

## **Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)**

### **Objetivo**

1. O objetivo desta Norma é estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente das transações sem contraprestação, exceto para transações sem contraprestação que originem uma combinação de entidades. A Norma trata de questões que precisam ser consideradas no reconhecimento e na mensuração da receita das transações sem contraprestação, que incluem a identificação de contribuições de proprietários.

### **Alcance**

**2. Uma entidade que prepara e apresenta demonstrações contábeis sob o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização da receita proveniente de transações sem contraprestação. Esta Norma não se aplica a uma combinação de entidades, que também é uma transação sem contraprestação.**

**3. Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público exceto às Empresas Estatais.**

4. O "Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público" publicado pelo IPSASB explica que as empresas estatais aplicam as IFRS, publicadas pelo IASB. As empresas estatais são definidas na NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis".

5. Esta Norma trata das receitas provenientes de transações sem contraprestação. A receita originada de transações com contraprestação é discutida na NBC TSP 9, "Receita de Transações com Contraprestação." Embora as receitas recebidas pelas entidades do setor público se originem tanto das transações com contraprestação, quanto das transações sem contraprestação, a maioria das receitas dos governos e de outras entidades do setor público é derivada tipicamente de transações sem contraprestação como:

(a) tributos; e

(b) transferências (monetárias ou não monetárias), incluindo subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes, doações, produtos e serviços em espécie, e a parcela subsidiada de empréstimos obtidos.

6. Os governos podem reorganizar o setor público, fundindo algumas entidades e dividindo outras em duas ou mais entidades separadas. Uma combinação ocorre quando duas ou mais entidades são reunidas para dar forma a outra entidade. Estas reestruturações não envolvem

ordinariamente a compra de uma entidade por outra, mas pode resultar em uma entidade nova ou já existente que adquire todos os ativos e passivos de outra. O IPSASB não abordou a combinação de entidades e a excluiu do alcance desta Norma. Portanto, esta Norma não especifica se uma combinação de entidades, que é uma transação sem contraprestação, gerará ou não receita.

## **Definições**

**7. Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados específicos:**

**Condições sobre ativos transferidos são especificações que determinam que os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço incorporados no ativo devem ser consumidos pelo recebedor conforme especificado, ou os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços devem ser devolvidos ao transferente.**

**Controle de um ativo ocorre quando a entidade pode usar, ou de outra forma se beneficiar do ativo em busca de seus objetivos e pode excluir, ou regular o acesso de outras partes àquele benefício.**

**Despesas pagas por meio do sistema tributário são os montantes (valores) disponíveis aos beneficiários, independente de pagarem ou não tributos.**

**Penalidades (multas) são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber pelas entidades do setor público, conforme determinado por um tribunal ou por outra entidade com capacidade impositiva legal, como consequência da violação da legislação.**

**Restrições sobre ativos transferidos são as especificações que limitam ou direcionam os objetivos pelos quais um ativo transferido pode ser utilizado, mas que não especificam que benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros são exigidos pra devolução ao transferente se não utilizado conforme especificado.**

**Especificações sobre ativos transferidos são termos legais ou regulamentares, ou acordo obrigatório, impostos sobre o uso de um ativo transferido por entidades externas à entidade objeto das demonstrações contábeis.**

**Gastos tributários são as disposições preferenciais da lei tributária que fornecem benefícios fiscais a certos contribuintes e que não estão disponíveis a outros.**

**Fato gerador é o evento que, por determinação do governo, poder legislativo ou outra autoridade, será sujeito a cobrança de impostos (ou qualquer outra forma de tributo).**

**Tributos são benefícios econômicos ou potencial de serviços compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com leis e/ou regulamentos, estabelecidos para gerar receita para o governo. Tributos não incluem multas ou outras penalidades aplicadas em caso de infrações legais.**

**Transferências são ingressos de benefícios econômicos ou potencial de serviços futuros provenientes de transações sem contraprestação, diferentes de tributos.**

**Os termos definidos em outras NBC TSP são usados nesta Norma com o mesmo significado daqueles e reproduzidos no Glossário de Termos Definidos, publicado separadamente.**

### **Transações sem contraprestação**

8. Em algumas transações está claro que existe uma troca de valor aproximadamente igual. Estas transações são com contraprestação e são abordadas na NBC TSP 9.

9. Em outras transações, uma entidade receberá recursos sem nada entregar, ou entregando um valor irrisório em troca. Essas transações são claramente sem contraprestação e estão contempladas nesta Norma. Por exemplo, os contribuintes pagam tributos porque a lei tributária assim determina. Embora o governo tributante forneça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos tributos.

10. Existe outro grupo de transações sem contraprestação nas quais a entidade pode fornecer algum pagamento diretamente em troca dos recursos recebidos, mas tal pagamento não se aproxima do valor justo dos recursos recebidos. Nestes casos a entidade determina se há uma combinação de transações com contraprestação e sem contraprestação, sendo cada componente reconhecido separadamente. Por exemplo, uma entidade recebe de uma agência multilateral de desenvolvimento um financiamento de \$ 6.000.000. O acordo estipula que a entidade deve pagar de volta \$ 5.000.000 dos recursos recebidos em um período de 10 anos, à taxa de 5% enquanto a taxa de juro de mercado para um empréstimo semelhante é de 11%. A entidade recebeu efetivamente uma subvenção de \$ 1.000.000 (6.000.000 recebidos menos \$ 5.000.000 a serem pagos) e aderiu a um empréstimo subsidiado que cobra juros 6% abaixo da taxa de juros de mercado para empréstimo semelhante. Os \$ 1.000.000 de subvenção recebidos, assim como os pagamentos de juros subsidiados nos termos do contrato são transações sem contraprestação. O capital contratado e os pagamentos de juros realizados durante o período do empréstimo são transações com contraprestação.

11. Existem também transações adicionais nas quais não fica claro imediatamente se são transações com contraprestação ou sem contraprestação. Nestes casos, uma avaliação da essência da transação determinará se são transações com contraprestação ou sem

contraprestação. Por exemplo, a venda de bens é normalmente classificada como uma transação com contraprestação. Se, entretanto, a transação for conduzida a um preço subsidiado, quer dizer, um preço que não se iguale aproximadamente ao valor justo dos bens vendidos, tal transação recairá dentro da definição de transação sem contraprestação. Ao se determinar se a essência é de uma transação com contraprestação ou sem contraprestação, realiza-se uma avaliação profissional. Além disso, as entidades podem receber descontos comerciais, descontos por quantidade, ou outras reduções no preço cotado dos ativos por uma série de razões. Estas reduções no preço não significam necessariamente que a transação seja transação sem contraprestação.

## **Receita**

12. A receita compreende ingressos brutos de benefícios econômicos ou de potencial de serviço recebido e a receber pela entidade objeto das demonstrações contábeis, o que representa um aumento nos ativos líquidos / patrimônio líquido, com exceção dos aumentos relativos à contribuição dos proprietários. Os montantes arrecadados por um agente do governo ou de outra organização governamental ou por terceiros não darão margem a um aumento nos ativos líquidos ou na receita do agente. Isto acontece porque a entidade do agente não pode controlar o uso ou se beneficiar dos ativos arrecadados na realização de seus objetivos.

13. Quando uma entidade reconhece alguns custos relacionados à receita gerada a partir de transações sem contraprestação, a receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços, e qualquer saída de recursos é reconhecida como um custo da transação. Por exemplo, ao se exigir que uma entidade pague custos de entrega e instalação em relação à transferência de um item do imobilizado para outra entidade, aqueles custos são reconhecidos separadamente da receita derivada da transferência do item do imobilizado. Os custos de entrega e instalação são incluídos no montante reconhecido como um ativo, de acordo com a NBC TSP 17, "Ativo imobilizado."

## **Especificações**

14. Ativos podem ser transferidos com a expectativa e/ou concordância de que serão usados de uma maneira particular e que, portanto, a entidade recebedora atuará ou procederá de maneira particular. Quando as leis, regulamentos ou acordos obrigatórios com partes externas impuserem termos sobre uso de ativos transferidos ao receptor, estes termos serão especificações conforme definido nesta NBC TSP. Uma característica determinante das especificações, conforme definido nesta Norma, é que uma entidade não pode impor uma especificação sobre si mesma, tanto diretamente quanto por meio de uma entidade controlada.

15. As especificações relativas a ativos transferidos podem ser tanto condições quanto restrições. Enquanto as condições e restrições podem exigir que uma entidade use ou consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços de um ativo para um fim particular (obrigação de desempenho) sobre o reconhecimento inicial, somente as condições exigem

que benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços sejam devolvidos ao transferente no caso de que a especificação seja violada (obrigação de devolução).

