



Sinopse Contábil & Tributária 2016

**Resumo das principais normas
de contabilidade e de legislação
tributária emitidas em 2016.**



AUDITORIA E IMPOSTOS
DPP – Departamento
de Práticas Profissionais

Novembro de 2016

Versão Interina

www.kpmg.com.br

Sinopse Contábil & Tributária 2016

Normas de Contabilidade e Auditoria

3

Normas Tributárias Federais

110

Sumário

Editorial	4
<hr/>	
Aplicação na Prática	5
Normas contábeis relevantes na atual situação econômica e financeira do país	6
Novas normas e alterações relevantes às normas existentes	14
Normas futuras com impacto relevante	25
<hr/>	
Normas Nacionais	59
Comissão de Valores Mobiliários (CVM)	60
Conselho Federal de Contabilidade (CFC)	63
Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)	64
Audiências Públicas	64
<hr/>	
Normas Internacionais	66
Novas normas que entram em vigor em 2018	67
Novas normas que entram em vigor em 2019	67
Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2016	68
Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2017	76
Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2018	81
<i>Exposure Drafts e Discussion Papers – IASB</i>	83
<hr/>	
Normas Norte-americanas	89
<i>Accounting Standards Update (ASUs)</i>	90
<i>FASB Proposed ASU</i>	97
<i>Securities Exchange and Commission (SEC)</i>	98
<i>Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)</i>	99
Outros	99
<hr/>	
Anexo I	101
Quadro resumo de normas emitidas pelo CPC	102
<hr/>	
Leis	111
Decretos	115
Instruções Normativas	116
Portarias RFB	123
Atos Declaratórios Interpretativos	124
Convênios ICMS	126
Comunicados CAT	127
Soluções de Consulta – Cosit	128
Soluções de Consulta Interna – Cosit	130
Soluções de Consulta – DISIT	130
<hr/>	
Anexo II	132
Índices Econômicos Nacionais	133

Normas de Contabilidade e Auditoria



Editorial

Esta é a décima sexta edição anual da Sinopse Contábil e Tributária, nosso guia prático para auxiliá-lo no entendimento, aplicação e utilização das normas contábeis e tributárias e no cumprimento dos requerimentos de elaboração e divulgação de informações financeiras.

Ao longo dos últimos anos foram emitidas importantes novas normas contábeis e alterações relevantes às normas existentes. Dentro desse contexto, manter-se atualizado e preparado torna-se mais relevante. A Sinopse Contábil e Tributária tem o objetivo de auxiliar na atualização dos leitores acerca dos novos projetos e desenvolvimentos relevantes ao longo do ano das normas locais – contábeis, tributárias e de auditoria – bem como das normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) e das normas americanas emitidas pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e *Securities Exchange Committee* (SEC), entre outros.

É com este principal objetivo que a Sinopse Contábil e Tributária busca difundir o conhecimento das normas e sua aplicação na prática, utilizando os últimos trabalhos desenvolvidos como “gancho” para promover discussões sobre questões técnicas relevantes.

Vivemos, no Brasil, um momento único. Já podemos nos considerar um país maduro quanto à aplicação das normas internacionais e sentimos que agora devemos dar um passo adicional para melhorar a qualidade das demonstrações financeiras, e temos vários estímulos para fazer isto. Por exemplo, temos as iniciativas do IASB em projetos de melhoria das demonstrações financeiras, como as recentes alterações das normas IAS 1 - *Presentation of Financial Statements* e IAS 7 – *Statement of Cash Flows*, mas o IASB também está trabalhando em projetos de médio e longo prazo para este mesmo objetivo. Localmente temos o OCPC 07 que trata de aspectos quanto a evidenciação de informações nas demonstrações financeiras.

Nesta edição, recapitulamos o atual estágio dessas iniciativas e projetos e ressaltamos que ainda existe muito trabalho pela frente e informação a ser compartilhada no futuro. Ainda existem desafios a serem superados para capturar a real situação das entidades de forma sucinta e, ao mesmo tempo, cumprir com os requerimentos relevantes de divulgação. As exigências das normas e dos reguladores e a necessidade de informações pelos usuários são enormes e necessitam de um esforço adicional pelas entidades para se chegar a um padrão que atenda ambas as expectativas.

Todavia, esse ano nossos mais importantes desafios talvez sejam a adoção do novo relatório do auditor e os requerimentos do item 30 da IAS 8 (CPC 26.30) que determinam que uma entidade divulgue os efeitos conhecidos ou razoavelmente estimáveis de novas normas emitidas que ainda não são aplicadas. Reguladores internacionais acordaram que uma maior atenção deve ser dada a estas divulgações.

Dito isso, as novas normas de IFRS 15 - Reconhecimento de Receita de Contratos com Clientes e IFRS 9 - Instrumentos

Financeiros passarão a vigorar em 2018. Ou seja, dependendo das opções de transição utilizada, a data de transição seria 1º de janeiro de 2017. Ao avaliarmos o nível de complexidade envolvido e os impactos dessas normas sobre as demonstrações financeiras, fica evidente que é necessário antecipar debates, em especial quanto aos potenciais impactos da sua adoção inicial e divulgar os efeitos esperados nas demonstrações financeiras com suficiente nível de detalhe para que os usuários possam fazer a sua avaliação dos efeitos esperados. Durante o ano que vem, espera-se ainda mais detalhes nas divulgações das entidades que preparam informação trimestral.

Adicionalmente, o IASB publicou recentemente a IFRS 16, onde praticamente todos os arrendamentos serão registrados no balanço patrimonial utilizando um modelo de financiamento de ativo (direito de uso). Esta nova abordagem trará um efeito significativo para todas as entidades. Quanto maior seu portfólio de arrendamentos operacionais, maior será o impacto. Escolher a melhor alternativa de transição é uma das mais difíceis decisões a ser tomada e demandará tempo e análises. Mais do que isso, não deixem de avaliar os impactos sobre os seus indicadores chave de desempenho e cláusulas restritivas em contratos de financiamento, em especial para itens como alavancagem, retorno sobre ativos e liquidez.

Finalmente, o novo padrão de relatório do auditor será implementado no Brasil ainda em 2016, consistente com as recentes alterações das Normas Internacionais de Auditoria (ISA). Muito embora a forma de execução da auditoria não tenha sido alterada, o formato do relatório do auditor será alterado substancialmente. No caso específico das empresas listadas, o auditor será requerido a incluir em seu relatório os Principais Assuntos de Auditoria (PAAs) que descreverão os motivos pelos quais os assuntos foram considerados como tal e como foram endereçados durante a execução da auditoria. A inclusão desses PAAs constitui uma mudança significativa na forma como o auditor se comunica com os usuários das demonstrações financeiras, aumentando a transparência e compreensão do seu trabalho. Porém, a divulgação dos PAAs potencialmente terá um efeito colateral. É imprescindível que o auditor não divulgue informação original, ou seja, informação que já não esteja divulgada dentro das demonstrações financeiras. Isso significa que o relatório do auditor não pode ser substituto para divulgações insuficientes por lado da entidade. Assim, a alta administração das empresas listadas e os seus comitês de auditoria terão de se preparar, junto com os seus auditores, para adequar, quando necessário, suas próprias divulgações.

Desejamos a você uma boa leitura e um bom fechamento.

Atenciosamente,
Rogério Andrade, Ramon Jubels e Tiago Bernert
 Sócios
 Departamento de Práticas Profissionais (DPP)

Aplicação na Prática



Normas contábeis relevantes na atual situação econômica e financeira do país

Operação de securitização de contas a pagar (*reverse factoring*)

Uma transação recorrente no mercado brasileiro tem sido o financiamento de aquisição de bens e serviços, denominada como *reverse factoring*, *confirming*, risco sacado ou *forfaiting*. Essas operações envolvem três partes: o comprador, o fornecedor e uma instituição financeira, normalmente um banco.

O principal objetivo dessa transação é possibilitar que o comprador liquide os valores da transação em um prazo mais longo e o fornecedor receba em um prazo mais curto. A instituição financeira permanece neste tipo de transação como o credor da operação durante este prazo. Adicionalmente, em muitos casos, o comprador possui um risco de crédito menor que o fornecedor, o que reduz os custos financeiros da operação em relação a uma operação de financiamento captada diretamente no mercado.



Essa transação é diferente de um desconto de duplicata tradicional pois a transação é normalmente iniciada pelo comprador e pela instituição financeira.

As transações de *reverse factoring* podem prover liquidez ao comprador se a transação permitir o diferimento do pagamento à instituição financeira além do prazo original do fornecedor, ou ainda, estender o prazo de pagamento do seu fornecedor em comparação com o prazo originalmente praticado. Dependendo dos termos, a transação poderá prover também liquidez ao fornecedor, que recebe o montante antes de seu vencimento original, ou prover ao fornecedor acesso a fonte de financiamento a uma taxa mais atrativa, com base nos limites e risco de crédito do comprador.

Essas transações podem, por exemplo:

- apresentar formas legais diferentes;
- no pagamento ao fornecedor pela instituição financeira, o comprador pode, ou não, se tornar legalmente isento de sua obrigação especificada no contrato original com o vendedor;

- alguns dos termos poderão ser alterados em relação à dívida original com o fornecedor, ou seja, o prazo poderá ser estendido e/ou juros adicionais serem cobrados;
- todos os pagamentos a um fornecedor específico podem automaticamente fazer parte de transações de *reverse factoring* ou, alternativamente, o comprador ou o fornecedor poderão escolher quais transações individuais entrariam na operação; e
- as faturas sujeitas à transação poderão estar cobertas por uma garantia adicional.

As principais questões envolvendo esta transação nas demonstrações financeiras do comprador são:

- qual seria a adequada classificação do saldo a pagar em aberto por essas transações no balanço patrimonial?
- qual seria a classificação do pagamento do passivo na demonstração do fluxo de caixa?

Apresentação do passivo no balanço patrimonial

Os montantes devidos aos fornecedores são geralmente apresentados como “Contas a pagar com fornecedores”, “Contas a pagar comerciais” ou simplesmente “Fornecedores”. Conforme o item 11(a) do CPC 25 (IAS 37) “contas a pagar são passivos a pagar por conta de bens ou serviços fornecidos ou recebidos e que tenham sido faturados ou formalmente acordados com o fornecedor”. Estes montantes são geralmente apresentados no balanço patrimonial em uma rubrica separada, com base no item 54(k) do CPC 26 (R1) (IAS 1).

As normas contábeis requerem que:

- rubricas adicionais sejam apresentadas quando relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade [CPC 26 (R1).55, 57 (IAS 1)];
- a entidade apresente separadamente cada classe relevante de itens semelhantes (na face do balanço patrimonial ou nas notas explicativas, dependendo se o item for individualmente relevante) [CPC 26 (R1).29-30 (IAS 1)]; e
- a entidade exerce julgamento quanto à apresentação ou não de rubricas separadas com base na avaliação dos montantes, natureza e prazo dos passivos, entre outros [CPC 26 (R1).58 (IAS 1)].

Em alguns casos, uma transação de *reverse factoring* poderá resultar no desreconhecimento do contas a pagar original e reconhecimento de um novo passivo financeiro (veja seção de análise de desreconhecimento). Em outros casos, poderá não haver o desreconhecimento do passivo financeiro.

Independentemente se o contas a pagar original for desreconhecido ou não, o comprador deve considerar a apresentação apropriada no balanço patrimonial dos montantes relacionados às transações de *reverse factoring*.

Para isso, ele deve avaliar se as rubricas devem ser adaptadas às suas circunstâncias específicas, reclassificando-

as, por exemplo, para uma rubrica diferente, por exemplo, na rubrica de “empréstimos e financiamentos”, ou ainda apresentando-as em uma rubrica específica, “securitização de contas a pagar” ou “financiamento de fornecimento de bens e serviços” na face do balanço patrimonial, ou ainda, desagregando aquelas que possuem natureza ou função diferente nas notas explicativas [CPC 26 (R1).29-30, 55 (IAS 1)].

O comprador exerce julgamento ao determinar se a transação de *reverse factoring* requer apresentação separada dos montantes. Os seguintes exemplos de características podem indicar que a natureza ou função do passivo financeiro seja suficientemente diferente de um contas a pagar com fornecedores, e, dessa forma, uma apresentação separada poderia ser apropriada:

- o principal objetivo de negócios da transação de *reverse factoring* é de prover recursos e/ou liquidez ao comprador (ao invés de prover recursos e/ou liquidez ao fornecedor ou facilitar o processamento de pagamentos);
- o agente de pagamento é um banco ou instituição financeira similar;
- a operação prolonga significativamente os prazos dos pagamentos além dos prazos normalmente acordados com outros fornecedores;
- a operação inclui um requerimento de pagamento de juros pelo comprador, ou pagamento de juros à uma taxa maior;
- garantias e avais adicionais são requeridos; e
- os termos que definem uma perda, default ou cancelamento são alterados.

Nenhuma das características acima é necessariamente um indicador determinante por si só. O comprador deve ponderar essas características ao determinar se a apresentação separada é apropriada.

Classificação na demonstração do fluxo de caixa

Outra questão relevante envolvendo essas transações é se as saídas de caixa para liquidar os montantes devidos em uma transação de *reverse factoring* devem ser classificadas como fluxo de caixa das atividades operacionais ou de financiamento.

Os itens 9 e 10 do CPC 03 (R2) (IAS 7) requerem que os fluxos de caixa sejam classificados de acordo com a natureza das atividades que os originaram.

O CPC 03 (R2) (IAS 7) não contém orientação específica quanto à classificação dos fluxos de caixa de transações de *reverse factoring*. Dessa forma uma entidade deve aplicar seu julgamento na determinação da classificação apropriada dos fluxos de caixa considerando o princípio primário de que os fluxos de caixa são classificados de acordo com a natureza da atividade ao qual o fluxo de caixa se relaciona, levando em consideração os fatos e circunstâncias específicos.

O item 6 do CPC 03 (R2) (IAS 7) define atividades operacionais como as principais atividades geradoras de receita da entidade e outras atividades que não são de investimento ou de financiamento. O item 14 indica explicitamente que as saídas de caixa por pagamentos a fornecedores de bens e serviços são exemplos de fluxos de caixa de atividades operacionais.

Considerando o que foi ressaltado pelo *IFRS Interpretations Committee* (IFRIC) em discussões realizadas em março e julho de 2012 (*IFRIC Update, March 2012 / July 2012*), a natureza da atividade é que determina a apropriada classificação da saída de caixa do pagamento e não sua classificação no balanço patrimonial. Em geral, a principal natureza dos pagamentos relacionados à aquisição de bens e serviços é operacional.

Divulgações

Além da apropriada apresentação e desagregação dos saldos no balanço patrimonial e da saída de caixa na demonstração do fluxo de caixa, o comprador deve divulgar em suas demonstrações financeiras informações sobre as transações de *reverse factoring* que sejam relevantes para o entendimento da posição patrimonial e financeira da entidade, seu desempenho e seus fluxos de caixa. Essas divulgações incluem a explicação da natureza dessas transações e como elas estão refletidas nas demonstrações financeiras.

Os requerimentos relevantes de divulgação nas normas contábeis incluem:

- divulgação das políticas contábeis significativas [CPC 26 (R1).117–121 (IAS 1)];
- divulgação dos julgamentos significativos que a administração exerceu no processo de aplicação das políticas contábeis e que tiveram efeito significativo sobre os montantes reconhecidos nas demonstrações financeiras [CPC 26 (R1).122 (IAS 1)];

- divulgação das transações que não envolvem caixa [CPC 03 (R2).43 (IAS 7)];

- informação adicional que possa ser relevante no entendimento pelos usuários em relação a posição financeira e de liquidez da entidade [CPC 03 (R2).50 (IAS 7)].

O CPC 40 (R1) (IFRS 7) requer divulgações de informações que possibilitem aos usuários das demonstrações financeiras avaliarem a natureza e extensão dos riscos originados por instrumentos financeiros [CPC 40 (R1).31 (IFRS 7)]. As transações de *reverse factoring* podem impactar a exposição ao risco de liquidez da entidade.

Os requerimentos de divulgação que podem ser relevantes para essas transações incluem divulgações:

- qualitativas sobre a exposição da entidade ao risco de liquidez: (i) a exposição ao risco e como ela se origina; (ii) os objetivos, políticas e processos da entidade para administrar o risco e o método utilizado para mensurar o risco; e (iii) qualquer mudança em (i) e (ii) em relação ao período anterior [CPC 40 (R1).33 (IFRS 7)];
- quantitativas relacionadas ao risco de liquidez, incluindo concentração desses riscos [CPC 40 (R1).34 (IFRS 7)].

Análise de desreconhecimento

De acordo com o item 9 do CPC 38 (IAS 39), um passivo financeiro é desreconhecido quando ele for extinto – ou seja, quando a obrigação especificada no contrato for retirada, cancelada ou expirada. O item AG57 esclarece que um passivo financeiro (ou parte dele) é extinto quando o devedor: (i) liquidar o passivo (ou parte dele) pagando ao credor, normalmente, com dinheiro, outros ativos financeiros, bens ou serviços; ou (ii) ficar legalmente isento da responsabilidade primária pelo passivo (ou parte dele), seja por processo de lei, seja pelo credor.

Tipicamente, na data em que uma fatura é incluída em uma transação de *reverse factoring* e/ou quando a instituição financeira efetua o pagamento ao fornecedor, o comprador não é liberado de seu passivo ao fornecedor ao efetuar esse pagamento. Dessa forma, o comprador deve avaliar se ele está legalmente isento da responsabilidade primária em relação ao passivo financeiro original (que é substituído por um novo passivo financeiro com a instituição financeira). Essa avaliação pode requerer o envolvimento de um assessor jurídico.

Se não houver essa isenção legal, o comprador deve avaliar se o passivo financeiro foi substancialmente modificado como resultado da transação de *reverse factoring*. Isso porque, de acordo com o item 40 do CPC 38 (IAS 39), uma modificação substancial dos termos de um passivo financeiro existente (ou parte dele) é também contabilizada como uma extinção do passivo financeiro original e o reconhecimento de um novo.

O desreconhecimento resulta no reconhecimento inicial de um novo passivo ao valor justo e pode resultar no reconhecimento de ganhos ou perdas no resultado. Caso os critérios de desreconhecimento sejam atendidos, o novo passivo é geralmente apresentado separadamente das contas a pagar com fornecedores.

Outros aspectos envolvendo órgãos reguladores

Conforme discutido anteriormente, a apresentação do passivo no balanço patrimonial e da sua liquidação na demonstração do fluxo de caixa envolve um certo grau de julgamento. Se o comprador for uma entidade listada e, portanto, sujeita aos requerimentos dos órgãos reguladores (por exemplo CVM e SEC), é importante considerar eventuais orientações emitidas por esses órgãos na avaliação da

adequada apresentação das transações de *reverse factoring* em suas demonstrações financeiras.

Ao realizar essa determinação, o comprador deve considerar também as orientações emitidas por seus órgãos reguladores. Nesse sentido, o Ofício Circular/CVM/SNC/SEP 01/2016 inclui considerações quanto à apresentação dessas transações por entidades reguladas pela CVM (veja seção [Normas Nacionais](#)).



Quebra de *covenants*: possíveis impactos na mensuração do custo amortizado

O custo amortizado aplica-se tanto a ativos financeiros quanto a passivos financeiros e é calculado através do método de juros efetivos. Ao aplicar o método dos juros efetivos a entidade geralmente amortiza quaisquer comissões, parcelas pagas ou recebidas, custos de transação e outros prêmios ou descontos incluídos no cálculo da taxa efetiva de juros durante a vida útil esperada do instrumento.

A taxa efetiva de juros é a taxa que desconta exatamente os pagamentos ou recebimentos de caixa futuros estimados no valor contábil líquido do ativo financeiro ou do passivo financeiro durante a vida esperada do instrumento ou, quando apropriado, em período mais curto.

Ao calcular a taxa efetiva de juros, a entidade deve estimar os fluxos de caixa considerando todos os termos contratuais do instrumento financeiro (por exemplo, pagamento antecipado, opções de compra e semelhantes), mas não deve considerar perdas de crédito futuras. O cálculo inclui todas as comissões e parcelas pagas ou recebidas entre as partes do contrato que são parte integrante da taxa efetiva de juros, dos custos de transação e de todos os outros prêmios ou descontos.

Alterações na estimativa do valor ou do momento dos fluxos de caixa

Se a entidade revisa as suas estimativas de pagamentos ou receitas, ela deve ajustar o valor contábil do ativo ou do passivo financeiro (ou grupo de instrumentos financeiros) para refletir os novos fluxos estimados de caixa reais e revisados. A entidade recalcula o valor contábil calculando o valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados de acordo com a taxa efetiva de juros original do instrumento financeiro. O ajuste é reconhecido como receita ou despesa no resultado.

Essa abordagem de recálculo aplica-se para alterações na estimativa do valor ou do momento dos fluxos de caixa, por exemplo, mudanças das expectativas de pré-pagamento e outras estimativas de fluxos de caixa nas condições atuais do instrumento, mas não em relação a uma renegociação dos termos contratuais de um instrumento.

Exemplo 1 – Mudanças das expectativas de pré-pagamento e outras estimativas de fluxos de caixa nas condições atuais do instrumento

A entidade Z recebe em 31 de dezembro de 2015 um empréstimo de R\$ 1 milhão de um banco, com prazo de cinco anos, juros de 1% a.m. liquidados mensalmente e incorre em custos de transação de R\$ 100 mil. O valor contábil no reconhecimento inicial do empréstimo é R\$ 900 mil. A taxa efetiva de juros é de 1,2371% a.m.

Em 15 de junho de 2016, Z quebrou um *covenant* e o banco pode exigir a qualquer momento a liquidação de R\$ 1 milhão. Em 30 de junho de 2016, Z foi notificada pelo banco exigindo a liquidação do empréstimo até 31 de julho de 2016.

Qual será o valor contábil do empréstimo em 30 de junho de 2016?

Caso o *covenant* não tivesse sido quebrado, o saldo contábil seria de:

Saldo inicial:	R\$ 900.000
Juros incorridos:	R\$ 67.017 (até 30.06.2016 usando a taxa efetiva de 1,2371%)
Juros pagos:	R\$ 60.000 (6 meses x R\$ 10.000)
Saldo contábil:	R\$ 907.017

Entretanto, como em 30 de junho de 2016 o empréstimo deve estar registrado pelo valor presente dos fluxos de caixa futuro estimados, e, com a quebra de *covenants*, o valor total a ser pago em 31 de julho de 2016 corresponde a R\$ 1.010.000 (principal + juros), descontando esse montante pela taxa efetiva de 1,2371% a.m., teríamos R\$ 997.658, ou seja, uma perda de R\$ 90.641 (R\$ 997.658 – R\$ 907.017) seria imediatamente reconhecida no resultado.

Em resumo, com a quebra de *covenants* as expectativas de data de pagamento (fluxos de caixa futuros) foram alteradas. Quando essa situação ocorre a entidade deve recalcular o valor contábil pelo valor presente dos fluxos de caixa futuros estimados de acordo com a taxa efetiva de juros original do empréstimo e reconhecer o ajuste no resultado do período.

Exemplo 2 – Renegociação dos termos contratuais de um instrumento

Considere o mesmo cenário do exemplo anterior, contudo Z não foi notificada pelo banco e tem a expectativa de que um *waiver* será fornecido em breve e que o banco não exercerá o direito de exigir a liquidação imediata do empréstimo.

Qual será o valor contábil do empréstimo em 30 de junho de 2016?

Com a quebra de *covenants* a entidade espera renegociar as condições do empréstimo, obtendo em breve um *waiver* para que o banco não exerça o seu direito de exigir a liquidação imediata do empréstimo, logo, em 30 de junho de 2016 a entidade não necessaria atualizar suas estimativas de fluxos de caixa futuros e nenhum resultado deve ser contabilizado no período.

Fraude

Seja qual for o meio de veiculação, tem sido comum acompanhamos os escândalos envolvendo grandes corporações e seus altos executivos, delações premiadas, busca e apreensão de arquivos, operações iniciadas ou em andamento pelo Ministério Pùblico Federal e Polícia Federal e seus desdobramentos que têm ganho as mais diversas e criativas denominações.

A fraude geralmente ocorre em ambientes onde existem incentivos ou pressões para atingir, a qualquer custo, as metas de ganho ou resultados financeiros previstos, quando indivíduos se apropriam de ativos para viverem além de suas possibilidades ou quando um indivíduo acredita que o controle interno possa ser burlado.

A fraude geralmente envolve distorções intencionais, omissões ou divulgações distorcidas nas demonstrações financeiras com o objetivo de enganar os usuários, influenciando suas decisões por meio de informações fraudulentas de desempenho e de lucratividade da entidade. Geralmente essas manipulações ocorrem para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho e em outras circunstâncias a administração pode estar motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para reduzir a carga tributária ou maximizar ganhos para garantir linhas de crédito no mercado.

Informações contábeis fraudulentas podem surgir na prática da manipulação, falsificação ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras, mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas ou da aplicação incorreta intencional das práticas contábeis buscando a manipulação de valores, classificação, forma de apresentação ou divulgação.

A análise sobre fraude e suas implicações nas demonstrações financeiras à luz da NBC TA 240 - Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis (ISA 240) requer que a administração da entidade e o auditor assumam certas responsabilidades.

De quem é a responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude?

A responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. A administração em conjunto com os responsáveis pela governança devem criar instrumentos internos para a prevenção da fraude e reduzir as oportunidades de sua ocorrência, bem como dissuadir a sua prática por causa da probabilidade de detecção e a consequente punição dos envolvidos. Geralmente isso

é possível dentro das corporações quando existe um código que estabeleça uma cultura de honestidade e comportamento ético. A atuação dos responsáveis pela governança inclui, dentre outros aspectos, o risco potencial de que os controles sejam burlados ou que o processo de elaboração de informações contábeis seja manipulado pela administração para gerenciar os resultados e influenciar as decisões dos usuários das demonstrações financeiras, em especial dos analistas financeiros que as utilizam como instrumento para avaliar o desempenho da entidade.

A administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança são responsáveis por fornecer ao auditor, como parte do processo de auditoria, representações formais afirmando que, na qualidade de responsáveis pela prevenção e detecção da fraude, (i) eles reconhecem sua responsabilidade pelo desenho, implementação e manutenção do controle interno de prevenção e detecção de fraude; (ii) eles revelaram ao auditor os resultados da sua avaliação do risco de fraude que possa impactar as demonstrações financeiras; e (iii) se eles possuem, ou não, conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade envolvendo membros da administração, empregados com funções significativas no controle interno ou outros, que incluem ex-empregados, analistas e órgãos reguladores.

Quais as responsabilidades do auditor de acordo com as normas de auditoria?

O auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras não possuem distorções relevantes causadas por fraude. Não é presunção das normas de auditoria que o auditor planeje procedimentos específicos para identificar a fraude, isso porque existem limitações inerentes da auditoria e, portanto, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações financeiras possam não ser detectadas, apesar do processo de auditoria ter sido devidamente planejado e executado pelo auditor.

Os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativos no caso de distorção causada por fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção decorrente de erro. Isso deve-se ao fato de muitas vezes a fraude envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente estruturados. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, muitas vezes é difícil para ele determinar se as distorções em áreas que envolvem julgamento, como estimativas contábeis, estão afetadas pela fraude.

Embora o auditor tenha a responsabilidade de manter seu ceticismo profissional durante o processo de auditoria, o risco dele não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude cometida pela administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque, nestas circunstâncias, a administração possui condições para

manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar os procedimentos de controle.

No caso de existir suspeita de fraude, compete à administração da entidade e aos responsáveis pela governança a investigação dos fatos ou alegações. Essas investigações, normalmente conduzidas por firma independente, consideram um escopo de trabalho mais abrangente do que o que seria executado em uma auditoria

das demonstrações financeiras, o que ratifica que o auditor não possui, de acordo com as normas de auditoria, a responsabilidade específica para a descoberta de fraudes ou atos ilegais.

Quando for identificada a existência ou suspeita de fraude, o auditor deve comunicar, tempestivamente, o nível apropriado da administração e dos responsáveis pela governança, que têm a responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude.

Continuidade operacional

Considerações sobre divulgações nas demonstrações financeiras

A administração é incentivada, dentre outros aspectos, a fazer divulgações nas demonstrações financeiras que sejam relevantes e que sejam específicas à entidade para possibilitar que os usuários sejam capazes de compreender o efeito das transações e eventos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade, o desempenho das operações e dos fluxos de caixa e que as demonstrações financeiras descrevam adequadamente os julgamentos e as

estimativas significativas feitas pela administração, incluindo julgamentos feitos em áreas particularmente sensíveis, como a da continuidade operacional.

O quadro abaixo apresenta um resumo das divulgações específicas que são requeridas para fins das práticas contábeis adotadas no Brasil e IFRS relacionadas à continuidade operacional. Isso inclui conclusões sobre se uma incerteza significativa existe e qualquer julgamento significativo da administração relacionado a este assunto.

Requerimentos de divulgação	BR GAAP/IFRS
Divulgações relacionadas aos riscos decorrentes de instrumentos financeiros, incluindo o risco de liquidez, quando relevante.	CPC 40(R1).31-42 IFRS 7.31-42
Estimativa dos fluxos de caixa futuros (relacionada à recuperação dos ativos não financeiros).	CPC 01(R2).126-137 IAS 36.126-137
Divulgação do montante de linhas de crédito obtidas, mas não utilizadas, que podem estar disponíveis para futuras atividades operacionais e para satisfazer compromissos de capital, indicando restrições, se houver, sobre o uso de tais linhas de crédito, quando relevante.	CPC 03(R2).50(a) IAS 7.50(a)
Divulgação de falta de cumprimento e quebra de um acordo contratual e potencial reclassificação de empréstimos para o passivo circulante.	CPC 26(R2).74-76 IAS 1.74-76
Divulgação de fontes da incerteza das estimativas sobre os valores contábeis de ativos e passivos.	CPC 26(R2).125-133 IAS 1.125-133
Divulgação dos objetivos, políticas e processos de gestão do capital, incluindo, requisitos de capital impostos externamente.	CPC 26(R2).134-136 IAS 1.134-136
Divulgações sobre liquidez, específicas para as companhias de seguros.	CPC 11(R1).38 IFRS 4.38
Divulgações sobre prazos e os montantes das provisões e contingências.	CPC 25(R1).84-91 IAS 37.84-91

Adicionalmente, o item 15 do CPC 26(R2) (IAS 1) esclarece que uma apresentação adequada requer que uma entidade, entre outras coisas, apresente informações que proporcionem informação relevante, confiável, comparável e compreensível e outras divulgações adicionais quando o cumprimento dos requisitos específicos das normas for insuficiente para permitir que os usuários compreendam o impacto de eventos sobre a posição patrimonial e financeira e o desempenho da entidade.

Especificamente para os cenários denominados como *"close call,"* ou seja, cenários em que existem eventos ou

condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade continuar em operação e depois de a administração efetuar a avaliação sobre esses eventos ou condições, ela concluiu que não existe incerteza significativa sobre a continuidade operacional mas foi necessário ter exercido um grau significativo de julgamento, o item 122 do CPC 26(R1) requer que a entidade divulgue, juntamente com suas políticas contábeis significativas ou em outras notas explicativas, os julgamentos realizados nesse sentido.



Novas normas e alterações relevantes às normas existentes

CPC 39 – Instrumentos

Financeiros: Apresentação (IAS 32) – Classificação como passivo financeiro ou instrumento de patrimônio

Instrumentos financeiros emitidos por uma entidade devem ser classificados como passivo financeiro ou como instrumento de patrimônio. Em resumo, um instrumento financeiro emitido é um instrumento de patrimônio se ambas as condições abaixo forem atendidas:

- o instrumento não inclui nenhuma obrigação contratual (i) de entregar caixa ou outro ativo financeiro a outra entidade; ou (ii) de trocar ativos ou passivos

financeiros com outra entidade sob condições que sejam potencialmente desfavoráveis ao emitente; e

- se o instrumento for ou puder ser liquidado em instrumentos de patrimônio do emitente, ele é (i) um não derivativo que não inclui nenhuma obrigação contratual para o emitente de entregar um número variável de seus próprios instrumentos de patrimônio; ou (ii) um derivativo que será liquidado pelo emitente, trocando um valor fixo de caixa ou outro ativo financeiro por um número fixo de seus próprios instrumentos de patrimônio (requisito fixo-por-fixo).

Essa avaliação da classificação de instrumentos financeiros emitidos como passivo financeiro ou instrumento de patrimônio pode ser graficamente resumida da seguinte maneira:



A avaliação da classificação de instrumentos financeiros emitidos como passivo financeiro ou instrumento de patrimônio normalmente apresenta diversas complexidades, como, por exemplo:

- **Obrigação contratual de liquidação contingente:** se uma obrigação contratual de entregar caixa ou outro ativo financeiro a outra entidade depende do resultado de um evento futuro incerto, que está além do controle do emitente e do detentor do instrumento, essa obrigação contratual de liquidação contingente não atende ao critério de um instrumento patrimonial.

- **Requerimento fixo-por-fixo:** o requisito fixo-por-fixo deve ser interpretado literalmente. Ou seja, geralmente, se houver qualquer variabilidade imputada no valor ou no número de instrumentos de patrimônio a serem entregues, o requisito fixo-por-fixo não é atendido.

- **Instrumentos compostos:** instrumentos financeiros podem conter componentes de um passivo financeiro e de um instrumento de patrimônio.

A seguir, apresentaremos alguns exemplos de avaliação da classificação de instrumentos financeiros emitidos como passivo financeiro ou instrumento de patrimônio:

Exemplo ilustrativo 1 - Dividendos fixos

Uma entidade emite ações preferenciais em 1º de janeiro de 2016. Em 31 de dezembro de 2016, 2017 e 2018 a entidade pagará dividendos fixos anuais de R\$ 1,2 milhões e a partir de 2019 dividendos discricionários. Os titulares podem converter em 31 de dezembro de 2019 cada ação preferencial em uma ação ordinária.

O instrumento financeiro deve ser classificado como instrumento composto. A obrigação contratual de pagar dividendos fixos não atende às condições de um instrumento de patrimônio, e consequentemente, esse componente do instrumento financeiro deve ser classificado como passivo financeiro e mensurado ao seu valor justo no reconhecimento inicial. Os demais componentes do instrumento financeiro atendem às condições de um instrumento de patrimônio e devem ser reconhecidos no patrimônio líquido pelo valor residual do instrumento financeiro emitido após a separação do componente de passivo financeiro.

Exemplo ilustrativo 2 - Resgate se houver mudança de controle

Uma entidade emite ações preferenciais em 1º de janeiro de 2016 e pagará dividendos discricionários. As ações preferenciais serão resgatadas em caixa pelo valor nominal emitido se houver mudança de controle da entidade até 31 de dezembro de 2019. Se não houver mudança de controle até 31 de dezembro de 2019, os titulares podem converter cada ação preferencial em uma ação ordinária.

O instrumento financeiro deve ser classificado como instrumento composto. A obrigação contratual de liquidação contingente se houver mudança de controle depende do resultado de um evento futuro incerto que está além do controle do emitente e do detentor do instrumento. Consequentemente, esse componente do instrumento financeiro deve ser classificado como passivo financeiro e mensurado ao seu valor justo (que difere do valor nominal) no reconhecimento inicial. Os demais componentes do instrumento financeiro atendem às condições de um instrumento de patrimônio e devem ser reconhecidos no patrimônio líquido, pelo valor residual do instrumento financeiro emitido após a separação do componente de passivo financeiro.

Exemplo ilustrativo 3 - Cláusula de anti-diluição

Uma entidade emite ações preferenciais em 1º de janeiro de 2016 e pagará no final de cada ano dividendos contratuais de 8% sobre o lucro líquido. O titular pode converter cada ação preferencial em uma ação ordinária em 31 de dezembro de 2019, mas uma cláusula de anti-diluição prevê ajustar essa

proporção de conversão, se houver uma emissão de novas ações de qualquer tipo com preço de emissão inferior ao preço de emissão das ações preferenciais emitidas em 1º de janeiro de 2016.

O instrumento financeiro deve ser classificado como instrumento composto. A obrigação contratual de pagar dividendos de 8% sobre o lucro não atende às condições de um instrumento de patrimônio, e consequentemente, esse componente do instrumento financeiro deve ser classificado como passivo financeiro e mensurado ao seu valor justo no reconhecimento inicial. O componente do eventual ajuste da proporção de conversão, se houver uma emissão de novas ações de qualquer tipo com preço de emissão inferior ao preço de emissão das ações preferenciais emitidas em 1º de janeiro de 2016, também não atende às condições de um instrumento de patrimônio e deve ser classificado como passivo financeiro derivativo e mensurado ao seu valor justo no reconhecimento inicial. O componente da eventual conversão desse passivo financeiro na proporção de uma ação preferencial por uma ação ordinária atende às condições de um instrumento de patrimônio e deve ser reconhecido no patrimônio líquido pelo valor residual do instrumento financeiro emitido após a separação dos dois componentes de passivo financeiro.

Exemplo ilustrativo 4: Concessão de direitos de liquidação

Uma entidade emite ações ao acionista controlador e ao acionista não-controlador, e pagará dividendos discricionários somente ao acionista não-controlador, até que o valor total pago atinja o valor da emissão mais juros (valor de distribuição). Se o valor acumulado de dividendos discricionários pagos atingir até 31 de dezembro de 2017 o valor de distribuição, as ações do acionista não-controlador serão canceladas. Se não atingir, o acionista controlador perde seu poder de voto, e o acionista não-controlador assume o controle. Isso permitiria ao acionista não-controlador decidir sobre os dividendos a serem pagos a ele, ou sobre a liquidação da entidade. Qualquer distribuição advinda da liquidação seria também distribuída primeiro ao acionista não-controlador até que o valor pago a ele atinja o valor de distribuição.

O instrumento financeiro deve ser classificado como passivo financeiro. Independentemente se a entidade pagará ou não os dividendos discricionários, ela poderá ser obrigada a pagar o valor de distribuição, ou seja, o valor de emissão mais juros, e consequentemente, a entidade assumiu uma obrigação contratual que não atende às condições de um instrumento de patrimônio.

Acesse a íntegra [aqui](#)

ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura (IFRIC 17)

A Interpretação ICPC 07 – Distribuição de Dividendos in Natura (IFRIC 17) é aplicável quando uma entidade distribui lucros aos seus sócios in natura, ou seja, por meio de ativos “não caixa”, ou quando os sócios da entidade podem escolher entre receber a distribuição de lucros em caixa ou em ativos “não caixa”. Distribuições de ativos “não caixa” incluem, por exemplo, distribuições de ativos imobilizados ou participações societárias.

