos efeitos potenciais do tributo sobre o lucro que resultariam do pagamento de dividendos a seus acionistas.

29.41 Se a entidade não compensar tributos ativos e passivos de acordo com o item 29.37, devido

à impossibilidade de demonstrar sem custo ou esforço excessivo que planeja liquidá-los em base líquida ou realizá-los simultaneamente, a entidade deve divulgar os valores que não foram compensados e os motivos pelos quais a aplicação do requisito implicaria custo ou esforço excessivo.

Seção 30 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis

Altera os itens 30.1 e 30.18.

- 30.1 A entidade pode operar atividades no exterior de duas maneiras. Ela pode ter transações em moeda estrangeira ou pode ter operações no exterior. Adicionalmente, a entidade pode apresentar suas demonstrações contábeis em moeda estrangeira. Esta seção determina como incluir as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações contábeis da entidade e como converter as demonstrações contábeis para moeda de apresentação. O tratamento contábil para os instrumentos financeiros cujos valores resultam da alteração em taxa de câmbio específica (por exemplo, contrato de câmbio futuro em moeda estrangeira) e a contabilidade de operações de *hedge* de itens em moeda estrangeira constam na Seção 12 – Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros.
- 30.18. A entidade cuja moeda funcional não é moeda de economia hiperinflacionária deve converter seus resultados e sua posição financeira e patrimonial para moeda de apresentação diferente utilizando os seguintes procedimentos:
- (a) (...)
 - (c) todas as variações cambiais resultantes devem ser reconhecidas como outro resultado abrangente e devem ser informadas como componentes do patrimônio líquido. Elas não devem ser subsequentemente reclassificadas para o resultado.

Seção 33 – Divulgação sobre Partes Relacionadas

Alterado o item 33.2.

- 33.2 Parte relacionada é a pessoa ou a entidade que é relacionada com a entidade que está elaborando suas demonstrações contábeis (entidade que divulga as demonstrações contábeis):
- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se essa pessoa:
 - (i) (...)
 - (ii) possuir controle ou controle conjunto sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis; ou
 - (iii) possuir influência significativa sobre a entidade que divulga as demonstrações contábeis;
 - (b) a entidade é parte relacionada à entidade que divulga as demonstrações contábeis se quaisquer das seguintes condições se aplicarem:
 - (i) (...)

- (ii) uma das entidades é coligada ou empreendimento controlado em conjunto da outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo econômico em que a outra entidade é membro);
- (iii) ambas as entidades são empreendimentos controlados em conjunto da mesma terceira entidade;
- (iv) uma das entidades é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;
- (v) a entidade é um plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que divulga as demonstrações contábeis ou da entidade que é parte relacionada da entidade que divulga as demonstrações contábeis. Se a entidade que divulga as demonstrações contábeis for ela mesma, o tal plano de benefícios e os empregadores patrocinadores também são partes relacionadas à entidade que reporta;
- (vi) (...)
- (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta;
- (viii) pessoa identificada em (a)(ii) possui influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);
- (ix) eliminado;
- (x) eliminado.

Seção 34 – Atividades Especializadas

Altera os itens 34.7, 34.10 e 34.11 e seu título e inclui os itens 34.11A a 34.11F.

34.7 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo valor justo:

- (a) (...)
- (c) conciliação das alterações nos valores contábeis dos ativos biológicos entre o início e o final do período corrente. A conciliação deve incluir:
 - (i) (...)

Essa conciliação não precisa ser apresentada para períodos anteriores.

34.10 A entidade deve divulgar as seguintes informações referentes aos seus ativos biológicos mensurados pelo método do custo:

- (a) (...)
- (b) explicação das razões de o valor justo não poder ser mensurado de maneira confiável sem custo ou esforço excessivo;
- (c) (...)

Exploração e avaliação de recursos minerais

34.11 A entidade que utiliza este pronunciamento e que esteja envolvida na exploração ou

avaliação de recursos minerais deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são reconhecidos como ativos de exploração e avaliação de acordo com o item 10.4 e deve aplicar a política de forma consistente. A entidade está isenta de aplicar o item 10.5 a suas políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração de ativos de exploração e avaliação.

34.11A Seguem exemplos de gastos que podem ser incluídos na mensuração inicial dos ativos de exploração e avaliação (a lista não é exaustiva):

- (a) aquisição de direitos para explorar;
- (b) estudos topográficos, geológicos, geoquímicos e geofísicos;
- (c) perfuração exploratória;
- (d) criação de valas;
- (e) amostragem; e
- (f) atividades em relação à avaliação da viabilidade técnica e comercial da extração do recurso mineral.