16. As especificações são impositivas por meio de processos legais ou administrativos. Se um termo nas leis ou nos regulamentos ou em outros acordos obrigatórios não for impositivo, ele não é uma especificação conforme definido por esta Norma. As obrigações não formalizadas não são derivadas de especificações. A NBC TSP 19 estabelece exigências para o reconhecimento e mensuração de obrigações não formalizadas.

### **Condições sobre ativos transferidos**

17. As condições sobre ativos transferidos (referidos doravante como condições) exigem que a entidade consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços do ativo conforme especificado ou devolva os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços ao transferente caso as condições sejam violadas. Conseqüentemente, o receptor incorre em uma obrigação presente de transferência dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços a terceiros quando inicialmente ganha o controle de ativo sujeito a uma condição. Isto acontece porque o receptor (ou receptor) é incapaz de evitar a saída de recursos, na medida em que se exige o consumo dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço incorporados no ativo transferido na entrega de produtos ou serviços em particular a terceiros, ou a entrega de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. . Portanto , quando um receptor inicialmente reconhece um ativo sujeito a uma condição, ele também incorre em um passivo.

18. Como conveniência administrativa, um ativo transferido ou outros benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços podem ser devolvidos de modo eficaz pela dedução do montante a ser devolvido de outros ativos devido à transferência por outras finalidades. A entidade ainda reconhecerá os montantes brutos em suas demonstrações contábeis, isto é, ela reconhecerá uma redução nos ativos e passivos pela devolução de um ativo pelos termos da condição violada, e refletirá o reconhecimento dos ativos, passivos e/ou de receitas pela nova transferência.

### **Restrições sobre ativos transferidos**

19. As restrições sobre ativos transferidos (doravante referidas como restrições) não incluem uma exigência de que o ativo transferido, ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço, seja devolvido ao transferente se o ativo não for utilizado no modo especificado. Deste modo, o ganho de controle de um ativo sujeito à restrição não impõe sobre o receptor uma obrigação presente de transferir os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço a terceiros quando o controle do ativo é inicialmente ganho. Quando um receptor viola uma restrição, o transferente, ou outra parte, pode ter a opção de procurar por uma penalização contra o receptor, como por exemplo, levar o assunto para uma corte ou outro tribunal ou por meio de um processo administrativo tal como um ato normativo de um ministro do governo ou de outra autoridade,

ou de outra maneira. Tais ações podem resultar na exigência do cumprimento, pela entidade, da restrição, ou enfrentamento de uma penalidade civil ou criminal por desafiar o tribunal, ou outra autoridade. Tal penalidade não incorre em consequência da aquisição do ativo, mas pela violação da restrição.

### **Essência sobre a forma**

20. Ao determinar se uma especificação é uma condição ou uma restrição é necessário que se considere a essência dos termos da especificação e não meramente sua forma. A mera especificação, por exemplo, de que um ativo transferido deva ser consumido no fornecimento de produtos e serviços a terceiros ou devolvido ao transferente não é, em si só, suficiente para originar um passivo quando a entidade ganha o controle do ativo.

21. Quando decide se uma especificação é uma condição ou restrição, a entidade considera se a exigência de devolução do ativo ou dos outros benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviços é impositiva e se seria imposta pelo transferente. Se o transferente não puder impor a exigência de devolução do ativo ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço, a especificação falha na satisfação da definição de uma condição e será considerada uma restrição. Se a experiência passada com o transferente indica que o transferente nunca impõe a exigência de devolução do ativo transferido ou dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço quando a violação tiver ocorrido, então a entidade recebedora poderá concluir que a especificação tem forma, mas não a essência de uma condição, e é, portanto, uma restrição. Se a entidade não tem experiência com o transferente, e não tem especificações previamente violadas que induzam o transferente a decidir se impõe a devolução de um ativo ou de benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço e não tem nenhuma evidência do contrário, deve assumir que o transferente iria impor a especificação e, que, portanto, a especificação satisfaz à definição de uma condição.

22. A definição de uma condição impõe sobre a entidade recebedora uma obrigação de desempenho, quer dizer, exige-se que o recebedor consuma os benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviços incorporados no ativo transferido conforme especificado ou que devolva o ativo ou outros benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços ao transferente. Para satisfazer a definição de uma condição, a obrigação de desempenho será de essência e não meramente formal e será exigida como consequência da própria condição. Um termo em um acordo/convênio de transferência que obriga a entidade executar uma ação que não tem nenhuma alternativa, exceto a de execução, pode conduzir a entidade a concluir que o termo não é em essência uma condição nem restrição. Isto acontece porque nesses casos, os próprios termos de transferência não impõem à entidade destinatária uma obrigação de desempenho.

23. Para satisfazer ao critério de reconhecimento como um passivo é necessário que uma saída de recursos seja provável e que o desempenho conforme a condição seja exigido e capaz de ser avaliado. Portanto, uma condição precisará especificar tais questões como a natureza ou a

quantidade de produtos e serviços a serem fornecidos ou a natureza dos ativos a serem adquiridos devidamente e, se relevante, os períodos dentro dos quais o desempenho deva ocorrer. Além disso, o desempenho precisará ser monitorado por, ou em nome do transferente continuamente. Isto acontece, especialmente, quando uma especificação estipula a devolução proporcional do valor equivalente do ativo se a entidade desempenhar parcialmente as exigências da condição e a obrigação de devolução tenha sido imposta se falhas significativas de desempenho tenham ocorrido no passado.

24. Em alguns casos, um ativo pode ser transferido sujeito à especificação de devolução ao transferente se um evento futuro especificado não ocorrer. Isto pode acontecer quando, por exemplo, um governo nacional fornece recursos a uma entidade do governo local sujeitos à especificação de que a entidade arrecade uma contribuição correspondente. Nestes casos, uma obrigação de devolução não surge até o momento que se espera que a especificação seja violada e que um passivo não é reconhecido até que os critérios do reconhecimento sejam satisfeitos.

25. No entanto, os receptores precisarão considerar se estas transferências são em natureza um recebimento antecipado. Nesta Norma "recebimento antecipado" se refere aos recursos recebidos antes que um fato gerador ou que um acordo de transferência se torne obrigatório. Os recebimentos antecipados originam um ativo e uma obrigação presente em função de que o acordo de transferência não se tornou ainda obrigatório. Quando tais transferências são de natureza de uma transação com contraprestação, serão tratadas de acordo com a NBC TSP 9.

## **Tributos**

26. Os tributos são a maior fonte de receitas de muitos governos e de outras entidades do setor público. Os tributos estão definidos no parágrafo 7 como benefícios econômicos compulsoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, de acordo com as leis ou regulamentos estabelecidos para fornecer receita ao governo, exceto multas ou outras penalidades impostas em caso de infrações legais. Transferências não compulsórias às entidades do governo ou do setor público como as doações e o pagamento de tarifas não são tributos, embora possam ser o resultado de transações sem contraprestação. Um governo arrecada a tributação sobre indivíduos e outras entidades, conhecidos como contribuintes, dentro de sua jurisdição por meio de sua competência tributária.

27. As leis e os regulamentos tributários podem variar significativamente de jurisdição para jurisdição, mas possuem um número de características comuns. As leis e os regulamentos tributários (a) estabelecem o direito de um governo arrecadar o tributo, (b) identificam a base pela qual o tributo é calculado e (c) estabelecem procedimentos para administrar o tributo, isto é, os procedimentos para calcular o tributo a receber e assegurar que pagamento seja recebido. As leis e os regulamentos tributários frequentemente exigem que os contribuintes enviem declarações periódicas