Distribuições dentro do escopo da ICPC 07 devem ser

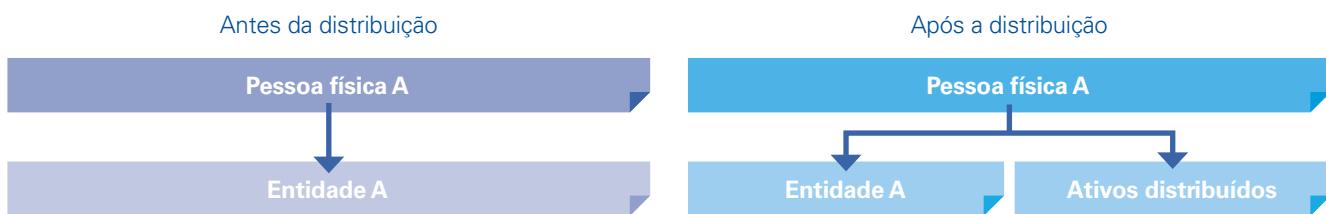
reconhecidas como passivos pelo valor justo dos ativos a serem distribuídos, enquanto transações fora do escopo podem ser reconhecidos tanto pelo valor justo dos ativos a serem distribuídos como pelo valor contábil (escolha de política contábil).

A ICPC 07 exclui explicitamente do seu escopo distribuições de ativos que são controlados pela mesma entidade antes e após a distribuição (transação sob controle comum), e distribuições de participações societárias em uma controlada na qual a entidade retém controle sobre ela após a distribuição. Os exemplos a seguir demonstram transações que estão fora e dentro do escopo da ICPC 07.

Exemplos ilustrativos de distribuições fora do escopo da ICPC 07

Distribuição de ativos que são controlados pela mesma entidade antes e após a distribuição

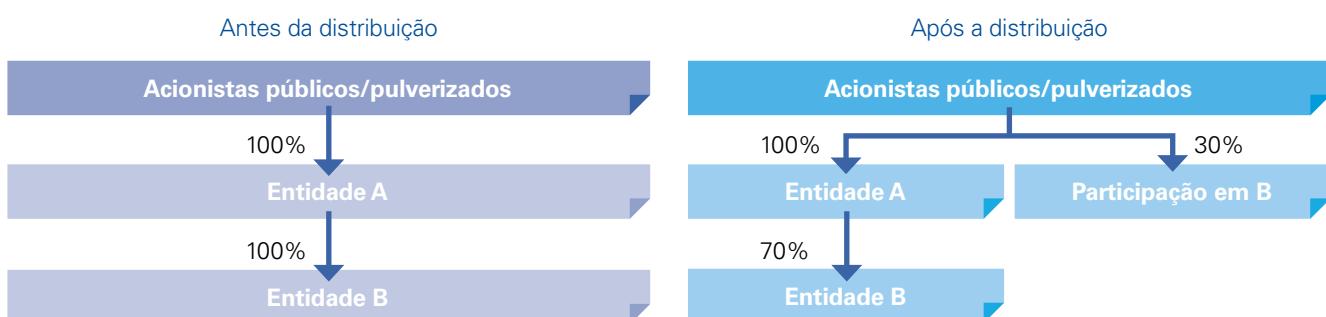
A entidade A distribui ativos fixos ao seu único acionista, a pessoa física A, que tem 100% de participação e controle na entidade A.



Os ativos fixos distribuídos pela entidade A são controlados pela pessoa física A antes e após a transação (controle comum). Consequentemente, a transação está fora do escopo do ICPC 07, e o passivo da obrigação de distribuição pode ser reconhecido ao valor justo ou ao valor contábil dos ativos distribuídos.

Distribuição de uma participação societária em uma controlada na qual a entidade retém controle após a distribuição

A entidade A distribui uma participação de 30% em sua controlada, a entidade B, aos seus acionistas públicos. Nenhum dos acionistas públicos tem controle sobre a entidade A.

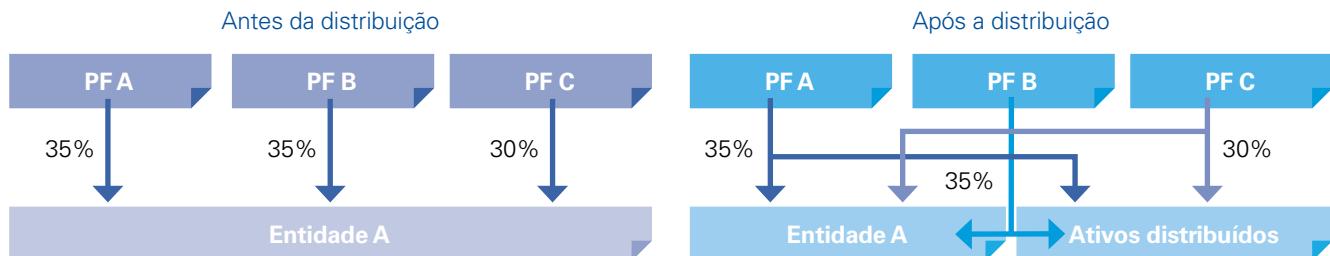


A entidade A retém controle sobre a entidade B após a distribuição da participação de 30% na entidade B para seus acionistas. Consequentemente, a transação está fora do escopo do ICPC 07, e o passivo da obrigação de distribuição pode ser reconhecido ao valor justo ou ao valor contábil dos ativos distribuídos.

Exemplos ilustrativos de distribuições dentro do escopo da ICPC 07

Distribuição de ativos que não são controlados pela mesma entidade antes e após a distribuição

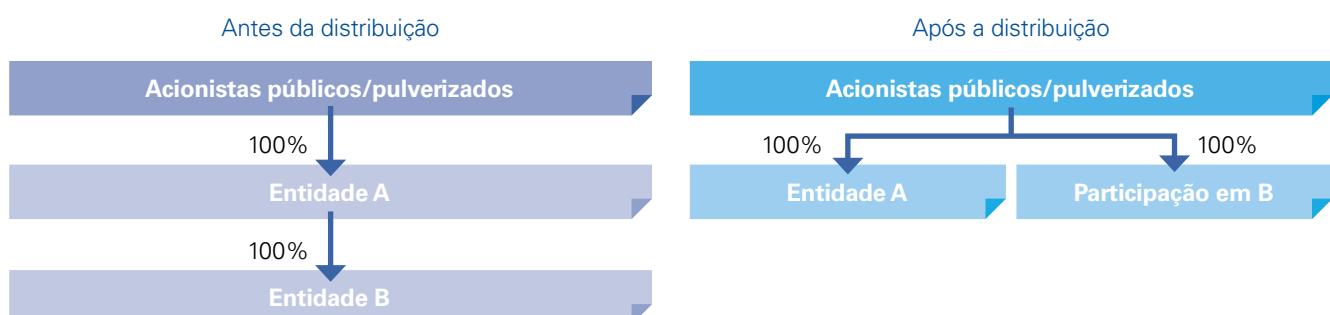
A entidade A distribui ativos fixos aos seus três acionistas, as pessoas físicas A, B e C. Nenhum dos três acionistas tem controle sobre a entidade A e não existe um acordo de acionistas que dê a eles coletivamente controle sobre a entidade A.



Os ativos fixos distribuídos pela entidade A não são controlados por uma das três pessoas físicas ou pelas três pessoas físicas coletivamente antes e após a transação. Consequentemente, a transação está dentro do escopo do ICPC 07, e o passivo da obrigação de distribuição deve ser reconhecido obrigatoriamente ao valor justo dos ativos distribuídos.

Distribuição de uma participação societária em uma controlada na qual a entidade não retém controle sobre ela após a distribuição

A entidade A distribui uma participação de 100% em sua controlada, a entidade B, aos seus acionistas públicos. Nenhum dos acionistas tem participação suficiente na entidade A para ter controle sobre a mesma.



A entidade A não retém controle sobre a entidade B após a distribuição da participação de 100% na entidade B aos seus acionistas. Consequentemente, a transação está dentro do escopo do ICPC 07, e o passivo da obrigação de distribuição deve ser reconhecido obrigatoriamente ao valor justo dos ativos distribuídos.

Impactos contábeis de distribuições a sócios in natura

Distribuições dentro do escopo da ICPC 07 devem ser reconhecidos como obrigação de distribuir os ativos “não caixa” no passivo e mensurados pelo valor justo dos ativos a serem distribuídos.

Se a entidade conceder aos sócios o direito de escolher entre receber a distribuição de lucros em caixa ou em ativos “não caixa”, a entidade deve mensurar a obrigação de distribuição com base no valor justo de cada alternativa e as probabilidades associadas à escolha de cada alternativa pelos sócios.

Ao final de cada período de reporte até a data da liquidação da obrigação, a entidade deve atualizar a mensuração da obrigação de distribuição no passivo, e reconhecer qualquer mudança da obrigação de distribuição como ajuste no montante da distribuição declarada e reconhecida no patrimônio líquido.

Quando a entidade liquidar a obrigação de distribuição, ela deve primeiro atualizar a mensuração da obrigação de distribuição no passivo, e depois reconhecer qualquer diferença entre o valor contábil dos ativos distribuídos e o valor atualizado da obrigação de distribuição no passivo na demonstração do resultado do exercício.

Exemplo ilustrativo dos impactos contábeis

A entidade P declara em 30 de abril de 2016 a distribuição das parcelas de um terreno contabilizado como ativo imobilizado aos seus sócios. Nessa data, o valor contábil do ativo imobilizado a ser distribuído é R\$ 100 e o valor justo é R\$ 130. A entidade P reconhece a obrigação de distribuição no passivo pelo valor justo do ativo imobilizado a ser distribuído.

Declaração de dividendos “não caixa”	Débito	Crédito
Patrimônio Líquido	130	
Passivo		130

Em 30 de junho de 2016, a entidade P atualiza a mensuração da obrigação de distribuição no passivo e reconhece a mudança como ajuste no montante da distribuição reconhecido no patrimônio líquido. Nessa data, o valor contábil do ativo imobilizado é R\$ 100 e o valor justo é R\$ 125.

Mensuração da obrigação de distribuição	Débito	Crédito
Patrimônio financeiro	5	
Patrimônio líquido		5

Em 31 de agosto de 2016, a entidade P liquida sua obrigação de distribuir o ativo imobilizado aos seus sócios. O valor contábil do ativo imobilizado é R\$ 100 e o valor justo é R\$ 128.

Liquidiação da obrigação de distribuição	Débito	Crédito
Passivo financeiro	128	
Ativo imobilizado		100
Ganho de distribuição de dividendos “não caixa”		28

[Acesse a íntegra aqui](#)

Novo Padrão de Relatório dos Auditores Independentes

Com a aprovação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), as auditorias das demonstrações financeiras para períodos findos em ou após 31 de dezembro de 2016 estarão sujeitas a um novo conjunto de Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica (NBTAs e ISAs).

O novo padrão de relatório do auditor sofreu alterações significativas conforme o quadro abaixo:

Alterações	Entidades listadas	Demais entidades
Reordenação do relatório do auditor (opinião passa a ser a primeira seção do relatório).	✓	✓
Descrição das responsabilidades da administração e do auditor foi aprimorada para fornecer maiores detalhes e compreensão dessas responsabilidades (responsabilidades dos responsáveis pelas demonstrações financeiras e do auditor em relação à continuidade operacional).	✓	✓
Seção específica para considerar a avaliação da continuidade operacional quando existir incerteza relevante sobre a capacidade da entidade de se manter operando .	✓	✓
No parágrafo de base para opinião é feita declaração explícita de independência do auditor em relação aos princípios éticos relevantes e de cumprimento dos demais requisitos aplicáveis do Código de Ética.	✓	✓
Seção específica para descrever o trabalho executado pelo auditor sobre as outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações contábeis auditadas e o respectivo relatório do auditor independente.	✓	✓
Divulgação se esperado que “ Outras informações ” sejam obtidas após a data do relatório do auditor.	✓	✗
Seção específica para descrever os principais assuntos de auditoria (PAA) .	✓	✗

Em linhas gerais, o novo padrão de relatório do auditor tornará a comunicação mais frequente e eficiente entre o auditor, a administração e os responsáveis pela governança corporativa das entidades sobre o processo de auditoria. Os relatórios passarão a ter uma redação customizada para cada entidade.

Os auditores podem ser os principais responsáveis pela aplicação dos novos requerimentos, mas as mudanças são relevantes e podem afetar outras partes interessadas, em especial, a administração, os responsáveis pela governança e os membros do comitê de auditoria. Consequentemente, **deverá aumentar a interação entre o auditor e a entidade para:**

- discutir os Principais Assuntos de Auditoria;
- avaliar o impacto na alteração das responsabilidades em relação às Outras Informações;
- avaliar se a descrição dos Principais Assuntos de Auditoria inclui informação original (informação não divulgada nas demonstrações financeiras ou em outros documentos disponíveis publicamente); e
- avaliar a necessidade de atualizar as divulgações às demonstrações financeiras ou o relatório anual.

Visão geral dos novos requerimentos

Com a aprovação das novas normas foram introduzidos novos requerimentos para a preparação e divulgação de informações pelo auditor, em especial, para o seu relatório.

Os novos requerimentos não alteram o escopo da auditoria, contudo, o auditor terá que fornecer aos usuários das demonstrações financeiras maior nível de informação sobre o seu trabalho, suas responsabilidades e as responsabilidades da administração.

No caso específico das entidades listadas, há o requerimento de descrever os Principais Assuntos da Auditoria (PAAs), sendo essa a principal alteração para essas entidades.

As demais alterações efetuadas no relatório do auditor e que são relevantes tanto para as entidades listadas quanto para as demais entidades estão listadas a seguir:

Responsabilidade da administração

Essa seção deve conter:

- Explicação sobre a responsabilidade da administração pela elaboração das demonstrações financeiras e pelos controles internos que a administração determinar que sejam necessários para permitir a elaboração de demonstrações financeiras livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.
- Descrição da avaliação sobre a capacidade da entidade manter a continuidade operacional, e se o uso da base contábil de continuidade operacional é apropriado pelo julgamento da administração da entidade, assim como divulgar, se aplicável, outras questões relacionadas com a continuidade operacional.

Responsabilidade do auditor

Essa seção deve fornecer a descrição detalhada da responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras considerando, contendo, dentre outros assuntos:

- Explicação que o objetivo do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras não apresentam distorção relevante e que para isso ele observou as normas de auditoria aplicáveis que incluem a avaliação de riscos de distorção, entendimento dos controles internos, avaliação da adequação das políticas contábeis e conclusão sobre o uso da base contábil da continuidade operacional.

- Declaração de que ele se comunicou com os responsáveis pela governança em relação ao alcance e época planejados da auditoria e descobertas significativas, e que ele cumpriu com as exigências éticas relevantes relacionadas à independência, dentre outros aspectos.

Continuidade operacional

Além das seções sobre a responsabilidade da administração e do auditor onde constam referências à continuidade operacional, esse assunto poderá também ser comentado, quando apropriado, nas seguintes seções e circunstâncias:

- Reportado entre os Principais Assuntos de Auditoria quando se tratar de cenários de “close call,” ou seja, cenários em que existem eventos ou condições que possam levantar dúvidas relevantes sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade, contudo, depois de considerar os planos da administração para endereçar esses eventos ou condições, a administração e o auditor concluem que não existe incerteza relevante, mas para chegar a essa conclusão foi necessário exercer um julgamento significativo.
- Reportado como uma modificação, quando as divulgações nas demonstrações financeiras não forem adequadas ou forem omitidas. Neste caso, o auditor avalia o tipo de relatório que seria mais apropriado às circunstâncias (opinião com ressalva ou adversa).
- Reportado na seção “Incerteza relevante quanto à continuidade operacional,” quando existirem eventos ou condições que indiquem a existência de incerteza relevante que possa levantar dúvida significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade.

Outras informações que acompanham as demonstrações financeiras e o relatório do auditor

O auditor deve incluir no seu relatório uma seção separada com o título “Outras Informações” quando, na data do seu relatório:

- na auditoria das demonstrações financeiras de **entidade listada**, o auditor obteve ou espera obter as outras informações; ou
- na auditoria de demonstrações financeiras de uma **entidade não listada**, o auditor obteve algumas ou todas as outras informações.

Outras informações são informações financeiras e não financeiras (que não as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras) incluídas no relatório anual da entidade. O relatório anual

contém ou acompanha as demonstrações financeiras e o relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras e, geralmente, inclui informações sobre o desenvolvimento da entidade, sua perspectiva futura, riscos e incertezas, uma declaração do órgão administrativo da entidade e relatórios sobre questões de governança.

Quando for requerido incluir a seção de Outras informações no relatório do auditor, essa seção deve incluir a declaração de que a administração é responsável por essas outras informações, a descrição dos procedimentos executados pelo auditor em relação a essas informações e, consequentemente, que o auditor não expressa (ou não irá expressar) uma opinião ou qualquer outra forma de conclusão de auditoria sobre essas outras informações.

Caso exista distorção relevante não corrigida na sessão de outras informações, o auditor deve indicar essa distorção e considerar, se apropriado, as implicações em seu relatório.

Principais Assuntos de Auditoria

A principal alteração para entidades listadas foi o relatório do auditor passar a descrever os Principais Assuntos da Auditoria (PAAs).

Os Principais Assuntos de Auditoria são os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor independente, foram os mais significativos durante a auditoria das demonstrações financeiras do exercício corrente e que requereram maior atenção durante a execução da auditoria. Tais assuntos, geralmente, são aqueles comunicados aos responsáveis pela governança relacionados a:



Áreas com risco alto de conter um erro relevante

Áreas das DFs que envolvem julgamento significativo da administração

Fatos ou transações que têm efeito significativo sobre as DFs ou sobre a auditoria

Especificamente para entidades listadas e não listadas obrigadas por lei ou regulamento, o novo padrão de relatório incluirá uma descrição do "por quê" o assunto foi considerado como um PAA e "como" foi endereçado na auditoria com discussão específica e detalhada de forma a possibilitar que o usuário compreenda as questões levantadas e os procedimentos de auditoria executados pelos auditores independentes para endereçá-las. Sendo assim, é requerido que essa descrição tenha linguagem clara, de fácil compreensão ao leitor, evitando-se o uso excessivo de jargões técnicos.

A comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria fornece informações adicionais aos usuários das demonstrações financeiras para auxiliá-los a:

- entender os assuntos que, segundo o julgamento profissional do auditor, foram os de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente;
- entender a entidade e as áreas que envolveram julgamento significativo da administração nas demonstrações financeiras auditadas; e
- estabelecer uma base para obtenção de informações adicionais com a administração e com os responsáveis pela governança sobre determinados assuntos relacionados à entidade, às demonstrações financeiras auditadas ou à auditoria realizada.

Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria

A comunicação dos PAAs no relatório dos auditores ocorre no contexto em que o auditor formou sua opinião sobre as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, assim os PAAs não substituem (i) a emissão de opinião modificada por parte dos auditores; (ii) a apresentação no relatório quando existe incerteza significativa quanto à capacidade de continuidade operacional da entidade; e (iii) nem complementam a perspectiva da Administração incorporada nas demonstrações financeiras. A intenção não é a de “preencher as lacunas” das divulgações que estejam incompletas ou sejam omissas – a consideração do auditor quanto à adequação das divulgações é parte da formação da sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

Uma vez que a comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria visa tornar o relatório de auditoria mais informativo ao dar maior transparência sobre a auditoria realizada, a redação do PAA:

- deve ser específica para cada cliente, evitando-se a indicação de riscos genéricos ou de textos padronizados;
- deve ser baseada em fatos, especificando-se apenas o trabalho realizado;
- deve descrever informação relevante, fornecendo apenas os detalhes suficientes, sempre evitando redação genérica;
- deve ser clara, compreensível, concisa e livre de jargão técnico;
- não deve fornecer de modo inapropriado informações originais sobre a entidade; e
- não deve conter opinião sobre o assunto descrito.

Informações originais

Uma das principais preocupações da administração e dos responsáveis pela governança é a de que o auditor forneça informações originais sobre a entidade no relatório de auditoria. Essa preocupação pode ser minimizada se houver a devida interação entre o responsável pela elaboração das demonstrações financeiras e o auditor, mais especificamente:

- iniciar comunicação prévia e aberta com o auditor considerando a possibilidade de serem feitas divulgações adicionais nas demonstrações financeiras;
- determinar com o auditor quais documentos compõem o relatório anual, a maneira e a data planejada para a emissão desses documentos;
- disponibilizar a versão final dos documentos que façam parte do relatório anual antes da data do relatório do auditor;
- revisar e discutir o relatório de auditoria antes da sua divulgação.

Determinação dos Principais Assuntos de Auditoria

A NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente (ISA 701) inclui orientações para ajudar a determinar os PAAs estabelecendo para isso duas etapas:

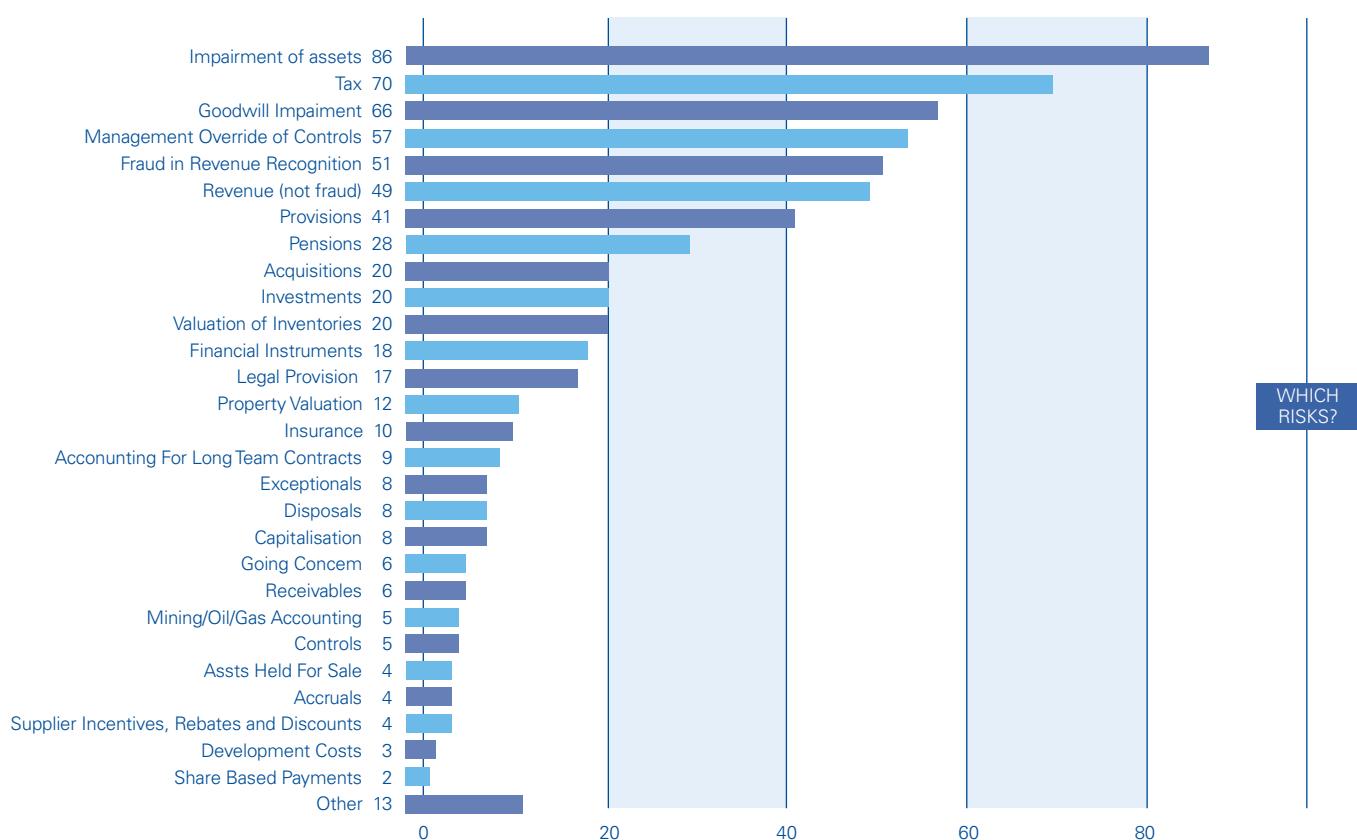
- 1^a etapa (*judgment-based*) - determinar quais dos assuntos comunicados aos responsáveis pela governança exigiram atenção significativa na realização da auditoria.
- 2^a etapa (*decision-making*) - determinar quais dos assuntos comunicados aos responsáveis pela governança serão considerados PAAs (conceito de maior importância).



O conceito de maior importância **aplica-se no contexto da entidade e da auditoria realizada**. Como tal, a determinação e comunicação, pelo auditor, dos Principais Assuntos de Auditoria **destina-se a identificar assuntos específicos da auditoria e envolve julgamento quanto à sua importância em relação a outros assuntos da auditoria**.

O processo de identificação dos Principais Assuntos de Auditoria deve **ser iniciado na etapa de planejamento da auditoria**, sendo sugerido que nessa etapa o auditor já faça e comunique à administração e aos responsáveis pela governança uma avaliação preliminar sobre os assuntos que podem ser considerados áreas de atenção significativa na sua auditoria e, portanto, serão considerados Principais Assuntos de Auditoria.

Em alguns países, como o Reino Unido, a Holanda e a Austrália, o novo relatório já foi introduzido ou existem projetos provisórios para a implementação desse novo padrão. No caso específico do Reino Unido, os seguintes assuntos foram considerados como PAAs nos relatórios dos auditores relativos às demonstrações financeiras do exercício findo em 31 de dezembro de 2013 e, muitos deles, também serão assuntos comuns nos relatórios que serão emitidos no Brasil para as demonstrações financeiras de entidades listadas com períodos que se encerram em ou após 31 de dezembro de 2016.



Fonte: "Extended auditor's reports – A review of experience in the first year in UK"

Comunicação com os responsáveis pela governança

Em virtude de os Principais Assuntos de Auditoria serem selecionados a partir dos assuntos que foram comunicados aos responsáveis pela governança, os auditores devem comunicar os assuntos relativos à:

- visão geral do alcance e da época da auditoria planejados, o que inclui a comunicação de riscos significativos; e
- circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório de auditoria.

Os assuntos comunicados podem incluir, entre outros:

- a abordagem do auditor em relação aos controles internos relevantes para a auditoria;
- a natureza e a extensão de habilidades ou conhecimentos especializados necessários para a execução dos procedimentos de auditoria planejados ou para a avaliação dos resultados da auditoria, incluindo o uso de especialista;
- os entendimentos preliminares do auditor sobre assuntos que possam ser áreas de atenção significativa na auditoria e, portanto, podem ser principais assuntos de auditoria; e
- a abordagem planejada do auditor para tratar as implicações sobre as demonstrações individuais e as divulgações de quaisquer mudanças significativas na estrutura de relatório financeiro aplicável, na condição financeira ou nas atividades da entidade.

Normas futuras com impacto relevante

IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers* (Receita de Contrato com Clientes)

Principais impactos

Visão geral e escopo

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou, em junho de 2016, a audiência pública do CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, que tem correlação com a IFRS 15, a nova norma do IASB sobre reconhecimento de receita. É esperado que a versão final do CPC 47 seja aprovada ainda em 2016 para que, assim como as entidades que preparam demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, as entidades que preparam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas adotadas no Brasil sejam requeridas a aplicar essa norma a partir de 2018.

A IFRS 15 foi emitida em 2014 pelo IASB, em conjunto com o FASB, que emitiu o correspondente *FASB ASC Topic*

606. Essa nova norma substitui a maior parte da orientação detalhada sobre o reconhecimento de receita que existe atualmente em IFRS e US GAAP.

Para esclarecer questões de aplicação identificadas durante a avaliação do impacto da norma após a sua emissão, em 2016 o IASB alterou a nova norma. Os esclarecimentos referem-se principalmente à identificação das obrigações de desempenho (Etapa 2), à contabilização de licenças de propriedade intelectual (Etapa 5) e à avaliação de principal versus agente.

Muitas entidades têm sido surpreendidas com a duração e complexidade da fase de implementação da IFRS 15. Os novos requerimentos afetarão diferentes empresas, de diferentes setores e de diferentes maneiras. Todas as empresas precisam avaliar a extensão do impacto, de modo que possam abordar as amplas implicações em seus negócios. Os principais setores impactados serão:



Setor imobiliário e construção civil



Fabricantes sob contrato



Licenciadores -
farmacêutico,
cinematográfico,
entretenimento e
franqueados.



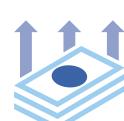
Telecomunicações



Software



Aeroespacial e defesa



Administradores de fundos

Independente dos setores de atuação, é hora de todas as empresas se envolverem com a nova norma sobre receitas.

Data efetiva e abordagens de transição

A nova norma é vigente para períodos anuais iniciados a partir de 1º de janeiro de 2018. A adoção antecipada é permitida



A norma poderá ser adotada em uma base retrospectiva completa, podendo a entidade optar por usar qualquer um dos expedientes práticos indicados na norma ou por meio de um ajuste de efeito cumulativo a partir do início do primeiro período para o qual a nova norma se aplica, ajustando os lucros acumulados. Se uma entidade optar pela abordagem do efeito cumulativo, ela deve divulgar o valor pelo qual cada rubrica da demonstração financeira é afetada como resultado da aplicação da nova norma, juntamente com uma explicação das mudanças significativas em relação à prática contábil anterior.

Abordagem	2016	2017	2018	Data do ajuste no PL
Retrospectiva completa - sem expedientes práticos	IAS 11/18	IFRS 15	IFRS 15	1º de janeiro de 2017
Retrospectiva completa - expedientes práticos	IAS 11/18	Requerimentos mistos	IFRS 15	1º de janeiro de 2017
Efeito cumulativo	IAS 11/18	IAS 11/18	IFRS 15	1º de janeiro de 2018

A aplicação retrospectiva fornece comparabilidade, mas pode ser desafiadora

As entidades devem considerar as diferentes abordagens de transição disponíveis e selecionar a opção mais adequada nas suas circunstâncias. Pode ser útil considerar qual abordagem outras entidades em sua indústria estão planejando utilizar.

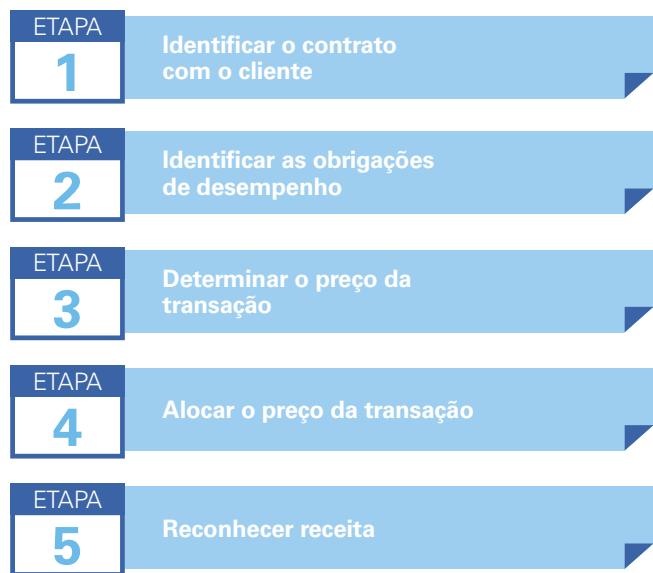
Muitas entidades terão de realizar uma análise histórica dos seus contratos. No caso da aplicação retrospectiva, as entidades podem precisar desenvolver um plano de transição para execução de duas contabilidades em paralelo, incluindo reconciliações, para rastrear os dados necessários para fornecer informações comparativas.

As entidades também devem considerar planos de comunicação para as principais áreas interessadas, como: a abordagem de transição selecionada, o efeito sobre os resultados financeiros, os custos de implementação e quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios.

Qual é a mudança?

A nova norma fornece uma estrutura que substitui as orientações existentes sobre reconhecimento de receita. Por exemplo, os requerimentos da IFRIC 15 – *Agreements for the Construction of Real State* (Contrato de Construção do Setor Imobiliário) foram removidos e substituídos por um novo critério de avaliação de reconhecimento ao longo do tempo, deixando também de existir orientação equivalente a IAS 11 – *Construction Contracts* (Contratos de Construção) quando a receita é reconhecida ao longo do tempo. Além disso, a nova norma contém mais orientações sobre separação de bens e serviços agregados em um contrato e sobre mensuração do preço da transação.

Modelo de cinco etapas



As entidades aplicarão um modelo de cinco etapas para determinar quando e por qual valor reconhecer a receita. O modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma entidade transfere o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber. Se determinados critérios forem cumpridos, a receita é reconhecida:

- ao longo do tempo, de forma a refletir o desempenho da entidade; ou
- em um momento específico no tempo, quando o controle dos bens ou serviços é transferido para o cliente.

O reconhecimento deve ser contrato a contrato, contudo a nova norma também inclui um expediente prático permitindo que as entidades apliquem seus requisitos a uma carteira de contratos com características semelhantes se não é esperado que o resultado dessa aplicação seja materialmente diferente da contabilização dos contratos individualmente.

Escopo

A nova norma aplica-se a contratos de entrega de bens ou serviços para um cliente, exceto quando tais contratos envolvem:

-  Contrato de seguro
-  Direitos e obrigações contratuais no escopo de outras IFRSs
-  Certos tipos de permuta não monetárias
-  Contrato de arrendamento

Um contrato com um cliente pode estar parcialmente dentro do alcance da nova norma e parcialmente dentro do alcance de outra norma contábil – por exemplo, para um contrato de empréstimo e serviço de cofre deve aplicar a IFRS 15 para o residual após o preço da transação ser alocado ao empréstimo de acordo com a IFRS 9.



Principais mudanças em relação à prática contábil atual

ETAPA 1 Identificar o contrato com o cliente



A nova norma define um contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis e especifica que executabilidade é uma questão legal. Os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos por práticas comerciais usuais de uma entidade.

Um contrato com um cliente precisa atender a todos os seguintes critérios:

- ... o recebimento da contraprestação é provável.
 - ... ele possui substância comercial.
 - ... direitos aos bens ou serviços e condições de pagamento podem ser identificados.
 - ... ele é aprovado e as partes estão comprometidas com as suas obrigações.
- Um contrato existe se...**

Atualmente, as entidades geralmente avaliam a possibilidade de recebimento ao determinar se reconhecem a receita. Com a nova norma, as entidades aplicam o modelo de reconhecimento de receita se, no início de um contrato, for “provável” que elas receberão a contraprestação à qual têm direito. Nessa avaliação, as entidades consideram a capacidade e a intenção do cliente, que inclui avaliar sua capacidade de pagar esse valor de contraprestação quando ele for devido.

Em alguns casos, dois ou mais contratos são combinados e contabilizados como um único contrato com um cliente. Os contratos são combinados se iniciados ao mesmo tempo, ou quase ao mesmo tempo, com o mesmo cliente e um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

Negociados como um pacote com um objetivo comercial único

Consideração em um contrato depende do outro contrato.

Bens e serviços são uma única obrigação de desempenho.

A identificação de direitos/obrigações executáveis afeta aplicação de todas as etapas

A norma trata do reconhecimento de receita de contratos com clientes, assim a receita só é reconhecida se existir um contrato nos termos da norma (acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis) e a contraparte seja um cliente. **Se esse critério não for atendido, então a IFRS 15 não se aplica ao contrato.**

As entidades precisam rever com detalhe os termos de todos os seus contratos e avaliar se existe um contrato de acordo com a nova norma, considerando o que é legalmente executável em sua jurisdição.

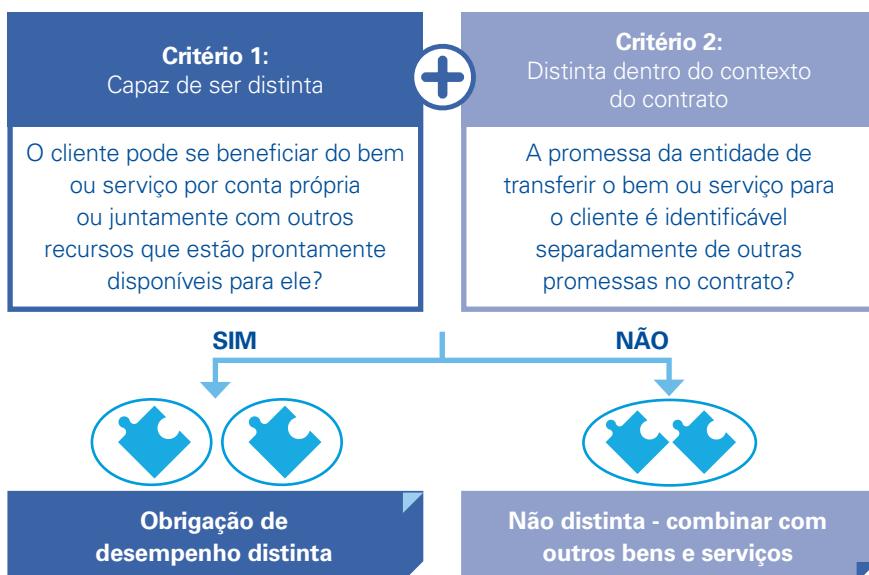
ETAPA 2

Identificar as obrigações de desempenho



Em um contrato com um cliente, as entidades identificam cada promessa de entregar um bem ou prestar um serviço. Uma promessa constitui uma obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto.

Obrigação de desempenho (OD) = promessa de entregar um bem ou prestar um serviço que atende **ambos** os critérios:



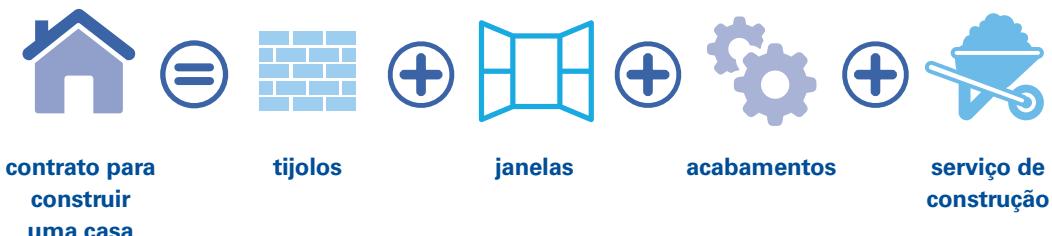
O objetivo ao avaliar se um bem ou serviço prometido é separadamente identificável é determinar se a natureza da promessa da entidade, de acordo com o contrato, é transferir individualmente bens e serviços para o cliente, ou transferir um produto combinado em que os bens e serviços sejam insumos (inputs).

Uma série de produtos ou serviços distintos constitui uma obrigação de desempenho única se:



Exemplo 1: Única obrigação de desempenho

A entidade Y tem um contrato para construir uma casa, um processo que exige diversos bens e serviços diferentes. Os bens e serviços individualmente atendem quais critérios?



Geralmente, esses bens atenderiam ao Critério 1, visto que o cliente poderá se beneficiar de cada tijolo ou janela individualmente juntamente com outros recursos prontamente disponíveis. No entanto, o Critério 2 não é atendido para cada tijolo e janela, pois a entidade Y fornece um serviço de integração significativo desses produtos em um resultado combinado.