Os gastos relacionados ao desenvolvimento de recursos minerais não devem ser reconhecidos como ativos de exploração e avaliação.

34.11B Os ativos de exploração e avaliação devem ser mensurados no reconhecimento inicial ao custo. Após o reconhecimento inicial, a entidade deve aplicar a Seção 17 – Ativo Imobilizado e a Seção 18 – Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (*Goodwill*) aos ativos de exploração e avaliação de acordo com a natureza dos ativos adquiridos em conformidade com os itens 34.11D a 34.11F. Se a entidade tem obrigação de desmontar ou remover um item, ou de restaurar o local, essas obrigações e custos devem ser contabilizados de acordo com a Seção 17 e a Seção 21 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

34.11C Os ativos de exploração e avaliação devem ser avaliados quanto à redução ao valor recuperável quando fatos e circunstâncias sugerirem que o valor contábil de ativo de exploração e avaliação possa exceder seu valor recuperável. A entidade deve mensurar, apresentar e divulgar qualquer perda por redução ao valor recuperável resultante de acordo com a Seção 27, exceto conforme previsto pelo item 34.11F.

34.11D Somente para as finalidades de ativos de exploração e avaliação, o item 34.11E deve ser aplicado, em vez dos itens 27.7 a 27.10, ao identificar um ativo de exploração e avaliação que possa apresentar perda ao valor recuperável. O item 34.11E usa o termo “ativos”, mas aplica-se igualmente a ativos separados de exploração e avaliação ou à unidade geradora de caixa.

34.11E Um ou mais dos seguintes fatos e circunstâncias indicam que a entidade deve testar os ativos de exploração e avaliação quanto à redução ao valor recuperável (a lista não é exaustiva):

- (a) o período em relação ao qual a entidade tem o direito à exploração na área específica tiver expirado durante o período ou expirará em futuro próximo e não se espera que ele seja renovado;
- (b) não estão orçados nem planejados gastos substanciais adicionais na exploração e avaliação de recursos minerais na área específica;
- (c) a exploração e a avaliação de recursos minerais na área específica não levaram à

descoberta de quantidades comercialmente viáveis de recursos minerais, e a entidade decidiu descontinuar essas atividades na área específica;

- (d) a existência de dados suficientes para indicar que, embora o desenvolvimento na área específica tenha probabilidade de prosseguir, o valor contábil do ativo de exploração e avaliação provavelmente não será recuperado totalmente pelo desenvolvimento bem-sucedido ou pela venda.

A entidade deve realizar teste de redução ao valor recuperável e reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável, de acordo com a Seção 27.

34.11F A entidade deve determinar uma política contábil para alocar os ativos de exploração e avaliação às unidades geradoras de caixa ou grupos de unidades geradoras de caixa, para a finalidade de avaliar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável.

Seção 35 – Adoção Inicial deste Pronunciamento

Altera os itens 35.2 e 35.9 a 35.11 e inclui o item 35.12A.

35.2 A entidade que tenha aplicado este pronunciamento em período de relatório anterior, cujas demonstrações contábeis anuais anteriores mais recentes não continham declaração explícita e sem reservas de cumprimento deste pronunciamento, deve aplicar esta seção ou aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com a Seção 10 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro como se a entidade não tivesse deixado de aplicá-la. Quando essa entidade decide não aplicar esta seção, ela ainda está obrigada a aplicar os requisitos de divulgação do item 35.12A, além dos requisitos de divulgação da Seção 10.

35.9 Na adoção inicial deste pronunciamento, a entidade não deve alterar retrospectivamente o tratamento contábil que seguiu sob a prática contábil anterior, para quaisquer das seguintes transações:

(a) (...)

(f) empréstimos do governo. A adotante pela primeira vez deve aplicar os requisitos da Seção 11 – Instrumentos Financeiros Básicos, Seção 12 e Seção 24 – Subvenção Governamental prospectivamente a empréstimos do governo existentes na data de transição para este pronunciamento. Consequentemente, se a adotante pela primeira vez não reconheceu nem mensurou, de acordo com seus princípios contábeis anteriores, um empréstimo do governo de forma consistente com este pronunciamento, ela deve utilizar o valor contábil do empréstimo de acordo com seus princípios contábeis anteriores na data de transição para este pronunciamento como o valor contábil do empréstimo naquela data e não deve reconhecer o benefício de qualquer empréstimo do governo a uma taxa de juros abaixo do mercado como subvenção governamental.

35.10 A entidade pode usar uma ou mais das seguintes isenções na elaboração de suas primeiras demonstrações contábeis que se adequarem a este pronunciamento:

(a) (...)