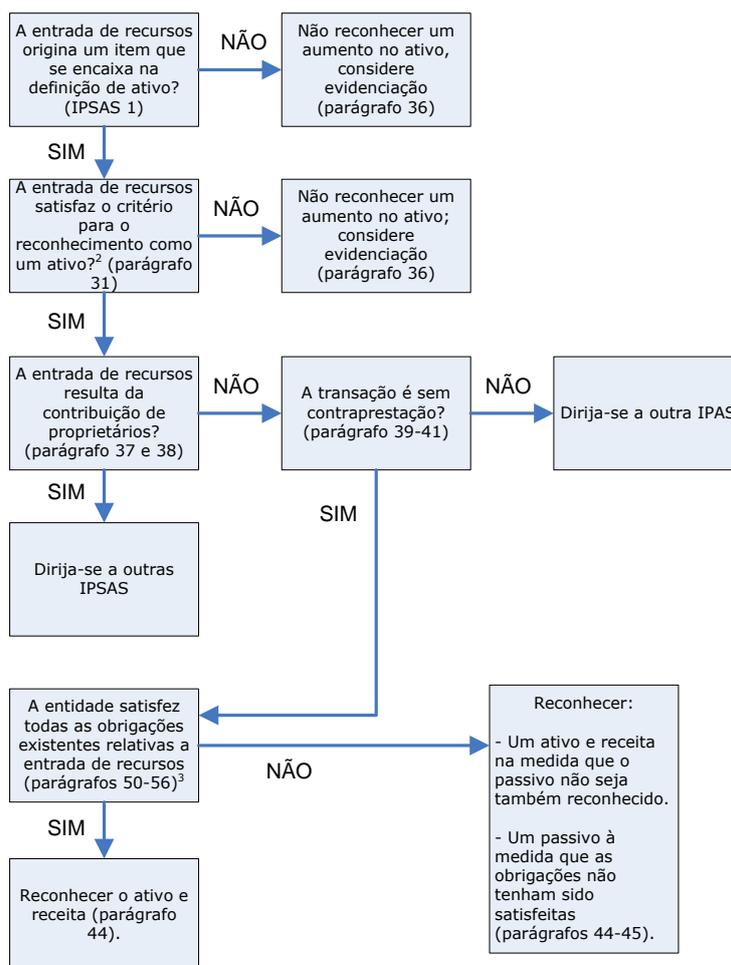
à agência governamental que administra um tributo em particular. O contribuinte geralmente fornece detalhes e evidências do nível de atividade sujeita à tributação e o montante de tributos a receber pelo governo é calculado. Acordos para o recebimento dos tributos variam muito, mas são normalmente projetados para assegurar que o governo receba pagamentos regularmente sem recorrer à ação judicial. As leis tributárias geralmente são rigorosamente impostas e determinam penalidades severas aos indivíduos ou as outras entidades que as violam.

28. Recebimentos antecipados, sendo montantes recebidos antes do fato gerador, podem também se originar de tributos.

### **Análise inicial da entrada de recursos de transações sem contraprestação**

29. Uma entidade reconhecerá um ativo oriundo de uma transação sem contraprestação quando ganha o controle de recursos que se enquadram na definição de um ativo e satisfazem os critérios de reconhecimento. Em determinadas circunstâncias, tais como quando um credor perdoa um passivo, uma redução no valor contábil de um passivo previamente reconhecido pode surgir. Nestes casos, ao invés de reconhecer um ativo, a entidade reduz o montante contábil do passivo. Em alguns casos, o ganho do controle do ativo pode também trazer consigo obrigações que a entidade reconhecerá como passivo. As contribuições dos proprietários não geram receitas, portanto, cada tipo de transação é analisada e quaisquer contribuições dos proprietários são contabilizadas em separado. Consistente com a abordagem exposta nesta Norma, as entidades analisarão as transações sem contraprestação para determinar que elementos das demonstrações contábeis de uso geral serão reconhecidos como resultado das transações. O fluxograma a seguir ilustra o processo analítico que uma entidade realiza quando existe uma entrada de recursos, a fim de determinar se uma receita deve ser reconhecida. Esta Norma segue a estrutura do fluxograma. As exigências para o tratamento das transações são expostas nos parágrafos 30 a 115.

### **Ilustração da Análise Inicial de Entrada de Recursos<sup>1</sup>**



1. O fluxograma é ilustrativo, ele não substitui as Normas. Ele é fornecido como auxílio na interpretação das NBC TSP.

2. Em determinadas circunstâncias, como quando um credor perdoa um passivo, uma redução no valor contábil de um passivo previamente reconhecido pode surgir. Nestes casos, ao invés de reconhecer um ativo à entidade reduz o valor contábil do passivo.

3. Ao determinar se a entidade satisfaz todas as obrigações presentes, a aplicação da definição de "condições sobre um ativo transferido" e os critérios para reconhecer um passivo são considerados.

## Reconhecimento de ativos

30. Ativos são definidos na NBC TSP 1, "Apresentação das demonstrações contábeis" como os recursos controlados por uma entidade em consequência de eventos passados e dos quais se esperam que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço fluam para a entidade.

**31. Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação, à exceção dos serviços em espécie, que se**

**enquadre na definição de um ativo deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando:**

**(a) seja provável que os benefícios econômicos futuros e o potencial de serviços associados com o ativo fluam para a entidade;**

**(b) o valor justo do ativo pode ser mensurado de maneira confiável.**

### **Controle de um ativo**

32. A capacidade de excluir ou de regular o acesso de outros aos benefícios de um ativo é um elemento essencial de controle que distingue um ativo de uma entidade daqueles bens públicos aos quais todas as entidades têm acesso e que deles se beneficiam. No setor público, os governos exercem um papel regulador sobre certas atividades, por exemplo, as instituições financeiras ou fundos de pensão. Esse papel regulador não significa, necessariamente, que tais itens regulados se encaixem na definição de um ativo do governo, ou que satisfaçam os critérios para o reconhecimento como um ativo nas demonstrações contábeis de uso geral do governo que regula tais ativos. De acordo com o parágrafo 98, as entidades podem, mas não são obrigadas a, reconhecer os serviços em espécie.

33. Um anúncio da intenção de transferir recursos para uma entidade do setor público não é por si só suficiente para se identificarem os recursos como controlados por um receptor. Por exemplo, se uma escola pública fosse destruída por um incêndio florestal e um governo anuncia a sua intenção de transferir fundos para reconstruir a escola, a escola não reconheceria uma entrada de recursos (recursos a receber) no momento do anúncio. Nas circunstâncias em que um acordo de transferência seja exigido antes que os recursos possam ser transferidos, uma entidade receptora não identificará os recursos como controlados até o momento em que o acordo se torne obrigatório porque a entidade receptora não pode excluir ou regular o acesso do transferente aos recursos. Em muitos casos, a entidade precisará estabelecer a compulsoriedade de seu controle sobre os recursos antes que possa reconhecer um ativo. Se uma entidade não dispõe de uma exigibilidade compulsória sobre os recursos, ela não pode excluir ou regular o acesso do transferente àqueles recursos.

### **Eventos passados**

34. As entidades do setor público normalmente obtêm ativos dos governos, de outras entidades, incluindo contribuintes ou ainda pela compra ou produção deles. Deste modo, o evento passado que origina o controle de um ativo, pode ser uma compra, um fato gerador ou uma transferência. As transações ou os eventos previstos para ocorrer no futuro não geram ativos por si próprios – por exemplo, uma intenção de arrecadar a tributação não é um evento passado que gere um ativo sob a forma de um direito sobre um contribuinte.

## **Entradas prováveis de recursos**

35. Uma entrada de recursos é provável quando houver mais probabilidade de que ocorra do que não. A entidade fundamenta tal determinação em sua experiência anterior com tipos similares de fluxos de recursos e em suas expectativas a respeito do contribuinte ou do transferente. Por exemplo, quando um governo concorda em transferir fundos a uma entidade do setor público (entidade objeto das demonstrações contábeis), o acordo for obrigatório e o governo possuir um histórico de transferência de recursos contratados, é provável que uma entrada ocorra, apesar de os fundos não terem sido transferidos na data de encerramento contábil.

## **Ativos contingentes**

36. Um item que possua as características essenciais de um ativo, mas que falhe em satisfazer o critério para o reconhecimento pode justificar a evidenciação em notas explicativas como um ativo contingente (veja a NBC TSP 19).

## **Contribuição dos proprietários**

37. As contribuições dos proprietários estão definidas na NBC TSP 1. Para uma transação se qualificar como uma contribuição dos proprietários é necessário que ela satisfaça às características identificadas naquela definição. Ao determinar se a transação satisfaz a definição de uma contribuição dos proprietários, a essência preferivelmente à forma da transação é considerada. O parágrafo 38 indica a forma que as contribuições dos proprietários podem assumir. Se, apesar da forma da transação, a essência seja claramente aquela de um empréstimo ou de outro tipo de passivo, ou de receita, a entidade a reconhece como tal e realiza uma evidenciação apropriada em notas às demonstrações contábeis de uso geral, se ela apresentar materialidade. Por exemplo, se uma transação tem em vista ser uma contribuição dos proprietários, mas especifica que a entidade realizará pagamentos fixos ao transferente, com um retorno do investimento do transferente em um momento futuro específico, a transação é mais característica de um empréstimo. Ao distinguir passivos de contribuições dos proprietários, em relação aos arranjos contratuais, a entidade também deve considerar as exigências da NBC TSP 28, "Instrumentos Financeiros: Apresentação".