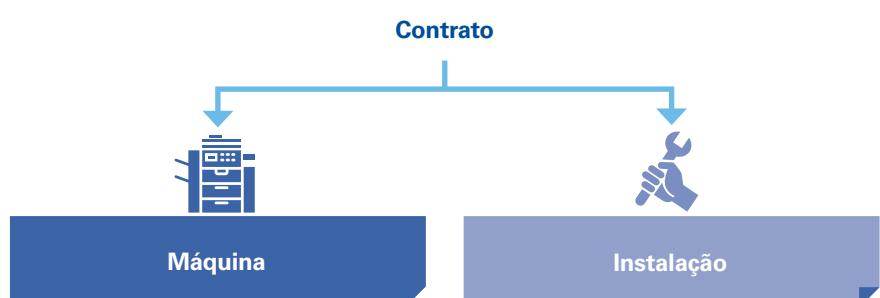
Critério 1:	Critério 2:
Benefício por conta própria ou com outros recursos	Bem ou serviço identificável separadamente
Cada material poderia ser usado com outro item prontamente disponível.	Entidade está fornecendo um serviço de integração significativo.

Os bens e serviços utilizados para a construção da casa são, portanto, combinados e contabilizados como uma **obrigação de desempenho única**.

Exemplo 2: Múltiplas obrigações de desempenho

A entidade Z entra em um contrato para entregar e instalar uma máquina para um cliente. A instalação não é especializada e também é oferecida por outros fornecedores, sem que existam implicações para o adequado funcionamento da máquina. Os produtos e serviços individualmente atendem quais critérios?

A máquina é um item distinto, já que o cliente pode se beneficiar dela com o uso de serviços de instalação que estão prontamente disponíveis no mercado sem que isso afete o seu funcionamento. Além disso, não há um serviço de integração significativo, uma vez que a instalação é um procedimento padrão e não especializado.



Critério 1:	Critério 2:
Benefício por conta própria ou com outros recursos	Bem ou serviço identificável separadamente
Máquina pode ser usada com um outro insumo disponível – instalação por terceiros.	Não há serviço de integração significativo, pois o serviço de instalação é padrão.

Consequentemente, os dois critérios são atendidos e tanto a máquina quanto o serviço de instalação são considerados **obrigações de desempenho separadas**.

Exemplo 3: Bens ou serviços fornecidos a um cliente do cliente

A montadora Z fornece um incentivo às concessionárias na compra de cada carro. A concessionária Y poderá oferecer dois serviços de revisão para os seus clientes que serão pagos pela montadora Z.

A oferta para dois serviços de revisão gratuitos é uma obrigação de desempenho para a montadora Z?

Sim, porque o carro atende a definição de uma obrigação de desempenho e o direito de oferecer o serviço de revisão gratuito pode ser utilizado com o ativo que a concessionária já obteve (o carro).

**Bens ou serviços prometidos podem ser desagrupados (ou agrupados) mais frequentemente**

O Critério 2 é um novo conceito que exigirá que as entidades refletem de forma diferente sobre os bens ou serviços prometidos. Comparado com a prática atual, esse critério pode resultar que, em um contrato, mais bens ou serviços sejam desagregados de outros. Alternativamente, uma entidade pode agrupar os bens ou serviços prometidos que possuam valor independente para o cliente porque são altamente inter-relacionados com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

As entidades precisam identificar todos os seus contratos que considerem a entrega de diversos bens ou serviços, e avaliar quais bens ou serviços prometidos podem ser contabilizados separadamente sob o novo modelo.

Julgamento necessário para aplicar o Critério 2

A aplicação do Critério 2 é uma área-chave de julgamento na aplicação da nova norma – e uma área-chave de foco para, qualquer entidade, avaliar o impacto da nova norma sobre o momento de reconhecimento de receita.



ETAPA

3

Determinar o preço
da transação



Setores mais
impactados



O preço da transação é o montante da contraprestação que uma entidade tem direito em troca da transferência de bens ou serviços para um cliente. Para determinar esse montante, uma entidade considera vários fatores:

Valor da contraprestação

variável (e a restrição à variável)

Contraprestação a pagar a um cliente

...redução no preço da transação,
exceto se for pagamento para um
bem ou serviço distinto.

**Preço da
transação**

**Contraprestação não
monetária**

...mensurada ao valor justo
exceto se não puder ser
mensurado confiavelmente.

**Componente de
financiamento significativo**

As áreas-chave a serem consideradas ao determinar o preço de transação são a contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento significativo. Uma exceção à orientação de contraprestação variável existe para determinadas taxas (royalties) baseadas em vendas e baseadas no uso.

Contraprestação variável

Itens como descontos, créditos, concessões de preços, devoluções ou bônus/
penalidades de desempenho poderão resultar em um valor de contraprestação
variável.

Dependendo dos fatos e circunstâncias, as entidades estimam o valor da
contraprestação variável usando o valor esperado ou o valor mais provável.

Valor esperado

O valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade
de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode
ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável se a entidade
tiver grande número de contratos com características similares.

**Valor mais
provável**

O valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama de possíveis
valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato).
O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor
da contraprestação variável se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados
(por exemplo, a entidade atinja um bônus de desempenho ou não).

Exemplo 4 – Estimando a contraprestação variável

A entidade Y celebrou um contrato com um cliente para construir um avião. O preço da transação inclui:

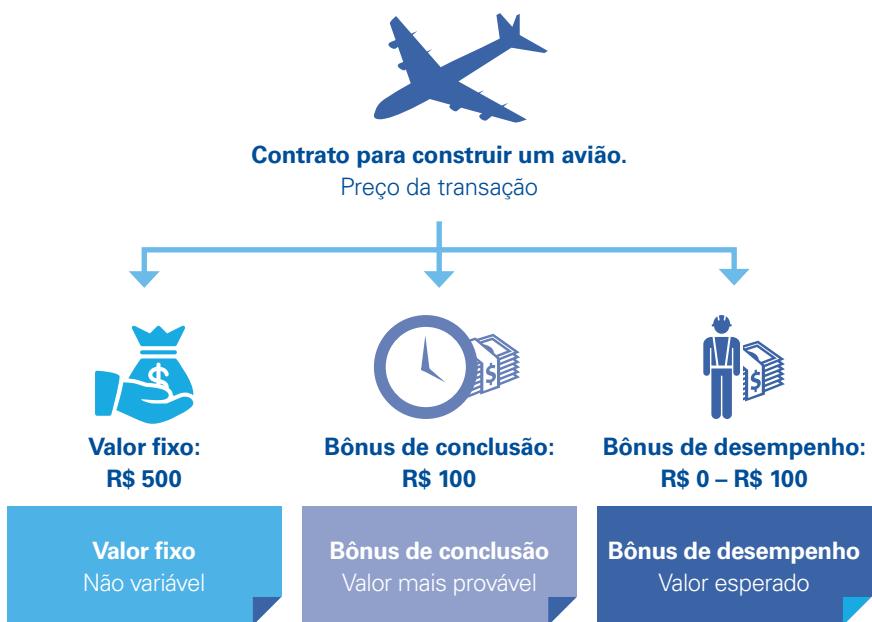
- Um valor fixo de R\$ 500;
- Um bônus de conclusão de R\$ 100 que será pago se a construção do avião for concluída até dois meses antes de uma data específica definida no contrato; e
- Um bônus de desempenho que varia entre zero a R\$ 100 dependendo do número de voos nos primeiros 12 meses de serviço do avião.

Como a entidade estimaria a contraprestação variável?

Ao determinar o preço de transação, a entidade elabora uma estimativa separada para cada elemento de contraprestação variável ao qual a entidade terá direito utilizando os seguintes métodos de estimativa:

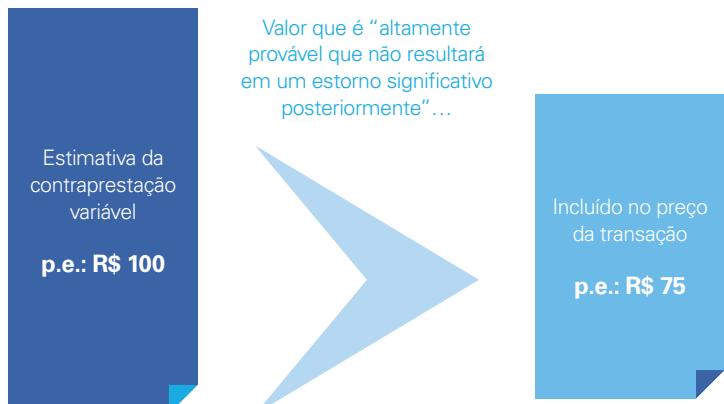
- **Bônus de conclusão** – uso do valor mais provável porque apenas duas ocorrências são possíveis (concluir ou não concluir até dois meses antes da data específica).

- **Bônus de desempenho** – uso do valor esperado porque existem diversos resultados possíveis atrelados ao número de voos nos primeiros 12 meses de serviço do avião.



Restrição à contraprestação variável

Uma entidade pode ter de restringir o valor de contraprestação variável a ser incluída no preço da transação. Quando essa restrição é aplicável, as entidades incluem o valor de contraprestação variável no preço da transação apenas na medida em que seja altamente provável que uma reversão significativa, ou seja, um ajuste significativo para baixo no valor da receita acumulada reconhecida, não irá ocorrer.



Para avaliar se – e até que ponto – deveria aplicar a restrição, as entidades considerarão:

- a probabilidade de um estorno da receita resultante de um acontecimento futuro incerto; e
- a magnitude do estorno se esse evento futuro incerto ocorresse.

Exemplo 5 – Aplicando a restrição à contraprestação variável

Considere o mesmo cenário do exemplo anterior, contudo é a primeira vez que a entidade Y constrói e coloca em serviço esse tipo de avião e Y tem expectativa de entregar o primeiro avião em 5 anos a partir do início do contrato. Além disso, os contratos com outros clientes anteriormente estabelecidos pela entidade Y não continham bônus de conclusão e bônus de desempenho similares.

No início do contrato, quanto da contraprestação variável deve ser incluída no preço da transação?

Nesse exemplo, provavelmente zero da contraprestação variável deveria ser incluído no preço do contrato em seu início. Isso porque:

- A entidade Y não tem experiência em contratos similares;
- O uso do avião, que afeta o montante do bônus de desempenho a receber no contrato, está fora do controle da entidade;
- Há um período significativo antes que os eventos incertos (conclusão da construção e números de voos) sejam resolvidos; e
- Especificamente para o bônus de desempenho, existe uma grande quantidade de cenários possíveis.

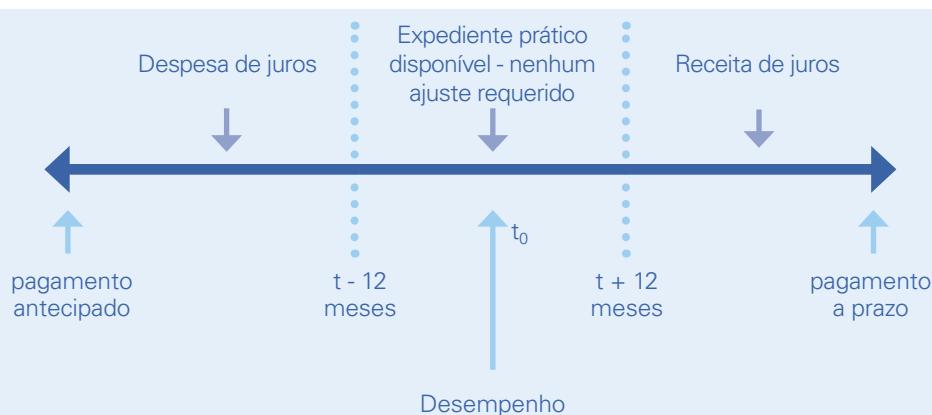
A entidade Y revisará a cada data de relatório se algum montante da contraprestação variável será incluído no preço da transação utilizado na mensuração da receita a ser reconhecida para a construção do avião, na medida em que ela obtenha maiores evidências para avaliar a restrição.

A estimativa do montante de remuneração variável pode afetar o momento de reconhecimento de receita

Atualmente, as entidades determinam se o valor de contraprestação variável pode ser mensurado de forma confiável, ou se é fixo ou determinável – isto é, o reconhecimento da contraprestação é ou vedado ou permitido. Por outro lado, a nova norma estabelece um teto, que limita, ao invés de impedir, o reconhecimento de receita. Consequentemente, estimar o valor de contraprestação variável e aplicar a restrição pode acelerar o reconhecimento de receita em algumas entidades.

Componente de financiamento significativo

Para estimar o preço da transação em um contrato, uma entidade ajusta o valor prometido da contraprestação se o contrato contém um componente de financiamento significativo. O objetivo é reconhecer a receita por um valor que reflete qual teria sido o preço de venda do bem ou serviço prometido se o cliente tivesse feito o pagamento quando da obtenção de controle desse bem ou serviço, ou seja, o preço à vista. A orientação aplica-se a pagamentos recebidos tanto antecipadamente quanto a prazo.



Para fazer a avaliação, todos os fatores relevantes são considerados, em particular:

- A diferença entre o preço da transação e o preço de venda à vista do bem ou serviço;
- O efeito combinado do período de tempo entre pagamento e entrega e as taxas de juros;
- As outras razões para os termos de pagamento.

Com o expediente prático disponível na IFRS 15, uma entidade não precisaria ajustar o preço da transação em um contrato para os efeitos de um componente de financiamento significativo se espera receber o pagamento em até 12 meses antes ou após a transferência dos bens ou serviços prometidos. Entretanto, na aplicação desse expediente nas práticas adotadas no Brasil, é necessário observar os requerimentos atualmente existentes no CPC 12 - Ajuste a Valor Presente e a legislação societária, que requerem o ajuste a valor presente de ativos de curto prazo quando houver efeito relevante.

**Exemplo 6 –
Componente de
financiamento
significativo**

A entidade M possui um contrato para entregar um equipamento para um cliente por um valor de R\$ 80. Sob os termos do contrato, o pagamento é feito dois anos antes do equipamento ser entregue para o cliente.

O preço da transação inclui um componente de financiamento significativo?

A entidade M conclui que o contrato inclui um componente de financiamento significativo porque há um período significativo entre entrega e pagamento, o preço à vista é diferente do preço da transação e não há indicadores de que o adiantamento seja por outra razão.

Como seria reconhecida essa transação?



Um passivo contratual de R\$ 80 é reconhecido quando a contraprestação for recebida.



A despesa de juros, por exemplo de R\$ 20, é reconhecida ao longo do período de dois anos com base na taxa que seria usada em uma transação de financiamento separada entre a entidade M e o cliente.



A receita pela venda de R\$ 100 é reconhecida quando o controle do equipamento é transferido para o cliente.

Os cálculos para componentes de financiamento significativos podem ser complexos

As entidades precisarão avaliar todos os contratos para determinar se eles contêm um elemento de financiamento significativo que possa afetar o valor da receita reconhecida – por exemplo, contratos de construção e fabricação de longo prazo. Muitas entidades considerarão pela primeira vez se pagamentos antecipados representam um componente de financiamento significativo.



ETAPA

4

Alocar o preço da transação



Setores mais impactados



As entidades alocam o preço de transação para cada obrigação de desempenho na proporção do seu preço de venda individual. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável das vendas individuais desse bem ou serviço para clientes em circunstâncias similares. No entanto, se o preço de venda individual não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes abordagens para estimá-lo:

- **Avaliação de mercado ajustada:** avaliar o mercado no qual vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar;
- **Custo esperado mais margem:** prever seus custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou
- **Residual:** em circunstâncias limitadas, subtrair a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços no contrato ao valor total da transação.

Determinar os preços de venda individuais

Melhor evidência

Se não disponível

Preço observável

Preço estimado

Abordagem de avaliação de mercado ajustada
Abordagem de custo esperado mais margem

Abordagem residual apenas se preço de venda é altamente variável ou incerto

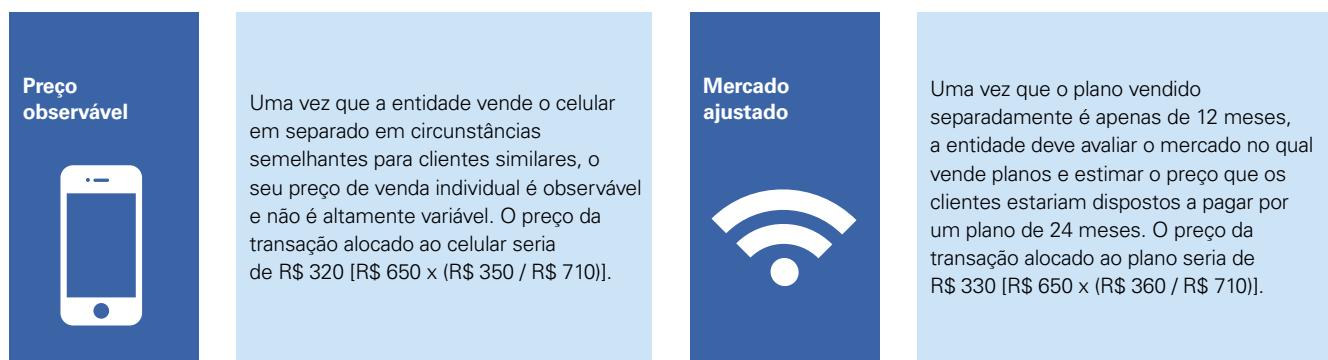
**Exemplo 7 –
Estimando
preço de venda**

A entidade S possui um contrato de 24 meses para vender um celular e plano de dados, ligações e texto por R\$ 650. A entidade vende em separado o celular por R\$ 350 e um plano de 12 meses por R\$ 15 por mês. A venda do celular é efetuada em circunstâncias semelhantes para clientes similares. S avaliou o mercado no qual vende planos e estima que o preço que os clientes estariam dispostos a pagar por um plano de 24 meses seria também de R\$ 15 por mês.

Como a entidade deve alocar o preço de transação para cada obrigação de desempenho?



Os métodos para estimar os preços de venda individuais que a entidade S deve utilizar são:

**Estimar o preço de venda individual pode ser um desafio**

As entidades podem identificar obrigações de desempenho para as quais os preços de venda individuais não foram determinados previamente. A nova norma pode requerer mais julgamento na determinação dos preços de venda individuais do que é requerido atualmente.

As entidades devem considerar se possuem preços de venda individuais observáveis para seus bens ou serviços.

Se não tiverem, elas devem começar a pensar em como vão estimar os preços de venda individuais e desenvolver os processos necessários para calcular essas estimativas – por exemplo, levantamento de dados de mercado e de custos. As entidades também podem precisar avaliar as mudanças necessárias em seus sistemas e processos existentes para alocar o preço da transação com base nos preços de venda individuais.

ETAPA

5

Reconhecer receita



Setores mais impactados



Uma entidade reconhece a receita no momento em que (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para um cliente. O controle pode ser transferido em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

Primeiramente, a entidade avalia se uma obrigação de desempenho é cumprida ao longo do tempo utilizando os seguintes critérios:

Exemplos

1	Cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios que a entidade desempenha.	Serviços recorrentes ou rotineiros
2	O cliente controla o ativo que a entidade cria ou aprimora.	Construção de ativo na localidade do cliente
3	O desempenho da entidade não cria um ativo pelo qual a entidade tem um uso alternativo e há direito de pagamento por desempenho cumprido.	Ativo construído por ordem

Exemplo 8 – Critério 3 para reconhecimento de receita ao longo do tempo

A entidade Y celebrou um contrato com um cliente para construir um equipamento especializado (satélite) em cinco anos. Y constrói satélites para diversos clientes, sendo que o projeto e a construção de cada satélite diferem significativamente com base na necessidade de cada cliente e no tipo de tecnologia que será incorporada ao satélite. Não há qualquer cláusula contratual que impeça Y de direcionar o satélite para outro cliente. Y estabeleceu com o seu cliente um acordo de pagamentos trimestrais com contraprestação prometida de R\$ 100 milhões. O cliente pode cancelar o contrato tendo que notificar a entidade em 30 dias. No caso do cliente cancelar o contrato, a entidade tem direito a um pagamento para cobrir os custos incorridos. A entidade não possui outros direitos de compensação do cliente. Os termos atendem aos critérios de uso alternativo e direito de pagamento (critério 3)?

Analizando a situação acima concluímos que:

Sem uso alternativo



Embora o contrato não impeça a entidade de direcionar o satélite concluído para outro cliente, a entidade incorreria em custos significativos para reelaborar o projeto e a função do satélite para direcionar esse ativo a outro cliente. Consequentemente, o ativo não tem uso alternativo para a entidade porque o projeto específico para o cliente do satélite limita a capacidade prática da entidade de direcionar prontamente o satélite para outro cliente.

Direito de pagamento



O direito de pagamento precisa ser o preço aproximado de vendas dos bens e direitos transferidos até a data, ou seja, o pagamento deve incluir uma margem de lucro, não sendo suficiente um direito meramente para cobrir os custos incorridos. Uma vez que a entidade não possui outros direitos de compensação, concluímos que a entidade não tem direito a um pagamento pelo desempenho concluído.

Se um ou mais destes três critérios for atendido, então a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflete o seu desempenho. Pode ser um método de saída ou um método de entrada. O objetivo é mostrar o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente.

Método de saída	Método de entrada
<ul style="list-style-type: none"> • Pesquisas • <i>Milestones</i> atendidos • Unidades entregues 	<ul style="list-style-type: none"> • Custos incorridos • Horas-homem incorridas • Horas-máquina incorridas

O método das unidades entregues e métodos similares não são apropriados se o trabalho em andamento é material. Além disso, são requeridos ajustes para perda e materiais não instalados se o método de custos incorridos é utilizado.

Obrigação de desempenho cumprida em um momento específico no tempo

Se nenhum dos três critérios para o reconhecimento de receita ao longo do tempo for atendido, a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente.

Indicadores de que o controle foi transferido incluem o cliente ter...

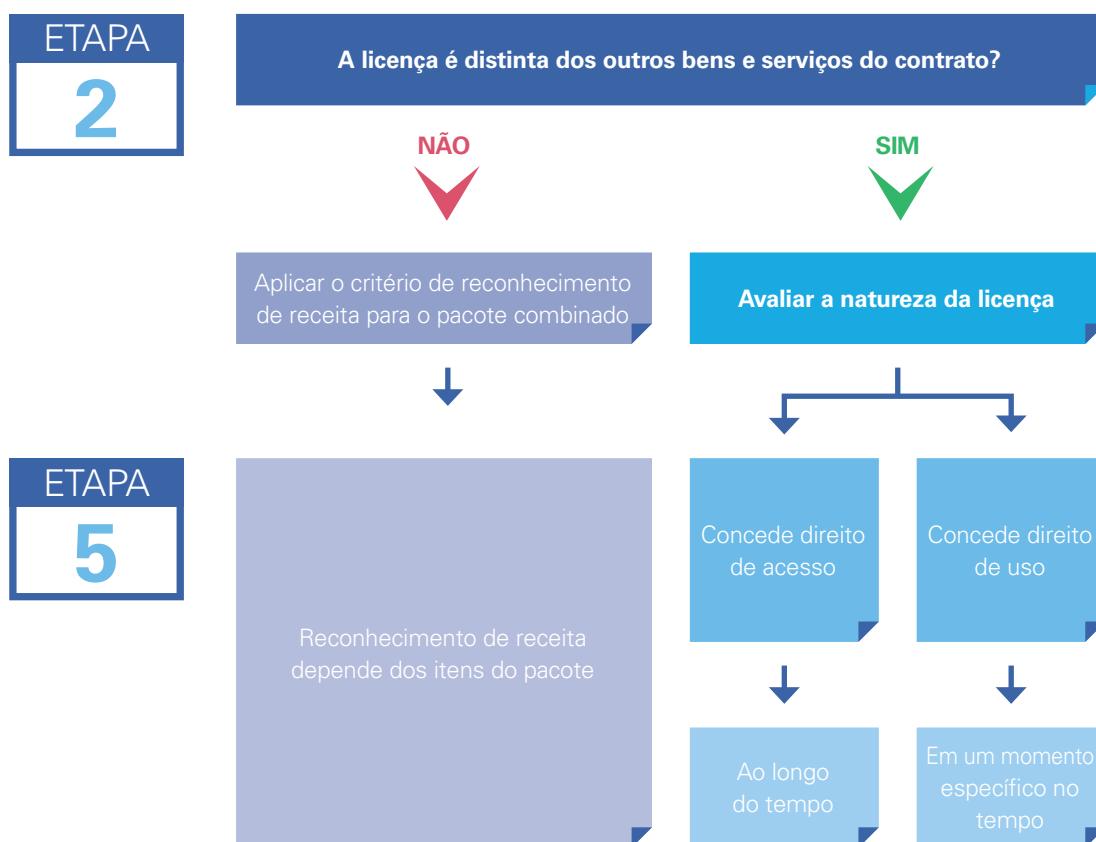


O momento do reconhecimento de receita pode mudar

Diferenças sutis nos termos do contrato podem resultar em diferentes resultados de avaliação e, portanto, diferenças significativas no momento do reconhecimento da receita. Especificamente, o critério 3 para a avaliação se a entidade transfere o controle ao longo do tempo será relevante para algumas incorporadoras imobiliárias que atualmente aplicam a IFRIC 15, prestadores de serviços e entidades do setor aeroespacial e de defesa.

Licenças de propriedade intelectual

A norma estabelece requerimentos separados para avaliar se a receita de uma licença de propriedade intelectual é reconhecida em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo. Se a licença não é distinta de outras promessas no contrato, então o modelo geral da Etapa 5 é aplicado. Caso contrário, a entidade aplica diferentes critérios para determinar o que uma licença distinta oferece ao cliente e, portanto, quando reconhecer a receita.



O padrão de reconhecimento de receita de licenças pode mudar

A exigência de se avaliar se uma licença fornece um direito de usar a propriedade intelectual ou ter acesso à propriedade intelectual é um conceito novo. As entidades precisarão refletir de forma diferente sobre quais características da licença elas devem se concentrar ao determinar o padrão apropriado de reconhecimento de receita. Avaliar os critérios pode ser crítico e o resultado pode implicar que a receita que atualmente é reconhecida ao longo do tempo seja reconhecida em um momento específico no tempo, ou vice-versa.

Custos para a obtenção de um contrato

Uma entidade capitaliza os custos incrementais incorridos como resultado da obtenção de um contrato – por exemplo, comissões de vendas – se a entidade espera recuperar esses custos. No entanto, um expediente prático permite que uma entidade reconheça esses custos como despesas conforme incorridos se o período de amortização do ativo for igual ou inferior a um ano.

Custos para obter contrato

Capitaliza custos incrementais se:



Incorrido apenas como resultado de obter contrato



Recuperação é esperada

(p.e.: comissões de venda)

Período de amortização < 1 ano?

Expediente prático

O montante dos custos capitalizados pode mudar

O requerimento de capitalizar os custos de obtenção de um contrato será uma mudança para as entidades que atualmente lançam esses custos como despesas. A aplicação desse requerimento pode também ser complexa, especialmente para entidades com muitos contratos e diversos termos contratuais e estruturas de comissão. A nova norma fornece orientação – embora não abrangente – sobre que tipos de custos para obter um contrato são capitalizáveis.

As entidades precisam avaliar se existem diferenças entre suas práticas atuais e a orientação sobre custos na nova norma. As entidades que historicamente não acompanhavam os custos para adquirir um contrato e os lançavam como despesas conforme incorridos podem, com a adoção da nova norma, ter que desenvolver novos sistemas, processos e controles para começar a determinar o valor dos custos capitalizáveis, assim como para determinar os ajustes na adoção inicial da norma.

Orientação de aplicação

A nova norma também fornece orientações para itens específicos sobre a forma de aplicação dos requerimentos gerais do modelo. Além das licenças (discutidas anteriormente), orientações sobre os seguintes tópicos são fornecidas:

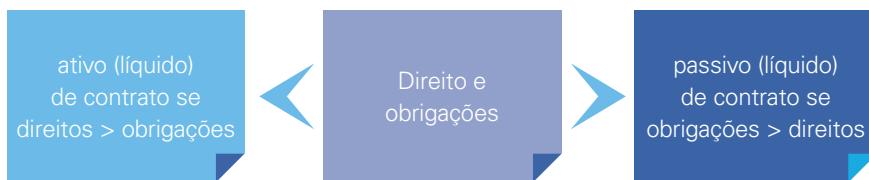
Vendas com direito de devolução	As entidades reconhecem a receita pelo valor que esperam receber, aplicando a orientação estabelecida na Etapa 3 do modelo sobre contraprestação variável e sua restrição para estimativas de contraprestação variável que necessitam de alto grau de julgamento. As entidades também devem reconhecer um passivo de restituição e um ativo para quaisquer produtos que esperam que sejam devolvidos.
Garantias	<p>As garantias são contabilizadas como uma obrigação de desempenho se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • o cliente tem uma opção de adquirir a garantia separadamente; ou • serviços adicionais são prestados como parte da garantia. <p>Caso contrário, as garantias continuarão sendo contabilizadas de acordo com IAS 37 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes).</p> <p>A nova norma fornece alguns indicadores para ajudar na avaliação se uma garantia oferece um serviço adicional ao cliente, incluindo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se a garantia é requerida por lei; • a extensão do período de cobertura da garantia; e • a natureza dos serviços que a entidade se compromete a realizar.
Considerações sobre agente vs principal	<p>Se a entidade obtém o controle dos bens ou serviços de outra parte antes de transferir o controle para o cliente, então sua obrigação de desempenho é fornecer os próprios bens ou serviços. Nesses casos, a entidade está agindo como principal; caso contrário está agindo como um agente.</p> <p>A nova norma fornece uma lista de indicadores para avaliar quando uma entidade obtém o controle de um bem ou serviço específico antes destes serem fornecidos ao cliente.</p>
Acordos de recompra	<p>Dependendo da sua natureza e de seus termos, um contrato de venda que inclui um acordo de recompra pode ser contabilizado como uma venda com um direito de devolução, um arrendamento ou um financiamento.</p> <p>Para determinar o tratamento do acordo de recompra, as entidades devem considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se o acordo de recompra é: <ul style="list-style-type: none"> • uma opção de venda, em que o cliente pode ter o controle; ou • uma opção de compra ou compromisso, em que a entidade mantém o controle; e • a probabilidade de o cliente exercer sua opção de venda, onde ela deverá considerar o preço de exercício e se o cliente possui um incentivo econômico significativo para o exercício.
Outros tópicos de aplicação	<p>Orientações de aplicação também são fornecidas para os seguintes tópicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obrigações de desempenho cumpridas ao longo de um período; • métodos para medir o progresso quanto ao total cumprimento de uma obrigação de desempenho; • contratos do tipo <i>bill-and-hold</i> (faturado e não embarcado); • contratos de consignação; • aceitação do cliente; • opções do cliente para bens ou serviços adicionais; • direitos não exercidos pelos clientes; • honorários iniciais não reembolsáveis; e • desagregação das divulgações de receita.

Apresentação e divulgação

Apresentação de ativos e passivos do contrato

Um ativo ou passivo contratual é reconhecido quando:

- a entidade executar o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços; ou
- o cliente pagar a contraprestação para a entidade.



Um direito incondicional à contraprestação é apresentado como contas a receber e contabilizado como um instrumento financeiro.



Requerimentos de divulgação

Resumidamente, o objetivo dos requerimentos de divulgação da nova norma consiste em permitir aos usuários entender a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes.

A norma traz novos **requerimentos de divulgação** que devem afetar todas as empresas – mesmo aquelas cujo montante e momento de reconhecimento de receita não sejam afetados de forma significativa.

Contratos com clientes	Julgamentos significativos e mudanças em julgamentos
Desagregação da receita	Determinação da época de satisfação das obrigações de desempenho
Mudanças nos ativos e passivos de contrato e custos	Determinação do preço da transação
Obrigações de desempenho	Determinação dos montantes alocados às obrigações de desempenho
Ativos reconhecidos por custos para obter ou cumprir um contrato	
Acesse a íntegra aqui	

IFRS 9 – *Financial Instruments* (Instrumentos Financeiros)

O IASB emitiu em 24 de julho de 2014 a versão final da IFRS 9 – *Financial Instruments* (Instrumentos Financeiros) que vai substituir a IAS 39 – *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração). A norma finalizada altera também a IFRS 7 – *Financial Instruments: Disclosures* (Instrumentos financeiros: Divulgações) para introduzir novas, ou ajustes nas atuais, divulgações sobre instrumentos financeiros.

A IFRS 9 é vigente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018 e em geral deverá ser aplicada retrospectivamente. No entanto, os requisitos de contabilização de *hedge* serão aplicados prospectivamente de uma forma geral.

A reapresentação das informações comparativas de períodos anteriores não é exigida, exceto por alguns aspectos de contabilidade de *hedge*, e somente permitida se as informações estiverem disponíveis sem o uso de percepção tardia (*hind sight* – informações que se tornaram disponíveis em períodos subsequentes).

A adoção antecipada é permitida pela IFRS 9, porém não está disponível às entidades que divulguem suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

A seguir estão resumidos os novos requisitos para:

- Classificação e mensuração;
- Perdas de crédito esperadas;
- *Hedge accounting* (contabilização de *hedge*); e
- Divulgação.

Classificação e mensuração

Apesar das categorias de mensuração de instrumentos financeiros da IFRS 9 serem similares às da IAS 39, o critério para a classificação de ativos financeiros em cada uma das categorias de mensuração disponíveis será alterado significativamente.

As principais alterações introduzidas pela IFRS 9 referentes à classificação e mensuração de instrumentos financeiros estão resumidas abaixo:

Visão geral

- Classificação de um ativo financeiro baseado em:
 - características dos fluxos de caixa contratados; e
 - objetivo do modelo de negócios de gestão dos ativos.
- Categorias de mensuração de ativos são:
 - Custo Amortizado;
 - Valor Justo por meio de Outros Resultados Abrangentes (VJORA); e
 - Valor Justo por meio do Resultado (VJR).
- Para passivos financeiros designados como VJR, mudanças no valor justo em função de mudanças no seu próprio risco de crédito são apresentadas em Outros Resultados Abrangentes (ORA).

Diferenças para as práticas atuais

- Ativos financeiros: apesar das categorias serem semelhantes, a base de classificação é significativamente diferente.
- Passivos financeiros: os requisitos de classificação e mensuração da IAS 39 foram substancialmente mantidos.

Impactos chave

- Julgamentos significativos a serem feitos.
- Possível mudança em volatilidade de resultados e patrimônio.
- Requerimentos regulatórios de capital podem ser impactados.
- Possíveis mudanças em recursos necessárias para transição.

Ativos financeiros

A IFRS 9 possui três categorias de mensuração para ativos financeiros:

- Custo Amortizado;
- Valor Justo por meio de Outros Resultados Abrangentes (VJORA); e
- Valor Justo por meio do Resultado (VJR).

A reclassificação entre essas categorias só é permitida se o objetivo do modelo de negócios for alterado. As definições e os critérios para cada uma das categorias disponíveis são resumidos abaixo.

Custo amortizado

A categoria de custo amortizado inclui os ativos financeiros que atendam a ambos os seguintes critérios:

- seus termos contratuais geram, em datas específicas, fluxos de caixa que são pagamentos somente de principal e juros (o critério de "somente P&J" ou "SPPI" – *Solely payments of principal and interest*); e
- são mantidos em um modelo de negócios cujo objetivo é receber os fluxos de caixa.

Valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA)

Ativos financeiros classificados na categoria de valor justo por meio de outros resultados abrangentes (VJORA) devem atender aos requisitos abaixo:

- seus termos contratuais geram, em datas específicas, fluxos de caixa que são pagamentos somente de principal e juros (o critério de "somente P&J" igual aquele utilizado na categoria de custo amortizado); e
- são mantidos em um modelo de negócios cujo objetivo é tanto receber fluxos de caixa quanto a venda.

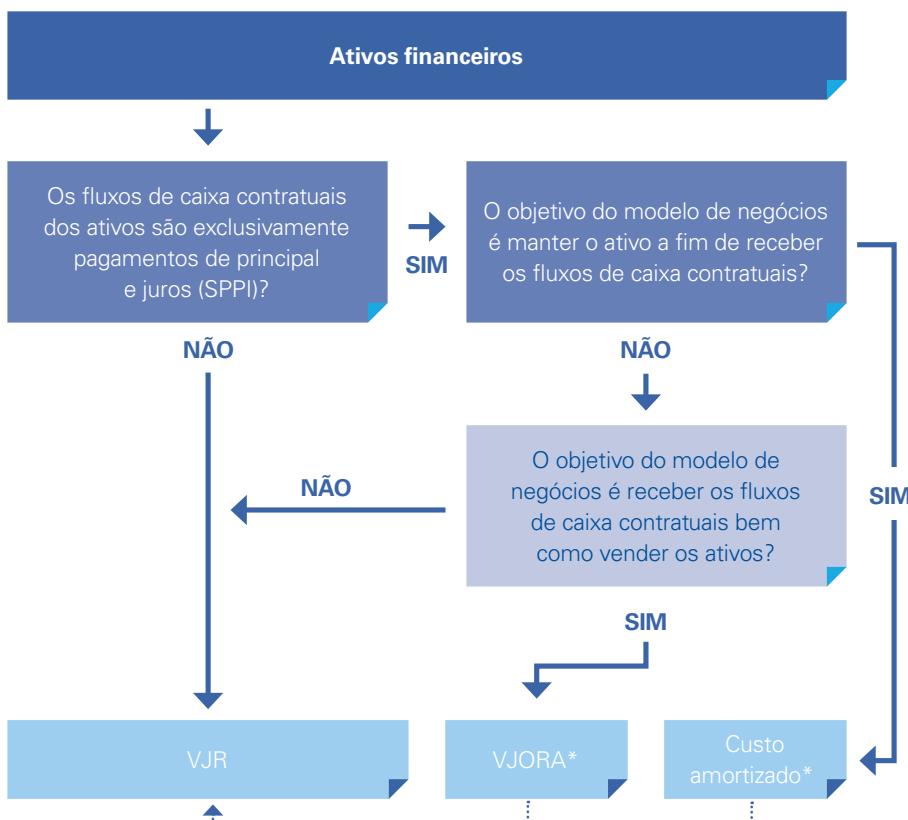
Adicionalmente, instrumentos patrimoniais não mantidos para negociação podem ser designados de modo irrevogável para a sua classificação e mensuração na categoria de VJORA no reconhecimento inicial.

Valor justo por meio do resultado (VJR)

Todos os ativos financeiros que não atendam aos critérios das categorias de custo amortizado ou VJORA devem ser classificados e mensurados ao valor justo por meio do resultado (VJR).

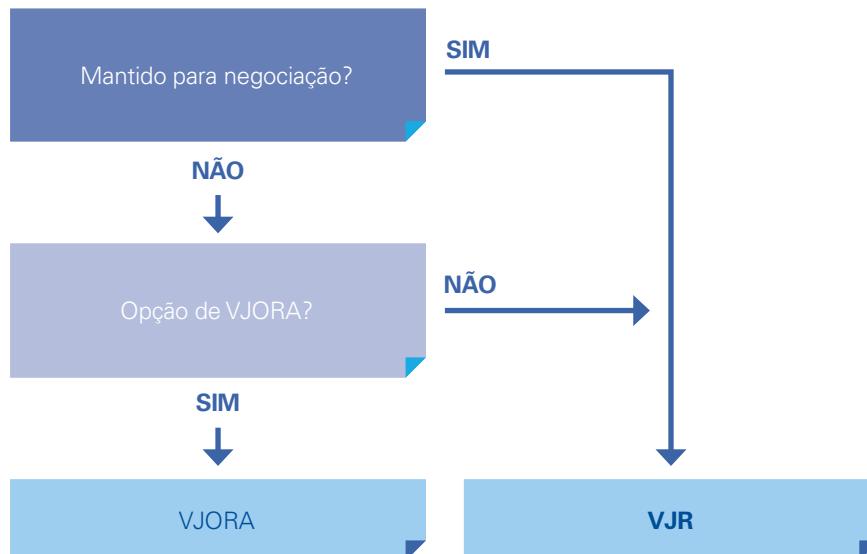
Adicionalmente, ativos financeiros podem ser designados de modo irrevogável no reconhecimento inicial, mas somente se a mensuração ao valor justo por meio do resultado eliminar ou reduzir significativamente o descasamento contábil.