(da) **Mensuração ao valor justo direcionada por evento como custo atribuído.** A adotante pela primeira vez pode ter estabelecido o custo atribuído de acordo com seus princípios contábeis anteriores para a totalidade ou parte de seus ativos e passivos mensurando-os pelo seu valor justo em data específica devido a evento, como, por

exemplo, avaliação do negócio, ou de partes do negócio, para as finalidades de venda planejada. Se a data de mensuração:

- (i) for até a data de transição para este pronunciamento, a entidade pode utilizar essas mensurações ao valor justo direcionadas por evento como custo atribuído na data dessa mensuração;
- (ii) for após a data de transição para este pronunciamento, mas durante os períodos cobertos pelas primeiras demonstrações contábeis que estejam em conformidade com este pronunciamento, as mensurações ao valor justo direcionadas por evento podem ser utilizadas como custo atribuído no momento em que o evento ocorrer. A entidade deve reconhecer os ajustes resultantes diretamente em lucros acumulados (ou, se apropriado, em outra categoria do patrimônio líquido) na data da mensuração. Na data de transição para este pronunciamento, a entidade deve estabelecer o custo atribuído aplicando os critérios dos itens 35.10(c) e (d) ou deve mensurar esses ativos e passivos de acordo com os outros requisitos nesta seção.

(e) (...)

(f) **Demonstrações contábeis separadas.** Quando a entidade elabora demonstrações contábeis separadas, o item 9.26 exige que ela contabilize todos os seus investimentos em controladas, coligadas e entidades controladas em conjunto:

- (i) pelo custo menos desvalorização;
- (ii) pelo valor justo, com as alterações no valor justo reconhecidas no resultado; ou-
- (iii) pelo método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

Se a entidade que adotar pela primeira vez mensurar o investimento pelo custo, ela deve mensurar esse investimento por um dos seguintes valores na data de transição:

(i) (...)

(g) (...)

(h) **Tributos diferidos sobre o lucro.** A entidade pode aplicar a Seção 29 prospectivamente a partir da data de transição para este pronunciamento.

(i) (...)

(m) **Operações sujeitas à regulamentação de tarifas.** Se a adotante pela primeira vez detém itens do imobilizado ou ativos intangíveis que são utilizados, ou foram anteriormente utilizados, em operações sujeitas à regulamentação de tarifas (ou seja, fornece mercadorias ou presta serviços a clientes por preços/tarifas estabelecidos por órgão autorizado), ela pode escolher utilizar o valor contábil desses itens de acordo com os princípios contábeis anteriores na data de transição para este pronunciamento como seu custo atribuído. Se a entidade aplicar essa isenção ao item, ela não precisa aplicá-la a todos os itens. A entidade deve testar esses ativos quanto à redução ao valor recuperável na data de transição para este pronunciamento de acordo com a Seção 27.

(n) **Hiperinflação severa.** Se a adotante pela primeira vez tem moeda funcional que estava sujeita à hiperinflação severa:

- (i) se sua data de transição para este pronunciamento for a partir da data de normalização da moeda funcional, a entidade pode escolher mensurar todos os ativos e passivos mantidos antes da data de normalização da moeda funcional ao valor justo na data de transição para este pronunciamento e utilizar esse valor justo como custo atribuído desses ativos e passivos naquela data; e
- (ii) se a data de normalização da moeda funcional se encontra dentro do período

comparativo de 12 meses, a entidade pode utilizar um período comparativo inferior a 12 meses, desde que o conjunto completo de demonstrações contábeis (conforme requerido pelo item 3.17) seja fornecido para esse período mais curto.

35.11 Caso seja impraticável para a entidade realizar um ou mais ajustes exigidos pelo item 35.7 na data de transição, a entidade deve aplicar os itens 35.7 a 35.10 para tais ajustes nos períodos mais antigos, para os quais isso seja praticável, e deve identificar quais valores nas demonstrações contábeis não foram atualizados. Caso seja impraticável para a entidade fornecer quaisquer das divulgações exigidas por este pronunciamento, incluindo aquelas para períodos comparativos, a omissão deve ser divulgada.

35.12A A entidade que tiver aplicado este pronunciamento em período anterior, conforme descrito no item 35.2, deve divulgar:

- (a) a razão pela qual deixou de aplicar este pronunciamento;
- (b) a razão para estar retomando a aplicação deste pronunciamento; e
- (c) se aplicou esta seção ou se aplicou este pronunciamento retrospectivamente de acordo com a Seção 10.

Glossário de Termos

Altera e inclui definições de termos e exclui a definição de Demonstrações contábeis combinadas.