38. Uma contribuição dos proprietários pode ser evidenciada, por exemplo, por meio de:

(a) uma designação formal de transferência (ou uma classe de tais transferências) pelo transferente ou uma entidade controladora do transferente como parte formadora do ativo líquido / patrimônio líquido transferido do recebedor, antes da contribuição ocorrer ou no momento desta;

(b) um acordo formal, em relação à integralização, estabelecendo ou aumentando uma participação financeira existente no ativo líquido /

patrimônio líquido do recebedor a qual pode ser vendida, transferida ou resgatada;

(c) emissão, relacionada à contribuição, de instrumentos patrimoniais que podem ser vendidos, transferidos ou resgatados.

### **Componentes de contraprestação e de não contraprestação de uma transação**

39. Os parágrafos 40 e 41 abaixo abordam as circunstâncias em que uma entidade ganha o controle de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço, à exceção de contribuições de proprietários.

40. O parágrafo 7 define transações com contraprestação e sem contraprestação e o parágrafo 10 observa que uma transação pode incluir dois componentes, um componente com contraprestação e outro sem contraprestação.

41. Quando um ativo é adquirido por meio de uma transação que possui um componente com contraprestação e um componente sem contraprestação, a entidade reconhece o componente com contraprestação de acordo com os princípios e as exigências de outra NBC TSP (NBC TSP 9). O componente sem contraprestação é reconhecido de acordo com os princípios e exigências desta Norma. Ao determinar se uma transação possui componentes com contraprestação e sem contraprestação identificáveis, realiza-se uma avaliação profissional. Quando não for possível distinguir componentes com contraprestação e sem contraprestação em separado, a transação é tratada como uma transação sem contraprestação.

### **Mensuração de Ativos no Reconhecimento Inicial**

**42. Um ativo adquirido por meio de uma transação sem contraprestação deverá ser inicialmente mensurado pelo seu valor justo da data de aquisição.**

43. Consistente com a NBC TSP 12, "Estoques", NBC TSP 16, "Propriedade para Investimento", e a NBC TSP 17, "Ativo Imobilizado", os ativos adquiridos por meio de transações sem contraprestação são mensurados pelo seu valor justo da data de aquisição.

### **Reconhecimento de receita proveniente de transações sem contraprestação**

**44. Uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação reconhecida como um ativo deve ser reconhecida como receita, exceto na medida em que um passivo também seja reconhecido pela mesma entrada de recursos.**

**45. Na medida em que uma entidade satisfaça uma obrigação presente reconhecida como um passivo em relação a uma entrada de recursos de uma transação sem contraprestação reconhecida como ativo, ela deverá reduzir o valor contábil do passivo reconhecido e reconhecer um montante de receita equivalente àquela redução.**

46. Quando uma entidade reconhece um aumento nos ativos líquidos/Patrimônio Líquido em consequência de uma transação sem contraprestação, ela reconhece receita. Se ela reconheceu um passivo em relação à entrada de recursos derivados de transações sem contraprestação, quando o passivo for subsequentemente reduzido, em função de o fato gerador ter ocorrido ou de que uma condição tenha sido satisfeita, ela reconhece receita. Se uma entrada de recursos satisfaz à definição de contribuição dos proprietários, ela não é reconhecida como um passivo ou uma receita.

47. O momento de reconhecimento da receita é determinado pela natureza das condições e pelo seu pagamento. Por exemplo, se uma condição específica que a entidade deva fornecer bens ou serviços a terceiros, ou devolver os recursos não utilizados ao transferente, a receita é reconhecida à medida que os bens ou serviços são fornecidos.

#### **Mensuração da receita proveniente de transações sem contraprestação**

**48. A receita das transações sem contraprestação deve ser mensurada pelo montante do acréscimo nos ativos líquidos/Patrimônio Líquido reconhecido pela entidade.**

49. Quando, como resultado de uma transação sem contraprestação, uma entidade reconhecer um ativo, ela também reconhecerá a receita equivalente ao montante do ativo mensurado de acordo com o parágrafo 42, a menos que também se exija o reconhecimento de um passivo. Quando se exige o reconhecimento de um passivo, ele será mensurado de acordo com as exigências do parágrafo 57, e o montante do acréscimo no ativo líquido/Patrimônio Líquido, se houver, será reconhecido como receita. Quando um passivo for subsequentemente reduzido, em função da ocorrência de um fato gerador, ou de que uma condição seja satisfeita, o montante da redução no passivo será reconhecido como receita.

#### **Obrigações presentes reconhecidas como passivos**

**50. Uma obrigação presente derivada de uma transação sem contraprestação que se enquadre na definição de um passivo deve ser reconhecida como um passivo quando e somente quando:**

- (a) seja provável que uma saída de recursos que incorpora benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços seja exigida para pagar a obrigação; e**

**(b) uma estimativa confiável do montante das obrigações possa ser realizada.**

### **Obrigação presente**

51. Uma obrigação presente é um dever de agir ou proceder de uma determinada forma e pode originar um passivo relativo a qualquer transação sem contraprestação. As obrigações presentes podem ser impostas por determinações em leis ou regulamentos ou acordos obrigatórios, estabelecendo as bases de transferências. Pode, também, originar-se do ambiente normal de operações, tal como o reconhecimento de recebimentos antecipados.

52. Em muitos casos, os tributos são arrecadados e os ativos são transferidos às entidades do setor público em transações sem contraprestação conforme leis, regulamentos ou outros acordos obrigatórios que impõem especificações para que sejam utilizados em finalidades específicas. Por exemplo:

(a) tributos, cujo uso é limitado por leis ou regulamentos a finalidades específicas;

(b) transferências, estabelecidas por um acordo obrigatório que inclui as condições:

(i) de governos nacionais para governos provinciais, estaduais ou locais;

(ii) de governos estaduais / provinciais para os governos locais;

(iii) de governos para outras entidades do setor público;

(iv) para agências governamentais que são criadas por leis ou por regulamentos a fim de executar funções específicas com autonomia operacional, tais como autoridades estatutárias ou conselhos ou autoridades regionais;

(v) de agências doadoras para governos ou outras entidades do setor público.

53. No curso normal das operações, se uma entidade receber recursos antes da ocorrência de um fato gerador, um passivo de um montante equivalente àquele do recebimento antecipado deve ser reconhecido até que o fato gerador ocorra.

54. Se uma entidade recebe recursos antes da existência de um acordo obrigatório de transferência, reconhece um passivo pelo recebimento antecipado até o momento em que o acordo se torne vinculativo.

### **Condições sobre um ativo transferido**

**55. As condições sobre um ativo transferido originam uma obrigação presente no reconhecimento inicial que será reconhecida de acordo com o parágrafo 50.**

56. As especificações são definidas no parágrafo 7. Os parágrafos 14–25 fornecem orientação na determinação se uma especificação é uma condição ou uma restrição. Uma entidade analisa toda e qualquer especificação atrelada a uma entrada de recursos, para determinar se essas especificações impõem condições ou restrições.

### **Mensuração de passivos no reconhecimento inicial**

**57. O montante reconhecido como um passivo deverá ser a melhor estimativa do montante necessário para pagar a obrigação presente na data de apresentação das demonstrações contábeis.**

58. A estimativa leva em consideração os riscos e incertezas que cercam os eventos que fazem com que o passivo seja reconhecido. Quando o valor do dinheiro no tempo é material, o passivo será mensurado pelo valor presente que se espera ser necessário para pagar a obrigação. Esta exigência está de acordo com os princípios estabelecidos na NBC TSP 19, "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes".

### **Tributos**

**59. Uma entidade deve reconhecer um ativo em relação a tributos quando o fato gerador ocorre e os critérios de reconhecimento do ativo são satisfeitos.**

60. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em consequência de um evento passado (fato gerador) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço daqueles recursos. Os recursos oriundos dos tributos satisfazem os critérios para o reconhecimento como um ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. O grau de probabilidade atrelado à entrada de recursos é determinado com base nas evidências disponíveis no momento do reconhecimento inicial, o que inclui, mas não está limitado à evidenciação do fato gerador pelo contribuinte.

61. A receita tributária surge somente para o governo que impõe o tributo e não para outras entidades. Por exemplo, quando o governo nacional impõe um tributo que é arrecadado pela sua agência tributária, os ativos e a receita são reconhecidos como do governo e não como da agência tributária. Mais especificamente, quando um governo nacional impõe tributos sobre as vendas, cuja arrecadação total é repassada para os governos estaduais, baseada em dotações contínuas, são reconhecidos pelo governo nacional ativos e receita pela tributação e decréscimo em ativos e despesa pela respectiva transferência aos governos estaduais. Os governos estaduais reconhecerão ativos e receita pela transferência. Quando uma única entidade arrecada tributos em nome de diversas outras entidades, está atuando como um agente de todas. Por exemplo, quando uma agência tributária estadual arrecada tributos sobre a renda para o governo estadual

e diversos governos municipais, ela não reconhece a receita relativa aos tributos arrecadados, ou seja, são os governos individuais que impõem o tributo que reconhecem os respectivos ativos e receita.