Resumo dos critérios de classificação para instrumentos de dívida



* Sujeito à opção de designação a VJR - se reduz um descasamento contábil

Resumo dos critérios de classificação para instrumentos patrimoniais



Critério dos pagamentos somente de principal e juros ("somente P&J")

O critério dos pagamentos de somente principal e juros ("somente P&J") está embasado no conceito de um acordo básico de empréstimo e deve ser avaliado no nível individual de cada instrumento.

O "Principal" é o valor justo do ativo financeiro no reconhecimento inicial. No entanto, o valor do principal pode mudar ao longo do tempo, por exemplo, se houver pagamentos do principal.

Os "Juros" remuneram a entidade para o valor do dinheiro no tempo e o risco de crédito associado ao valor do principal a receber durante um certo período de tempo. Os juros também podem incluir outros riscos associados com um contrato básico de empréstimo (p.e. risco de liquidez), custos administrativos e uma margem de lucro.

Derivativos embutidos não são separados na avaliação desse critério. Em vez disso, o instrumento híbrido como um todo é avaliado para determinar sua classificação porque derivativos embutidos geralmente introduzem uma exposição a riscos ou volatilidade que não atenderia ao conceito de um acordo básico de empréstimo.

A norma fornece orientações específicas relacionadas aos juros, por exemplo, referentes a:

- taxas de juros reguladas;
- valor do dinheiro no tempo modificado (elemento de juros para a consideração da passagem do tempo incluindo avaliação quanto a cláusulas que possam modificar o fluxo de caixa original);

- características contratuais que só tenham um efeito mínimo nos fluxos de caixa contratuais ou que são não-genuínas (que ocorre só no caso de um evento extremamente raro, anormal e improvável); e
- alavancagem que não seja coerente com o conceito de somente principal e juros (SPPI).

Critério do modelo de negócios

O modelo de negócio é determinado com base na forma como os grupos de ativos financeiros são gerenciados em conjunto para alcançar um objetivo específico de negócio, ou seja, não no nível individual de cada instrumento. A determinação do modelo de negócio é uma questão de fato e deve ser avaliado considerando todas as evidências relevantes disponíveis, incluindo as atividades de venda, a avaliação de desempenho do negócio, o gerenciamento de risco e como a administração é remunerada.

Passivos financeiros

A IFRS 9 mantém quase todos os requisitos existentes da IAS 39 para a classificação e mensuração de passivos financeiros, que continuam sendo mensurados, com algumas exceções, ao custo amortizado. As exceções incluem passivos financeiros mantidos para negociação ou designados como valor justo por meio do resultado (VJR).

Para um passivo financeiro designado como VJR, a parte do ganho ou perda atribuível a alterações no risco de crédito da emissora deve ser apresentada geralmente nos outros resultados abrangentes. O montante restante da variação do valor justo do passivo financeiro deve ser apresentado no resultado.

Reclassificações entre as categorias não são permitidas.

Perdas de crédito esperadas

O novo modelo de perdas de crédito substitui o modelo de “perdas de crédito incorridas” da IAS 39 por uma abordagem de “perdas de crédito esperadas”, o que significa que um evento de perda não precisa mais ocorrer antes que uma provisão para *impairment* seja reconhecida.

A nova norma tem o objetivo de endereçar preocupações sobre provisões para *impairment* serem “muito poucas e muito tarde” e irá antecipar o reconhecimento de perdas. Abaixo seguem os impactos chave da IFRS 9 em relação às perdas de crédito esperadas:

Visão geral

- Nova metodologia de *impairment* para “perdas de crédito esperadas” para substituir o modelo atual de “perdas de crédito incorridas”;
- Abordagem de mensuração dupla que requer o reconhecimento de perdas esperadas para 12 meses ou de perdas esperadas para a vida do instrumento;
- Abordagem simplificada disponível para certos recebíveis (comerciais, leasing e construção).

Diferenças para as práticas atuais

- Provisão de *impairment* cobrirá tanto perdas de crédito incorridas como (certas) perdas de crédito futuras esperadas.
- Um gatilho não é mais requerido para que uma provisão de *impairment* seja reconhecida.
- Modelo irá se aplicar a títulos de dívida mensurados ao custo amortizado ou VJORA, certas garantias e compromissos de empréstimos, e para recebíveis comerciais e de arrendamento – mas não para investimentos em títulos patrimoniais.

Impactos chave

- Incremento significativo no número e na complexidade dos julgamentos.
- Operacionalizar os novos requerimentos pode ser um desafio.
- Extensivas novas divulgações.
- Patrimônio líquido e *covenants* podem ser afetados.
- Indicadores chave de desempenho podem ser afetados, especificamente em bancos e outras entidades financeiras.
- Demanda para dados históricos (p.e. perdas de crédito e risco de crédito na data de reconhecimento).

O novo modelo de perdas de crédito esperadas será aplicável a:

- ativos de dívida mensurados ao custo amortizado ou VJORA (incluindo, por exemplo, empréstimos e títulos, recebíveis comerciais e de arrendamento);
- ativos contratuais;
- certas garantias financeiras; e
- compromissos de empréstimo.

Por outro lado, o novo modelo de perdas de crédito esperadas não se aplica a instrumentos de patrimônio.

O novo modelo segue uma abordagem de dupla mensuração: as perdas de crédito esperadas em 12 meses ou, quando o risco de crédito do instrumento aumentar significativamente desde seu reconhecimento inicial, as perdas de toda a vida do instrumento. Para avaliar se houve um aumento significativo no risco de crédito, uma entidade considera todas as informações razoáveis e suportáveis que estão disponíveis sem custo ou esforço excessivo, e que sejam relevantes para o instrumento que está sendo avaliado. A IFRS 9 estabelece muitos exemplos de diferentes fontes de informação e indicadores que poderiam ser utilizados.

A IFRS 9 fornece uma abordagem simplificada para certos recebíveis comerciais e de arrendamento e para ativos contratuais. Além disso, existem regras especiais para ativos que já têm uma perda incorrida no seu reconhecimento inicial.

As receitas de juros serão reconhecidas com base na taxa efetiva de juros sobre o valor bruto do ativo financeiro, até que haja evidência objetiva da perda incorrida. Após esta data, as receitas de juros serão reconhecidas com base na taxa efetiva de juros sobre o valor líquido dos ativos financeiros.

Abordagem de dupla mensuração

A nova abordagem de dupla mensuração, ou seja, das perdas de crédito esperadas em 12 meses ou das perdas de toda a vida do instrumento, quando o risco de crédito do instrumento aumentar significativamente desde seu reconhecimento inicial, seguem os critérios abaixo:



Perdas de crédito esperadas nos próximos 12 meses:

- Definidas como sendo as perdas de crédito esperadas resultantes de eventos de inadimplência do ativo financeiro que são possíveis de ocorrer dentro de 12 meses após o período de reporte.
- Reconhecidas para todos os instrumentos exceto se o critério para perdas por toda a vida do instrumento for atendido.
- Um indicativo não é mais necessário para reconhecer uma provisão de *impairment*.

Perdas de crédito esperadas por toda a vida do ativo:

- Definidas como sendo as perdas de crédito esperadas resultantes de eventos de inadimplência durante toda a vida do ativo financeiro.
- Reconhecidas se o risco de crédito do instrumento financeiro aumentar significativamente desde seu reconhecimento inicial.

Requerimentos especiais para recebíveis comerciais e de arrendamento e ativos contratuais

Para recebíveis comerciais ou ativos contratuais que não incluem um componente significativo de financiamento, deve-se sempre reconhecer uma provisão para as perdas de crédito esperadas durante a vida inteira do instrumento financeiro.

Para recebíveis comerciais ou ativos contratuais que contenham um componente significativo de financiamento e para recebíveis de arrendamento, poderá ser aplicada a abordagem geral ou, alternativamente, pode ser reconhecida uma provisão para as perdas de crédito esperadas durante a vida inteira do instrumento financeiro.

Mensuração das perdas de crédito esperada

As perdas de crédito esperadas são uma estimativa das perdas de crédito ponderada pela probabilidade ao longo da vida esperada do instrumento financeiro. Perdas de crédito são o valor presente das insuficiências esperadas de caixa.

A mensuração das perdas de crédito esperadas deve refletir:

- um valor imparcial e ponderado pela probabilidade;
- o valor do dinheiro no tempo; e
- informações razoáveis e suportáveis que estão disponíveis sem custo ou esforço excessivo.

A IFRS 9 não prescreve um único método para a mensuração das perdas de crédito esperadas e reconhece que os métodos utilizados para mensurar perdas de crédito esperadas podem variar dependendo do tipo de ativo financeiro e das informações disponíveis.

A norma permite às entidades usar expedientes práticos ao estimar as perdas de crédito esperadas contanto que sejam consistentes com os princípios acima, por exemplo, uma matriz de provisão para mensurar perdas de crédito esperadas de recebíveis comerciais.

Ativos que já possuam perdas de crédito incorridas no reconhecimento inicial

Para ativos que já possuam evidência objetiva de perdas de crédito na data de reconhecimento inicial, a taxa de juros efetiva é calculada no reconhecimento inicial com base nos fluxos de caixa futuros estimados, incluindo as perdas de crédito esperadas durante a vida do instrumento financeiro. Mudanças subsequentes nas perdas de crédito esperadas durante a vida inteira do instrumento financeiro são reconhecidas no resultado.

Comparação com o modelo regulatório da Basileia

O IASB observa que, em muitos países, as instituições financeiras já calculam uma perda de 12 meses para fins regulatórios e, nesses casos, a implementação do modelo poderia ser menos custosa. No entanto, o IASB também observa que uma entidade deverá ajustar essas mensurações para cumprir os requisitos específicos da IFRS 9. Por exemplo, enquanto o modelo da Basileia considera como base de mensuração apenas a probabilidade de inadimplência para os próximos 12 meses, a IFRS 9 exige considerar a probabilidade de inadimplência para os próximos 12 meses ou para a vida inteira do instrumento financeiro se o risco de crédito do instrumento houver aumentado significativamente desde seu reconhecimento inicial. Adicionalmente, enquanto o modelo da Basileia usualmente usa taxas históricas médias de inadimplência de longo prazo, a IFRS 9 requer estimativas da probabilidade de inadimplência em certo ponto de tempo, baseadas em uma avaliação das condições atuais e futuras esperadas. Também há muitas outras diferenças entre os modelos da IFRS 9 e da Basileia, e instituições financeiras que planejam utilizar dados usados no cálculo do patrimônio líquido exigido pelo Acordo da Basileia terão que identificar as diferenças entre os dois tipos de requisitos.

Hedge accounting (contabilização de hedge)

O novo modelo de contabilização de *hedge* fornece um padrão baseado em critérios que visam alinhar a contabilização de *hedge* às atividades de gerenciamento de risco de entidades que fazem *hedging* de suas exposições financeiras e não financeiras.

Os novos requerimentos da IFRS 9 não mudam fundamentalmente os tipos de relacionamentos de *hedging* ou a mensuração e o reconhecimento. No entanto, a norma introduz alterações limitadas no modelo atual de contabilização de *hedge* e assim mais estratégias de *hedging* poderão se qualificar para a contabilização de *hedge*.

Visão geral

- Uma norma mais baseada em princípios que alinha a contabilização de *hedge* com a gestão de risco.
- Novos requerimentos para atingir, continuar e descontinuar a contabilização de *hedge*.
- Outras exposições podem se qualificar como itens “*hedgeados*”.
- Instrumentos de caixa podem ser classificados como instrumentos de *hedge* em certas novas circunstâncias.

Diferenças para as práticas atuais

- Nova opção de modelo de valor justo para gestão do risco de crédito.
- Modelo alternativo opcional de valor justo para certos contratos de *own use*.
- Valor no tempo de opções compradas, elemento futuro de contratos futuros e *basis spreads* de moeda estrangeira podem ser diferidos ou amortizados.
- Requerimentos adicionais de divulgação da gestão de risco e das atividades de *hedging* da entidade.

Impactos chave

- Uma abordagem com mais julgamento.
- Novas potenciais estratégias de *hedging*.
- Componentes de risco de itens não financeiros:
 - Inflação não especificada em contrato.
 - Posições líquidas.
 - Exposições agregadas.
- Mudanças em processos e sistemas.
- Extensivas novas divulgações.

A IFRS 9 aumentará o número de entidades, especificamente as não-financeiras, que aplicarão a contabilização de *hedge* para refletir melhor suas atividades de gerenciamento de risco nas suas demonstrações financeiras. A nova norma também deverá reduzir a volatilidade nos resultados de algumas entidades cujas estratégias de *hedging* se qualificarão para a contabilização de *hedge*.

A aplicação da norma em alguns segmentos será mais complexa. Um esforço significativo poderá ser necessário para analisar os novos requerimentos e seus impactos e as mudanças em relação à prática atual poderão levar a exigência de sistemas adicionais.

Requerimentos para atingir, continuar e descontinuar a contabilização de *hedge*

Para atingir os requisitos para a contabilização de *hedge* serão aplicadas avaliações de eficácia mais qualitativas e orientadas para o futuro.



Durante a vida do *hedge*, a IFRS 9 permite reequilibrar as relações entre o *hedge* e o item objeto de *hedge* em certas circunstâncias, sem a necessidade de descontinuar a contabilização de *hedge*. A descontinuidade da contabilização de *hedge* será requerida em certas circunstâncias, porém a descontinuidade voluntária é proibida se a relação de *hedge* se qualificar para a contabilização de *hedge*.

Exposições adicionais que podem se qualificar como item objeto de *hedge*

De acordo com a IFRS 9, os seguintes riscos adicionais poderão ser designados como itens objeto de *hedge*:

- componentes de risco de itens não-financeiros e, em casos raros, também o risco de inflação não especificada contratualmente;
- exposições líquidas e parte de componentes de uma transação ou de um item (por exemplo, uma parte do volume total de uma transação ou de um item);
- exposições agregadas (uma combinação de uma exposição não-derivativa e de um derivativo); e
- instrumentos patrimoniais ao VJORA também podem ser itens objeto de *hedge*.

Macro hedging

Um dos grandes desafios relacionados ao tema gerenciamento de riscos é o de gerenciar risco em carteiras de ativos e passivos que se alteram constantemente. Este tipo de situação é bastante comum no dia a dia de entidades que gerenciam seus riscos em bases líquidas. Para implementação do *hedge accounting*, a IAS 39 determina que a relação de *hedge* deverá ser feita de um para um (relacionando um instrumento de *hedge* específico a um determinado item protegido). Na prática, isto acaba inviabilizando a implementação do *hedge accounting* em uma estrutura dinâmica, como por exemplo, em uma instituição financeira onde existem diversos ativos e passivos com exposições simultâneas ao risco de juros. Desta forma, um modelo de gerenciamento de riscos possível seria o de "gestão dinâmica do risco" com a implementação do "macro hedging" (possibilitando a montagem da estrutura contábil com *hedge* de forma dinâmica).

Um *Discussion Paper* denominado 'Accounting for Dynamic Risk Management: a Portfolio Revaluation Approach to Macro hedging' foi publicado em abril de 2014. Pelo nível de complexidade do assunto e a dificuldade da modificação dos modelos atuais de *hedge accounting*, o IASB não emitiu ainda nenhum *Exposure Draft* e planeja uma nova rodada de debates sobre o assunto com um novo *Discussion Paper*. Não existe uma previsão para a norma final de *macro hedging*. Assim, as entidades poderão escolher adotar a IFRS 9 para fins de *hedge* ou continuar com o *hedge accounting* segundo o IAS 39 até a conclusão do projeto sobre *macro hedging*.

Divulgações requeridas

A IFRS 9 requer divulgações qualitativas e quantitativas extensas. Essas divulgações deverão ser feitas geralmente por classe de instrumento financeiro.

As divulgações requeridas incluem, por exemplo:

- A descrição das práticas de gerenciamento de risco de crédito, incluindo, por exemplo, como uma entidade determina se houve aumento significativo de risco de crédito;
- Explicações sobre as técnicas, premissas e variáveis utilizadas na mensuração de perdas esperadas e na determinação sobre se houve aumento significativo de risco de crédito;
- Reconciliações e movimentações da provisão para perdas de crédito;
- Explicações sobre as mudanças significativas no valor bruto da provisão para perdas de crédito;
- Informações sobre ativos cujos fluxos de caixa contratuais tenham sido modificados (p.e. renegociações); e
- Informações sobre garantias recebidas.

Adicionalmente, a IFRS 9 também requer determinadas divulgações sobre a classificação de instrumentos financeiros e sobre o gerenciamento de riscos da entidade e as suas atividades de *hedging*. As novas divulgações sobre *hedging* explicarão como as demonstrações financeiras estão afetadas pela contabilização de *hedge*, a estratégia de gerenciamento de risco da entidade, detalhes sobre os derivativos contratados e os seus efeitos nos fluxos de caixa futuros da entidade.

[Acesse a íntegra aqui](#)

IFRS 16 – Leases (Arrendamentos)

Norma final

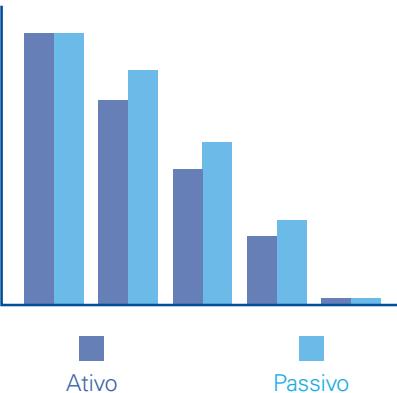
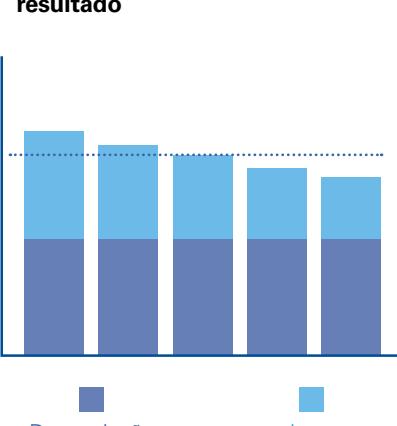
Em janeiro de 2016, o IASB emitiu a IFRS 16 – *Leases* (Arrendamentos), realizando seu objetivo de trazer os arrendamentos para o balanço dos arrendatários. Todas as entidades que arrendam grandes ativos para o uso em seus negócios poderão notar um aumento nos ativos e nos passivos reportados. Isso afetará vários ramos de atividade, desde entidades aéreas até varejistas. Quanto maior a carteira de arrendamentos, maior o impacto sobre as principais métricas financeiras.

Atualmente, as empresas são requeridas a divulgar detalhes de seus arrendamentos que estão fora do balanço nas notas explicativas e, em geral, analistas utilizam essa informação para ajustar as demonstrações financeiras publicadas. A principal mudança será o aumento na transparência e na comparabilidade. Pela primeira vez, os analistas poderão visualizar a avaliação das entidades sobre suas obrigações de arrendamento, calculada através de uma metodologia definida que terá que ser seguida por todas as entidades que preparam e divulgam informações de acordo com o IFRS.

Os impactos não se limitam ao balanço. Também existem mudanças na contabilização ao longo da vida do arrendamento. Em particular, como consequência das despesas financeiras calculadas sobre o passivo, entidades irão registrar despesas maiores no início do prazo do arrendamento para a maioria dos contratos mesmo quando os pagamentos são constantes. Adicionalmente, a norma introduz uma linha divisória clara entre os arrendamentos e contratos de serviço – os contratos de arrendamento serão trazidos para dentro do balanço patrimonial, enquanto os contratos de serviços permanecerão fora do balanço patrimonial.

A IFRS 16 é vigente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2019 e deverá ser aplicada retrospectivamente.

Principais fatos

Tópico	IFRS 16	US GAAP
Impacto no balanço patrimonial		
	<p>Modelo Contábil do arrendatário</p> <ul style="list-style-type: none"> Modelo único. Sem teste de classificação do arrendamento. Todos os arrendamentos reconhecidos no balanço: <ul style="list-style-type: none"> - arrendatário reconhece um ativo de direito de uso (<i>right-of-use, ROU</i>) e um passivo de arrendamento - tratamento igual a compra financiada de um ativo. 	<ul style="list-style-type: none"> Dois modelos. Teste de classificação do arrendamento baseado nos critérios de classificação da IAS 17. Todos os arrendamentos reconhecidos no balanço mas: <ul style="list-style-type: none"> - arrendamentos financeiros: tratamento igual a compra financiada de um ativo. - arrendamentos operacionais: geralmente, têm reconhecimento linear do total das despesas de arrendamento.
Entidades com arrendamentos operacionais terão um aumento tanto dos seus ativos, quanto do valor do seu endividamento		
Impacto na demonstração do resultado		
	<p>Modelo Contábil do arrendador</p> <ul style="list-style-type: none"> Dois modelos de contabilização. Teste de classificação do arrendamento baseado nos critérios de classificação da IAS 17. Modelo baseado nos critérios da IAS 17 para arrendamentos financeiros com reconhecimento do investimento líquido no arrendamento composto e arrendamento recebível e ativo residual. Modelo baseado nos critérios da IAS 17 para arrendamentos operacionais. 	
Despesas maiores no início do prazo do arrendamento mesmo quando os pagamentos são constantes		
Expedientes práticos e isenções	<ul style="list-style-type: none"> Isenção opcional para arrendamentos de curto prazo – prazo do arrendamento de 12 meses ou menos. Contabilização da carteira como um todo é permitida se o efeito contábil não diferir materialmente do resultado que seria obtido baseado na contabilização de cada arrendamento individualmente. 	<ul style="list-style-type: none"> Nenhuma isenção para contratos de arrendamento de itens de baixo valor.
Data de vigência	<ul style="list-style-type: none"> Períodos contábeis que se iniciam em ou após 1º de janeiro de 2019. A adoção antecipada é permitida somente se IFRS 15 for também aplicada. 	<ul style="list-style-type: none"> Exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018. A adoção antecipada é permitida, mesmo antes da adoção da norma de receita.

Definição de arrendamento

A definição de arrendamento é o novo teste para arrendatários denominado “dentro/frente do balanço” (*on/off-balance sheet test*) e é a principal área de julgamento de aplicação da norma.

No início de um contrato, uma empresa avalia se o contrato é, ou contém, um arrendamento. Um contrato é, ou contém, um arrendamento se o contrato prevê o direito de controlar o uso de um ativo identificado por um período em troca de um pagamento.

	Teste de classificação do arrendamento	Reconhece	Não reconhece
Nova norma		Arrendamento	Serviço
Norma antiga		Arrendamento financeiro	Arrendamento operacional

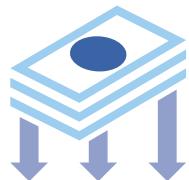
Em uma primeira leitura, a definição de arrendamento parece ser consistente com a orientação atual. No entanto, a IFRS 16 contém orientações adicionais de aplicação e exemplos ilustrativos sobre como aplicar a definição onde verificamos a existência de diferenças com a prática atual.

Todo um conjunto de contratos que atualmente estão sendo contabilizados como arrendamento podem ficar fora da nova definição. Por exemplo, sob a orientação atual um acordo pode ser um contrato de arrendamento porque o arrendatário obtém toda a produção de um ativo, mas não paga um preço fixo ou de mercado para cada unidade de produção. Segundo a IFRS 16, também é necessário considerar se o arrendatário tem controle sobre o uso do ativo identificado. O referido acordo somente seria um contrato de arrendamento se o arrendatário controlasse o uso do ativo identificado.



Isenções

Um arrendatário pode optar por não aplicar o modelo contábil do arrendatário para: (i) arrendamentos com um prazo igual ou inferior a 12 meses (ou seja, arrendamentos de curto prazo); e (ii) arrendamentos para os quais o ativo identificado é de baixo valor quando novo (mesmo que o efeito seja material no conjunto).



Arrendamento de itens de baixo valor
 \leq USD 5.000
 por exemplo

Arrendamentos de curto prazo
 \leq 12 meses

Principais alterações nos arrendatários

Um arrendatário aplica um modelo contábil único de arrendamento segundo o qual ele reconhece todos os arrendamentos no balanço.

Balanço Patrimonial

Ativo = “Direito de uso” do ativo

Passivo = Obrigação de efetuar os pagamentos do arrendamento

Demonstração do resultado

Despesa de arrendamento

Depreciação
 + Juros
 $=$ Despesa total do arrendamento

Mensuração inicial do passivo de arrendamento

Na data de início, um arrendatário mensura o passivo de arrendamento pelo valor presente dos pagamentos futuros do arrendamento.

Passivo do arrendamento



Valor presente dos pagamentos de arrendamento



Valor presente dos pagamentos esperados no final do arrendamento

Os principais componentes desse cálculo são os seguintes:

- **Prazo do arrendamento** - que é o período não cancelável do arrendamento, juntamente com períodos opcionais renováveis se o arrendatário estiver razoavelmente certo sobre a extensão e períodos após uma data de rescisão opcional se o arrendatário estiver razoavelmente certo de não terminar antecipadamente e o arrendador não puder rescindir precocemente.
- **Pagamentos do arrendamento** - incluem: (i) pagamentos fixos (incluindo pagamentos fixos em substância, ou seja, mesmo que teoricamente variáveis, são, em substância, fixos) menos qualquer concessão de incentivos a receber; (ii) pagamentos variáveis do arrendamento que dependem de um índice ou de uma taxa; valores a pagar pelo arrendatário como garantias de valor residual; (iii) o preço de exercício da opção de compra que o arrendatário está razoavelmente certo de exercer; e (iv) pagamentos para rescisão do contrato se o prazo do arrendamento reflete uma rescisão antecipada.
- **Taxa de desconto** - que é taxa de juro implícita no arrendamento. Esta é a taxa que, no início do arrendamento, faz com que o valor presente dos pagamentos do arrendamento e o valor residual não garantido seja igual à soma do valor justo do ativo identificado e de quaisquer custos diretos iniciais do arrendatário.

Pagamentos variáveis do arrendamento

Quais pagamentos variáveis são incluídos no passivo?



**Pagamentos
com base em
um índice ou
uma taxa**

**Pagamentos
com base na
rotatividade
ou uso**

Similarmente à prática corrente, a mensuração inicial do passivo de arrendamento inclui pagamentos variáveis do arrendamento que dependem de um índice ou uma taxa (por exemplo, taxa de inflação ou taxa de juro de mercado) e os pagamentos que parecem ser variáveis, mas são pagamentos fixos em substância.

Outros pagamentos variáveis são excluídos da mensuração inicial do passivo de arrendamento. Em vez disso, tais pagamentos (por exemplo, pagamentos baseados em receitas ou uso) são reconhecidos em lucros ou perdas no período em que ocorre o evento ou a condição que desencadeia esses pagamentos.

Contabilidade do Arrendador

Permanece similar a
prática atual...

Teste de classificação
do arrendamento



Arrendamentos financeiros
e operacionais



mas falta consistência
com o modelo
contábil do
arrendatário

Modelo contábil consistente
tanto para o arrendador
como para o arrendatário



Transação de venda e leaseback

A IFRS 16 essencialmente elimina as transações de venda e *leaseback* como uma estrutura de financiamento fora do balanço.

É uma venda?

SIM

NÃO

Balanço - arrendamento ao custo

Balanço - Financiamento
potencialmente a valor justo

Apresentação

Impacto nos indicadores financeiros

Os ativos e passivos adicionais reconhecidos e as mudanças na apresentação dos valores irão afetar os indicadores de desempenho - por exemplo, alavancagem financeira, cobertura de juros e rotação do ativo – e, por conseguinte, podem prejudicar a capacidade de satisfazer eventuais cláusulas contratuais (*covenants*).

Resultado	Balanço	Indicadores
 EBITDA	Total de ativos	Alavancagem financeira (<i>Gearing</i>)
 Lucro por ação (EPS) (nos primeiros anos)	Ativos líquidos	Cobertura de juros Rotação do ativo

Divulgação

A nova norma aumenta a quantidade de divulgações para arrendatários e arrendadores. Arrendatários e arrendadores também aplicam o conceito de materialidade para determinar o que deve ser divulgado. Isso está alinhado com a abordagem global do IASB para a iniciativa de divulgação.

A IFRS 16 contém considerações específicas para os arrendatários determinarem se informações qualitativas e quantitativas adicionais devem ser divulgadas e enumera vários exemplos de tais divulgações adicionais úteis. São aplicáveis considerações semelhantes para os arrendadores. No entanto, a orientação na IFRS 16 sobre divulgações adicionais de arrendadores é limitada em relação aos arrendatários.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Normas Nacionais



Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

Instrução CVM 575, de 17.05.2016

Altera dispositivos da Instrução CVM nº 471/08, que dispõe sobre o procedimento simplificado para registro de ofertas públicas de distribuição de valores mobiliários

O ofertante deve incluir minuta do prospecto preliminar entre os documentos previstos que devem acompanhar os pedidos de registro da respectiva oferta pública de distribuição caso pretenda divulgar esse documento para os fins previstos na norma que trata do registro de oferta pública de distribuição.

Ressalvadas as alterações decorrentes do cumprimento de exigências formuladas pela CVM, a minuta do prospecto preliminar e o prospecto preliminar a ser divulgado pelo ofertante na forma da norma que trata do registro de oferta pública de distribuição devem ser substancialmente idênticos.

A CVM pode prorrogar uma única vez o prazo para entrega dos documentos relativos ao cumprimento das exigências, mediante requerimento fundamentado apresentado pela entidade autorreguladora, por período não superior a dez dias úteis.

Previamente ao indeferimento do pedido de registro será encaminhado ofício para a instituição líder da distribuição e para o ofertante, informando sobre as inconformidades verificadas e questionando sobre o interesse na conversão do procedimento simplificado em procedimento ordinário.

A CVM pode interromper uma única vez a análise do pedido de registro, mediante requerimento fundamentado apresentado pela entidade autorreguladora, por período não superior a 30 dias úteis, após o qual recomeçam a fluir os prazos de análise integralmente, como se novo pedido de registro por meio de procedimento simplificado tivesse sido apresentado, independentemente da fase em que se encontrava a análise da CVM.

A divulgação referente ao protocolo do pedido de análise para o registro da oferta deve ser feita pelos canais de comunicação habitualmente utilizados pelo emissor para a divulgação de ato ou fato relevante nos termos da regulamentação específica. Se realizada por meio de jornal de grande circulação, a divulgação pode ser feita de forma resumida, com a indicação dos endereços na rede mundial de computadores onde a informação completa deve estar disponível a todos os investidores, em teor, no mínimo, idêntico àquele remetido à CVM.

É facultada a divulgação de prospecto preliminar durante o período de análise prévia na entidade autorreguladora para os fins previstos na norma que trata do registro de oferta pública

de distribuição, desde que o prospecto preliminar e o aviso previsto na norma que trata do registro de oferta pública de distribuição sejam disponibilizados na página da rede mundial de computadores:

- do emissor;
- do ofertante;
- das instituições intermediárias;
- da CVM;
- da bolsa de valores ou mercado de balcão organizado no qual os valores mobiliários objeto da distribuição estão admitidos à negociação; e
- da entidade autorreguladora que houver recebido o pedido de análise prévia.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Deliberação CVM 753, de 10.06.2016

Estabelece critérios para dispensar as sociedades seguradoras, resseguradores, entidades abertas de previdência privada e instituições financeiras do registro de administrador de carteira de valores mobiliários

Considerando que:

- a Resolução CMN nº 4.444/2015, faculta às seguradoras, resseguradores e entidades abertas de previdência privada a constituição de fundos de investimento exclusivos;
- a Instrução CVM nº 555/2014, admite a constituição de fundos de investimento exclusivos por instituições financeiras para a gestão de seus próprios recursos; e
- ao gerirem tais fundos, as instituições citadas estarão gerindo recursos próprios, e não de terceiros.

Ficou deliberado que as sociedades seguradoras, resseguradores, entidades abertas de previdência privada e instituições financeiras ficam dispensadas do registro de que trata o artigo 23 da Lei nº 6.385/1976, quando administrem a carteira de fundos de investimento exclusivos dos quais a própria seguradora, ressegurador, entidade aberta de previdência privada ou instituição financeira seja o único quotista.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Deliberação CVM 751, de 28.03.2016

Delega competência à Superintendência de Registro de Valores Mobiliários – SRE para conceder dispensas à observância dos limites de que trata o artigo 15 da Instrução CVM 361/2002, nas ofertas públicas de aquisição de ações para saída dos segmentos especiais de negociação de valores mobiliários da BM&FBovespa

O Colegiado da CVM delegou competência à Superintendência de Registro de Valores Mobiliários (SRE) para conceder dispensas às exigências de dispositivos normativos nas ofertas públicas de aquisição de ações (OPAs) para saída dos segmentos especiais de negociação de valores mobiliários da BM&FBovespa.

No artigo 35 da Instrução CVM 361, é prevista a possibilidade da CVM dispensar as exigências da Instrução (artigo 15 da mesma norma) quanto ao limite mínimo ou máximo de ações a serem adquiridas em OPA formulada por acionista controlador de companhia listada em segmento especial de negociação de valores mobiliários, nos casos de OPA para saída do segmento.

Dessa forma, o objetivo da Deliberação CVM 751 é agilizar a concessão das dispensas, atribuindo à SRE a autonomia para avaliar e aprovar diretamente os pedidos enviados à área técnica, nas condições que já vinham sendo praticadas pela Autarquia.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ofício-Circular CVM/SM - SIN 04/2016, de 09.08.2016

Comunicados publicados pelo GAFI/FATF

O Grupo de Ação Financeira contra a Lavagem de Dinheiro e o Financiamento do Terrorismo (GAFI/FATF) identificou as jurisdições com deficiências estratégicas na prevenção da lavagem de dinheiro e no combate ao financiamento do terrorismo.

O documento tem como objetivo informar a publicação de novos comunicados do GAFI/FATF sobre países e jurisdições que, na avaliação do organismo, possuem deficiências estratégicas na prevenção da lavagem de dinheiro e no combate ao financiamento do terrorismo.

Os comunicados, traduzidos para o português, foram divulgados no endereço eletrônico do Conselho de Controle de Atividades Financeiras (COAF).

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ofício-Circular CVM/SEP 02/2016, de 29.02.2016

Orientações gerais sobre procedimentos a serem observados pelas companhias abertas, estrangeiras e incentivadas

Esse Ofício consolida as orientações anteriormente emitidas sobre os principais procedimentos que devem ser observados no envio de informações periódicas e eventuais, bem como sobre as orientações e interpretações dadas pelo Colegiado da CVM e pela Superintendência de Relações com Empresas (SEP) relativamente a aspectos relevantes da legislação e regulamentação societária que devem ser considerados pela companhia quando da realização de determinadas operações.

Com o objetivo de esclarecer a atuação da área técnica da CVM, neste ano, foi inserido novo capítulo sobre a Superintendência de Relações com Empresas e seus componentes organizacionais, além das competências exercidas por cada um deles.

Ainda foram destacados no documento, a edição das normas abaixo relacionadas:

- Instrução CVM 552: altera e acrescenta dispositivos à Instrução CVM 480, trazendo mudanças significativas no Formulário de Referência, que passaram a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2016. Também foram alterados dispositivos das Instruções CVM 358 e 481.
- Instrução CVM 561: trata da implementação do sistema de voto a distância.
- Instrução CVM 565: dispõe sobre operações de fusão, cisão, incorporação e incorporação de ações envolvendo emissores de valores mobiliários registrados na categoria A.
- Instrução CVM 567: trata sobre a negociação, por companhia aberta, de ações de própria emissão.
- Instrução CVM 568: altera aspectos da Instrução CVM 358, principalmente sobre divulgação referente à posição de investidores em ações de companhias abertas e derivativos nelas referenciados.

Por fim, a CVM recomenda a leitura do Código de Governança Corporativa do IBGC - Instituto Brasileiro de Governança Corporativa.

Outras orientações são mencionadas, como a leitura:

- dos Ofícios-Circulares SNC/SEP para obter mais informações sobre matérias contábeis.
- dos pronunciamentos emitidos pelo CODIM - Comitê de Orientação para Divulgação de Informações ao Mercado, para obter dados sobre melhores práticas de divulgação de informações.
- os relatórios das audiências públicas da CVM, a fim de conferir a regulamentação da Autarquia.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 01/2016, de 18.02.2016

Orientação quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Financeiras

Esse Ofício-Circular é endereçado às companhias e aos auditores independentes, e visa orientar a elaboração das demonstrações financeiras para o exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2015.

Os assuntos abordados no Ofício são os seguintes:

- *true and fair view*: aplicação do conceito de *true and fair view* na preparação das demonstrações financeiras;
- operações de *forfaiting*: aspectos contábeis de reconhecimento, apresentação, mensuração e divulgação de operações de *forfaiting* (também conhecidas como *reverse factoring*, *confirming*, risco sacado ou securitização de contas a pagar);
- operações com fundo fechado exclusivo – FIP (Fundo de Investimento em Participações) envolvendo alienação de participação societária em uma companhia;

- operações com FIDC (Fundo de Investimento em Direitos Creditórios), mais especificamente o desconhecimento de recebíveis transferidos por uma companhia a um FIDC com aquisição de cotas subordinadas pela companhia cedente;
- aplicação do conceito de compulsão econômica no âmbito da distinção entre elementos de passivo e de patrimônio líquido;
- testes de *impairment*: necessidade de realização de testes de *impairment* sobre ativos tangíveis e intangíveis, incluindo *goodwill*, considerando o cenário econômico atual, e necessidade de evidenciação adequada em notas explicativas;
- aplicação do item 38 do OCPC 07 - Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral: requer que companhias declarem em suas demonstrações financeiras que as informações relevantes próprias das demonstrações financeiras, e somente elas, estão sendo evidenciadas, e que correspondem às utilizadas por ela na sua gestão.

Muito embora o Ofício-Circular faça referência às demonstrações financeiras para o exercício social encerrado em 31 de dezembro de 2015, ele não é restrito àquele exercício, pois trata do entendimento das áreas técnicas da CVM quanto à adequada representação contábil de um evento econômico refletido nas demonstrações financeiras das companhias. Seus tópicos têm origem nos desvios identificados e informações obtidas pelas áreas técnicas da CVM acerca de operações que estão sendo estruturadas, ao longo do exercício social, para os quais essas áreas técnicas julgam conveniente alertar o mercado sobre o posicionamento considerado, em regra, mais adequado.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Conselho Federal de Contabilidade (CFC)

Novo padrão do relatório do auditor

O CFC aprovou em 2016 a norma NBC TA 701 – Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente e a nova redação de um conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade, dentre as quais destacamos: NBC TA 570 – Continuidade Operacional, NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, e NBC TA 720 Responsabilidades do Auditor em Relação a Outras Informações. Dessa forma, as auditorias das demonstrações financeiras para períodos que se encerram em ou após 31 de dezembro de 2016, conduzidas de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Auditoria estarão sujeitas a esse novo conjunto de normas, que produziu algumas alterações significativas.