Lucro contábil – Lucro ou perda do período antes da dedução da despesa dos tributos sobre o lucro.

Mercado ativo – Mercado no qual as transações para o ativo ou passivo ocorrem com frequência e volume suficientes para fornecer informações de precificação de forma contínua.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada à vista – Transação de pagamento baseada em ações em que a entidade adquire bens ou serviços incorrendo em passivo para transferir caixa ou outros ativos ao fornecedor desses bens ou serviços, por valores baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo.

Membro próximo da família de uma pessoa – Aqueles membros da família que se pode esperar que influenciem, ou que sejam influenciados, por essa pessoa nos seus negócios com a entidade, inclusive:

- (a) os filhos e cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa;
- (b) os filhos do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa; e
- (c) os dependentes dessa pessoa ou do cônjuge ou companheiro(a) dessa pessoa.

Diferença temporária dedutível – Diferenças temporárias que resultarão em valores que são dedutíveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.

Tributo diferido ativo – Os valores de tributo sobre o lucro recuperáveis em períodos futuros em relação:

- (a) às diferenças temporárias dedutíveis;
- (b) à compensação de prejuízos fiscais não utilizados; e
- (c) à compensação de créditos fiscais não utilizados.

Tributo diferido passivo – Os valores de tributo sobre o lucro a pagar em períodos futuros em relação a diferenças temporárias tributáveis.

Transação de pagamento baseada em ações liquidada em instrumentos patrimoniais – Transação de pagamento baseada em ações na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços como contraprestação por seus próprios instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações); ou
- (b) recebe bens ou serviços, mas não tem nenhuma obrigação de liquidar a transação com o fornecedor.

Operação no exterior – A entidade que é controlada, coligada, empreendimento controlado em conjunto ou filial da entidade que reporta, cujas atividades estão baseadas ou são conduzidas em país ou moeda diferente do país ou moeda da entidade que reporta.

Data de normalização da moeda funcional – A data em que a moeda funcional da entidade não tiver mais uma das duas características, ou ambas, de hiperinflação severa, ou quando houver mudança na moeda funcional da entidade para moeda que não esteja sujeita a hiperinflação severa.

Condição de aquisição de direito de mercado – A condição da qual depende o preço de exercício, a aquisição de direito ou possibilidade de exercício de instrumento patrimonial relacionada ao preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, como, por exemplo, atingir o preço de ação especificado ou valor intrínseco especificado de opção de ações, ou atingir a meta especificada baseada no preço de mercado dos instrumentos patrimoniais da entidade, correspondente ao índice de preços de mercado de instrumentos patrimoniais de outras entidades.

Pagamento mínimo do arrendamento – Os pagamentos, em longo do prazo do arrendamento, em que o arrendatário é ou pode ser obrigado a efetuar, excluindo-se aluguel contingente, custos dos serviços e tributos a serem pagos pelo arrendador e a ele reembolsados, juntamente com:

- (a) para o arrendatário, quaisquer valores garantidos por ele ou por parte a ele relacionada; ou
- (b) para o arrendador, qualquer valor residual garantido ao arrendador:
 - (i) pelo arrendatário;
 - (ii) por parte relacionada ao arrendatário; ou
 - (iii) por terceiro não relacionado ao arrendador que seja financeiramente capaz de liquidar as obrigações decorrentes da garantia.

Entretanto, se o arrendatário tiver a opção de comprar o ativo, ao preço que se espera que seja suficientemente mais baixo do que o valor justo na data em que a opção se tornar exercível, para que seja razoavelmente certo, no início do arrendamento, que a opção será exercida, os pagamentos mínimos do arrendamento compreendem as prestações mínimas a serem pagas ao longo do prazo do arrendamento, até a data prevista do exercício dessa opção de compra e o pagamento exigido para exercê-la.

Prestação pública de contas (accountability) – A entidade tem obrigatoriedade de prestação pública de contas se:

- (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado público ou está em

processo de emissão desses instrumentos para negociação em mercado público (bolsa de valores nacional ou estrangeira ou mercado de balcão, incluindo mercados locais e regionais), ou

- (b) possuir ativos com capacidade fiduciária para amplo grupo de *stakeholders* como um de seus principais negócios.