62. Os tributos não satisfazem a definição de “contribuições dos proprietários” porque o pagamento dos tributos não dá aos contribuintes um direito de receber distribuições dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço pela entidade durante sua vida ou à distribuição de qualquer excesso de ativos sobre passivos no caso de o governo ser extinto. O pagamento dos tributos, também não proporciona aos contribuintes um direito de propriedade sobre o governo que pudesse ser vendido, trocado, transferido ou resgatado.

63. Os tributos satisfazem a definição de “transação sem contraprestação” porque o contribuinte transfere recursos ao governo, sem receber valor aproximadamente igual de modo direto em troca. Enquanto o contribuinte pode se beneficiar de uma variedade de políticas sociais estabelecidas pelo governo, estas não são fornecidas diretamente em troca como compensação pelo pagamento dos tributos.

64. Como observado no parágrafo 52, alguns tributos são arrecadados para finalidades específicas. Se o governo deve reconhecer um passivo relativo a quaisquer condições relativas aos ativos reconhecidos, em consequência de arrecadações de tributos para finalidades específicas, ele não reconhece a receita até que a condição seja satisfeita e que o passivo seja reduzido. Entretanto, na maioria dos casos, não se espera que os tributos arrecadados para finalidades específicas originem passivo porque as finalidades específicas correspondem a restrições e não a condições.

### **Fato gerador**

65. Tipos similares de tributos são arrecadados em diversas jurisdições. A entidade analisa a lei tributária de sua própria jurisdição para determinar qual é o fato gerador para cada um dos vários tributos arrecadados. A menos que seja especificado de outro modo em leis ou regulamentos, é provável que o fato gerador seja:

- (a) Para o tributo sobre a renda, o recebimento de renda tributável pelo contribuinte, durante o período de tributação;
- (b) Para o tributo sobre o valor adicionado, a realização de atividade tributável pelo contribuinte durante o período tributável;
- (c) Para o tributo sobre bens e serviços, a compra ou a venda de produtos e serviços tributáveis durante o período tributável;
- (d) Para os tributos alfandegários, o movimento de bens ou serviços tributáveis através das fronteiras alfandegárias;
- (e) Para os tributos sobre as heranças, a morte de uma pessoa que possui propriedades tributáveis;
- (f) Para os tributos sobre propriedades, a passagem da data na qual o tributo é lançado, ou do período que o tributo é lançado, se o tributo é lançado periodicamente.

## **Recebimentos antecipados de tributos**

66. Consistente com as definições de “ativos,” “passivos” e as exigências do parágrafo 59, os recursos de tributos recebidos antes da ocorrência do fato gerador são reconhecidos como um ativo e um passivo (recebimentos antecipados) porque o evento que origina o direito da entidade aos tributos não ocorreu e o critério para o reconhecimento da receita tributária não foi satisfeito (veja o parágrafo 59), apesar de a entidade já ter recebido uma entrada de recursos. Os recebimentos antecipados relativos a tributos não são, em essência, diferentes de outros recebimentos antecipados. Deste modo um passivo é reconhecido até que o fato gerador ocorra. Quando o fato gerador ocorre, o passivo é baixado e a receita é reconhecida.

## **Mensuração de ativos oriundos de transações tributárias**

67. O parágrafo 42 exige que os ativos oriundos de transações tributárias sejam mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. Os ativos oriundos de transações tributárias são mensurados pela melhor estimativa de entrada de recursos para entidade. As entidades desenvolverão políticas contábeis em conformidade com as exigências do parágrafo 42 para a mensuração dos ativos oriundos de transações tributárias . As políticas contábeis para estimativa desses ativos levarão em consideração tanto a probabilidade de que os recursos oriundos de transações tributárias fluam para o governo quanto o valor justo dos ativos resultantes.

68. Quando há uma separação entre o momento do fato gerador e a arrecadação dos tributos, as entidades do setor público podem mensurar de forma confiável os ativos oriundos de transações tributárias utilizando, por exemplo, modelos estatísticos baseados no histórico da arrecadação do tributo em particular em períodos anteriores. Estes modelos incluirão considerações sobre o momento dos recebimentos em caixa de contribuintes, as declarações realizadas pelos contribuintes e o relacionamento da tributação a receber com outros eventos na economia. Os modelos de mensuração também levarão em consideração outros fatores tais como:

- (a) se a lei tributária permite aos contribuintes um período maior para declarar a renda em relação aquele que é permitido ao governo para a publicação de suas demonstrações contábeis de uso geral;
- (b) se os contribuintes não declaram a renda pontualmente;
- (c) a valorização de ativos não monetários para fins de avaliação tributária;
- (d) as complexidades na lei tributária que exigem períodos prolongados para avaliação de tributos devidos por certos contribuintes;
- (e) a possibilidade dos custos financeiros e políticos derivados da imposição rigorosa das leis tributárias e da arrecadação de todos os tributos legalmente devidos ao governo poderem ser compensados pelos benefícios recebidos;
- (f) se a lei tributária permite aos contribuintes diferir o pagamento de certos tributos;

(g) uma variedade de circunstâncias específicas de tributos e jurisdições individuais.

69. A mensuração dos ativos e receita oriundos de transações tributárias usando-se modelos estatísticos pode resultar em um montante real de ativos e receita reconhecidos diferentemente dos montantes determinados em períodos subseqüentes como sendo devidos por contribuintes em relação ao período atual. As revisões nas estimativas são efetuadas de acordo com a NBC TSP 3, "Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro".

70. Em alguns casos os ativos oriundos de transações tributárias e a respectiva receita não podem ser mensurados de maneira confiável até determinado momento após a ocorrência do fato gerador. Isto pode ocorrer se uma base tributária for volátil e se a estimativa confiável não for possível. Em muitos casos, os ativos e a receita podem ser reconhecidos no período subseqüente à ocorrência do fato gerador. Entretanto, existem circunstâncias excepcionais quando diversos períodos se passam antes que fato gerador resulte em entrada de recursos incorporando benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço que se encaixe na definição de ativo e que satisfaça o critério para o reconhecimento como ativo. Por exemplo, pode levar diversos anos para se que determine e mensure, de modo confiável, o montante de um tributo devido sobre a herança relativa a um grande espólio, porque ele contém um número de antiguidades e de obras de artes valiosas que demandam avaliações de especialistas. Conseqüentemente, o critério de reconhecimento pode não ser satisfeito até que o pagamento seja recebido ou que seja considerado a receber.

### **Despesas pagas por meio do sistema tributário e gastos tributários.**

#### **71. A receita tributária deve ser determinada pelo seu montante bruto. Não deve ser reduzida pelas despesas pagas por meio do sistema tributário**

72. Em algumas jurisdições, o governo utiliza o sistema tributário como um método conveniente de pagamento de benefícios aos contribuintes, que seriam, de outra maneira, pagos utilizando-se outros meios de pagamento, tais como um cheque, depósito direto do montante na conta bancária do contribuinte ou, pela liquidação de outra conta devida pelo contribuinte. Por exemplo, um governo pode pagar parte dos prêmios de seguro de saúde dos seus residentes, para encorajar a aceitação de tal seguro, tanto pela redução do passivo tributário do indivíduo, realizando um pagamento por cheque ou pagando um montante diretamente à companhia de seguros. Nesses casos, o montante é pagável independentemente de o indivíduo pagar tributos. Conseqüentemente, este montante é despesa para o governo e, deveria ser reconhecido separadamente na demonstração do desempenho financeiro (Demonstração do Resultado do Exercício). A receita tributária deve ser acrescida pelo montante de qualquer destas despesas pagas por meio do sistema tributário.

#### **73. A receita tributária não deve ser considerada bruta pelo montante de despesas tributárias**

74. Na maioria de jurisdições, os governos utilizam o sistema tributário para encorajar certos comportamentos financeiros e para desestimular outros. Por exemplo, em algumas jurisdições, é permitido que os proprietários de residências deduzam os juros de hipotecas e os tributos sobre a propriedade da renda bruta no cálculo da renda tributável. Estes tipos de subsídios estão disponíveis somente para os contribuintes. Se uma entidade (incluindo uma pessoa física) não paga tributos, ela não pode se beneficiar da concessão. Estes tipos de subsídios são chamados gastos tributários. Os gastos tributários são receitas perdidas, não despesas, e não originam entradas ou saídas de recursos - quer dizer, elas não originam ativos, passivos, receitas ou despesas ao governo tributante.