O novo padrão de relatório do auditor sofreu diversas alterações, sendo as principais summarizadas a seguir:

- As seções do relatório do auditor foram reordenadas, passando, a título de exemplificação, o parágrafo de opinião a ser a primeira seção do relatório.
- A descrição da responsabilidade da administração e do auditor foi aprimorada para fornecer maiores detalhes e compreensão dessas responsabilidades, incluindo a responsabilidade da administração pela avaliação do adequado uso do pressuposto da continuidade operacional na elaboração das demonstrações financeiras da entidade.
- Foi criada uma seção específica para comunicação pelo auditor, sobre a sua avaliação da utilização pelas entidades do pressuposto da continuidade operacional quando existir incerteza relevante sobre a sua capacidade se manter operando.
- Seção específica foi criada para descrever o trabalho executado pelo auditor sobre as outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor independente.

- Para as entidades listadas, haverá a obrigatoriedade de incluir uma seção específica para descrever os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) no relatório do auditor, que visam fornecer maiores informações aos usuários por meio da divulgação de mais detalhes sobre a auditoria realizada. O relatório do auditor deve incluir uma descrição do “por quê” o assunto foi identificado como um PAA e de “como” esse assunto foi endereçado na auditoria, incluindo a discussão das questões levantadas e os procedimentos de auditoria adotados para endereçá-lo.

Informações adicionais sobre o novo padrão do relatório do auditor se encontram na seção **Aplicação na Prática**.

[Acesse a íntegra](#)

NBCTA 701
NBCTA 570
NBCTA 700
NBCTA 720

CTG 2001 (R2), de 15.04.2016

Altera o Comunicado Técnico CTG 2001(R1), que define as Formalidades da Escrituração Contábil em Forma Digital para Fins de Atendimento ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED)

Na transmissão para o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) do plano de contas, juntamente com os livros Diário e Auxiliares e documentos da escrituração contábil digital da entidade devem constar apenas as contas que tenham saldo ou que tiveram movimento no período.

O Livro Diário deve ser autenticado no registro público ou entidade competente, apenas quando for exigido por legislação específica.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon)

Comunicado Técnico Ibracon nº 01/2016, de 17.03.2016

Orientação aos auditores independentes para emissão de relatórios de asseguração razoável sobre informações financeiras pro forma preparadas para cumprimento do artigo 7º da Instrução CVM nº 565/2015

O artigo 7º da ICVM 565, requer a elaboração de informações financeiras pro forma das sociedades que subsistirem ou que resultarem de operação de fusão, cisão, incorporação ou incorporação de ações envolvendo emissores de valores mobiliários registrados na categoria A, como se aquelas já

existissem antes da data da operação, bem como requer que referidas informações sejam auditadas por auditor registrado na CVM.

Diante do contexto acima, o Ibracon emitiu o Comunicado Técnico 01/2016, no qual apresenta seu entendimento e orientação aos auditores de que a norma a ser observada para a execução do trabalho é a NBC TO 3420 - Trabalho de asseguração sobre a compilação de informações financeiras pro forma incluídas em prospecto. Adicionalmente, o Comunicado contempla modelo de relatório a ser emitido.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Audiências Públicas

Audiência Pública nº 05/2016 - Pronunciamento Técnico CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

As alterações decorrem das atualizações feitas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) na IFRS SME (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities*) e seus reflexos no Pronunciamento CPC PME, visando manter a convergência das normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB às práticas contábeis adotadas no Brasil para Pequenas e Médias Empresas.

As principais alterações propostas incluem as seguintes Seções:

- Seção 9 - Demonstrações Consolidadas e Separadas;
- Seção 22 - Passivo e Patrimônio Líquido;

- Seção 26 - Pagamento Baseado em Ações; e
- Seção 35 - Adoção Inicial deste Pronunciamento.

Foram incluídas as novas definições de:

- mercado ativo;
- membros próximos da família de uma pessoa;
- operação no exterior;
- pagamentos mínimos do arrendamento; e
- custos de transação.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Audiência Pública nº 04/2016 - Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 10

O documento estabelece alterações ao CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa e CPC 32 Tributos sobre o Lucro, em decorrência de esclarecimentos feitos pelo IASB sobre passivos decorrentes de atividade de financiamento (*Disclosure Initiative - Amendments to IAS 7*) e o reconhecimento de ativos fiscais diferidos sobre perdas não realizadas (*Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses - Amendments to IAS 12*).

As propostas de alterações são para vigência para exercícios que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2017.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Audiência Pública nº 03/2016 - Pronunciamento Técnico CPC 48 – Instrumentos Financeiros

O documento estabelece princípios para o reconhecimento e mensuração de ativos e passivos financeiros e para a apresentação de informações pertinentes e úteis aos usuários de demonstrações financeiras para a avaliação dos valores, época e incerteza dos fluxos de caixa futuros da entidade. Além disso, substitui a norma CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.

As propostas de alterações são para vigência para exercícios que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2018.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Audiência Pública nº 02/2016 - Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes

O documento estabelece os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações financeiras sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com clientes. Além disso, substitui o CPC 30 – Receita e outros documentos do CPC correlacionados ao reconhecimento de receitas.

As propostas de alterações são para vigência para exercícios que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2018.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Audiência Pública nº 01/2016 - Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 09

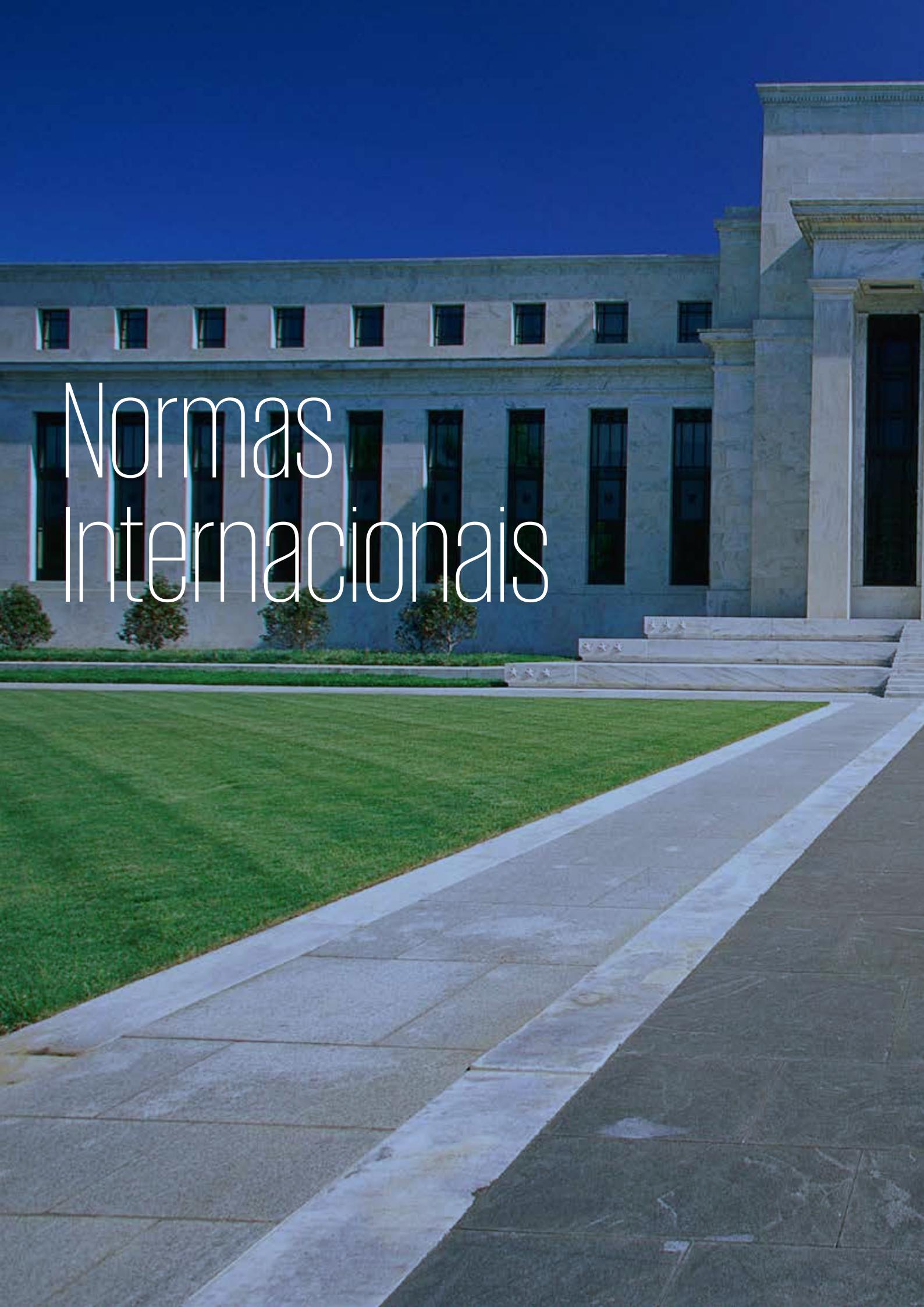
Essa audiência propõe alterações a diversos Pronunciamentos e Interpretação Técnicos em decorrência de alterações feitas:

- CPC 02 (R2) - ajuste do texto para ficar alinhado à correspondente IAS;
- CPC 26 (R1) e CPC 39 - correção do texto por erro de transcrição;
- CPC 39 - correção do texto por erro de transcrição; e
- ICPC 09 (R2) - itens de divulgação nas demonstrações financeiras consolidadas e individuais sobre aquisições adicionais de participação societária após a obtenção de controle.

As propostas de alterações são para vigência para exercícios que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2016.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Normas Internacionais



Novas normas que entram em vigor em 2018

IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers* (Receita de Contratos com Clientes)

A IFRS 15 foi emitida em 2014 pelo IASB, em conjunto com o FASB, que emitiu o correspondente *FASB ASC Topic 606*. Essa nova norma substitui a maior parte da orientação detalhada sobre o reconhecimento de receita que existe atualmente em IFRS e US GAAP.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou, em junho de 2016, a audiência pública do CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, que tem correlação com a IFRS 15. É esperado que a versão final do CPC 47 seja aprovada ainda em 2016 para que, assim como as entidades que preparam demonstrações financeiras de acordo com as IFRSs, as entidades que preparam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil sejam requeridas a aplicar essa norma a partir de 2018.

Informações adicionais sobre a IFRS 15 se encontram na seção [Aplicação na Prática](#).

[Acesse a íntegra aqui](#)

[Acesse a íntegra aqui](#)

IFRS 9 – *Financial Instruments* (Instrumentos Financeiros)

O IASB emitiu em 24 de julho de 2014 a versão final da IFRS 9 que vai substituir a IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração). A norma final altera também a IFRS 7 – *Financial Instruments: Disclosures* (Instrumentos financeiros: Divulgações) para introduzir novas, ou ajustes nas atuais, divulgações sobre instrumentos financeiros.

A IFRS 9 é vigente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018 e em geral deverá ser aplicada retrospectivamente. No entanto, os requisitos de contabilização de *hedge* serão aplicados prospectivamente de uma forma geral.

Informações adicionais sobre a IFRS 9 se encontram na seção [Aplicação na Prática](#).

Novas normas que entram em vigor em 2019

IFRS 16 – *Leases* (Arrendamentos)

Em janeiro de 2016, o IASB emitiu a IFRS 16, realizando seu objetivo de trazer os arrendamentos para o balanço dos arrendatários. Todas as entidades que arrendam grandes ativos para o uso em seus negócios poderão notar um aumento nos ativos e nos passivos reportados.

A IFRS 16 é vigente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2019 e deverá ser aplicada retrospectivamente.

Informações adicionais sobre a IFRS 16 se encontram na seção [Aplicação na Prática](#).

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2016

Annual improvements to IFRS 2012-14 Cycle (Melhorias Anuais às IFRSs)

As mudanças indicadas abaixo são efetivas para períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2016. No Brasil, o CPC procedeu as correspondentes alterações dos Pronunciamentos Técnicos correlacionados às normas alteradas. A adoção antecipada era permitida pelas IFRSs, mas não era permitida às entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

IFRS 5 – Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Ativos Não Circulantes Mantidos para Venda e Operações Descontinuadas)

Mudanças na forma de se desfazer de um ativo ou grupo de ativos

Se uma entidade alterar a forma de se desfazer de um ativo (ou grupo de ativos) - por exemplo, se ela reclassificar um ativo (ou grupo de ativos) de mantido para distribuição aos acionistas para mantido para venda (ou vice-versa) sem um período de tempo transitório entre as duas classificações - esta mudança é considerada uma continuação do plano original e a entidade mantém a aplicação das regras de contabilização originais (mantido para distribuição aos acionistas ou como mantido para venda, quando aplicável).

No momento em que ocorrer a mudança na forma, a entidade deve mensurar o valor contábil do ativo (ou grupo de ativos) e reconhecer qualquer baixa (perda por *impairment*) ou aumentar subsequentemente o valor justo deduzido dos respectivos custos para vender/distribuir o ativo (ou grupo de ativos).

Se a entidade determinar que o ativo (ou grupo de ativos) não mais atende ao critério para ser classificado como mantido para distribuição, ela cessa a contabilização como um ativo mantido para distribuição da mesma forma que cessaria a contabilização como mantido para venda. Qualquer mudança na forma de se desfazer ou de distribuir o ativo não estende o período em que a transação precisa ser concluída – ou seja, a condição na IFRS 5 de que a transação seja concluída em até um ano, com algumas exceções, é contada a partir da data da primeira classificação do ativo como mantido para venda ou para distribuição.

A alteração aplica-se prospectivamente de acordo com a IAS 8 – *Accounting Policies, Changes Accounting Estimates and Errors* (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro) para mudanças na forma de se desfazer do ativo que ocorram em ou após 1º de janeiro de 2016.

IFRS 7 – Financial Instruments: Disclosure (Instrumentos financeiros – Divulgação)

Envolvimento contínuo em contratos de gestão de ativos financeiros (servicing)

A IFRS 7 foi alterada para esclarecer que contratos de gestão de ativos financeiros (*servicing*) estão no escopo de seus requerimentos de divulgação, quando os ativos financeiros transferidos forem totalmente desconhecidos.

Um administrador terá envolvimento contínuo quando ele tiver um retorno baseado no desempenho futuro do ativo transferido, por exemplo, se o honorário de gestão do ativo financeiro depender do valor ou do tempo de recebimento dos fluxos de caixa recebidos do ativo financeiro transferido. Entretanto, a arrecadação e o envio dos fluxos de caixa dos ativos financeiros transferidos ao comprador não são, por si só, suficientes para considerar que existe um “envolvimento contínuo”.

Divulgações de apresentação líquida em demonstrações financeiras intermediárias condensadas

A IFRS 7 também foi alterada para esclarecer que as divulgações adicionais requeridas pelas alterações da IFRS 7 sobre divulgação de compensação de ativos e passivos financeiros não são, especificamente, requeridas nas demonstrações intermediárias. Entretanto, elas são requeridas caso os requerimentos gerais da IAS 34 – *Interim Financial Reporting* (Demonstração Intermediária) exigirem a sua inclusão.

Transição

As alterações na IFRS 7 devem ser aplicadas de forma retrospectiva, de acordo com a IAS 8 - *Accounting Policies, Changes Accounting Estimates and Errors* (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro), exceto para as alterações relacionadas aos contratos de gestão de ativos financeiros que não necessitam ser aplicadas aos períodos anuais anteriores aqueles em que a entidade adotar pela primeira vez as modificações.

IAS 19 – Employee Benefits (Benefícios a Empregados)

Taxa de desconto em um mercado regional que compartilha a mesma moeda (exemplo, Zona do Euro)

O IASB alterou a IAS 19 para esclarecer que títulos corporativos de alta-qualidade e títulos do governo utilizados na determinação da taxa de desconto devem ser emitidos na mesma moeda em que se espera pagar os benefícios aos empregados. Consequentemente, a existência de um mercado para títulos corporativos de alta-qualidade deve ser avaliada ao nível da moeda, e não ao nível do país. A alteração é aplicada no início do primeiro período comparativo apresentado nas primeiras demonstrações financeiras que a entidade adotar a alteração, com qualquer ajuste inicial sendo reconhecido nos resultados acumulados no início do período.

IAS 34 – Interim Financial Reporting (Demonstração Intermediária)

Divulgação de informação em outra parte do relatório intermediário

A IAS 34 foi alterada para esclarecer que certas divulgações, que não tenham sido incluídas nas notas explicativas às demonstrações intermediárias, podem ser divulgadas “em outra parte do relatório intermediário”, como por exemplo, incorporadas por referência das demonstrações intermediárias para outra parte do relatório intermediário (p.e. relatório da administração).

O relatório intermediário estará incompleto se as demonstrações financeiras intermediárias e qualquer divulgação incorporada por referência não forem disponibilizadas da mesma forma e simultaneamente aos usuários das demonstrações financeiras intermediárias. A alteração deve ser aplicada de forma retrospectiva, de acordo com a IAS 8 - *Accounting Policies, Changes Accounting Estimates and Errors* (Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro).

Alterações na IFRS 11 – Joint Arrangements (Negócios em Conjunto)

Contabilidade de combinação de negócios para participações em operações em conjunto

A contabilidade de combinação de negócios aplica-se às participações em operações em conjunto?

A questão que estava em aberto há muito tempo, particularmente na indústria de energia e de recursos naturais, era se a IFRS 3 – *Business Combination* (Combinações de Negócio) é aplicável quando uma entidade adquire uma participação em uma operação em conjunto que atenda a definição de “negócio”. A tabela a seguir resume as principais diferenças que surgem em caso de diferentes respostas a essa pergunta.

Contabilidade de aquisição de negócios aplicada?	Sim	Não
Reconhecer ágio	✓	✗
Reconhecer impostos diferidos no reconhecimento inicial de ativos adquiridos e passivos assumidos	✓	✗
Custos de aquisição no resultado	✓	✗

Em resposta à aplicação diversa na prática, o IASB emitiu as alterações na IFRS 11 em 2014.

Modificações acabam com a confusão

As modificações requerem que a contabilidade de combinação de negócios seja aplicada para aquisições de participações em operações em conjunto que sejam um negócio.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Exemplos

- Entidade P adquire 50% de participação em uma operação em conjunto existente (JO – *joint operation*) por R\$ 1.100, e incorre em custos de transação de R\$ 20.
- JO opera um campo de produção de petróleo e é considerada por P como um negócio.
- O valor justo dos ativos líquidos identificáveis de JO é de R\$ 2.000, que inclui um aumento do valor justo de R\$ 500 nos ativos. A base tributária dos ativos nas demonstrações financeiras da JO é igual ao seu valor contábil histórico na data de aquisição – R\$ 1.500. A alíquota de imposto é de 20%.

Como se aplicam as modificações?

De acordo com as modificações, P faz os seguintes lançamentos:

	Débito	Crédito
Ativos líquidos adquiridos (2.000 x 50%)	1.000	
Ágio (1.100 - (1.000 - 50))	150	
Impostos diferidos ((500 x 20%) x 50%)		50
Caixa		1.100
Para reconhecer a aquisição		
Resultado	20	
Caixa		20
Para reconhecer os custos de aquisição		

Mesmo tratamento para aquisição de participações adicionais

A contabilidade de combinação de negócios também aplica-se às aquisições de participação adicional em uma operação em conjunto quando o operador em conjunto retém o controle conjunto. A participação adicional adquirida é mensurada ao valor justo. As participações anteriormente detidas não são remensuradas.

Julgamento ainda é necessário

As modificações trazem o foco à definição de um negócio, pois isso é fundamental para determinar se a aquisição será contabilizada como uma combinação de negócios ou como uma aquisição de certos ativos. Como resultado, haverá a necessidade de exercer julgamento significativo na determinação dessa definição.

Data efetiva

As modificações aplicam-se prospectivamente para os períodos anuais iniciados em/ou após 1º de janeiro de 2016. No Brasil, o CPC procedeu as correspondentes alterações no CPC 19 (R2) - Negócios em Conjunto. A adoção antecipada era permitida pelas IFRSs, mas não era permitida às entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações na IFRS 10 - *Consolidated Financial Statements* (Demonstrações Financeiras Consolidadas), IFRS 12 - *Disclosure of Interests on Other Entities* (Divulgação de Participações em Outras Entidades) e IAS 28 - *Investments in Associates and Joint Ventures* (Investimentos em Associadas e Empreendimentos Controlados em Conjunto) - *Investment Entities: Applying the Consolidation Exception* (Entidades de Investimento: Aplicação da Isenção de Consolidação)

Consolidation Exception (Entidades de Investimento: Aplicação da Isenção de Consolidação)

De acordo com isenção aplicável desde 2014, uma entidade de investimento (EI) deve mensurar e reconhecer seus investimentos em controladas pelo valor justo por meio do resultado VJR ao invés de consolidá-las, com algumas exceções. O início de aplicação desta isenção gerou algumas dúvidas que não eram claramente endereçadas nas normas vigentes.

Desta forma, o IASB emitiu em 2014 alterações nas normas para esclarecer que:

- uma EI é requerida a mensurar ao valor justo uma controlada que presta serviços relacionados a investimento caso essa controlada também atenda a definição de EI;
- uma controladora intermediária (*holding*) detida por uma controladora que é uma EI pode ser isenta de preparar demonstrações financeiras consolidadas; e
- um investidor que não é uma EI pode reter a contabilização a valor justo aplicada por sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto que é uma EI.

Contabilidade a valor justo para todas as controladas que também são entidades de investimento

Antes das alterações, não estava claro como contabilizar controladas de Els que executam serviços relacionados a investimento e também atendam a definição de EI: VJR ou consolidar?

As alterações esclarecem que todas as controladas que atendam a definição de EI sejam contabilizadas a VJR, independentemente se elas executam ou não serviços relacionados a investimento. Desta forma, a única exceção a

aplicação da contabilização ao valor justo nas demonstrações financeiras de uma EI seria para controladas que prestam serviços relacionados a investimento e não atendam a definição de EI:

A controlada não presta serviço relacionado a investimentos	A controlada presta serviço relacionado a investimentos	
Controlada de empresa que não é EI	Valor justo	Consolidado
Controlada de EI	Valor justo	Valor justo

Além disso, esta alteração esclarece que exceção para consolidação da controlada por uma EI indicada acima se aplica somente para aquelas controladas que atuam como uma extensão das operações da EI controladora.

Isenção de consolidação disponível para controladas de uma EI

Algumas controladoras intermediárias (*holdings*) aproveitam a isenção atual de preparar as demonstrações financeiras consolidadas nos termos da IFRS 10 quando os critérios relevantes são atendidos. Um dos critérios é que a "sua controladora final ou qualquer controladora intermediária produz demonstrações financeiras consolidadas que estão disponíveis para a utilização pública e cumprem as IFRSs".

Todavia, caso a controladora final seja agora uma entidade de investimento, então ela não elaborará demonstrações financeiras consolidadas. Isso levantou uma questão se a isenção ainda estava disponível para *holdings* intermediárias. Caso a resposta seja negativa, então algumas *holdings* intermediárias que contaram com isenção no passado (devido ao fato de a controladora final costumar elaborar demonstrações financeiras consolidadas) precisariam começar a elaborar demonstrações financeiras que consolidam os investimentos básicos.

As alterações tornam a isenção da elaboração de demonstrações financeiras consolidadas disponível para uma *holding* intermediária que for uma controlada de uma entidade de investimento, mas que não seja uma entidade de investimento em si.

Aplicação do método de equivalência patrimonial dependerá do tipo de investida

Uma entidade que não é uma EI, mas que controla uma EI, consolida todas as suas controladas, ou seja, a contabilização de valor justo por uma controlada que é EI não flui para cima nas demonstrações financeiras da controladora que não é EI.

Todavia, não estava claro como um investidor que não é uma EI deveria aplicar o método de equivalência patrimonial nas situações em que a sua coligada ou empreendimento controlado em conjunto for uma entidade de investimento: simplesmente aplicaria a equivalência patrimonial sobre as mensurações de valor justo aplicadas nas demonstrações financeiras da investida, ou reverteria aquela contabilização a valor justo como se a investida não tivesse sido qualificada como uma EI?

As alterações esclarecem que:

- ao aplicar a equivalência patrimonial, o investidor que não é uma EI poderá manter a contabilização de valor justo aplicada por suas coligadas e empreendimentos controlados em conjunto para suas correspondentes controladas;
- isso não é um requerimento, mas sim uma escolha de política contábil.

Transição

As modificações aplicam-se retrospectivamente para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016. No Brasil, o CPC procedeu as correspondentes alterações no CPC 36 (R3) – Demonstrações Consolidadas, no CPC 45 – Divulgação de Participações em outras Entidades e no CPC 18 (R2) – Investimento em Coligada, em Controlada e Empreendimento Controlado em Conjunto. Adoção antecipada era permitida pelas IFRS, mas não era permitida pelas entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações na IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* (Ativo Imobilizado) e na IAS 38 – *Intangible Assets* (Ativos Intangíveis)

Esclarecimento sobre métodos aceitáveis de depreciação e de amortização

Algumas entidades consideravam em suas práticas contábeis a amortização de determinados ativos intangíveis utilizando métodos baseados nas receitas por eles geradas. Por exemplo, filmes e jogos de videogames muitas vezes geram receitas maiores nos primeiros anos da sua vida útil e certas entidades muitas vezes amortizam os ativos intangíveis relacionados com base no padrão de reconhecimento destas receitas. Em tais casos, o reconhecimento de despesa de amortização tende a ser acelerado.

Em 2014, o IASB divulgou alterações na IAS 16 e na IAS 38 para esclarecer quando é permitido um método de depreciação ou de amortização baseado em receitas.

Novo teste restritivo para ativos intangíveis

As alterações na IAS 38 introduzem uma premissa refutável que o uso de métodos de amortização baseados em receitas de ativos intangíveis é inadequado. Essa premissa pode ser refutada apenas quando a receita e o consumo dos benefícios econômicos do ativo intangível são “altamente correlacionados”, ou quando o ativo intangível for baseado em uma medida de volume de negócio – por exemplo, o direito de operar uma rodovia até que o operador tenha recebido um determinado valor em pedágio.

Apesar de não existir uma proibição, as alterações criam um grande obstáculo para a utilização de um método de amortização baseado em receitas para ativos intangíveis. A expressão “altamente correlacionados” é uma terminologia nova que não é utilizada em outras IFRSs. Essa terminologia foi introduzida justamente para limitar o uso de amortização baseada em receitas, já que o IASB considera que a receita é afetada por outros fatores como insumos, processos, atividades de venda e mudanças no volume de vendas e preços, por exemplo, que não estão diretamente ligados ao consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo intangível. Como resultado, uma entidade deve demonstrar que existe uma forte relação entre a geração de receita e o consumo de benefícios do ativo intangível.

Depreciação baseada em receitas proibida para o ativo imobilizado

As alterações na IAS 16 são explícitas quanto à proibição de um método de depreciação baseado em receitas para o ativo imobilizado. Na opinião do IASB, tais métodos refletem também outros fatores que não só o consumo dos benefícios econômicos incorporados no ativo – por exemplo, mudanças nos preços e no volume de vendas.

Nossa impressão preliminar é que esta proibição não trará impacto significativo na prática atual, já que poucas entidades têm utilizado o método de depreciação baseado em receitas para o ativo imobilizado.

Transição

As alterações são efetivas para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016 e devem ser aplicadas prospectivamente. A adoção antecipada era permitida pelas IFRSs. No Brasil, o CPC procedeu as correspondentes alterações no CPC 04 (R1) - Ativo Intangível e CPC 27 – Ativo Imobilizado. Embora não seja permitida a adoção antecipada no Brasil, uma entidade poderia ter alterado o método de depreciação de acordo com a versão anterior do CPC 04 e CPC 27.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações na IAS 16 - *Property, Plant and Equipment* (Ativo Imobilizado) e na IAS 41 – *Agriculture* (Ativo Biológico e Produto Agrícola)

Contabilidade de custo para plantas produtivas

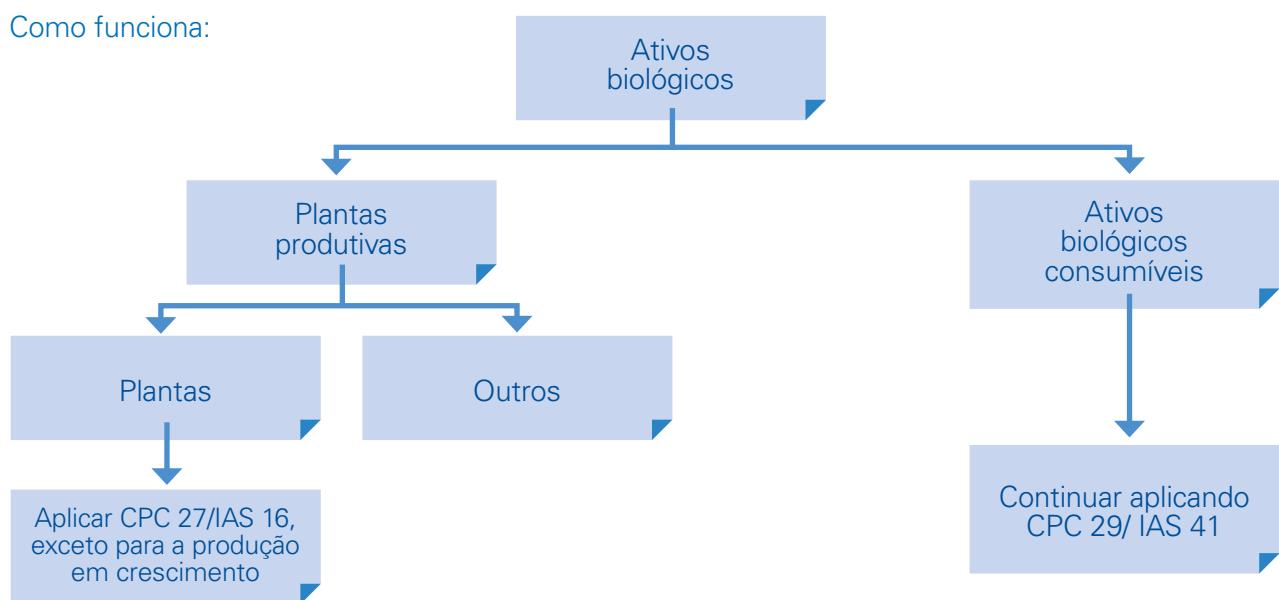
Com as alterações na IAS 16 e na IAS 41, emitidas pelo IASB em 30 de junho de 2014, plantas produtivas que não mais sofram transformação biológica – p.e. videiras ou palmeiras produzindo frutos – não deverão ser mais mensuradas ao valor justo conforme a IAS 41. Isso porque tais ativos já estão maduros, e, dessa forma, serão meios de produção de produtos agrícolas ao longo de vários períodos de reporte até que sejam inutilizados ao final de sua vida produtiva.

Plantas produtivas agora estão no escopo da IAS 16 para fins de mensuração e de divulgação. Assim, uma entidade pode mensurar plantas produtivas a custo.

O produto agrícola que cresce nas plantas produtivas continuará a ser mensurado ao valor justo menos custos para vender de acordo com a IAS 41. Uma planta produtiva é uma planta que é usada para o suprimento de produtos agrícolas; espera-se que produzirá por mais do que um período de reporte; e tem remota chance de ser vendida como produto agrícola.

Antes de sua maturidade, as plantas produtivas são mensuradas de forma semelhante ao ativo imobilizado em construção pela própria entidade.

Como funciona:



Exemplo:

- Entidade P possui videiras.
- As videiras e as uvas em crescimento possuem um valor justo combinado de R\$ 2.000.
- O custo histórico das videiras é de R\$ 700. O valor justo das uvas em crescimento nas videiras é de R\$ 100.

De acordo com a norma anterior, P mensurava as videiras e as uvas em crescimento pelo seu valor justo combinado de R\$ 2.000.

Após as alterações, P contabilizará as videiras e as uvas em crescimento separadamente. Neste exemplo, P mensurará as videiras ao custo de R\$ 700, e as uvas são mensuradas ao valor justo de R\$ 100.

Informações de fluxos de caixa continuam importantes

Apesar da alteração da norma remover a mensuração ao valor justo, a entidade ainda necessitará de informações sobre os

fluxos de caixa futuros para determinar o valor recuperável de uma planta produtiva quando houver um indicador de *impairment*.

Transição

As alterações são efetivas para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016. No Brasil, o CPC procedeu as correspondentes alterações no CPC 27 - Ativo Imobilizado e no CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola. A adoção antecipada era permitida pelas IFRSs, mas não era permitida às entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Na transição, uma entidade pode eleger utilizar o valor justo da planta produtiva na data do primeiro período comparativo como custo atribuído na data. Essa opção pretende facilitar a adoção das normas – especialmente às entidades com plantas produtivas de longo ciclo de vida – que não precisarão recalcular o custo histórico do ativo.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações na IAS 27 – *Consolidated and Separate Financial Statements* (Demonstrações Financeiras Consolidadas e Separadas)

Método da equivalência patrimonial (MEP) nas demonstrações financeiras separadas

Em alguns países, as normas locais exigem que as empresas apresentem as demonstrações financeiras estatutárias utilizando o método da equivalência patrimonial para contabilizar investimentos em controladas, em coligadas e em empreendimento controlado em conjunto. No entanto, as IFRSs atualmente não permitem isso. Na maioria dos casos, o uso do método da equivalência patrimonial seria a única diferença entre as demonstrações financeiras separadas preparadas de acordo com as IFRSs e aquelas elaboradas com base nas regulamentações locais.

Foi solicitado ao IASB que introduzisse a opção de reportar esses investimentos pelo método da equivalência patrimonial nas suas demonstrações financeiras separadas. Em resposta a esses pedidos - e para facilitar a convergência das IFRSs com os GAAPs locais para as demonstrações financeiras separadas nesses países - o IASB emitiu o Método da Equivalência Patrimonial nas Demonstrações Financeiras Separadas (alterações à IAS 27) em 12 de agosto de 2014. As alterações permitem o uso do método da equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras separadas, e aplicam-se à contabilização não somente para coligadas e empreendimentos controlados em conjunto, mas também para controladas.

Maior diversidade na prática de elaboração de relatórios

As alterações podem levar mais empresas a aplicar as IFRSs nas suas demonstrações financeiras separadas. No entanto, a introdução da contabilização pelo método da equivalência patrimonial como uma terceira opção - adicionalmente às opções de custo e do valor justo existentes - também devem aumentar a diversidade na prática de elaboração de demonstrações financeiras.

O que é o método da equivalência patrimonial?

Tanto o IASB quanto o Comitê de Interpretações das IFRSs (IFRIC) já discutiram previamente diversos temas sobre a aplicação do método da equivalência patrimonial, incluindo questões sobre a sua natureza e sua finalidade, ou seja, se é uma consolidação de uma linha ou apenas um tipo de contabilização de avaliação de instrumentos financeiros. O fato das alterações permitirem o uso do método da equivalência patrimonial nas demonstrações financeiras separadas - e não apenas para coligadas e empreendimentos controlados em conjunto, mas também para controladas - aumenta a necessidade de solucionar essas questões.

Em consonância com os objetivos das alterações, ou seja, incentivar o uso das IFRSs - o Comitê decidiu que as alterações não fornecerão orientações adicionais sobre o método da equivalência patrimonial em si. Em vez disso, os comentários recebidos sobre questões de aplicação devem ser tratados como parte do projeto de pesquisa em andamento do IASB sobre a utilidade e as dificuldades do método da equivalência patrimonial. No entanto, como ocorre com qualquer outro projeto em análise pelo IASB, desdobramentos devem ocorrer em um período de tempo mais longo.

Data de vigência

As alterações aplicam-se retrospectivamente a períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016. O CPC antecipou a adoção dessa alteração ao realizar alterações correspondentes no CPC 35 (R2) – Demonstrações Separadas em dezembro de 2014 para permitir a adoção antecipada destas alterações por entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Alterações na IAS 1 – *Presentation of Financial Statements* (Apresentação das Demonstrações Financeiras)

Com o intuito de cumprir a meta de melhorar a apresentação e as divulgações nos relatórios financeiros, de tratar preocupações sobre a “sobrecarga de divulgações”, evitando que informações irrelevantes sejam divulgadas, bem como atender às necessidades dos usuários de informações mais específicas e relevantes para a entidade, o IASB procedeu, no final de 2014, as alterações à IAS 1, dando assim o seu primeiro passo para o desenvolvimento do referido projeto.

Foram incluídas as seguintes alterações:



- Passou a não ser requerido apresentar divulgações específicas, caso não sejam relevantes, mesmo que a norma as inclua como requerimento mínimo.
- Não é estabelecida uma ordem para as notas explicativas às demonstrações financeiras. Ao invés disso, as entidades poderão escolher a sua própria ordem e também poderão combinar, por exemplo, políticas contábeis com notas sobre assuntos relacionados.
- Caso seja relevante para o entendimento da posição patrimonial e financeira ou do desempenho das operações, as entidades deverão desmembrar os itens no balanço patrimonial e na demonstração de outros resultados abrangentes (DRA).
- As entidades poderão agregar itens no balanço patrimonial se os itens especificados pela IAS 1 forem irrelevantes.
- Foram fornecidos critérios específicos para a apresentação de subtotais que não requeridos pelas IFRSs no balanço patrimonial, na demonstração de outros resultados abrangentes (DRA).
- Não é permitido que as entidades reduzam a capacidade de entendimento de suas demonstrações financeiras pelo obscurecimento das informações relevantes com informações irrelevantes, ou pela agregação de itens que apresentam diferentes naturezas ou funções.
- A apresentação na seção de outros resultados abrangentes (DRA) da demonstração de resultado e itens da DRA que surgem de empreendimentos controlados em conjunto e de entidades coligadas contabilizados utilizando o método da equivalência patrimonial (MEP) segue a abordagem da IAS 1 de segregar os itens que podem e aqueles que nunca serão reclassificados para o resultado.

Transição

As entidades que adotarem as IFRSs são obrigadas a aplicar as alterações para os períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016. Para fins das IFRSs a adoção antecipada é permitida. Caso uma entidade decida alterar as suas políticas contábeis em função da aplicação dessas alterações, será requerida a observar os requisitos da IAS 8 - *Accounting Policies, Changes Accounting Estimates and Errors*, ou seja, as informações comparativas devem ser ajustadas para estarem alinhadas com a apresentação e divulgação do período atual (aplicação retrospectiva).