Parte relacionada – Parte relacionada é pessoa ou entidade que seja relacionada à entidade que elabora suas demonstrações contábeis (entidade que reporta):

- (a) pessoa ou membro próximo da família dessa pessoa é relacionado à entidade que reporta se essa pessoa:
 - (i) fizer parte do pessoal-chave da administração da entidade que reporta ou de controladora da entidade que reporta;
 - (ii) tiver controle ou controle conjunto sobre a entidade que reporta; ou
 - (iii) tiver influência significativa sobre a entidade que reporta;
- (b) a entidade é relacionada à entidade que reporta se qualquer das condições a seguir for aplicável:
 - (i) a entidade e a entidade que reporta forem membros do mesmo grupo (o que significa que cada controladora, controlada e controlada-irmã é relacionada às demais);
 - (ii) a entidade é coligada ou empreendimento controlado em conjunto de outra entidade (ou coligada ou empreendimento controlado em conjunto de membro de grupo do qual a outra entidade seja membro);
 - (iii) ambas as entidades são empreendimentos em conjunto do mesmo terceiro;
 - (iv) a entidade é empreendimento controlado em conjunto de uma terceira entidade, e a outra entidade é coligada dessa terceira entidade;
 - (v) a entidade é plano de benefícios pós-emprego para o benefício dos empregados da entidade que reporta ou de qualquer entidade relacionada à entidade que reporta. Se a entidade que reporta for ela própria esse plano, os empregadores patrocinadores também serão relacionados à entidade que reporta;
 - (vi) a entidade é controlada ou controlada em conjunto por pessoa identificada na alínea (a);
 - (vii) a entidade, ou qualquer membro de grupo do qual faça parte, presta serviços do pessoal-chave da administração para a entidade que reporta ou para a controladora da entidade que reporta;
 - (viii) a pessoa identificada na alínea (a)(ii) tem influência significativa sobre a entidade ou é membro do pessoal-chave da administração da entidade (ou de controladora da entidade);

Demonstrações contábeis separadas – Aquelas apresentadas, na qual a entidade poderia escolher, de acordo com os itens 9.25 e 9.26, contabilizar seus investimentos em controladas, entidades controladas em conjunto e coligadas ao custo menos redução ao valor recuperável, ao valor justo com as mudanças no valor justo reconhecidas no resultado, ou utilizando o método da equivalência patrimonial após os procedimentos do item 14.8.

Hiperinflação severa – A moeda de economia hiperinflacionária está sujeita à hiperinflação severa se tiver as seguintes características:

- (a) o índice geral de preços confiável não está disponível para todas as entidades com transações e saldos na moeda; e
- (b) não existe permutabilidade entre a moeda e uma moeda estrangeira relativamente estável.

Acordo de pagamento baseado em ações – O contrato entre a entidade (ou outra entidade do grupo ou qualquer acionista de qualquer entidade do grupo) e outra parte (incluindo empregado) que dá a essa outra parte o direito de receber:

- (a) caixa ou outros ativos da entidade por valores que são baseados no preço (ou valor) de instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo; ou
- (b) instrumentos patrimoniais (incluindo ações ou opções de ações) da entidade ou de outra entidade do grupo;

desde que as condições de aquisição de direito especificadas, se houver, sejam cumpridas.

Transação de pagamento baseada em ações – Transação na qual a entidade:

- (a) recebe bens ou serviços do fornecedor desses bens ou serviços (incluindo empregado) em acordo de pagamento baseado em ações; ou
- (b) incorre em obrigação de liquidar a transação com o fornecedor em acordo de pagamento baseado em ações quando outra entidade do grupo recebe esses bens ou serviços.

Base fiscal – A base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído a esse ativo ou passivo para propósitos fiscais.

Diferença temporária tributável – Diferenças temporárias que resultarão em valores tributáveis na determinação do lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros, quando o valor contábil do ativo ou passivo for recuperado ou liquidado.

Diferença temporária – Diferenças entre o valor contábil de ativo, ou passivo no balanço patrimonial e sua base fiscal.

Custo de transação (instrumento financeiro) – Custos incrementais que são diretamente atribuíveis à aquisição, emissão ou alienação de instrumento financeiro. Custo incremental é aquele que não teria sido incorrido se a entidade não tivesse adquirido, emitido ou alienado o instrumento financeiro.

Condição de aquisição de direito – As condições que determinam se a entidade recebe os serviços que dão à contraparte o direito de receber caixa, outros ativos ou instrumentos patrimoniais da entidade, em virtude de acordo de pagamento baseado em ações. As condições de aquisição de direito são condições de serviço ou condições de desempenho. Condições de serviço exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado. Condições de desempenho exigem que a contraparte complete um período de serviço especificado e alcance metas de desempenho especificadas (como, por exemplo, aumento especificado no lucro da entidade ao longo do prazo especificado). A condição de desempenho pode incluir a condição de aquisição de direito de mercado.

Período de aquisição de direito – O período durante o qual todas as condições de aquisição de direito especificadas de acordo de pagamento baseado em ações devem ser satisfeitas.