75. A distinção essencial entre despesas pagas por meio do sistema tributário e gastos tributários é que, para as despesas pagas por meio do sistema tributário, o montante está disponível aos receptores, independentemente do fato deles pagarem tributos, ou de se utilizarem de um mecanismo particular para pagar seus tributos. A NBC TSP 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis", proíbe a compensação entre itens de receita e despesa a menos que seja permitido por outra Norma. A compensação entre a receita tributária e despesas pagas por meio do sistema tributário não é permitida.

## **Transferências**

**76. Sujeita ao parágrafo 98, uma entidade deve reconhecer um ativo em relação às transferências quando os recursos transferidos se encaixem na definição de ativo e satisfaçam o critério para o reconhecimento como ativo.**

77. As transferências incluem subsídios, perdão de dívidas, multas, heranças, presentes, doações e bens e serviços em espécie. Todos estes itens apresentam o atributo comum de transferência de recursos de uma entidade a outra sem fornecer valor aproximadamente igual em troca e de não serem tributos conforme definido nesta Norma.

78. As transferências satisfazem a definição de um ativo quando a entidade controla os recursos em decorrência de um evento passado (transferência) e espera receber benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços desses recursos. As transferências satisfazem os critérios de reconhecimento como ativo quando for provável que a entrada dos recursos ocorra e que o seu valor justo possa ser mensurado de maneira confiável. Em determinadas circunstâncias, tais como quando um credor perdoo um passivo, uma redução no valor contábil de um passivo reconhecido anteriormente pode se originar. Nestes casos, ao invés de se reconhecer um ativo como resultado da transferência, a entidade reduz o valor contábil do passivo.

79. Uma entidade ganha o controle dos recursos transferidos tanto se os recursos tenham sido transferidos a ela, quanto se a entidade possua uma exigibilidade imputável ao transferente. Muitos acordos de transferência de recursos se tornam vinculativos às partes antes que a transferência dos

recursos ocorra. Entretanto, às vezes uma entidade promete transferir recursos, mas não o faz. Conseqüentemente, somente quando uma exigibilidade é imputável e a entidade avalia que seja provável que a entrada de recursos ocorra é que ativos, passivos e/ou receitas serão reconhecidos. Até esse momento, a entidade não pode excluir ou regular o acesso de terceiros aos benefícios dos recursos propostos pela transferência.

80. Transferências de recursos que satisfaçam a definição de "contribuições dos proprietários" não originarão receita. Os acordos que especificam que a entidade fornecedora de recursos tenha direito à distribuição de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço durante a vida da entidade recebedora ou, distribuição de quaisquer excessos de ativos sobre passivos no caso de a entidade recebedora ser extinta, ou que especifique que a entidade fornecedora de recursos adquira uma participação financeira na entidade recebedora a qual possa ser vendida, trocada, transferida ou resgatada, são, em essência, acordos de realização de contribuição dos proprietários.

81. Transferências satisfazem a definição de "transações sem contraprestação" porque o transferente fornece recursos à entidade recebedora sem que a entidade recebedora forneça valor aproximadamente igual, diretamente em troca. Se um acordo estipula que a entidade recebedora deva fornecer valor aproximadamente igual em troca, o acordo não é um acordo de transferência, mas um contrato de uma transação com contraprestação que deveria ser contabilizada de acordo com a NBC TSP 9, "Receita de Transações com Contraprestação".

82. Uma entidade analisa todas as especificações contidas em acordos de transferência para determinar se ela incorre em um passivo quando aceita os recursos transferidos.

### **Mensuração de ativos transferidos**

83. Segundo as exigências do parágrafo 42, os ativos transferidos são mensurados pelo seu valor justo na data de aquisição. As entidades desenvolvem políticas contábeis para o reconhecimento e mensuração dos ativos que são consistentes com as NBC TSP. Conforme observado anteriormente, estoques, ativo imobilizado ou propriedades para investimento adquiridos por meio de transações sem contraprestação devem ser mensurados inicialmente pelo valor justo da data de aquisição de acordo com as exigências das NBC TSP 12, 16 e 17. Os instrumentos financeiros, incluindo disponível e transferências a receber que satisfaçam a definição de instrumento financeiro, e outros ativos serão também mensurados pelo valor justo da data de aquisição de acordo com o parágrafo 42 e as políticas contábeis apropriadas.

### **Perdão de dívidas e assunção de passivos**

84. Os credores algumas vezes renunciam ao direito de cobrar um débito devido por uma entidade do setor público, cancelando efetivamente o débito. Por exemplo, um governo nacional pode cancelar um empréstimo

devido por um governo local. Em tais circunstâncias, o governo local reconhece um aumento em seu ativo líquido/Patrimônio Líquido porque um passivo previamente reconhecido é extinto.

85. As entidades reconhecem a receita em relação ao perdão de dívidas quando o débito anterior não se encaixa mais na definição de um passivo ou satisfaz o critério para o reconhecimento como um passivo, desde que o perdão de dívida não satisfaça a definição de uma contribuição dos proprietários.

86. Quando uma entidade controladora perdoa a dívida devida por uma entidade totalmente controlada ou assume seus passivos, a transação pode ser uma contribuição dos proprietários, conforme descrito nos parágrafos 37-38.

87. A receita originada de dívidas perdoadas é mensurada pelo valor contábil da dívida perdoada.

### **Multas**

88. Multas são benefícios econômicos ou potencial de serviço recebidos ou a receber por uma entidade do setor público, de um indivíduo ou de outra entidade, conforme determinado por um tribunal ou outra entidade com capacidade impositiva legal, em consequência da violação, por um indivíduo ou por outra entidade, das exigências de leis ou regulamentos. Em algumas jurisdições, os oficiais aplicadores da lei detêm a capacidade de aplicar multas nos indivíduos considerados transgressores da lei. Nesses casos, o indivíduo terá normalmente a chance de pagar a multa ou de se defender perante um tribunal. Quando um réu faz um acordo com um promotor de justiça que determina o pagamento de uma penalidade em substituição ao julgamento, o pagamento é reconhecido como uma multa.

89. As multas normalmente exigem que uma entidade transfira um montante fixo de dinheiro para o governo e não impõem ao governo quaisquer obrigações que possam ser reconhecidas como passivo. Deste modo, as multas são reconhecidas como receita quando o valor a receber se encaixa na definição de um ativo e satisfaz o critério para o reconhecimento como um ativo conforme parágrafo 31. De acordo com o parágrafo 12, quando uma entidade arrecada multas por meio de um agente, a multa não será receita da entidade arrecadadora. Os ativos oriundos de multas são mensurados pela melhor estimativa da entrada de recursos à entidade.

### **Heranças**

90. Uma herança é uma transferência realizada de acordo com os dispositivos do testamento de uma pessoa falecida. O evento passado que dá origem ao controle dos recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou o potencial de serviço para uma herança ocorre quando uma entidade detém uma exigência impositiva, por exemplo, sobre a morte do testador, ou na transmissão do formal de partilha, dependendo das leis na jurisdição.

91. Heranças que satisfaçam a definição de um ativo são reconhecidas como ativos e receita quando seja provável que o benefício econômico futuro ou o potencial de serviço fluirá para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de modo confiável. A determinação da probabilidade de uma entrada de benefícios econômicos futuros ou de potencial de serviço pode ser problemática se um período de tempo decorre entre a morte do testador até o recebimento dos ativos pela entidade. A entidade precisará determinar se a propriedade da pessoa falecida é suficiente para satisfazer todas as exigibilidades sobre ela e para satisfazer todos os herdeiros. Se o testamento é disputado, isto também afetará a probabilidade dos ativos fluírem à entidade.

92. O valor justo dos ativos da herança é determinado da mesma maneira que para presentes e doações, conforme descrito no parágrafo 97. Nas jurisdições onde patrimônios de falecidos estejam sujeitos à tributação, a autoridade tributária já pode ter determinado o valor justo do ativo herdado pela entidade, e este montante pode estar disponível à entidade. Heranças são mensuradas pelo valor justo dos recursos recebidos ou a receber.

### **Presentes e doações, incluindo bens em espécie.**

93. Os presentes e doações são transferências voluntárias de ativos incluindo dinheiro ou outros ativos monetários, os bens que uma entidade produza e serviços que preste em espécie para outra entidade, normalmente livres de especificações. O transferente pode ser uma entidade ou um indivíduo. Para presentes e doações em dinheiro ou outros ativos monetários e bens em espécie, o evento passado que origina o controle de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço é normalmente o recebimento do presente ou da doação. O reconhecimento de presentes e/ ou doações de serviços em espécie são abordados nos parágrafos 98-103 abaixo.