No Brasil, as alterações correspondentes foram realizadas no pronunciamento CPC 26 (R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis, com a mesma data de adoção inicial para os períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2016, sem permissão de adoção antecipada.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2017

Alterações na IAS 12 – *Income Taxes* (Tributos sobre Lucro)

Reconhecimento de impostos diferidos ativos para perdas não realizadas

O IASB alterou a IAS 12 para esclarecer o assunto que surgiu durante a recente crise econômica sobre o reconhecimento de ativos fiscais diferidos sobre perdas não realizadas.

Respostas a perguntas sobre ativos fiscais diferidos nem sempre são intuitivas. Suponha que na compra de um título de dívida cujo valor esteja caindo e que gere uma dedução de tributo correspondente. Entretanto, sabe-se que, na data do vencimento, será recebido o valor integral e não haverá consequências tributárias na data do vencimento. Deve ser reconhecido um ativo fiscal diferido para essa perda não realizada?

O exemplo detalhado nas alterações mostra que a resposta é “sim,” se certas condições forem atendidas. Esse pode ser o caso mesmo que no futuro a entidade venha a ter prejuízos fiscais. Isso parece contrário ao requerimento-chave de que uma entidade só reconhece ativos fiscais diferidos se for provável que haverá lucro tributável futuro.

O que é “lucro tributável futuro”?

Uma entidade reconhece ativo fiscal diferido na medida em que seja provável que a entidade obterá lucro tributável suficiente para a sua realização. Alguns podem argumentar que a resposta mais intuitiva para essa questão é que lucro tributável futuro é o lucro fiscal na declaração de impostos, ou seja, receita tributável menos despesas dedutíveis.

Entretanto, essa não é a visão do IASB. O lucro tributável futuro para fins do teste de reconhecimento da IAS 12 seria o resultado antes da reversão das diferenças temporárias.

O exemplo simplificado abaixo explica as alterações do IASB e ilustra como aplicá-las na prática.

Fatos: A entidade P adquire um título de dívida com valor nominal de R\$ 1.000. Seu valor justo em 31 de dezembro de 2015 é de R\$ 900. P calcula uma diferença temporária dedutível de R\$ 100. P espera manter o título até o vencimento em 31 de dezembro de 2016, quando receberá a totalidade de R\$ 1.000, ou seja, a diferença temporária irá se reverter integralmente.

Adicionalmente, P tem uma outra diferença temporária tributável de R\$ 30 que também se reverterá em 2016. P espera que a última linha da declaração dos impostos em 2016 será uma perda tributária de R\$ 20. A alíquota de imposto de P é de 34%.

Pergunta: P pode reconhecer um ativo fiscal diferido?

Passo 1: Reversão das diferenças temporárias tributáveis

De acordo com a IAS 12, P considera se possui um passivo fiscal (de uma diferença temporária tributável) que suportará o reconhecimento de um ativo fiscal (de uma diferença tributária dedutível).

Passo 1: Reversão de diferenças temporárias tributáveis

Diferença temporária dedutível	100
Reversão de diferença temporária tributável	(30)
Valor remanescente a ser testado para reconhecimento	70

No passo 1, P pode reconhecer um ativo fiscal diferido em relação à perda não realizada de R\$ 10 ($30 \times 34\%$), em função da reversão da diferença temporária tributável de R\$ 30. Este é o caso mesmo se P espera ter prejuízo fiscal na declaração dos impostos em 2016.

Passo 2: Calcular lucro tributável futuro

As alterações do IASB são relacionadas a execução do passo 2, sugerindo a fórmula para chegar ao montante de lucro tributável futuro. Em essência, o objetivo é chegar a um montante de lucro ou prejuízo fiscal antes da reversão das diferenças temporárias.

Passo 2: Calcular lucro tributável futuro

Prejuízo fiscal esperado na declaração	(20)
Menos diferença temporária tributável sendo revertida (considerada no passo 1)	(30)
Mais diferença temporária dedutível revertida	100
Lucro fiscal para teste de reconhecimento	50

Passo 3: Adicione os resultados dos passos 1 e 2 e calcule o imposto

P reconheceria um ativo fiscal diferido de R\$ 27 ((R\$ 30 + R\$ 50) x 34%) mesmo tendo a expectativa de um prejuízo fiscal em sua declaração dos impostos.

Implicações abrangentes

As alterações derivam de uma pergunta sobre ativos fiscais diferidos sobre perdas não realizadas de títulos de dívida, mas elas tentam endereçar a questão muito mais abrangente de como determinar o lucro fiscal futuro para o teste de reconhecimento de ativos fiscais diferidos. As premissas utilizadas nos exemplos ilustrativos também podem impactar as análises em outras circunstâncias.

Transição

As alterações são efetivas para os períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017 e devem ser aplicadas retrospectivamente. A adoção antecipada é permitida pelas IFRSs. No Brasil, o CPC está em processo de avaliação das correspondentes alterações no CPC 32 – Tributos sobre Lucro.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Alterações na IAS 7 - Statement of Cash Flows (Demonstração dos Fluxos de Caixa)

Prosseguindo o seu projeto “Iniciativa de divulgação” em janeiro de 2016, o IASB procedeu alterações ao IAS 7 aplicáveis a partir de 1º de janeiro de 2017. Em decorrência dessas alterações as entidades terão que passar a divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar as alterações em passivos provenientes de atividades de financiamento, incluindo as alterações decorrentes dos fluxos de caixa e de não caixa.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) divulgou, em julho de 2016, a audiência pública de revisão do CPC 03 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, que tem correlação com a IAS 7. É esperado que a versão final revisada do CPC 03 seja aprovada com a mesma data de adoção inicial, ou seja para os períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017, sem permissão de adoção antecipada.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Alterações na IFRS for SMEs (Pequenas e Médias Empresas – PMEs)

O IASB iniciou a revisão global das normas internacionais de relatório financeiro para PMEs em 2012, com o objetivo de considerar a experiência de implementação e avaliar se haveria a necessidade de fazer quaisquer alterações na norma.

Após uma extensa revisão, o International Accounting Standards Board (IASB) divulgou as alterações efetuadas às IFRSs para PMEs mas essas alterações são limitadas, tendo apenas sido identificadas algumas áreas de melhorias.

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ofereceu à audiência pública a minuta de revisão do Pronunciamento Técnico sobre Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (CPC PME). As alterações decorrem das atualizações feitas pelo IASB e seus reflexos no CPC PME visam manter a convergência das normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB às práticas contábeis adotadas no Brasil para as Pequenas e Médias Empresas, não existindo qualquer divergência de prática, exceto pela adoção antecipada, aplicável somente para demonstrações financeiras reportadas de acordo com as IFRSs para PMEs. Os comentários foram recebidos até 17 de agosto de 2016, e espera-se que a norma final alterada seja emitida até o final de 2016.

A definição de entidades (ou empresas) de pequeno e médio porte adotado no Pronunciamento não sofreu alterações em relação às definições existentes anteriormente.

A maioria das alterações pretende esclarecer requerimentos existentes ou adicionar suporte de orientação e não alterar requerimentos da norma. Consequentemente, para a maioria das PMEs e usuários de suas demonstrações financeiras, as alterações devem apenas melhorar a compreensão dos requerimentos existentes, sem um efeito significativo sobre as práticas contábeis e demonstrações financeiras das PMEs.

As alterações, que entram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2017, não originam mudanças significativas na prática, exceto quanto:

- ao alinhamento do reconhecimento e mensuração de tributos sobre os lucros com a IAS 12 - *Income Taxes* (CPC 32 – Tributo sobre Lucro);
- ao alinhamento do reconhecimento e mensuração dos ativos relativos às atividades de extração com a IFRS 6 *Exploration for and Evaluation of Mineral Resources* (futuro CPC 34 – Exploração e Avaliação de Recursos Minerais); e
- a algumas novas isenções e requerimentos de divulgação simplificados.

As alterações também incluem uma nova opção para usar o modelo de reavaliação para o ativo imobilizado. Porém, no Brasil, a minuta de revisão do pronunciamento considera essa questão somente se permitido por Lei, que não se enquadra na legislação brasileira. Em seguida apresentamos um resumo de algumas das alterações que consideramos mais relevantes.

Introdução de novas opções de políticas contábeis

- Passa a ser permitido o uso do modelo de reavaliação do ativo imobilizado. Uma vez que esta opção não é permitida pela legislação brasileira, não haverá impacto no Brasil.
- Opção pela utilização do método da equivalência patrimonial para os investimentos em controladas, coligadas ou entidades controladas em conjunto nas demonstrações financeiras separadas.

Alteração de requerimentos

- Alinhamento dos principais requerimentos de reconhecimento e mensuração do imposto de renda diferido com a IAS 12 (CPC 32).
- Modificação dos critérios para classificação como um instrumento de dívida básico para garantir que empréstimos mais simples se qualifiquem para mensuração ao custo amortizado.
- Se a vida útil do ágio ou de qualquer outro ativo intangível não puder ser estimada de forma confiável, deve ser usada a melhor estimativa da administração, sem exceder o prazo de dez anos. Anteriormente, para estes casos, era presumida uma vida útil padrão de dez anos.

Alteração para transações menos comuns em PMEs

Passivos extintos com a emissão de instrumentos de capital próprio, tais como ações – adiciona os itens 22.15A a 22.15C que estabelecem que:

- a entidade deve mensurar os instrumentos de capital próprio emitidos pelo seu valor justo. No entanto, se o valor justo dos instrumentos patrimoniais emitidos não puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo, os instrumentos de capital próprio devem ser mensurados pelo valor justo do passivo financeiro extinto;
- se parte do valor pago refere-se a uma alteração dos termos da parte remanescente do passivo, a entidade deve alocar o valor pago entre a parte do passivo financeiro extinto e a parte que permanece pendente; e
- se o passivo remanescente for substancialmente modificado, a entidade deve contabilizar a modificação como uma extinção do passivo original e reconhecer um novo passivo.
- Contratos de arrendamento com cláusula de variação da taxa de juros indexada às taxas de juros do mercado;
- esse tipo de contrato passa a ser tratado no âmbito da seção 12 “Outros tópicos sobre instrumentos financeiros”.

Instrumentos financeiros compostos com características complexas:

- o componente de passivo de um instrumento financeiro composto é contabilizado da mesma forma que um passivo financeiro separado semelhante;
- ativos de atividades de extração – altera o item 34.11 e adita os itens 34.11A a 34.11F;
- uma entidade deve determinar uma política contábil que especifique quais gastos são reconhecidos como ativos relativos a atividades de extração e aplicá-la consistentemente;
- enumera exemplos de despesas que podem ser incluídas na mensuração inicial desse tipo de ativo;
- a mensuração e reconhecimento inicial desse tipo de ativo deve ser efetuada ao custo.
- o reconhecimento subsequente deve ser efetuado de acordo com o estipulado nas seções 17 -“Ativo imobilizado” e 18 -“Ativo intangível”; e
- o seu valor recuperável deve ser avaliado quando existirem fatos e circunstâncias que sugiram que o valor contábil do ativo possa ter excedido o seu valor recuperável.

Alterações que adicionam isenções e requerimentos por custo ou esforço excessivo

Foram adicionados os itens 2.14A a 2.14D que, além de esclarecerem o conceito de custo ou esforço excessivo utilizado em várias seções ao longo da norma, exigem que a entidade passe a divulgar as razões da utilização da isenção.

A aplicação de um requisito implicaria custo ou esforço excessivo se o custo incremental (por exemplo, pagamento a avaliadores) ou esforço adicional (por exemplo, por parte dos empregados da entidade) excederem substancialmente os benefícios que são esperados por essa informação constar nas demonstrações financeiras da PME.

Assim, uma PME passa a estar isenta do cumprimento dos seguintes requerimentos se a sua aplicação causar custo ou esforço excessivo:

- mensuração dos investimentos em instrumentos de capital próprio pelo valor justo;
- reconhecimento de ativos intangíveis separadamente em uma combinação de negócios;
- compensação de imposto de renda ativos e passivos (apresentação em base líquida);
- mensuração da obrigação de pagar um dividendo que não seja em caixa ao valor justo dos ativos a serem distribuídos – altera os itens 22.18 e adiciona os itens 22.18A e 22.18B;
- 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 pelo valor contábil dos ativos a serem distribuídos; e
- o passivo é reavaliado a valor justo se o valor justo dos ativos a serem distribuídos puder ser mensurado de forma confiável sem custo ou esforço excessivo.

Note que os três primeiros itens acima não foram alterados na norma, tendo apenas sido acrescentada a isenção de se aplicar o requisito se este implicar custo ou esforço excessivo.

O IASB também adicionou orientação para enfatizar que, uma vez que as PMEs não são responsáveis perante partes públicas interessadas, a avaliação do custo ou esforço excessivo por uma PME normalmente constitui um obstáculo menor do que a avaliação por uma companhia aberta.

Em particular, é necessário que uma entidade considere cuidadosamente os efeitos esperados da aplicação da isenção para os usuários de suas demonstrações financeiras com o custo ou esforço excessivo para se cumprir o requerimento relacionado.

Alterações que acrescentam outras isenções (com base em isenções semelhantes nas IFRSs)

Controle comum:

- isenção de requerimentos de mensuração ao valor justo para instrumentos patrimoniais emitidos em uma combinação de negócios de entidades sob controle comum.
- isenção dos requerimentos de mensuração do valor justo para distribuições de ativos que não sejam caixa controlados pelas mesmas partes, antes e após a distribuição.

Simplificação dos requerimentos contábeis quando um item componente de ativo imobilizado for substituído. Se não for praticável para uma entidade determinar o valor contábil da parte substituída, a entidade pode usar o custo de substituição como uma indicação de qual era o custo da parte substituída no momento em que foi adquirida ou substituída.

Alterações que modificam os requerimentos de apresentação e divulgação

- Uma entidade deve divulgar a sua fundamentação para o uso de qualquer isenção motivada pelo acréscimo de custo ou esforço excessivo.
- Propriedade de investimento deve ser mensurada ao custo menos depreciação acumulada e qualquer redução ao valor recuperável deve ser apresentada separadamente no balanço.
- As entidades devem agrupar os itens apresentados no resultado abrangente com base na sua possibilidade de reclassificação ao resultado.
- Uma entidade deve divulgar os fatores que compõem o ágio reconhecido em uma combinação de negócios, como por exemplo sinergias esperadas da combinação das operações da adquirida e da adquirente ou ativos intangíveis, bem como a vida útil do ágio.
- Obrigação para divulgar o valor contábil de controladas adquiridas e mantidas para venda não consolidadas na data do balanço.
- Alinhamento da definição de parte relacionada com a IAS 24 - *Related Party Disclosure*. A definição revisada é improvável que afete a maior parte dos relacionamentos com partes relacionadas.

- Obrigação de divulgar a reconciliação do saldo contábil do ativo imobilizado no início e no fim do período de reporte mostrando separadamente os aumentos ou reduções resultantes de remensurações e de perdas por reversão do valor recuperável dos ativos reconhecidos ou revertidos em outros resultados abrangentes.
- Não obrigação de divulgar reconciliações com o ano anterior dos saldos de ativos biológicos e de capital social e de divulgar a política contábil para benefícios rescisórios (para consistência com outros requerimentos das IFRSs para PMEs).

Alterações de menor importância

As demais alterações são de menor importância e não é esperado que resultem em mudanças na prática ou afetem as demonstrações financeiras da maioria das PMEs e:

- esclarecem definições ou orientações;
- esclarecem o escopo de algumas seções; e
- reformulam exigências pouco claras ou excluem pequenas inconsistências.

Transição

As entidades que utilizarem as IFRSs para PMEs são obrigadas a aplicar as alterações para períodos anuais, iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017. É permitida a

adoção antecipada desde que todas as alterações sejam aplicadas simultaneamente. A adoção antecipada é permitida para fins das IFRSs para PMEs. No entanto, a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil aplicáveis para as pequenas e médias empresas.

As alterações devem ser aplicadas retrospectivamente, salvo se impraticável, exceto para as seguintes situações:

- se uma entidade optar pelo modelo de reavaliação para qualquer tipo de ativo imobilizado deverá aplicar os requerimentos relacionados prospectivamente a partir do início do período (ou seja, o período em que se aplica pela primeira vez). Uma vez que a reavaliação de ativo imobilizado não é permitida pela legislação brasileira, não se espera que essa alteração tenha impacto no Brasil;
- uma entidade pode aplicar os requerimentos de imposto de renda revistos prospectivamente a partir do início do período; e
- uma entidade deve aplicar a terminologia “data de aquisição” prospectivamente a partir do início do período (aplicável apenas se uma entidade tiver combinações de negócios).

Acesse a íntegra [aqui](#)



Alterações limitadas às normas que entram em vigor em 2018

Aplicação da IFRS 9 - *Financial Instruments* (Instrumentos Financeiros) com IFRS 4 - *Insurance Contracts* (Contratos de Seguros)

As seguradoras precisam avaliar o impacto que a diferença nas datas efetivas da IFRS 9 e da futura norma de contratos de seguro pode vir a ter sobre suas demonstrações financeiras e seus negócios. As alterações à IFRS 4, emitidas pelo IASB em setembro de 2016, oferecem às seguradoras soluções opcionais para reduzir os impactos dessas diferenças nas datas efetivas.

As alterações da IFRS 4 permitem a seguradoras tanto a isenção temporária da aplicação da IFRS 9 quanto a aplicação da abordagem de sobreposição ("overlay") como opções.

A isenção temporária da IFRS 9 introduzida pela IFRS 4 é apenas elegível para entidades que tenham atividades de seguro como sua atividade predominante. A elegibilidade da isenção deve ser avaliada ao nível da entidade que reporta. A isenção permite às entidades elegíveis continuar a aplicar a IAS 39 - *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração), em vez de adotar a nova norma IFRS 9 a partir do 1º de janeiro de 2018. Entidades elegíveis que optarem por essa isenção temporária devem aplicar a IFRS 9 obrigatoriamente a partir da data de adoção da futura norma de contratos de seguro ou a partir do 1º de janeiro de 2021, o que ocorrer primeiro.

A aplicação da abordagem de sobreposição ("overlay") permite, para determinados ativos financeiros, reconhecer nos outros resultados abrangentes as diferenças entre os montantes a serem reconhecidas no resultado conforme a IFRS 9 e conforme a IAS 39. Os ativos financeiros elegíveis para a abordagem de sobreposição seriam aqueles que:

- estão relacionados a contratos no escopo da IFRS 4;
- forem classificados integralmente ao valor justo por meio do resultado de acordo com a IFRS 9; e
- não forem classificados integralmente ao valor justo por meio do resultado de acordo com a IAS 39.

Essas alterações à IFRS 4 trarão impactos relevantes para as entidades seguradoras. Ao avaliar o impacto das alterações,

as seguradoras deverão avaliar se atendem aos critérios para utilizarem as opções propostas, e avaliar os custos envolvidos na aplicação dessas opções e as divulgações necessárias.

As alterações da IFRS 4 são vigentes para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. A adoção antecipada é permitida pela IFRS 4, porém não está disponível às entidades que divulguem suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Entidades que optarem por aplicar a abordagem de sobreposição devem adotar essa abordagem retrospectivamente. A reapresentação das informações comparativas de períodos anteriores é apenas exigida se a entidade também optar para reapresentar as informações comparativas na aplicação da IFRS 9.

[Acesse a íntegra **aqui**](#)

Alterações na IFRS 2 - *Share-based Payment* (Pagamento Baseado em Ações)

O IASB publicou alterações na IFRS 2 para esclarecer a contabilização de determinados tipos de transação de pagamento baseado em ações nas seguintes áreas:

- mensuração de pagamentos baseados em ações liquidados em caixa;
- classificação de pagamentos baseados em ações liquidados líquido de impostos; e
- contabilização de uma modificação de um pagamento baseado em ações de "liquidado em caixa" para "liquidado em instrumentos patrimoniais".

Mensuração de pagamentos baseados em ações liquidados em caixa

Atualmente, não há regra na IFRS 2 sobre como mensurar o valor justo de pagamentos baseados em ações liquidados em caixa que possuam condições de aquisição (*vesting*) e de não-aquisição. Assim, há diversidade na prática entre a mensuração do passivo usando a mesma abordagem

de transações com pagamento liquidado em instrumento patrimonial ou o uso do valor justo total. De acordo com as alterações, uma transação com liquidação em caixa seria mensurada da mesma forma que uma transação com liquidação em instrumentos patrimoniais, ou seja, utilizando o método modificado de data de outorga. Assim, ao mensurar o passivo, a quantidade de direitos outorgados que receberão caixa seria ajustada para refletir a melhor estimativa daqueles que se espera que irão adquirir o direito como resultado da satisfação das condições de serviço e qualquer condição de performance que não seja de mercado.

Essa alteração não muda o montante acumulado de despesas que acabam sendo reconhecidas, pois o valor total de despesa com uma transação liquidada em caixa sempre será igual ao montante do efetivo pagamento de caixa na liquidação.

Pagamentos baseados em ações com liquidação “líquida de retenção de impostos”

A entidade pode ser requerida a reter imposto de renda relacionado a pagamentos baseados em ações, mesmo que a obrigação tributária seja do empregado e não do empregador. Alguns acordos de pagamentos baseados em ações permitem ou requerem que o empregador “retenha” um certo número de ações que de outra forma seria emitida ao empregado e utilize o valor monetário dessas ações para pagar as autoridades fiscais em nome do empregado. Uma dúvida existe se essa parcela das ações que é retida deveria ser classificada como uma transação liquidada em caixa ou em instrumentos patrimoniais.

As alterações esclarecem que, para fins de classificação, uma transação com pagamento baseado em ações com empregados é contabilizada como liquidada em instrumentos patrimoniais se:

- as cláusulas do contrato permitem ou requerem que o empregador efetue a liquidação da transação líquida de impostos retidos para o pagamento dos impostos estatutários com retenção na fonte; e
- a transação como um todo seria de outra forma classificada como liquidada em instrumentos patrimoniais se não houvesse o mecanismo de liquidação “líquida de retenção de impostos”

A exceção não se aplica a instrumentos de patrimônio que o empregador retenha valor que exceda à obrigação de imposto do empregado associado com o pagamento baseado em ações.

Modificação de uma transação que muda sua classificação de “liquidada em caixa” para “liquidada em instrumento patrimonial”

Não há regra específica na IFRS 2 para transações liquidadas em caixa que são modificadas e, como resultado, há diversidade na prática em relação à contabilização dessas transações. As alterações propõem a seguinte abordagem para contabilizar uma modificação de uma transação “liquidada em caixa” para “liquidada em instrumento patrimonial”:

- na data da modificação, o passivo para a transação original seria desreconhecido e o montante do pagamento baseado em ações liquidado em instrumentos patrimoniais seria mensurado pelo valor justo na data da modificação e reconhecido no patrimônio líquido na extensão dos serviços que já tenham sido prestados até aquela data; e
- a diferença entre o valor contábil do passivo e o montante reconhecido no patrimônio líquido seria imediatamente lançado contra o resultado.

Transição

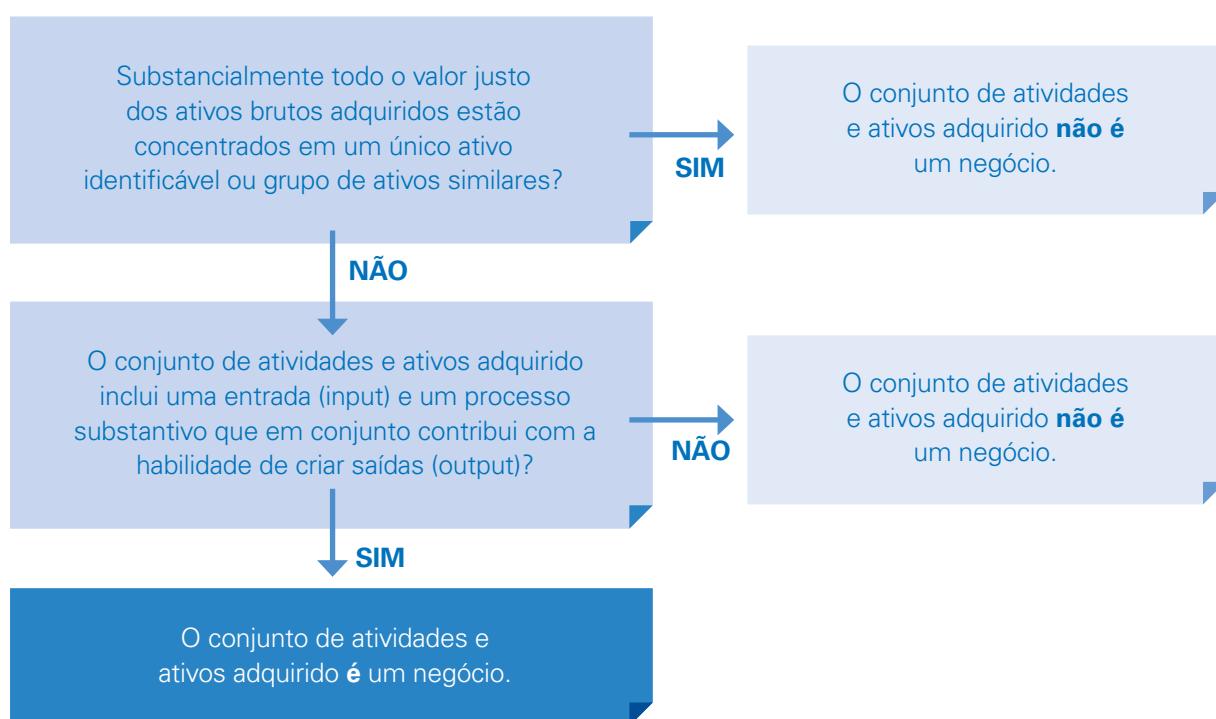
As alterações são efetivas para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2018. As alterações podem ser aplicadas prospectivamente. A aplicação retrospectiva é permitida se as empresas tiverem as informações necessárias.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Exposure Drafts e Discussion Papers - IASB

ED 2016/1: *Definition of a Business and Accounting for Previously Held Interests – Proposed amendments to IFRS 3 and IFRS 11* (definição de um negócio e contabilização de participações previamente detidas – alterações Propostas na IFRS 3 e IFRS 11)

O IASB está propondo alterações na IFRS 3 - *Business Combination* (Combinação de Negócios) para esclarecer a definição do que representa um negócio para fins da aplicação da norma. De acordo com a proposta, uma entidade deve considerar as seguintes questões:



A proposta inclui ainda esclarecimentos adicionais na avaliação da concentração do valor justo e de quando um processo adquirido é substantivo.

As alterações esclarecem ainda que os requerimentos de combinação de negócios em etapas na IFRS 3 são aplicáveis na obtenção de controle um negócio que é era operação em conjunto de acordo com a IFRS 11, e sob o qual o adquirente detinha anteriormente uma participação sobre seus ativos e passivos antes da data de obtenção de controle.

Próximos passos

Os comentários sobre o ED foram recebidos pelo IASB até o dia 31 de outubro de 2016.

Acesse a íntegra [aqui](#)

ED 2015/9: *Transfers of Investment Property – Proposed amendment to IAS 40 (Transferências de Propriedade para Investimento – Alterações propostas à IAS 40)*

O IASB está propondo alterar o item 57 da IAS 40 - *Investment Property* (Propriedade para Investimento) para:

- afirmar que uma entidade poderá transferir uma propriedade para, ou de, propriedade para investimento quando, e apenas quando, existir uma alteração no uso da propriedade suportado por evidência que essa alteração tenha ocorrido; e
- relembrar que as circunstâncias definidas no item 57(a)-(d) não representam uma lista exaustiva de exemplos de evidência de que uma mudança do uso tenha ocorrido.

Próximos passos

Os comentários sobre o ED foram recebidos pelo IASB até o dia 18 de março de 2016.

Em julho de 2016, o IASB decidiu finalizar as alterações propostas e, em seu programa de trabalho, a emissão final está prevista para dezembro de 2016.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ED 2015/8: *IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements* (Aplicação do conceito de materialidade às demonstrações financeiras)

Prosseguindo o seu projeto “Iniciativa de divulgação”, em outubro de 2015, o IASB publicou o *Exposure Draft (ED) IFRS Practice Statement: Application of Materiality to Financial Statements* que visa esclarecer o conceito de materialidade e fornecer orientações práticas para ajudar a administração a aplicá-lo às demonstrações financeiras. Esse ED foi projetado para ser uma ferramenta para ajudar a administração a exercer o seu julgamento sobre quais informações são relevantes e, portanto, devem ser incluídas nas demonstrações financeiras, bem como para facilitar a

discussão da administração com os auditores e reguladores sobre esses julgamentos. Esse ED fornece informação sobre as características da materialidade e contém orientações: (i) para ajudar a administração a exercer os seus julgamentos sobre materialidade ao decidir como apresentar e divulgar informações nas demonstrações financeiras; e (ii) sobre a aplicação do conceito de materialidade a omissões e outras distorções de informação e aos requisitos de reconhecimento e mensuração.

Os comentários foram recebidos até 26 de fevereiro de 2016. O IASB está em fase de análise das respostas recebidas e a emissão final destas orientações é esperada no primeiro trimestre de 2017.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ED 2015/5: *Remeasurement on a Plan Amendment, Curtailment or Settlement/Availability of a Refund from a Defined Benefit Plan: Proposed amendments to IAS 19 and IFRIC 14 (Remensuração em uma alteração do plano, redução ou liquidação / disponibilidade de um reembolso em um plano de benefício definido: Alterações propostas à IAS 19 e IFRIC 14)*

A contabilização do plano de benefício definido como estabelecida na atual IFRS carece de esclarecimento em algumas áreas. Para endereçar este assunto, o IASB propôs certas alterações na IAS 19 e na IFRIC 14. As propostas abordam duas questões:

Determinação do direito de uma entidade à restituição

Um agente de custódia de plano de pensão (ou outro terceiro) pode ter poderes que afetem o valor do superávit do plano de benefício definido que pode ser reconhecido como ativo ao aplicar a limitação do ativo. A IFRIC 14 atualmente não é clara quanto a esse assunto. Assim, o IASB propôs os seguintes esclarecimentos:

Área onde a IFRIC 14 não é clara

Um reembolso do superávit do plano de pensão estaria disponível à entidade quando um terceiro, por exemplo, agente de custódia do plano, tiver poderes para utilizar o superávit para outros propósitos sem o consentimento da entidade?

Como poderes de um terceiro para liquidar o plano imediatamente sem o consentimento da entidade afetaria os direitos da entidade a um reembolso?

Esclarecimento proposto

O valor do superávit que uma entidade pode reconhecer como um ativo com base no futuro reembolso não incluirá montantes que um terceiro tenha poder para utilizar para outros propósitos sem o consentimento da entidade, por exemplo, para melhorar benefícios aos membros do plano.

Nesse caso, a entidade não teria um direito incondicional para um reembolso com base na liquidação gradual dos passivos do plano.

Além disso, a minuta para discussão propõe que:

- poderes de terceiros para comprar ativos ou tomar outras decisões de investimento sem afetar os benefícios do plano não afetariam os benefícios econômicos disponíveis para reembolso;
- poderes de terceiros não afetariam a disponibilidade de um reembolso se esses poderes forem dependentes de eventos futuros incertos, por exemplo, o agente de custódia pode liquidar o plano caso a entidade não liquide os benefícios como combinado ou em caso de falência; e
- quando uma entidade determinar a disponibilidade de um reembolso (ou redução em contribuições futuras), ela levaria em consideração os requerimentos estatutários substancialmente promulgados, os termos e condições do plano que são contratualmente acordados e qualquer obrigação construtiva relacionada ao plano.

Contabilização de uma alteração, redução (*curtailment*) ou encerramento do plano.

A minuta para discussão propõe ainda que:

- o cálculo do custo do serviço passado em caso de alteração ou redução do plano ou ganho e perda na sua liquidação seja baseado em todo o superávit ou déficit do plano, ou seja, antes dos ajustes de limitação do ativo;
- a remensuração do passivo (ou ativo) líquido do plano de benefício definido quando ocorrer uma alteração, redução ou encerramento do plano seja baseada nos benefícios oferecidos pelo plano após esse evento.

Os comentários foram recebidos até 18 de setembro de 2015. Após a análise das respostas recebidas, O IFRIC recomendou ao IASB que finalizasse a proposta de alteração a IAS 19/IFRIC 4 com algumas mudanças de redação. O IASB irá avaliar as sugestões de alterações em uma próxima reunião.

Acesse a íntegra [aqui](#)

ED 2015/3: *Conceptual Framework for Financial Reporting* (Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro)

O IASB publicou uma minuta para discussão com suas propostas de revisão do *Conceptual Framework for Financial Reporting* (Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro).

Esta minuta para discussão foi desenvolvida após a análise das respostas recebidas no *Discussion Paper - Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*, que foi publicado em julho de 2013.

A revisão da Estrutura Conceitual foi considerada necessária como uma melhoria em relação a versão atual. Dessa forma, a minuta para discussão:

- é mais completa que a Estrutura Conceitual existente pois endereça áreas anteriormente não cobertas, ou não cobertas em detalhes suficientes, incluindo mensuração, desempenho financeiro, apresentação e divulgação, desconhecimento e entidade que reporta;
- esclarece alguns aspectos da Estrutura Conceitual existente. Por exemplo, a minuta para discussão:
- esclarece que a informação precisa atender o objetivo do relatório financeiro, incluindo informações que possam ser usadas para ajudar a avaliar o zelo e responsabilidade da administração em relação aos recursos da entidade;
- explica as funções de prudência e essência sobre a forma na elaboração do relatório financeiro;
- esclarece que um alto nível de incerteza de mensuração pode fazer as informações financeiras menos relevantes;
- esclarece que decisões importantes para, por exemplo, o reconhecimento e mensuração, são tomadas ao considerar a natureza da informação resultante sobre o desempenho financeiro e posição patrimonial; e
- possui definições mais claras de ativos e passivos e orientação mais extensiva para suportar estas definições.
- atualiza partes da Estrutura Conceitual existente que estavam desatualizadas. Por exemplo, a minuta para discussão esclareceu a função da probabilidade nas definições de ativos e passivos.

A Estrutura Conceitual não é uma norma e não se sobrepõe às normas específicas. Assim, as alterações propostas na Estrutura Conceitual não terão efeito imediato nos relatórios financeiros da grande maioria das entidades. Entretanto, entidades podem ser afetadas pelas alterações se elas forem requeridas a utilizar a Estrutura Conceitual para desenvolver ou escolher políticas contábeis quando não existir orientação específica nas normas contábeis existentes.

Além disso, os conceitos atualizados na Estrutura Conceitual têm o objetivo de ajudar o IASB a desenvolver futuras normas ou alterações nas normas existentes que atendam melhor os investidores e credores de uma entidade.

Os comentários foram recebidos até 25 de novembro de 2015. O IASB está em fase de análise das respostas recebidas e espera finalizar a Estrutura Conceitual revisada no início de 2017.

[Acesse a íntegra **aqui**](#)

ED 2015/1: *Classification of liabilities (Proposed amendment to IAS 1)* (Classificação dos passivos: alterações propostas à IAS 1)

As alterações propostas foram desenvolvidas para melhorar a apresentação nas demonstrações financeiras para tornar claro o critério para classificação dos passivos como corrente ou não corrente.

A proposta esclarece que a classificação do passivo como corrente ou não corrente é baseada nos direitos existentes ao final do período de reporte. Com esta finalidade, o IASB propõe:

- substituir “discricionário” no item 73 da norma por “direito”, com o objetivo de alinhar com os requerimentos do item 69(d) da própria norma.
- tornar explícito nos itens 69(d) e 73 da norma que somente um direito existente na data de reporte deve afetar a classificação do passivo; e
- deletar “incondicional” do item 69(d) da norma de modo que “um direito incondicional” seja substituído por “um direito”.

O IASB também propõe esclarecer a relação entre a liquidação do passivo e a saída de recursos da entidade adicionando que liquidação “refere-se a transferência para a contraparte de caixa, instrumentos de patrimônio, outros ativos ou serviços” no item 69 da norma.

As alterações deverão ser aplicadas retrospectivamente e será permitida a adoção antecipada pelas IFRSs (entidades que preparam demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil provavelmente não terão tal permissão).

Os comentários foram recebidos pelo IASB até 10 de junho de 2015. O IASB está em fase de análise das respostas recebidas, e, em seu programa de trabalho, a emissão final das alterações é esperada no primeiro semestre de 2017.

[Acesse a íntegra **aqui**](#)

DI 2015/2 Foreign Currency Transactions and Advance Consideration (Transações em moeda estrangeira e adiantamentos)

Para transações em moeda estrangeira com pagamento antecipado, o CPC 02(R2) – Efeitos das udanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis (IAS 21) não é claro a respeito da data a ser utilizada para a conversão das transações.

Atualmente, as transações são reconhecidas na moeda funcional da entidade aplicando-se a taxa de câmbio à vista na data da transação. No entanto, o CPC 02 (IAS 21) não é específico em relação a como determinar a data da transação. Esta circunstância tem resultado na adoção de diferentes práticas na conversão dessas transações. Para endereçar essa diversidade, o *IFRS Interpretations Committee* (IFRIC) emitiu uma minuta de interpretação.

Essa minuta de interpretação, quando aprovada, se aplicará nos casos que uma entidade pagar ou receber um adiantamento, denominado ou especificado, em moeda estrangeira e reconhecer um ativo não monetário por pagamento antecipado ou um passivo não monetário de receita diferida, por exemplo, um adiantamento recebido que não seja reembolsável, antes de reconhecer o item relacionado a esse adiantamento em uma data subsequente.

Conforme a minuta da interpretação, a data da transação a ser utilizada para determinar a taxa de câmbio à vista para a conversão do ativo, despesa ou receita relacionada será o que ocorrer primeiro entre:

- a data do reconhecimento inicial do ativo não monetário por pagamento antecipado ou passivo não monetário por receita diferida; e

- a data na qual o ativo, a despesa ou a receita relacionada forem reconhecidos nas demonstrações financeiras.