94. Os bens em espécie são ativos tangíveis transferidos para uma entidade em uma transação sem contraprestação, sem cobrança, mas que pode estar sujeita a especificações. A assistência externa fornecida por organizações de desenvolvimento multilaterais ou bilaterais frequentemente inclui um componente de bens em espécie.

95. Os presentes e as doações (que não sejam serviços em espécie) são reconhecidos como ativos e receita quando for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços fluam para a entidade e que o valor justo dos ativos possa ser mensurado de maneira confiável. Com presentes e doações, o ato de presentear ou de doar e a transferência do título jurídico são frequentemente simultâneas, em tais circunstâncias, não há dúvidas quanto ao fluxo dos benefícios econômicos futuros para a entidade.

96. Os bens em espécie são reconhecidos como ativos quando são recebidos ou quando existe um acordo obrigatório para se receberem tais bens. Se os bens em espécie são recebidos sem condições atreladas, a receita é reconhecida imediatamente. Se condições estão atreladas, um

passivo é reconhecido, na medida em que as condições são satisfeitas o passivo é reduzido e a receita é reconhecida.

97. No reconhecimento inicial, presentes e doações, incluindo bens em espécie, são mensurados por seu valor justo da data de aquisição, que pode ser verificado ou pela referência a um mercado ativo, ou por meio de avaliação. Uma avaliação do valor de um ativo é normalmente realizada por profissional do ramo que detenha uma qualificação reconhecida e relevante. Para muitos ativos, o valor justo será prontamente verificável pela referência a preços cotados em um mercado ativo e líquido. Por exemplo, os preços correntes de mercado podem ser usualmente obtidos para terrenos, edifícios não específicos, veículos e diversos tipos de instalações e equipamentos.

### **Serviços em espécie**

#### **98. Uma entidade pode, mas não é obrigada a, reconhecer os serviços em espécie como receita e como ativo.**

99. Os serviços em espécie são serviços fornecidos pelos indivíduos às entidades do setor público em uma transação sem contraprestação. Estes serviços se encaixam na definição de um ativo porque a entidade controla um recurso a partir do qual se espera que benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço fluam para ela. Estes ativos são, entretanto, imediatamente consumidos e uma transação de igual valor é também reconhecida para refletir o consumo desses serviços em espécie. Por exemplo, em uma escola pública que recebe serviços voluntários de professores auxiliares (substitutos), cujo valor justo pode ser mensurado de maneira confiável, pode reconhecer um aumento em um ativo e receita, e uma redução em um ativo e despesa. Em muitos casos, a entidade reconhecerá uma despesa pelo consumo de serviços em espécie. Entretanto, os serviços em espécie podem também ser utilizados para se construir um ativo e, neste caso, o montante reconhecido relativo aos serviços em espécie é incluído no custo do ativo que está sendo construído.

100. As entidades do setor público podem ser receptoras de serviços em espécie sob esquemas voluntários ou não voluntários, operados no interesse público, como por exemplo:

- (a) assistência técnica de outros governos ou organizações internacionais;
- (b) as pessoas condenadas por delitos podem ser obrigadas a executar serviços comunitários para uma entidade do setor público;
- (c) os hospitais públicos podem receber os serviços de voluntários;
- (d) as escolas públicas podem receber serviços voluntários de pais como professores auxiliares (substitutos) ou como conselheiros;
- (e) os governos locais podem receber os serviços de bombeiros voluntários.

101. Alguns serviços em espécie não se encaixam na definição de um ativo porque a entidade apresenta controle insuficiente sobre os serviços proporcionados. Em outras circunstâncias, a entidade pode ter o controle

sobre os serviços em espécie, mas não pode mensurá-los de maneira confiável, e assim não satisfazem os critérios para o reconhecimento como ativo. As entidades podem, entretanto, ser capazes de mensurar o valor justo de determinados serviços em espécie, como o profissional ou outros serviços em espécie que estão disponíveis no mercado nacional ou internacional. Ao determinar o valor justo dos tipos de serviços em espécie descritos no parágrafo 100, a entidade pode concluir que o valor dos serviços não é material. Em muitos casos, os serviços em espécie são prestados por pessoas com nenhum ou quase nenhum treinamento e são fundamentalmente diferentes dos serviços que a entidade adquiriria se os serviços em espécie não estivessem disponíveis.

102. Devido às muitas incertezas que cercam os serviços em espécie, incluindo a habilidade de exercer o controle sobre os serviços e mensurar o seu valor justo, esta Norma não exige o reconhecimento dos serviços em espécie. O parágrafo 108, entretanto, incentiva a evidenciação da natureza e do tipo de serviços em espécie recebidos durante o período contábil. Como qualquer evidenciação, as evidenciações relacionadas aos serviços em espécie somente serão realizadas se forem materiais. Para algumas entidades do setor público, os serviços fornecidos por voluntários não são materiais em montante, mas podem ser materiais na sua natureza.

103. Ao desenvolver uma política contábil que aborde uma classe de serviços em espécie, vários fatores seriam considerados, incluindo os efeitos desses serviços em espécie na posição patrimonial e financeira, no resultado e nos fluxos de caixa da entidade. A medida na qual uma entidade é dependente de uma classe de serviços em espécie para alcançar seus objetivos pode influenciar a política contábil que uma entidade desenvolve a respeito do reconhecimento dos ativos. Por exemplo, uma entidade, que seja dependente de uma classe de serviços em espécie para alcançar seus objetivos, pode apresentar uma maior probabilidade de reconhecer aqueles serviços em espécie que se encaixam na definição de um ativo e que satisfaçam os critérios de reconhecimento. Ao determinar se reconhece uma classe de serviços em espécie, as práticas de entidades similares que operam em um ambiente similar também são consideradas.

### **Compromissos de doações**

104. O compromisso de doação é a promessa não impositiva de transferência de ativos à entidade recebedora. O compromisso de doação não se encaixa na definição de um ativo porque a entidade recebedora é incapaz de controlar o acesso do transferente aos benefícios econômicos futuros ou ao potencial de serviço incorporado no item comprometido. As entidades não reconhecem itens de compromisso de doação como ativos ou receita. Se o item comprometido for transferido posteriormente à entidade recebedora, ele é reconhecido como um presente ou uma doação, de acordo com os parágrafos 93-97 acima. O compromisso de doação pode justificar a evidenciação como ativos contingentes de acordo com as exigências da NBC TSP 19, “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes”.

### **Recebimentos antecipados de transferências**

105. Quando uma entidade recebe recursos antes que um acordo de transferência se torne obrigatório, os recursos são reconhecidos como um ativo quando eles se encaixam na definição de ativo e satisfaçam o critério para o reconhecimento como um ativo. A entidade também reconhecerá um passivo relativo ao recebimento antecipado se o acordo de transferência não for ainda obrigatório. Os recebimentos antecipados relativos às transferências não são fundamentalmente diferentes de outros recebimentos antecipados, assim um passivo é reconhecido até que o evento que torna o acordo de transferência obrigatório aconteça e que todas as outras condições do acordo sejam satisfeitas. Quando este evento ocorre e todas as condições restantes do acordo são satisfeitas, o passivo é baixado e a receita é reconhecida.

### **Empréstimos subsidiados**

105A. Empréstimos subsidiados são empréstimos obtidos por uma entidade em termos mais favorecidos que os de mercado. A parcela do empréstimo que é exigível, junto com qualquer pagamento de juros, é uma transação com contraprestação e é contabilizada de acordo com a NBC TSP 29, "Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração". Uma entidade deve considerar em que caso diferenças entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial (ver NBC TSP 29) é receita de trasação sem contraprestação e deve ser contabilizada em conformidade com esta Norma.

105B. Quanto uma entidade determina que as diferenças entre o preço transacionado (montante recebido do empréstimo obtido) e o valor justo do empréstimo no reconhecimento inicial é receita de trasação sem contraprestação, a entidade deve reconhecer a diferença como receita, exceto se existir obrigação presente, e.g. quando condição imposta pelo tomador do recurso sobre o ativo transferido resultar em uma obrigação presente. Existindo uma obrigação presente, esta é reconhecida como um passivo. Conforme a entidade satisfaça a obrigação presente, o passivo é reduzido e igual montante é reconhecido como receita.

### **Evidenciações**

**106. Uma entidade deve evidenciar em notas explicativas ou apresentar nas demonstrações contábeis de uso geral:**

**(a) O montante de receita de transações sem contraprestação, reconhecido durante o período, pelas principais classes, demonstrando separadamente:**

**(i) tributos, demonstrando separadamente as principais classes de tributos;**

**(ii) transferências, demonstrando separadamente as principais classes de receita de transferência.**

**(b) O montante de recebíveis reconhecidos em relação à receita sem contraprestação;**

**(c) o montante de passivos reconhecidos em relação aos ativos transferidos sujeitos às condições;**

- (ca) o montante de passivos reconhecidos em relação a empréstimos subsidiados que estão sujeitos a condições sobre ativos transferidos;**
- (d) o montante de ativos reconhecidos que são sujeitos a restrições e a natureza destas restrições;**
- (e) a existência e os montantes de quaisquer recebimentos antecipados em relação às transações sem contraprestação;**
- (f) o montante de quaisquer passivos perdoados.**

**107. Uma entidade deve evidenciar em notas explicativas às demonstrações contábeis de uso geral:**

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita de transações sem contraprestação;**
- (b) para as principais classes de receita de transações sem contraprestação, a base pela qual o valor justo do ingresso de recursos foi mensurado;**
- (c) para as principais as classes de receita tributária que a entidade não pode mensurar de maneira confiável durante o período no qual o fato gerador ocorre, a informação sobre a natureza do tributo;**
- (d) a natureza e o tipo das principais classes de heranças, presentes e doações, demonstrando separadamente as principais classes de bens em espécie recebidos.**

108. As entidades são incentivadas a evidenciar a natureza e o tipo das principais classes de serviços em espécie recebidos, incluindo aqueles não reconhecidos. A extensão pela qual uma entidade é dependente de uma classe de serviços em espécie determinará as evidenciações a fazer em relação àquela classe.

109. As evidenciações exigidas pelos parágrafos 106 e 107 ajudam a entidade a cumprir o objetivo das demonstrações contábeis, conforme estabelecido na NBC TSP 1, Apresentação das Demonstrações Contábeis, que é fornecer informação útil à tomada de decisão e demonstrar *accountability* pelos recursos que lhe são confiados.

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

111. As condições e as restrições impõem limites sobre o uso dos ativos, o que impacta as operações da entidade. A evidenciação do montante de passivos reconhecidos relativos às condições e ao montante de ativos sujeitos às restrições ajuda os usuários nos julgamentos sobre a capacidade da entidade usar seus ativos por meio da sua própria discricionariedade. As entidades são incentivadas a desagregar por classe a informação de evidenciação exigida pelo parágrafo 106 (c).

112. O parágrafo 106 (e) exige que as entidades evidenciem a existência de recebimentos antecipados relativos às transações sem contraprestação.

Estes passivos carregam o risco de que a entidade tenha que realizar um sacrifício dos benefícios econômicos futuros ou do potencial de serviço se o fato gerador não ocorrer ou se um acordo de transferência não se tornar obrigatório. A evidenciação destes recebimentos antecipados ajuda os usuários a realizarem julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido da entidade.

113. Conforme observado no parágrafo 68, em muitos casos uma entidade será capaz de mensurar de modo confiável ativos e a receita oriundos de transações tributárias, usando, por exemplo, modelos estatísticos. No entanto, podem ocorrer circunstâncias excepcionais onde uma entidade seja incapaz de mensurar de maneira confiável os ativos e receita originados até que um ou vários períodos contábeis decorram desde que o fato gerador tenha acontecido. Nestes casos, a entidade faz evidenciações sobre a natureza das principais classes de tributação que não podem ser mensuradas de maneira confiável e, portanto, reconhecidos durante o período contábil no qual o fato gerador ocorre. Estas evidenciações ajudam os usuários a realizar os julgamentos sobre a receita futura da entidade e a posição do ativo líquido/patrimônio líquido.

114. O parágrafo 107 (d) exige que as entidades realizem evidenciações sobre a natureza e o tipo das principais classes de presentes, doações e heranças que ela tenha recebido. Estas entradas de recursos são recebidas pela discricionariedade do transferente, que expõe a entidade ao risco de que em períodos futuros, tais fontes de recursos, possam mudar significativamente. Tais evidenciações ajudam os usuários a fazer julgamentos sobre a receita futura e a posição do ativo líquido/patrimônio líquido da entidade.

115. Quando os serviços em espécie se encaixam na definição de ativo e satisfazem o critério de reconhecimento como ativo, as entidades podem optar por reconhecer estes serviços em espécie e mensurá-los pelo seu valor justo. O parágrafo 108 incentiva uma entidade a realizar evidenciações sobre a natureza e o tipo de todos os serviços em espécie recebidos, sejam eles reconhecidos ou não. Tais evidenciações podem ajudar os usuários a fazer julgamento sobre a contribuição feita por tais serviços na realização dos objetivos da entidade durante o período contábil e a dependência desses serviços pela entidade para a realização de seus objetivos no futuro.

### **Disposições Transitórias**

**116. As entidades não são obrigadas a mudar suas políticas contábeis em relação ao reconhecimento e à mensuração da receita tributária para períodos contábeis que se iniciem dentro de cinco anos da primeira adoção desta Norma.**

**117. As entidades não são obrigadas a mudar suas políticas contábeis em relação ao reconhecimento e à mensuração da receita de transações sem contraprestação, que não seja receita tributária, para períodos contábeis que se iniciem dentro de três anos da primeira adoção desta Norma.**

**118. Mudanças nas políticas contábeis em relação ao reconhecimento e mensuração da receita de transações sem contraprestação realizadas antes do fim do período de cinco anos permitido no parágrafo 116, ou do período de três anos permitido no parágrafo 117, serão feitas somente para melhor seguirem as políticas contábeis desta Norma. As entidades podem alterar suas políticas contábeis relativas à receita de transações sem contraprestação por meio de uma base classe-a-classe.**

**119. Quando uma entidade tira proveito das disposições transitórias dos parágrafos 116 ou 117, tal fato deverá ser evidenciado. A entidade também deverá evidenciar que classes de receitas de transações sem contraprestação são reconhecidas de acordo com esta Norma, qual foi reconhecida de acordo com uma política contábil que não seja consistente com as exigências desta Norma, e o progresso da entidade na implantação de políticas contábeis que sejam consistentes com esta Norma. A entidade deverá evidenciar seu plano de implantação de políticas contábeis que sejam consistentes com esta Norma.**

**120. Quando uma entidade tira proveito das disposições transitórias para um segundo período contábil ou período subsequente, os detalhes das classes de receitas de transações sem contraprestação previamente reconhecidas de acordo com outras bases, mas que agora são reconhecidas de acordo com esta Norma, devem ser evidenciados.**

121. As disposições transitórias pretendem permitir às entidades um período para desenvolver modelos confiáveis para a mensuração da receita oriunda de transações sem contraprestação durante o período de transição. As entidades podem adotar políticas contábeis para o reconhecimento da receita de transações sem contraprestação que não sejam aderentes às disposições desta Norma. As disposições transitórias permitem que as entidades apliquem esta Norma de maneira incremental às diferentes classes de receitas oriundas de transações sem contraprestação. Por exemplo, as entidades podem ser capazes de reconhecer e mensurar tributos sobre a propriedade e algumas classes de transferências de acordo com esta Norma a partir da data da aplicação, mas podem demandar até cinco anos para desenvolver totalmente um modelo confiável para mensuração do tributo sobre a renda.

122. Quando uma entidade tira proveito das disposições transitórias nesta Norma, suas políticas contábeis para cada classe de receita de transações sem contraprestação somente podem ser alteradas para melhor seguir esta Norma. Uma entidade pode manter suas políticas contábeis existentes até que ela decida adotar totalmente as disposições desta Norma ou até que as disposições transitórias expirem, o que acontecer primeiro, ou pode mudá-las para aplicar progressivamente as exigências desta Norma. Uma entidade pode, por exemplo, mudar a sua política de reconhecimento do regime de caixa, para um regime de caixa modificado ou para um regime de competência modificado antes que ela aplique completamente esta Norma.

123. As exigências de evidenciação do parágrafo 119 ajudam os usuários a rastrear o progresso da entidade na conformidade de suas políticas contábeis com as exigências desta NBC TSP durante os períodos contábeis nos quais as disposições transitórias se apliquem. Esta evidenciação facilita o objetivo de *accountability* e transparência completas.

**124. Eliminado.**

**124A. Eliminado.**

**124B. Eliminado.**

125. Quando uma entidade adota o regime de competência, como definido pelas NBC TSP, para fins de demonstrações contábeis, subsequente a esta data vigente, esta Norma se aplica às demonstrações contábeis anuais da entidade que cobrem os períodos após a data da adoção.