Quando a transação for reconhecida em etapas, a data da transação será estabelecida em cada etapa, ou seja, a taxa de câmbio à vista será aplicada para converter cada etapa da transação. Esse caso seria aplicável, por exemplo, quando:

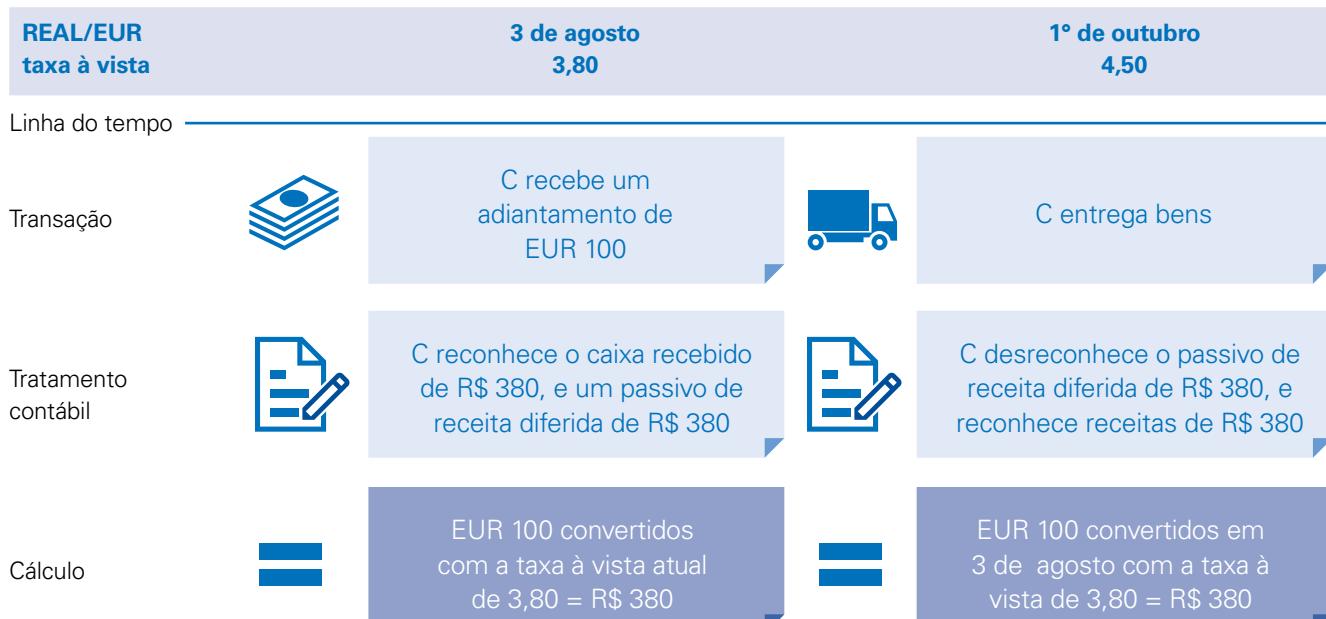
- existirem múltiplos pagamentos ou recebimentos antecipados;
- existirem múltiplos bens a serem entregues em diferentes datas ou serviços a serem prestados ao longo do tempo; ou
- existir uma combinação de múltiplos produtos e serviços com múltiplos pagamentos ou recebimentos.

Como as alterações propostas pelo IFRIC seriam aplicadas

A aplicação dessa minuta de interpretação às transações em moeda estrangeira com pagamento antecipado pode ser ilustrada com o exemplo a seguir. Uma entidade brasileira, cuja moeda funcional é o Real, recebe um adiantamento não reembolsável de EUR 100 em 3 de agosto de 2015 como pagamento antecipado para a entrega das mercadorias em 1º de outubro de 2015. A taxa de câmbio à vista (Real/EUR) é de 3,80 em 3 de agosto e 4,50 em 1º de outubro.

Neste cenário, a entidade C reconheceria o caixa recebido de EUR 100 e um passivo de receita diferida de EUR 100. Ambos montantes seriam convertidos para reais, aplicando-se a taxa de câmbio à vista de 3,80, resultando em um montante de R\$ 380 a ser reconhecido.

Em 1º de outubro, o passivo relativo à receita diferida de EUR 100 seria despreconhecido e receita de EUR 100 reconhecida e convertida para R\$ 380, aplicando a taxa de câmbio à vista de 3,80 em 3 de agosto.



Transição

É permitido às entidades escolher pela adoção dessa interpretação prospectiva ou retrospectivamente. Se a aplicação for retrospectiva, a aplicação é a partir do início do período de reporte no qual a interpretação for aplicada pela primeira vez ou para o período mais antigo apresentado nos valores comparativos das demonstrações financeiras.

A adoção antecipada seria permitida pelas IFRSs, mas provavelmente não o será para as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Próximos passos

Essa minuta de interpretação para transações em moeda estrangeira poderá gerar impactos relevantes as entidades que frequentemente paguem ou recebam adiantamentos em moeda estrangeira.

As entidades devem avaliar as alterações propostas e os impactos em suas demonstrações financeiras.

Os comentários sobre a minuta da interpretação foram recebidos pelo IFRIC até o dia 19 de janeiro de 2016. O IFRIC está em fase de análise das respostas recebidas.

[Acesse a íntegra aqui](#)

DI 2015/1: *Uncertainty over Income Tax Treatments* (Imposto de renda – Contabilização de incertezas sobre tratamentos fiscais)

Por ser um assunto sensível, matérias sobre impostos têm atraído muita atenção e discussão sobre transparência fiscal.

O tratamento contábil de incertezas relacionadas a tratamentos fiscais que ainda precisam ser confirmados pelas autoridades fiscais pode ser complexo. Uma minuta de interpretação emitida pelo *IFRS Interpretations Committee* (IFRIC) procura esclarecer o tratamento contábil dos tributos sobre o lucro em relação a essas incertezas.

A abordagem proposta pelo IFRIC

Muitas vezes não é claro como uma legislação tributária aplica-se à uma transação ou a uma circunstância específica. Neste contexto surge a questão de como os impactos fiscais deveriam ser reconhecidos nas demonstrações financeiras se existirem incertezas em relação à opção do tratamento fiscal feito na declaração de imposto de renda. Para essa análise é necessário avaliar se é provável que a autoridade fiscal aceitará o tratamento fiscal escolhido pela entidade:

- se sim, a entidade deverá reconhecer o valor conforme a declaração de imposto de renda nas suas demonstrações financeiras e considerar a divulgação de informações adicionais sobre a incerteza do tratamento fiscal escolhido.
- se não, a entidade deverá reconhecer um valor diferente em suas demonstrações financeiras de forma a refletir a incerteza do tratamento fiscal escolhido.

As propostas do IFRIC partem da hipótese de que as autoridades fiscais possuem pleno conhecimento de todas as informações pertinentes para avaliar o tratamento fiscal escolhido pela entidade.

A incerteza sobre o tratamento fiscal escolhido deve ser refletida usando a medida que proporcione a melhor previsão de como a incerteza será resolvida, ou seja, pelo montante mais provável, ou pelo montante esperado.

As propostas também fornecem orientação específica sobre quando e como atualizar subsequentemente os montantes incertos reconhecidos, caso as circunstâncias se alterem. Por exemplo, quando o direito de questionamento de uma autoridade fiscal expirar, ou quando uma orientação que reduz a incerteza for emitida.

Transição

As entidades poderão optar entre a adoção retrospectiva ou prospectiva da interpretação.

A adoção antecipada é permitida para as IFRSs mas provavelmente não será permitida às entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Próximos passos

Essa minuta de interpretação poderá trazer impactos relevantes às entidades com transações ou circunstâncias nas quais existirem incertezas relevantes em relação ao tratamento fiscal na sua declaração de imposto de renda.

Entidades impactadas devem avaliar as alterações propostas e os impactos nas suas demonstrações financeiras.

Os comentários para o IFRIC foram recebidos até o dia 19 de janeiro de 2016. O IFRIC concluiu a análise das respostas recebidas, e em seu programa de trabalho, a emissão da interpretação é esperada após o 2º semestre de 2016.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Normas Norte-americanas



Accounting Standards Update (ASUs)

ASU 2016-15 – Classification of Certain Cash Receipts and Cash Payments (Classificação de certas entradas e saídas de caixa)

O ASU fornece orientações de classificação relacionados com a demonstração de fluxos de caixa sobre estes oito assuntos:

- custos de liquidação antecipada de dívidas;
- liquidação de *zero-coupon bonds*;
- pagamentos de contraprestação contingente feitos após uma combinação de negócios;
- recebimentos de indenização de sinistros;
- recebimentos de indenização de apólices de seguro de vida de propriedade da empresa, incluindo as apólices de seguro de vida de propriedade de bancos;
- distribuições recebidas de investidas contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial;
- *beneficial interests* em operações de securitização; e
- fluxos de caixa separadamente identificáveis e aplicação do princípio da predominância.

O ASU é efetivo para companhias abertas para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017 e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. É efetivo a todas as outras entidades para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018, e para os períodos intermediários dentro dos exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2019. A adoção antecipada é permitida, incluindo a adoção em um período intermediário. Se uma entidade adotar o ASU em um período intermediário, os ajustes devem refletir-se a partir do início do ano fiscal, que inclui esse período intermediário. Uma entidade que opte por sua adoção antecipada deve adotar todas as alterações no mesmo período.

Entidades devem aplicar este ASU usando o método de transição retrospectiva para cada período apresentado. Se for impraticável a uma entidade aplicar o ASU retrospectivamente para algumas das questões, ela poderá aplicar as alterações para essas questões prospectivamente a partir da data mais antiga praticável.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-14 – Not-for-Profit Entities (Entidades sem Fins Lucrativos)

O ASU reduz o número de classes de ativos líquidos apresentados de três para dois: com restrições dos doadores e sem restrições aos doadores. A eliminação da distinção entre restrições temporárias e permanentes reduz a complexidade e aumenta a comprehensibilidade dos dados apresentados.

Adicionalmente, o ASU exige que todas as entidades sem fins lucrativos divulguem as despesas classificadas por sua função e natureza em um único local nas demonstrações financeiras. Apresentando as despesas por natureza e função, a entidade fornece aos usuários das demonstrações financeiras maior transparência sobre a utilização dos seus recursos.

O ASU também requer que as entidades sem fins lucrativos forneçam informações quantitativas e qualitativas sobre a gestão dos recursos líquidos e a disponibilidade de recursos financeiros para atender as necessidades de caixa dentro de um ano da data do balanço. Essa apresentação destina-se a fornecer aos usuários das demonstrações financeiras informações adicionais sobre como uma entidade sem fins lucrativos gera suas necessidades de caixa e como os limites dos recursos podem afetar a liquidez e a sua flexibilidade financeira. O ASU mantém a opção de apresentar fluxos de caixa operacionais na demonstração dos fluxos de caixa usando o método direto ou indireto.

O ASU é efetivo para exercícios anuais iniciados após 15 de dezembro de 2017, e para os períodos intermediários em exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018. A adoção antecipada é permitida e o ASU deverá ser aplicado retrospectivamente no ano de adoção. As entidades sem fins lucrativos que apresentam demonstrações financeiras comparativas podem omitir certas informações para os períodos apresentados antes do ano de adoção, como a análise de despesas por função e natureza e a divulgação de liquidez e de disponibilidade de recursos.

No ano de adoção, as entidades sem fins lucrativos devem divulgar a natureza das reclassificações ou reapresentações e seus efeitos, se houver, sobre as mudanças nas classes de ativos líquidos para cada ano apresentado.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-13 – *Financial Instruments — Credit Losses (Topic 326): Measurement of Credit Losses on Financial Instruments* (Instrumentos Financeiros - Perdas de crédito: mensuração de perdas de crédito nos instrumentos financeiros)

O ASU altera significativamente a forma como as entidades reconhecem *impairment* de ativos financeiros, exigindo agora o reconhecimento imediato de perdas de crédito estimadas que se espera que ocorram durante a vida remanescente de muitos ativos financeiros. A provisão para perdas correntes de crédito esperadas irá reduzir a base de custo amortizado de um ativo financeiro para a quantia que a entidade espera recuperar.

Para a maioria dos ativos financeiros dentro do escopo da norma, as entidades deverão efetivamente reconhecer perdas quando os ativos forem adquiridos ou originados. Adicionalmente, as entidades serão obrigadas a incorporar a sua previsão das futuras condições econômicas em suas estimativas de perdas. Para períodos futuros, para os quais não seja possível uma entidade prever de forma razoável e suportável, a entidade deverá utilizar a sua experiência histórica de perdas. A norma exige julgamento significativo pois não é clara sobre certos aspectos da estimativa de perdas esperadas, incluindo a metodologia específica a ser utilizada.

O ASU é efetivo para as companhias abertas registradas na SEC para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2019, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. O ASU é efetivo a todas as outras entidades abertas para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2020, e para os períodos intermediários dentro daquele exercício.

O ASU é efetivo a todas as outras entidades, incluindo as entidades sem fins lucrativos e planos de benefícios de empregados, para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2020 e para os períodos intermediários iniciados após 15 de dezembro de 2021.

Todas as entidades podem adotar este ASU antecipadamente para exercícios anuais iniciados após 15 de dezembro de 2018 e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. O ASU requer uma abordagem de transição retrospectiva modificada, com um ajuste cumulativo em lucros acumulados no período de adoção.

Acesse a íntegra [aqui](#)

ASU 2016-12 – *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Narrow-Scope Improvements and Practical Expedients* (Receita de Contratos com Clientes: Alterações e expedientes práticos)

O ASU traz alterações e expedientes práticos para tornar a norma de receitas mais operacional e mais clara, sem alterar seus princípios fundamentais.

A receita pode ser reconhecida em circunstâncias restritas quando um acordo não se qualifica como um contrato com um cliente (por exemplo, quando a cobrança não é provável). Por exemplo, é permitido que a entidade reconheça receita no valor da contraprestação recebida quando (i) a entidade transfere o controle dos bens ou serviços; (ii) a entidade deixa de transferir bens ou serviços (se aplicável) e não tem nenhuma obrigação nos termos do contrato para transferir bens ou serviços adicionais; e (iii) a contraprestação recebida do cliente não é reembolsável.

Um contrato concluído para fins de transição é um contrato pelo qual toda (ou praticamente toda) a receita foi reconhecida nos termos dos princípios contábeis geralmente aceitos (GAAP) antes da data de aplicação inicial. A contabilização de elementos de um contrato que não afetam as receitas segundo o GAAP é irrelevante para a avaliação se um contrato foi concluído. Além disso, as alterações permitem que uma entidade aplique o método de transição retrospectiva modificado, seja para todos os contratos ou apenas aos contratos que ainda não foram concluídos.

Se for aplicada retrospectivamente para cada período anterior apresentado a entidade não é obrigada a divulgar o efeito da mudança contábil para o período de adoção. No entanto, a entidade ainda é obrigada a divulgar o efeito das alterações em quaisquer períodos anteriores retrospectivamente ajustados.

As alterações desta atualização fornecem um expediente prático que permite uma entidade refletir o efeito agregado de todas as modificações que ocorrem antes do início do primeiro período apresentado de acordo com o Tópico 606 ao identificar as obrigações de desempenho satisfeitas e não satisfeitas, determinando o preço da transação, e alocação do preço de transação para as obrigações de desempenho satisfeitas e não satisfeitas.

O ASU disponibiliza uma escolha de política contábil para excluir montantes recebidos de clientes para todas as vendas relacionados a impostos sobre vendas e outros impostos semelhantes da contraprestação da transação.

O valor justo da contraprestação não monetária deverá ser mensurado no início do contrato.

As alterações estão relacionadas principalmente ao US GAAP e, portanto, podem resultar em diferenças entre US GAAP e IFRS. O ASU é efetivo na mesma data efetiva da nova norma de reconhecimento de receitas (ASU 2014-09 *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)*). O ASU 2015-14, *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Deferral of the Effective Date*, adia a data de vigência do Update 2014-09 por um ano.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-11 - Revenue Recognition (Topic 605) and Derivatives and Hedging (Topic 815): Rescission of SEC Guidance Because of Accounting Standards Updates 2014-09 and 2014-16 Pursuant to Staff Announcements at the March 3, 2016 EITF Meeting (Reconhecimento de Receita e Derivativos e Hedge: Revogação da Orientação SEC devido aos ASUs 2014-09 e 2014-16 nos termos dos comunicados do staff na reunião do EITF de 03 de março de 2016)

O ASU revoga as Normas do FASB e certos parágrafos da SEC:

- Certos comentários da SEC *Observer* que são codificadas no Tópico ASC 605 do FASB, Reconhecimento de Receita e FASB ASC Tópico 932, Atividades de extração – Óleo e Gás, efetivos na adoção do Tópico ASC 606 do FASB, Receita de contratos com os clientes.
- Anúncio da equipe da SEC, “*Determining the Nature of a Host Contract Related to a Hybrid Instrument Issued in the Form of a Share*” de acordo com o Tópico 815, que é codificado no Tópico ASC 815 do FASB, *Derivatives and Hedging*. Esta orientação é revogada para coincidir com a data efetiva de adoção do ASU 2014-16 do FASB, *Determining Whether the Host Contract in a Hybrid Financial Instrument Issued in the Form of a Share Is More Akin to Debt or Equity*.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-10 – Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): April 2016 Identifying Performance Obligations and Licensing (Receita de contratos com clientes: abril de 2016 - Identificação de obrigações de desempenho e licenças)

O ASU altera as orientações sobre reconhecimento de receita para a identificação de obrigações de desempenho e a contabilização de licenças de propriedade intelectual. O ASU mudou as propostas anteriores do FASB sobre renovações de licenças de direito de uso e restrições contratuais.

As alterações desta atualização afetam a orientação do ASU 2014-09, que ainda não é efetivo.

A data efetiva e requerimentos de transição para as alterações são as mesmas dos requerimentos do Tópico 606 (e qualquer outro tópico alterado pela atualização do ASU 2014-09).

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-09 – Compensation – Stock Compensation (Topic 718): Improvements to Employee Share-Based Payment Accounting (Compensação – Plano de opções: melhorias para contabilização de pagamento baseado em ações)

As alterações deste ASU simplificam a contabilização de transações com pagamento baseado em ações. Os principais pontos do ASU são:

- Entidades devem registrar todos os benefícios e dispêndios fiscais (inclusive benefícios fiscais de dividendos de pagamentos baseado em ações) excedentes como uma receita ou despesa de imposto de renda na demonstração do resultado. Os efeitos fiscais devem ser tratados como itens isolados no período em que ocorrem. Uma entidade deve reconhecer benefícios fiscais excedentes independentemente se o benefício reduz o imposto de renda a pagar no período corrente. Entidades devem classificar os benefícios fiscais excedentes juntamente com outras receitas como uma atividade operacional na demonstração dos fluxos de caixa.
- Entidades devem eleger uma política contábil para estimar o número de outorgas que se espera que serão adquiridas (*vested*) (atual US GAAP, estimando *forfeitures*) ou contabilizar os forfeitures à medida que ocorrem.

- As entidades podem reter até a taxa máxima de imposto de renda da pessoa física, sem classificar as outorgas como um plano liquidado em caixa. O dinheiro pago para quitar a obrigação legal de retenção na fonte de imposto de renda é classificado como uma atividade de financiamento na demonstração dos fluxos de caixa.
- As entidades fechadas podem escolher uma política contábil como uma solução prática e determinar o prazo esperado de certos prêmios baseados em ações com condições de desempenho e as que são condicionadas à permanência do empregado na entidade por determinado período de tempo. Elas também podem optar por alterar a base de mensuração para todos as outorgas classificadas no passivo para o valor intrínseco na adoção do ASU.

O ASU é efetivo para companhias abertas para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. O ASU é efetivo a todas as outras entidades para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017, e para os períodos intermediários dentro dos exercícios iniciado após 15 de dezembro de 2018. A adoção antecipada é permitida em qualquer período intermediário ou anual, desde que todo o ASU seja adotado.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-07: *Investments – equity method and joint ventures (Topic 323): simplifying the transition to the equity method of accounting* (Investimentos – método de equivalência patrimonial e empreendimentos controlados em conjunto: simplificando a transição para o método de equivalência patrimonial)

O ASU elimina a necessidade de um investidor aplicar retroativamente o método de equivalência patrimonial quando o aumento de participação (ou grau de influência) na investida desencadeia a aplicação do método de equivalência patrimonial. Se um investimento patrimonial classificado como disponível para venda que passa a se qualificar como um investimento contabilizado pelo método de equivalência patrimonial, o ganho ou perda não realizado é reconhecido em lucros ou prejuízos acumulados.

O ASU é efetivo para todas as entidades para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. As alterações devem ser aplicadas prospectivamente para o aumento do nível de participação ou grau de influência que resultará na adoção do método de equivalência patrimonial. A aplicação antecipada é permitida. Não há divulgações adicionais necessárias na transição.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-08: *Revenue from Contracts with Customers (Topic 606): Principal versus Agent Considerations (Reporting Revenue Gross versus Net)* (Receita de contratos com clientes: considerações de principal versus agente (apresentação de receita bruta versus receita líquida))

O ASU altera a orientação de principal versus agente na nova norma de receita, e esclarece que a análise deve focar na avaliação se a entidade tem o controle dos bens ou serviços antes de serem transferidos para o cliente. Este ASU está alinhado com as alterações da IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Customers* (Receita de Contratos com Clientes). Informações adicionais sobre a IFRS 15 se encontram na seção **Aplicação na Prática**.

As alterações afetam a orientação no ASU 2014-09/*Topic 606*, que ainda não é efetivo. A data de transição e requerimentos para essas alterações são os mesmos do ASU 2014-09.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-06: *Derivatives and Hedging (Topic 815): Contingent Put and Call options in Debt Instruments (a consensus of the emerging issues task force)* (Derivativos e Hedge: put e call options contingente em instrumentos de dívida)

Este ASU esclarece que determinar se as características econômicas de uma *put* ou *call* são claramente e estreitamente relacionadas ("*clearly and closely related*") com o contrato de dívida requer apenas a avaliação das quatro etapas do processo de decisão descrito no parágrafo ASC FASB 815-15-25-24.

Além disso, as entidades não são requeridas a avaliar separadamente se a contingência é claramente e estreitamente relacionada.

O ASU é efetivo para companhias abertas para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. Para as outras entidades, o ASU é efetivo para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017, e períodos intermediários dentro de exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018.

O ASU requer uma abordagem de transição retrospectiva modificada, com um ajuste cumulativo nos lucros acumulados no período de adoção. Para os instrumentos que são elegíveis para a opção de valor justo, as entidades podem optar por eleger de forma irrevogável a mensuração a valor justo da totalidade do instrumento de dívida afetado pelo ASU, reconhecendo as alterações no resultado. Essa opção é única e irrevogável.

O ASU permite a adoção antecipada em qualquer período intermediário para o qual não foram emitidas demonstrações financeiras da entidade, mas seria aplicado retroativamente no início do ano que inclui o período intermediário.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-05: *Derivatives and Hedging (Topic 815): Effect of Derivative Contract Novations on Existing Hedge Accounting Relationships (a consensus of the emerging issues task force)* (Derivativos e hedging: efeito de novações de contrato de derivativo sobre as relações de contabilidade de hedge existentes)

O ASU esclarece que uma mudança na contraparte de um contrato derivativo (por meio de novação) que tenha sido designado como instrumento de *hedge* para fins de *hedge accounting*, não exige, por si só, a des-designação dessa relação de *hedge*, desde que todos os outros critérios de *hedge accounting* continuem a ser cumpridos.

O ASU é efetivo para companhias abertas para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. Para as outras entidades, o ASU é efetivo para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017, e períodos intermediários em exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018. As entidades podem adotar o ASU usando ou a abordagem prospectiva ou a abordagem retrospectiva modificada.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-04: *Liabilities—Extinguishments of Liabilities (Subtopic 405-20): Recognition of Breakage for Certain Prepaid Stored-Value Products (a consensus of the emerging issues task force)* (Passivo - Extinção de passivos: reconhecimento de *breakage* para determinados pagamentos antecipados de produtos)

Esse ASU fornece uma exceção restrita à orientação no FASB ASC Subtópico 405-20, *Liabilities – Extinguishments of Liabilities*, que permite que entidades reconheçam *breakage* em cartões pagos antecipadamente de forma consistente com a nova norma de receitas. A exceção se aplica a cartões em forma física ou digital pagos antecipadamente, com valores monetários armazenados que podem ser trocados por produtos e serviços, incluindo aqueles que podem ser trocados por dinheiro (por exemplo, cartões de presente pré-pagos emitidos em uma rede específica de pagamento e resgatáveis em locais na rede do operador comercial, cartões de telecomunicações pré-pagos, e cartões de viagem).

O ASU é efetivo para companhias abertas, certas entidades sem fins lucrativos, e certos planos de benefícios a empregados para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017, e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. Para as outras entidades, o ASU é efetivo para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018, e períodos intermediários em exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2019. As entidades podem adotar o ASU usando uma abordagem de transição retrospectiva modificada, com um ajuste cumulativo em lucros acumulados no período de adoção, ou usando o método de transição retrospectivo completo.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-03: *Intangibles—Goodwill and other (Topic 350), Business Combinations (Topic 805), Consolidation (Topic 810), Derivatives and Hedging (Topic 815): Effective Date and Transition Guidance (a consensus of the private company council)* (Intangível – ágio e outros - Combinação de negócios – Consolidação - Derivativos e hedge: data efetiva e orientação de transição)

O ASU elimina as datas de vigência para quatro alternativas contábeis para companhias privadas desenvolvidas pelo *Private Company Council* (PCC) (ou seja, ASU 2014-02, 2014-03, 2014-07, e 2014-18). O ASU é efetivo imediatamente e permite que uma companhia privada escolha qualquer uma das alternativas do PCC no início de qualquer período de relatório anual pela primeira vez sem necessitar avaliar qual seria a opção preferível.

[Acesse a íntegra aqui](#)

ASU 2016-02: *Leases (Arrendamentos)*

A nova norma introduz um novo modelo contábil para o arrendatário segundo o qual os arrendatários passarão a reconhecer a maioria dos seus arrendamentos no balanço. Como consequência, o valor dos seus ativos e passivos reportados irá aumentar - em alguns casos de forma muito significativa. A contabilidade do arrendador permanece substancialmente semelhante ao US GAAP atual.

Este ASU é efetivo para as companhias abertas, certas entidades sem fins lucrativos, e certas entidades que administram planos de benefícios a empregados para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018 e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. Para todas as outras entidades, o ASU é efetivo para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2019 e períodos intermediários em exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2020. O ASU 2016-02 requer a aplicação do método de transição retrospectiva modificada para todas as entidades.

ASU 2016/02

Section A

Section B

Section C

ASU 2016-01: *Financial instruments—Overall (subtopic 825-10): Recognition and Measurement of Financial Assets and Financial Liabilities* (Instrumentos Financeiros – geral – reconhecimento e mensuração de ativos e passivos financeiros)

O ASU altera significativamente o efeito na demonstração do resultado de participações societárias detidas por uma entidade e o reconhecimento de mudanças no valor justo dos passivos financeiros quando a opção de valor justo é selecionada.

- **Investimentos em instrumentos patrimoniais com valor justo facilmente determinável** - entidades devem mensurar esses investimentos ao valor justo e reconhecer as mudanças no valor justo no resultado.
- **Investimentos em instrumentos patrimoniais sem valor justo facilmente determinável** - entidades têm a opção de mensurar esses investimentos a valor justo ou pelo custo ajustado pelas alterações de preços observáveis menos redução do valor recuperável. Mudanças na mensuração sob uma das duas alternativas deve ser reconhecida no resultado.
- **Passivos financeiros** - entidades que elegem a opção de valor justo para os passivos financeiros devem reconhecer mudanças no valor justo relacionadas ao risco de crédito específico relativo ao instrumento em outros resultados abrangentes (DRA).

• **Impostos diferidos** - entidades devem avaliar a provisão para recuperabilidade dos impostos diferidos ativos relativos a títulos de dívida disponíveis para venda em combinação com os seus outros impostos diferidos ativos.

• **Lucro líquido** - como as entidades devem reconhecer as mudanças na mensuração dos investimentos em instrumentos patrimoniais no resultado, a volatilidade na demonstração dos resultados irá aumentar.

• **Passivos financeiros** - mudanças no risco de crédito de uma entidade não irão afetar os lucros quando a opção de valor justo for adotada.

Este ASU é efetivo para as companhias abertas para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2017 e para os períodos intermediários compreendidos dentro desses exercícios. Para todas as outras entidades, inclusive para entidades sem fins lucrativos e entidades que administram planos de benefícios a empregados, o ASU é efetivo para exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2018 e períodos intermediários em exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2019. Com certas exceções para companhias abertas, a adoção antecipada das alterações desta atualização não é permitida.

Acesse a íntegra [aqui](#)



FASB Proposed ASU

Abaixo estão listadas as atuais propostas para emissão de normas:

- *Proposed ASU 330 – Financial Services – Insurance (Topic 944)* (Serviços Financeiros – Seguros)
- *Proposed ASU 340 – Nonrefundable Fees and Other Costs (Subtopic 310-20)* (Taxas não reembolsáveis e outros custos)
- *Proposed ASU 320 – Technical Corrections and Improvements to Update no 2014-09, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)* (Correções e melhorias técnicas para as atualizações nº 2014-09, Receita de contratos com os clientes)
- *Proposed ASU 310 – Derivatives and Hedging (Topic 815)* (Derivativos e Hedge)
- *Proposed ASU 280 – Not For Profit Entities – Consolidation (Subtopic 958-810)* (Entidades sem Fins Lucrativos – Consolidação)
- *Proposed ASU EITF-16B - Plan Accounting (Topics 960, 962, and 965)* (Contabilidade de Planos)
- *Proposed ASU 270 - Income Taxes (Topic 740)* (Imposto de Renda)
- *Proposed ASU 260 - Consolidation (Topic 810)* (Consolidação)
- *Proposed ASU 250 - Other Income (Subtopic 610-20)* (Outras Receitas)
- *Proposed ASU 240 - Technical Corrections and Improvements to Update nº 2014-09, Revenue from Contracts with Customers (Topic 606)* (Correções Técnicas e Melhorias a Norma de Receitas de Contratos com Clientes)
- *Proposed ASU 230 - Intangibles-Goodwill and Other (Topic 350)* (Ativo Intangível)
- *Proposed ASU EITF-16A - Statement of Cash Flows (Topic 230)* (Demonstração de Fluxos de Caixa)
- *Proposed ASU 220 – Technical Corrections and Improvements* (Correções Técnicas e Melhorias)
- *Proposed ASU 210 - Compensation – Retirement Benefits – Defined Benefit Plans – General (Subtopic 715-20)* (Remuneração – Benefícios de Aposentadoria - Planos de Benefício Definido - Geral)
- *Proposed ASU 200 - Compensation (Topic 715)* (Remuneração)

Abaixo outros documentos do FASB em audiência pública:

- *Proposed Statement of Financial Accounting Concepts - Concepts Statement 8 - Conceptual Framework for Financial Reporting - Chapter 7: Presentation* (Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro)

Acesse a íntegra [aqui](#)



Securities Exchange and Commission (SEC)

SEC Staff Warns about Non-GAAP Financial Measures (Equipe SEC alerta sobre medições financeiras não contábeis)

A equipe da SEC atualizou recentemente sua orientação (*SEC Compliance & Disclosure Interpretation* (C&DI) sobre como as empresas são autorizadas a utilizar informações não contábeis e, especificamente, práticas proibidas. As práticas proibidas incluem medições financeiras enganosas, medições não contábeis de lucro por ação e ajustes de imposto de renda inapropriados. A nova orientação segue os recentes comentários do *Chairman* e sua equipe da SEC alertando quais medidas coercivas serão tomadas contra as empresas que não estejam em conformidade com as orientações que descrevem como uma entidade deve apresentar informações financeiras não contábeis. Entidades podem ter que revisar ou eliminar certas medições financeiras não contábeis em arquivamentos e *press releases*, particularmente os que ajustam receitas.

[Acesse a íntegra aqui](#)

SEC Proposes To Eliminate Redundant Disclosures (SEC propõe eliminar divulgações redundantes)

A SEC propôs regras para eliminar requerimentos de divulgação ultrapassados e redundantes. A SEC também solicitou comentários sobre certos requerimentos de divulgações que se sobrepõem ao US GAAP para determinar se as alterações devem ser feitas, incluindo alterações sugeridas ao FASB.

Os principais objetivos das propostas são:

- simplificar pelas regras propostas os esforços de cumprimento de divulgações, sem alterar significativamente a informação fornecida aos investidores.
- eliminar alguns limites *brightline* para divulgações quando o US GAAP requer informações semelhantes.
- mover algumas divulgações do MD&A para dentro das demonstrações financeiras.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

PCAOB Reproposes Standard to Enhance the Auditor's Reporting Model (PCAOB propõe novamente norma para melhorar o modelo de relatório do auditor)

Em 11 de maio de 2016, o PCAOB propôs novamente para comentários ao público uma norma de relatório do auditor que aumentaria o relatório para torná-lo mais informativo aos investidores. A proposta manteria o modelo existente de relatório do auditor, mas iria fornecer informações adicionais, por exemplo, comunicar questões críticas de auditoria que surgem durante o trabalho, e novos elementos relacionados à independência e ao tempo de relacionamento com o auditor.

As propostas incluem a abordagem dos principais assuntos de auditoria (PAAs) com certos aperfeiçoamentos:

- limitar a fonte de principais assuntos de auditoria a questões comunicadas ou que devam ser comunicadas ao comitê de auditoria;

- adicionar um componente de materialidade para a definição de um principal assunto de auditoria;
- limitar a definição apenas às questões que são especialmente desafiadoras, subjetivas, ou de julgamento complexo do auditor;
- revisar o requerimento da documentação relacionada; e
- expandir o requerimento de comunicação para exigir que o que auditor descreva como o principal assunto foi abordado na auditoria.

A proposta se aplicaria as auditorias realizadas segundo as normas do PCAOB, exceto quanto às exigências relacionadas as questões críticas de auditoria, que não se aplicariam as auditorias de *broker* e *dealers* que não sejam empresas de desenvolvimento de negócios; e planos de empregados para compra de ações, poupança e planos semelhantes.

[Acesse a íntegra do PCAOB Proposal](#)

[Acesse a íntegra do PCAOB act. Sheet on the Proposal](#)

Outros

New Publications about Financial Statement Requirements in US Securities Offerings (Novas publicações sobre os requerimentos de demonstrações financeiras em ofertas de valores mobiliários nos EUA)

A KPMG LLP e a firma de advocacia *Latham & Watkins* lançaram recentemente a versão 2016 dos *Financial Statement Requirements in US Securities Offerings series, What You Need to Know and What Non-US Issuers Need*

to Know, que aborda os requerimentos de demonstrações financeiras em ofertas de valores mobiliários nos EUA. Estas publicações são preparadas para fornecer um guia que ajuda a percorrer as exigências das leis federais para as demonstrações financeiras. As publicações se concentram sobre os requisitos para ofertas públicas, incluindo ofertas de empresas emergentes no âmbito do JOBS Act, conforme atualizado pelo FAST Act. Também resumem as práticas de mercado da regra 144A e as regras especiais que se aplicam aos emissores estrangeiros privados (FPIs).

[Acesse a íntegra aqui](#)



Anexo I

Quadro resumo de normas emitidas pelo CPC

Pronunciamentos, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
Pronunciamento Conceitual Básico (R1) - Estrutura Conceitual	<i>Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements</i>	Deliberação 675/11	NBC TG Estrutura Conceitual
Pronunciamento Técnico PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas (PMEs) (R1) (B)	<i>IFRS for SMEs</i>		NBC TG 1000
CPC 01 (R1) - Redução ao Valor Recuperável de Ativos	<i>IAS 36 - Impairment of Assets</i>	Deliberação 639/10	NBC TG 01 (R3)
CPC 02 (R2) - Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis (B)	<i>IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	Deliberação 640/10	NBC TG 02 (R1) (A)
CPC 03 (R2) - Demonstração dos Fluxos de Caixa (B)	<i>IAS 7 - Statement of Cash Flows</i>	Deliberação 641/10	NBC TG 03 (R2)
CPC 04 (R1) - Ativo Intangível	<i>IAS 38 — Intangible Assets</i>	Deliberação 644/10	NBC TG 04 (R3)
CPC 05 (R1) - Divulgação sobre Partes Relacionadas	<i>IAS 24 - Related Party Disclosures</i>	Deliberação 642/10	NBC TG 05 (R3)
CPC 06 (R1) - Operações de Arrendamento Mercantil	<i>IAS 17 - Leases</i>	Deliberação 645/10	NBC TG 06 (R2)
CPC 07 (R1) - Subvenção e Assistência Governamentais	<i>IAS 20 - Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	Deliberação 646/10	NBC TG 07 (R1)
CPC 08 (R1) - Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários	<i>IAS 32 - Financial Instruments: Presentation e IAS 39 Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Deliberação 649/10	NBC TG 08
CPC 09 - Demonstração do Valor Adicionado	Não possui correlação	Deliberação 557/08	NBC TG 09
CPC 10 (R1) - Pagamento Baseado em ações	<i>IFRS 2 - Share-based Payment</i>	Deliberação 650/10	NBC TG 10 (R2)
CPC 11 - Contrato de Seguro	<i>IFRS 4 - Insurance Contracts</i>	Deliberação 563/08	NBC TG 11 (R1)
CPC 12 - Ajuste a Valor Presente	Não possui correlação	Deliberação 564/08	NBC TG 12
CPC 13 - Adoção Inicial da Lei 11.638/07 e da Medida Provisória 449/08	Não possui correlação	Deliberação 565/08	NBC TG 13
CPC 15 (R1) - Combinação de Negócios	<i>IFRS 3 - Business Combinations</i>	Deliberação 665/11	NBC TG 15 (R3)
CPC 16 (R1) - Estoques	<i>IAS 2 - Inventories</i>	Deliberação 575/09	NBC TG 16 (R1)
CPC 17 (R1) - Contratos de Construção	<i>IAS 11 - Construction Contracts</i>	Deliberação 691/12	NBC TG 17 (A)
CPC 18 (R2) - Investimento em Coligada	<i>IAS 28 - Investments in Associates</i>	Deliberação 696/12	NBC TG 18 (R2)
CPC 19 (R2) – Negócios em Conjunto	<i>IFRS 11 - Joint Arrangements</i>	Deliberação 694/12	NBC TG 19 (R2)
CPC 20 (R1) - Custos de Empréstimos	<i>IAS 23 - Borrowing Costs</i>	Deliberação 672/11	NBC TG 20 (R1)

ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual	Resolução 4.144/12	Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual (A)			
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual	Resolução 3.566/08 e Circular 3.387/08 (A)	Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual	Resolução 3.604/08	Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual	Resolução 3.750/09 e Circular 3.463/09 (A)	Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual	Resolução 3.989/11	Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual (A)			Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual (A)		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual (A)		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual (A)		Circular 517/15	Resolução Normativa 322/13 - Anexo I

Pronunciamentos, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC 21 (R1) - Demonstração Intermediária	<i>IAS 34 - Interim Financial Reporting</i>	Deliberação 673/11	NBCTG 21 (R3)
CPC 22 - Informações por Segmento	<i>IFRS 8 - Operating Segments</i>	Deliberação 582/09	NBCTG 22 (R2)
CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	<i>IAS 8 - Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	Deliberação 592/09	NBCTG 23 (R1)
CPC 24 - Evento Subsequente	<i>IAS 10 - Events after the Reporting Period</i>	Deliberação 593/09	NBCTG 24 (R1)
CPC 25 - Provisão e Passivo e Ativo Contingentes	<i>IAS 37 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	Deliberação 594/09	NBCTG 25 (R1)
CPC 26(R1) - Apresentação das Demonstrações Contábeis (B)	<i>IAS 1 - Presentation of Financial Statements</i>	Deliberação 676/11	NBCTG 26 (R3)
CPC 27 - Ativo Imobilizado	<i>IAS 16 - Property, Plant and Equipment</i>	Deliberação 583/09	NBCTG 27 (R3)
CPC 28 - Propriedade para Investimento	<i>IAS 40 - Investment Property</i>	Deliberação 584/09	NBCTG 28 (R3)
CPC 29 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	<i>IAS 41 - Agriculture</i>	Deliberação 596/09	NBCTG 29 (R2)
CPC 30 (R1) - Receitas	<i>IAS 18 - Revenue</i>	Deliberação 692/12	NBCTG 30 (A)
CPC 31 - Ativo Não-Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada	<i>IFRS 5 - Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	Deliberação 598/09	NBCTG 31 (R3)
CPC 32 - Tributos sobre Lucro (B)	<i>IAS 12 - Income Taxes</i>	Deliberação 599/09	NBCTG 32 (R2)
CPC 33 (R1) - Benefícios a Empregados	<i>IAS 19 - Employee Benefits</i>	Deliberação 695/12	NBCTG 33 (R2)
CPC 35 (R2) - Demonstrações Separadas	<i>IAS 27 - Separate Financial Statements</i>	Deliberação 693/12	NBCTG 35 (R2)
CPC 36 (R3) - Demonstrações Consolidadas	<i>IFRS 10 - Consolidated Financial Statements</i>	Deliberação 698/12	NBCTG 36 (R3)
CPC 37 (R1) - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade	<i>IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	Deliberação 647/10	NBCTG 37 (R4)
CPC 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	<i>IAS 39 - Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Deliberação 604/09	NBCTG 38 (R3)
CPC 39 - Instrumentos Financeiros: Apresentação (B)	<i>IAS 32 - Financial Instruments: Presentation</i>	Deliberação 604/09	NBCTG 39 (R3)
CPC 40 (R1) - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	<i>IFRS 7 - Financial Instruments: Disclosures</i>	Deliberação 684/12	NBCTG 40 (R2)
CPC 41 - Resultado por Ação	<i>IAS 33 - Earnings Per Share</i>	Deliberação 636/10	NBCTG 41 (R1)
CPC 43 (R1) - Adoção Inicial dos CPCs 15 e 41	<i>IFRS 1 - First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	Deliberação 651/10	NBCTG 43 (A)
CPC 44 – Demonstrações Combinadas	Não possui correlação	Deliberação 708/13	NBCTG 44

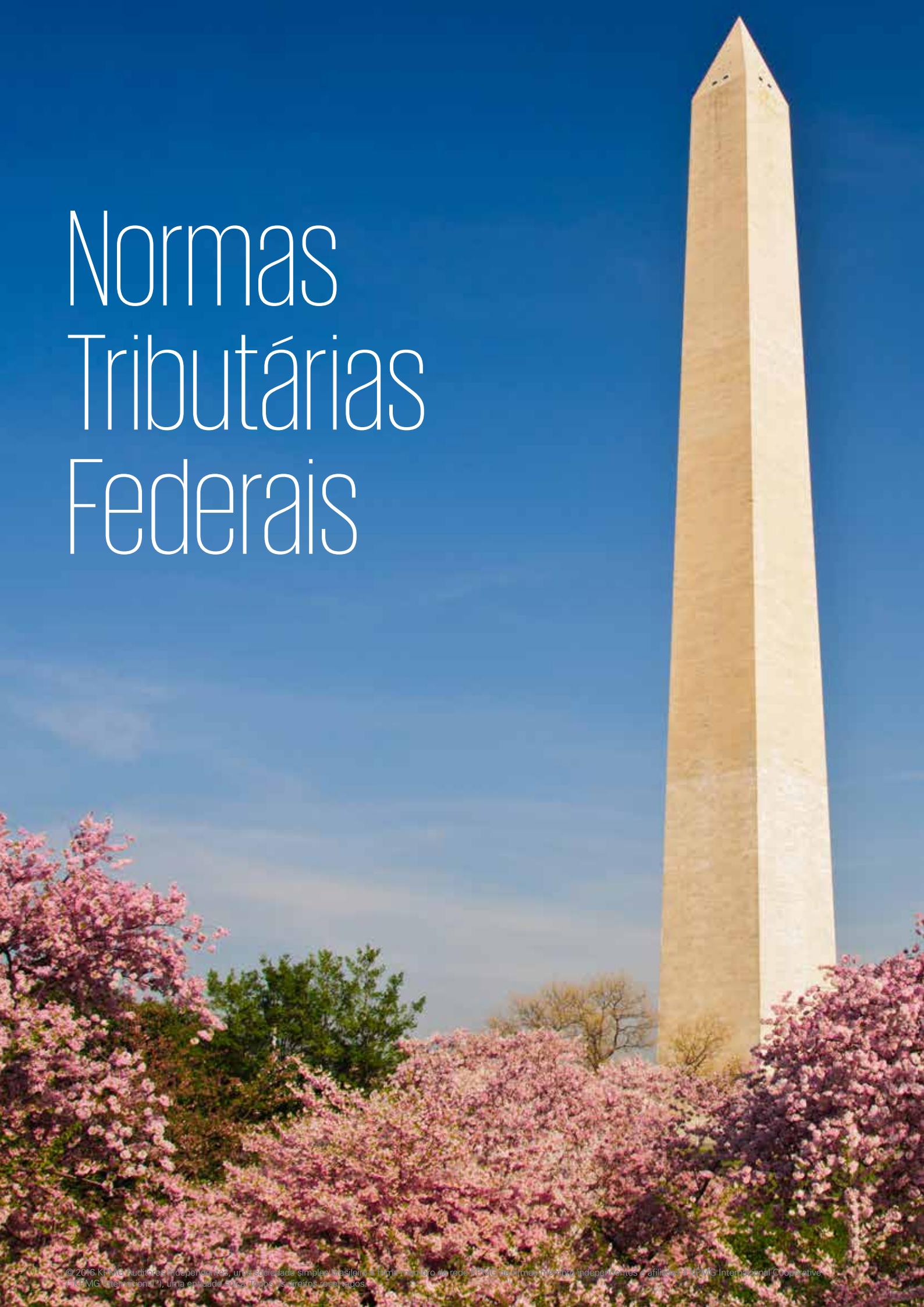
Pronunciamentos, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC 45 - Divulgação de Participações em Outras Entidades	<i>IFRS 12 - Disclosure of Interests in Other Entities</i>	Deliberação 697/12	NBCTG 45 (R2)
CPC 46 – Mensuração do Valor Justo	<i>IFRS 13 – Fair Value Measurement</i>	Deliberação 699/12	NBCTG 46 (R1)
ICPC 01(R1) - Contratos de Concessão	<i>IFRIC 12 - Service Concession Arrangements</i>	Deliberação 677/11	ITG 01 (A)
ICPC 02 - Contrato de Construção do Setor Imobiliário	<i>IFRIC 15 - Agreements for the Construction of Real Estate</i>	Deliberação 612/09	ITG 02
ICPC 03 - Aspectos Complementares das Operações de Arrendamento Mercantil	<i>IFRIC 4 - Determining whether an Arrangement contains a Lease, SIC 15 - Operating Leases—Incentives e SIC 27 - Evaluating the Substance of Transactions Involving the Legal Form of a Lease</i>	Deliberação 613/09	ITG 03 (R1)
ICPC 06 - Hedges de Investimentos Líquidos em uma Operação no Exterior	<i>IFRIC 16 - Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>	Deliberação 616/09	ITG 06
ICPC 07 - Distribuição de Dividendos in Natura	<i>IFRIC 17 - Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>	Deliberação 617/09	ITG 07 (R1)
ICPC 08 (R1) - Contabilização da Proposta de Pagamento de Dividendos	Não possui correlação	Deliberação 683/12	ITG 08 (A)
ICPC 09 (R2) - Demonstrações Contábeis Individuais, Demonstrações Separadas, Demonstrações Consolidadas e Aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (B)	Não possui correlação	Deliberação 729/14	ITG 09 (A)
ICPC 10 - Interpretação Sobre a Aplicação Inicial ao Ativo Imobilizado e à Propriedade para Investimento dos Pronunciamentos Técnicos CPCs 27, 28, 37 e 43	Não possui correlação	Deliberação 619/09	ITG 10
ICPC 11 - Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes	<i>IFRIC 18 - Transfers of Assets from Customers</i>	Deliberação 620/09	ITG 11
ICPC 12 - Mudanças em Passivos por Desativação, Restauração e Outros Passivos Similares	<i>IFRIC 1 - Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>	Deliberação 621/09	ITG 12
ICPC 13 - Direitos a Participações Decorrentes de Fundos de Desativação, Restauração e Reabilitação Ambiental	<i>IFRIC 5 - Rights to Interests Arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>	Deliberação 637/10	ITG 13(R1)
ICPC 14 - Cotas de Cooperados em Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares	<i>IFRIC 2 - Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments</i>		
ICPC 15 - Passivo Decorrente de Participação em um Mercado Específico - Resíduos de Equipamentos Eletroeletrônicos	<i>IFRIC 6 - Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment</i>	Deliberação 638/10	ITG 15
ICPC 16 - Extinção de Passivos Financeiros com Instrumentos Patrimoniais	<i>IFRIC 19 - Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>	Deliberação 652/10	ITG 16(R1)
ICPC 17 - Contratos de concessão - Evidenciação	<i>SIC 29 - Service Concession Arrangements: Disclosures</i>	Deliberação 677/11	ITG 17

Pronunciamentos, Interpretações e Orientações	Correlação com Normas Internacionais	CVM - Comissão de Valores Mobiliários	CFC - Conselho Federal de Contabilidade
ICPC 18 - Custos de Remoção de Estéril (<i>Stripping</i>) de Mina de Superfície na Fase de Produção	<i>IFRIC 20 - Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	Deliberação 714/13	ITG 18
ICPC 19 - Tributos	<i>IFRIC 21 Levies</i>	Deliberação 730/14	ITG 19
ICPC 20 - Limite de Ativo de Benefício Definido, Requisitos de Custeio (Funding) Mínimo e sua Interação	<i>IFRIC 14 - The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>	Deliberação 731/14	ITG 20
OCPC 01 (R1) - Entidades de Incorporação Imobiliária	Não possui correlação	Deliberação 561/08	CTG 01 (A)
OCPC 02 - Esclarecimentos sobre as Demonstrações Contábeis de 2008	Não possui correlação	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 01/09	CTG 02
OCPC 03 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento, Mensuração e Evidenciação	Não possui correlação	Ofício-Circular CVM/SNC/SEP 03/09	CTG 03
OCPC 04 - Aplicação da interpretação técnica ICPC 02 às entidades de incorporação imobiliária brasileiras	Não possui correlação	Deliberação 653/10	CTG 04
OCPC 05 - Contrato de Concessão	Não possui correlação	Deliberação 654/10	CTG 05
OCPC 06 - Apresentação de Informações Financeiras Pro Forma	Não possui correlação	Deliberação 709/13	CTG 06
OCPC 07 - Evidenciação na Divulgação dos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral	Não possui correlação	Deliberação 727/14	CTG 07
OCPC 08 - Reconhecimento de Determinados Ativos e Passivos nos Relatórios Contábil-Financeiros de Propósito Geral das Distribuidoras de Energia Elétrica emitidos de acordo com as Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade	Não possui correlação	Deliberação 732/14	CTG 08

(A) As versões revisadas desses pronunciamentos, interpretações e orientações emitidas pelo CPC ainda não foram aprovadas pelo órgão regulador.
 (B) A revisão dos Pronunciamentos Técnicos encontra-se em Audiência Pública - veja seção Audiências Públicas

ANEEL - Agência Nacional de Energia Elétrica	ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres	BACEN - Banco Central do Brasil	SUSEP - Superintendência de Seguros Privados	ANS - Agência Nacional de Saúde Suplementar
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual			
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual		Carta-Circular DECON 01/09	
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual			
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manual			
Resolução Normativa 605/14 - Manual	Resoluções 3.847 e 3.848/12 - Manuall			

Normas Tributárias Federais



Leis

Lei nº 13.315, de 20.07.2016 - DOU 21.07.2016

A Lei nº 13.315/2016 converteu a Medida Provisória nº 713/2016. A referida norma alterou alguns dispositivos legais, dentre os quais destacamos a Lei nº 12.249/2010, quanto à isenção do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior para cobertura de gastos pessoais, de pessoas físicas residentes no Brasil, em viagens de turismo, negócios, serviços, treinamentos ou missões oficiais.

Conforme dispunha o artigo 60 da Lei nº 12.249/2010, estavam isentos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos ao exterior para cobertura de gastos pessoais, de pessoas físicas residentes no Brasil, em viagens de turismo, negócios, serviços, treinamentos ou missões oficiais.

De acordo com a referida norma tal isenção era empregada até 31 de dezembro de 2015 e a partir de janeiro de 2016, portanto, o IRRF passou a ser aplicado sobre tais operações à alíquota de 25% (que era a regra geral para esse tipo de operação).

A Lei nº 13.315 reduziu a alíquota de IRRF aplicável sobre as operações relativas a gastos pessoais no exterior de 25% para 6%, devendo a nova alíquota ser empregada até 31 de dezembro de 2019. Importante mencionar que a aplicação da alíquota de 6% tem início a partir da entrada em vigor da referida norma 21 de julho de 2016

A alíquota reduzida de 6%, no entanto, deve ser utilizada somente nos casos em que: (i) o valor global da operação não ultrapasse o limite de R\$ 20.000 (vinte mil reais) por mês e (ii) desde que as operações não sejam destinadas a países com tributação favorecida ou pessoa física/jurídica submetida a regime fiscal privilegiado.

Importante destacar que permanecem não sujeitas à incidência de IRRF no Brasil remessas ao exterior para fins educacionais, científicos, culturais e para cobertura de despesas médico-hospitalares no exterior.

Nesse contexto, note que a Receita Federal do Brasil ("RFB") publicou a Instrução Normativa nº 1.645/2016, a fim de regulamentar a incidência da nova alíquota de IRRF de 6%.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Lei nº 13.313, de 14.07.2016 - DOU 15.07.2016

A Lei nº 13.313/2016 converteu a Medida Provisória nº 719/2016. A referida norma alterou alguns dispositivos legais, dentre os quais destacamos a Lei nº 13.259/2016, quanto à dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário inscrito em dívida ativa da União, desde que atendidas as seguintes condições:

- A dação deverá ser precedida de avaliação do bem ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, nos termos de ato do Ministério da Fazenda; e
- A dação deverá abranger a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação.

Importante ressaltar que, caso o crédito que se pretenda extinguir seja objeto de discussão judicial, a dação em pagamento somente produzirá efeitos após a desistência da ação pelo devedor ou corresponsável, e a renúncia do direito sobre o qual se funda a ação, de forma que, o devedor ou o corresponsável arcará com o pagamento das custas judiciais e honorários advocatícios.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Lei nº 13.265, de 01.04.2016 - DOU 04.04.2016

A Lei nº 13.265/2016 converteu a Medida Provisória nº 693/2015 e alterou, entre outras providências, a Lei nº 12.780/2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, bem como a Lei nº 10.451/2002.

Dentre as alterações introduzidas, destacamos:

a) Aplica-se o disposto nos artigos 4º, 5º, 6º, 12, 13, 14, 15, 19, 20 e 22 da Lei nº 12.780/2013 aos agentes de distribuição responsáveis pelos procedimentos necessários para garantir o fornecimento temporário de energia elétrica nas áreas de concessão onde serão realizados os Jogos Olímpicos e Paraolímpicos de 2016, e às suas contratadas, não alcançando, porém, o IRPJ e a CSLL, em relação à:

- i.** realização de obras de construção civil, elétrica e eletromecânica, inclusive sob regime de empreitada global;
- ii.** prestação de serviços, inclusive com o fornecimento de bens, equipamentos, partes e peças;
- iii.** prestação de serviços de operação dos sistemas de controle, gestão, monitoramento e supervisão do fornecimento de energia temporária; e
- iv.** aquisição e aluguel de máquinas, equipamentos e materiais.

b) Os agentes de distribuição referidos na letra "a" e suas contratadas ficam isentos:

- i.** do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em decorrência de prestação de serviços, de aluguéis e de fornecimento de bens; e
- ii.** da Cide de que trata a Lei nº 10.168/2000, incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos em decorrência dos contratos dos quais sejam signatários.

Importante destacar que, de acordo com o previsto na Lei 13.265/2016, o descrito na letra "b" não se aplica aos rendimentos auferidos por residente ou domiciliado em país com tributação favorecida ou por beneficiário de regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430/1996."

Por fim, a referida norma dispõe que as máquinas, os equipamentos e os materiais destinados ao fornecimento temporário de energia elétrica de que trata a letra "a", poderão ser admitidos no País sob o regime aduaneiro especial de admissão temporária, com suspensão do pagamento dos tributos incidentes sobre a importação.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Lei nº 13.259, de 16.03.2016 - DOU 17.03.2016

A Lei nº 13.259/2016 converteu, com alterações, a Medida Provisória nº 692/2015. A referida norma modificou a redação original da Medida Provisória 692 e estabeleceu o seguinte:

a) O artigo 1º dispõe que, sobre o ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, deverá incidir o imposto sobre a renda com base nas seguintes alíquotas:

15%	sobre a parcela dos ganhos que não ultrapassar R\$ 5 milhões
17,5%	sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 5 milhões e não ultrapassar R\$ 10 milhões
20%	sobre a parcela dos ganhos que exceder R\$ 10 milhões e não ultrapassar R\$ 30 milhões
22,5%	sobre a parcela dos ganhos que ultrapassar R\$ 30 milhões

b) As mesmas alíquotas mencionadas no item (a) incidirão sobre os ganhos de capital obtidos por pessoas jurídicas tributadas com base no Simples Nacional, conforme disposto no artigo 2º da referida norma;

c) Ocorreu, ainda, a inclusão do artigo 82-A da Lei nº 12.973/2014, o qual prevê que, opcionalmente, a pessoa jurídica domiciliada no Brasil poderá oferecer à tributação, na forma e nas condições a serem definidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), os lucros auferidos por intermédio de suas coligadas no exterior na forma prevista a seguir, independentemente do descumprimento das condições previstas no caput do artigo 81, exceto nas hipóteses em que a pessoa jurídica coligada domiciliada no Brasil seja equiparada à controladora, nos termos do artigo 83, todos da mencionada Lei, de modo que o resultado na coligada domiciliada no exterior equivalente aos lucros ou prejuízos por ela apurados deverá ser computado na determinação do lucro real e na base de cálculo da CSL da pessoa jurídica investidora domiciliada no Brasil, nas seguintes formas:

- i.** se positivo, deverá ser adicionado ao lucro líquido relativo ao balanço de 31 de dezembro do ano-calendário em que os lucros tenham sido apurados pela empresa domiciliada no exterior; e
- ii.** se negativo, poderá ser compensado com lucros futuros da mesma pessoa jurídica no exterior que lhes deu origem, desde que os estoques de prejuízos sejam informados na forma e no prazo estabelecidos pela RFB.

Importante destacar que o ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3/2016 esclareceu que os artigos nº 1º e 2º da Lei nº 13.259/2016, resultante conversão da Medida Provisória nº 692/2015, que dispõe sobre as alíquotas progressivas descritas a seguir, incidentes sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos realizados por pessoas físicas e por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, passarão a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2017.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Lei nº 13.254, de 13.01.2016 - DOU 14.01.2016

A Lei nº 13.254/2016 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para fins da declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária.

A referida norma estabelece que:

a) O RERCT aplica-se:

- aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos;
- ao espólio cuja sucessão esteja aberta em 31 de dezembro de 2014; e
- aos não residentes no momento da publicação desta Lei, desde que residentes ou domiciliados no País conforme a legislação tributária em 31 de dezembro de 2014

b) O disposto na norma não é aplicável aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal cujo objeto seja um dos crimes listados no §1º do artigo 5º, ainda que se refira aos recursos, bens ou direitos a serem regularizados pelo RERCT.

Conforme estabelecido no artigo 4º da Lei nº 13.254/16, para adesão ao RERCT, a pessoa física ou jurídica deverá apresentar à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil (Bacen) declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31.12.2014, a serem regularizados, com o respectivo valor em real ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade nessa data, com a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do artigo 5º da Lei em referência e dos respectivos bens e recursos que possuiu.

A declaração única de regularização deverá conter:

- a) a identificação do declarante;
- b) as informações fornecidas pelo contribuinte necessárias à identificação dos recursos, bens ou direitos a serem regularizados, bem como de sua titularidade e origem;
- c) o valor, em real, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza declarados;
- d) a declaração do contribuinte de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita; e
- e) na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos, em 31.12.2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do artigo 5º da referida Lei e dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados, ainda que posteriormente repassados à titularidade ou responsabilidade, direta ou indireta, de trust de quaisquer espécies, fundações, sociedades despersonalizadas, fideicomissos, ou dispostos mediante a entrega a pessoa física ou jurídica, personalizada ou não, para guarda, depósito, investimento, posse ou propriedade de que sejam beneficiários efetivos o interessado, seu representante ou pessoa por ele designada.

Destaca-se ainda que:

- a) a opção pelo RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o IR;
- b) quando da opção pelo RERCT, o imposto pago será considerado como tributação definitiva e não permitirá a restituição de valores anteriormente pagos;
- c) a opção pelo RERCT e o pagamento do IR importam confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável, configuram confissão extrajudicial nos termos dos artigos 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil) e condicionam o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas na referida Lei.

A adesão ao RERCT poderá ser feita até 31.10.2016, contados a partir da data de entrada em vigor do ato da RFB, com declaração da situação patrimonial em 31.12.2014 e o consequente pagamento do tributo e da multa.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Decretos

Decreto nº 8.842, de 29.08.2016 – DOU 30.08.2016

O Decreto nº 8.842/2016 promulgou a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária, sobre o intercâmbio internacional de informações tributárias entre as Administrações Tributárias.

A Convenção alcança a assistência administrativa para prevenção e combate a ilícitos tributários e será aplicável para as transações iniciadas a partir de 1º de janeiro de 2017.

Intercâmbio automático

O intercâmbio automático tem origem nos trabalhos do Fórum Global de Transparência e Intercâmbio de Informações Tributárias e do Projeto G20/OCDE sobre Erosão das Bases Tributárias e o Deslocamento de Lucros (conhecido por sua sigla em Inglês, BEPS). Sua implementação se fará por meio de diversos formatos, como segue:

- Padrão para intercâmbio automático de informações financeiras para fins tributários ("Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters", também conhecido como "CRS – Common Reporting Standard"), com dados sobre ativos financeiros e seus rendimentos.
- Intercâmbio automático dos relatórios de operações de grupos multinacionais ("Country-by-Country reporting – CbC").
- Intercâmbio sobre decisões administrativas que concedem tratamentos tributários especiais a determinados contribuintes ("Exchange on Tax Rulings – ETR").

Importante ressaltar que o Decreto nº 8.842/2016 ainda não foi regulamentado pela Receita Federal do Brasil, entretanto, a expectativa é que o reporte das informações no Brasil seja realizado por meio da e-Financeira, uma vez que o manual desta obrigação já faz referências aos requerimentos do CRS.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Decreto nº 8.731, de 30.04.2016 – DOU 02.05.2016

Decreto nº 8.731/2016 alterou o Decreto nº 6.306/2007, que regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. Das alterações, destacam-se:

- i. Compra de moeda estrangeira em espécie – a partir de 3 de maio, o IOF/Câmbio incidirá à alíquota de 1,10% nas operações de câmbio relacionadas a compra de moeda estrangeira em espécie no Brasil. Antes dessa alteração, a alíquota aplicável era 0,38%;
- ii. Conversão de investimento estrangeiro direto em investimento em ações negociáveis em bolsa de valores – o mencionado Decreto também traz uma previsão expressa no sentido de que as operações de câmbio para ingresso de recursos no país, ainda que realizadas por meio de operações simultâneas de câmbio, necessárias para a conversão de investimento direto em investimento em ações negociáveis em bolsa de valores, estão sujeitas ao IOF/Câmbio à alíquota de 0%;
- iii. Empréstimos estrangeiros e alíquotas/multas aplicáveis – no caso de empréstimo estrangeiro, a regra vigente determina que o IOF/Câmbio será devido à alíquota de (a) 6% no caso do prazo médio mínimo ser inferior a seis meses; ou (b) 0% no caso do prazo médio mínimo ser superior a seis meses. Caso o empréstimo seja contraído inicialmente por prazo superior a seis meses e seja liquidado antecipadamente (sem observância do prazo médio mínimo), estará sujeito ao IOF/Câmbio à alíquota de 6% e penalidades (multa e juros). Nesse contexto e considerando que a legislação de IOF/Câmbio teve alterações nos últimos anos (principalmente quanto às alíquotas e aos prazos aplicáveis), o Decreto 8.731 introduz relevantes mudanças que podem impactar a liquidação antecipada de empréstimos estrangeiros. Portanto, transações que envolvam a liquidação antecipada e/ou a capitalização de empréstimos estrangeiros devem ser verificadas caso-a-caso para que os potenciais impactos do IOF/Câmbio sejam devidamente analisados.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instruções Normativas

Instrução Normativa nº 1.661, de 29.09.2016 – DOU 30.09.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.661 altera a Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, que dispõe sobre as regras de restituição, compensação, resarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Dentre as alterações destacam-se as seguintes determinações referentes às regras de competência para avaliação dos pedidos apresentados pelo contribuinte:

- i.** O auditor fiscal da Receita Federal do Brasil, competente para dar cumprimento à decisão judicial, poderá exigir do sujeito passivo, como condição para a homologação da compensação, que lhe seja apresentada cópia do inteiro teor da decisão.
 - a.** Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.
- ii.** É competência do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil da DRF ou da Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário da pessoa física ou jurídica que apurou o crédito para com a Fazenda Nacional decidir sobre a compensação.
 - a.** As competências previstas no Capítulo VI da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012 poderão ser transferidas pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil a outra unidade de sua jurisdição, sem prejuízo da observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos do sujeito passivo.
- iii.** Foram acrescentados os artigos nº 107-A e 107-B à Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012, os quais dispõem sobre as condições para o reconhecimento do direito creditório e sobre a representação, pelo Auditor Fiscal da RFB, de fato constatado em procedimento fiscal de que o sujeito passivo promoveu compensação indevida de débitos relativos a tributos administrados pela RFB.
- iv.** E, por fim, foram revogados os artigos nº 69, 70, 70-A, 71, 72, 73, 74, 75 e 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/2012.

[Acesse a íntegra aqui](#)

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.658, de 13.09.2016 – DOU 14.09.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.658/2016 altera a Instrução Normativa nº 1.037/2010. As principais alterações correspondem a:

- i.** inclusão da Irlanda, Curaçao e Saint Martin (Island) na lista de paraísos fiscais;
- ii.** remoção das Antilhas Holandesas e São Cristóvão e Nevis lista de paraísos fiscais; e
- iii.** inclusão das sociedades gestoras de participações austríacas na lista de regimes fiscais privilegiados.

A referida norma incluiu, ainda, o parágrafo único ao artigo 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.037/2010, com o objetivo de esclarecer que entende-se que a pessoa jurídica que exerce a atividade de holding desempenha atividade econômica substantiva quando possui, no seu país de domicílio, capacidade operacional apropriada para os seus fins, evidenciada, entre outros fatores, pela existência de empregados próprios qualificados em número suficiente e de instalações físicas adequadas para o exercício da gestão e efetiva tomada de decisões relativas:

- i.** ao desenvolvimento das atividades com o fim de obter rendas derivadas dos ativos de que dispõe; ou
- ii.** à administração de participações societárias com o fim de obter rendas decorrentes da distribuição de lucro e do ganho de capital.

De acordo com a IN nº 1.658, a capacidade operacional pode ser evidenciada pela: (i) a existência de um número suficiente de funcionários qualificados / profissionais; e (ii) a existência de infraestrutura adequada / equipamento, entre outros.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.656, de 29.07.2016 – DOU 02.08.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.656/2016 alterou a Instrução Normativa nº 1.079/2010 que dispõe sobre o tratamento tributário aplicável às variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte em função da taxa de câmbio.

Dentre as alterações, destaca-se a possibilidade de alteração do regime de competência para o regime de caixa, no reconhecimento das variações monetárias, quando ocorrer a elevada oscilação da taxa de câmbio.

A norma em referência estabelece ainda que ocorre elevada oscilação da taxa de câmbio quando, no período de 1 mês-calendário, o valor do dólar dos Estados Unidos da América para venda apurado pelo Banco Central do Brasil (Bacen) sofrer variação, positiva ou negativa, superior a 10%, observando-se que:

- a)** a variação será determinada mediante a comparação entre os valores do dólar no 1º e no último dia do mês-calendário para os quais exista cotação publicada pelo Bacen;
- b)** verificada a hipótese prevista na letra "a," a alteração do regime de competência para o regime de caixa para reconhecimento das variações monetárias poderá ser efetivada no mês-calendário seguinte àquele em que ocorreu a elevada oscilação da taxa de câmbio; e
- c)** o novo regime adotado se aplicará a todo o ano-calendário, observando-se que, na hipótese de ter ocorrido elevada oscilação da taxa de câmbio nos meses de janeiro a maio/2015, a alteração de regime poderá ser efetivada no mês de junho/2015.

Por fim, a referida Instrução Normativa dispôs que, nos casos em que houver alteração do critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de competência para o critério de reconhecimento das variações monetárias pelo regime de caixa, deverão ser retificadas as DCTF, EFD-Contribuições e demais obrigações, cujas informações sejam afetadas pela mudança de regime, relativas aos meses anteriores do próprio ano-calendário.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.654, de 27.07.2016 – DOU 29.07.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.654 altera a Instrução Normativa nº 1.627/2016, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), instituído pela Lei nº 13.254/2016, o qual tem por objetivo a declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.

A referida norma acrescentou o parágrafo único ao artigo nº 18 da Instrução Normativa RFB nº 1.627/2016, estabelecendo que o declarante poderá antecipar a repatriação total ou parcial dos recursos financeiros constantes da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), desde que realize o pagamento no momento em que os recursos se tornarem disponíveis no País:

- i.** do Imposto de Renda à alíquota de 15% incidente sobre o valor total em reais dos recursos objeto de regularização; e
- ii.** da multa de regularização em percentual de 100% do Imposto de Renda apurado na letra “a”.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.652, de 20.06.2016 – DOU 21.06.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.652 dispõe sobre a obrigatoriedade dos fabricantes de bebidas e produtos do fumo apresentarem a Escrituração Fiscal Digital (EFD) relativa ao Bloco K, correspondente aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de dezembro de 2016.

Ficam dispensadas dessa obrigação as microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP), como tal definidas pelo artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.650, de 09.06.2016 – DOU 13.06.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.650 dispõe sobre a consulta avulsa à Declaração de Importação do Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex no Portal Único de Comércio Exterior.

A referida Instrução determina que:

- i.** a consulta avulsa disponibilizará todas as informações constantes da DI, inclusive aquelas que permitam a verificação dos aspectos cambiais da operação;
- ii.** as DI ficarão disponíveis para consulta pelo prazo de 5 anos contados da data do seu registro; e
- iii.** o acesso ao sistema se dará com a utilização de certificação digital.

O referido ato estabelece ainda que o acesso às informações do sistema se dará com a utilização do protocolo de transmissão da DI, disponível ao importador no momento do registro da DI, do CPF ou do CNPJ do importador, e do número da DI.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.645, de 30.05.2016 – DOU 31.05.2016

A Lei nº 13.315/16 que converteu a Medida Provisória nº 713/2016, reduziu a 6%, até 31 de dezembro de 2019, a alíquota do IRRF incidente sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, destinados à cobertura de gastos pessoais, no exterior, de pessoas físicas residentes no País, em viagens de turismo, negócios, serviço, treinamento ou missões oficiais, até o limite global de R\$ 20.000,00 ao mês.

Com o objetivo de regulamentar a redução da alíquota, a Receita Federal do Brasil aprovou a Instrução Normativa RFB nº 1.645/2016, para disciplinar a aplicação da incidência do IRRF sobre tais rendimentos.

Dentre as condições para a redução da alíquota destacam-se:

- a)** a aplicação somente em relação às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil;

- b)** os gastos pessoais no exterior serão aqueles relacionados às despesas para manutenção do viajante, tais como despesas com hotéis, transporte e hospedagem;
- c)** as remessas devem ser efetuadas por pessoa jurídica, domiciliada no País, que arque com despesas pessoais de seus empregados e dirigentes residentes no País, registrados em carteira de trabalho.

Importante destacar que que a redução de alíquota somente se aplica às despesas com viagens internacionais de pessoas físicas residentes no Brasil.

Por fim, a referida norma revogou a Instrução Normativa RFB nº 1.611/2016, que dispunha sobre o assunto.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.637, de 09.05.2016 – DOU 10.05.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.637/2016 altera a Instrução Normativa RFB nº 1.585/2015, que dispõe sobre o imposto de renda incidente sobre os rendimentos e ganhos líquidos auferidos nos mercados financeiro e de capitais.

Dentre as alterações, destacam-se:

- i.** os prazos médios das cotas de Fundos de Índice de Renda Fixa serão considerados pelo prazo médio de repactuação da carteira do Fundo de Índice de Renda Fixa.
- ii.** é responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto:

- a)** o administrador do fundo de investimento;
- b)** na instituição que intermediar recursos por conta e ordem de seus respectivos clientes, para aplicações em fundos de investimento administrados por outra instituição, na forma prevista em normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN) ou pela CVM;

[Acesse a íntegra aqui](#)

c) no caso de mudança de administrador do fundo de investimento, cada administrador será responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto referente aos fatos geradores ocorridos no período relativo à sua respectiva administração;

d) no caso de alteração da forma de distribuição das cotas do fundo, para distribuição por conta e ordem ou vice-versa, o administrador do fundo de investimento e a instituição que intermediar a subscrição das cotas do fundo por conta e ordem de seus respectivos clientes serão responsáveis pela retenção e pelo recolhimento do imposto referente aos fatos geradores ocorridos no período relativo à sua respectiva responsabilidade tributária;

iii. nas hipóteses de alienação de cotas em mercado secundário, deve-se considerar, para fins da incidência do Imposto de Renda, a alíquota correspondente ao prazo médio de repactuação em que a carteira do Fundo de Índice de Renda Fixa esteja enquadrada na data em que ocorra a alienação.

iv. aplicam-se as mesmas regras previstas para as aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável, na forma do artigo 46 da mencionada norma, aos rendimentos ou ganhos decorrentes da negociação de títulos ou valores mobiliários de renda fixa em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, bem como às operações ativas vinculadas pelas instituições financeiras com base em recursos entregues ou colocados à disposição da instituição por terceiros, de acordo com a regulamentação do CMN, inclusive na hipótese de a instituição financeira liquidar a operação com a entrega do ativo vinculado em razão de inadimplemento dos recursos captados pelo devedor.

Instrução Normativa nº 1.634, de 06.05.2016 – DOU 09.05.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.634/2016 consolidou as regras aplicáveis ao Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas ("CNPJ").

Dentre outras disposições, a referida Instrução Normativa introduziu a regra com base na qual alguns contribuintes serão requeridos a informar à RFB, no momento do registro no CNPJ, as pessoas autorizadas a representá-las, bem como sua estrutura societária até alcançar o "beneficiário final".

Dentre as disposições contidas na referida norma, destacamos as seguintes:

a) em relação às entidades obrigadas à inscrição, foram incluídas as sociedades em conta de participação (SCP), vinculadas aos sócios ostensivos, e as entidades domiciliadas no exterior que, no País sejam titulares de direitos sobre participações societárias constituídas fora do mercado de capitais;

b) no caso de entidade domiciliada no exterior, o representante no CNPJ deve ser seu procurador ou representante legalmente constituído domiciliado no Brasil, com poderes para administrar os bens e direitos da entidade no País e representá-la perante a RFB;

c) sem prejuízo das sanções previstas na legislação, a pessoa jurídica cuja inscrição no CNPJ tenha sido declarada inapta será, entre outras restrições, impedida de:

- obter incentivos fiscais e financeiros;
- realizar operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos; e
- transacionar com estabelecimentos bancários (exceto em relação a saques de importâncias anteriormente depositadas ou aplicadas, inclusive quanto à movimentação de contas-correntes, à realização de aplicações financeiras e à obtenção de empréstimos);

d) de acordo com a Instrução Normativa nº 1.634/2016, é considerado beneficiário final:

- i. a pessoa natural que, em última instância, de forma direta ou indireta, possui, controla ou influencia significativamente a entidade; ou
- ii. a pessoa natural em nome da qual uma transação é conduzida;

e) a Instrução Normativa, dispõe ainda que a influência significativa presume-se quando a pessoa natural:

- possui mais de 25% do capital da entidade, direta ou indiretamente; ou

- direta ou indiretamente, detém ou exerce a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores da entidade, ainda que sem controlá-la;

f) a obrigação de fornecer informações sobre a estrutura societária e o "beneficiário final" será exigível aos registros no CNPJ requeridos a partir de 1º de janeiro de 2017 No entanto, no caso de registros de CNPJ já existentes, tais informações deverão ser fornecidas quando realizada alguma alteração cadastral e, em qualquer caso, até a data limite de 31 de dezembro de 2018; e

g) por fim, a referida norma revogou as Instruções Normativas RFB nº 1.470/2014, 1.511/2014 e 1.551/2015.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.627, de 11.03.2016 – DOU 15.03.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.627/2016 dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), previsto na Lei nº 13.254/2016, o qual tem por objetivo a declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Dentre as disposições, destacam-se:

a) consideram-se recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos, independentemente da natureza, origem ou moeda que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País;

b) os recursos ou patrimônio de origem lícita compreendem: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do artigo 5º da Lei nº 13.254/2016;

c) os recursos ou patrimônio repatriados objeto do RERCT são todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, ainda que sob a titularidade de não residentes da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil (Bacen), e não se encontrem devidamente declarados;

- d)** são considerados recursos ou patrimônio remetidos ou mantidos no exterior os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais e remetidos ou mantidos fora do território nacional;
- e)** é considerado titular o efetivo proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados indevidamente; e
- f)** a declaração voluntária de recursos corresponde à declaração que informe fato novo que não tenha sido objeto de lançamento.

Ainda, de acordo com a Instrução Normativa, poderá optar pelo RERCT a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil em 31 de dezembro de 2014, titular de bens e direitos de origem lícita, anteriormente a essa data, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais à RFB.

O RERCT é aplicável também:

- i.** ao não residente no momento da publicação da Lei nº 13.254/2016, ocorrida em 14 de janeiro de 2016, desde que residente ou domiciliado no País em 31 de dezembro de 2014, segundo a legislação tributária; e
- ii.** ao espólio.

Por fim, a adesão ao RERCT se dará mediante ao cumprimento das seguintes condições:

- i.** apresentação de Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat), em formato eletrônico;
- ii.** pagamento integral do imposto sobre a renda à alíquota de 15% incidente sobre o valor total em Real dos recursos objeto de regularização; e
- iii.** pagamento integral da multa de regularização em percentual de 100% do imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso II do caput.

[Acesse a íntegra aqui](#)

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.612, de 26.01.2016 – DOU 27.01.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.612 dispõe sobre o Regime Aduaneiro Especial de Entreposto Industrial sob Controle Informatizado do Sistema Público de Escrituração Digital (Recof - Sped).

O Recoф, até então regido apenas pela Instrução Normativa nº 1.291, com alterações subsequentes exercidas pela Instrução Normativa nº 1.559, possui características muito restritivas, principalmente, no que tange segmentos cobertos pelo regime e mecanismos de controle, limitando, assim, sua adoção para um grande número de empresas. Logo, alinhado com o Plano Nacional de Exportações, lançado pelo governo federal em julho de 2015, os objetivos da RFB com o Recoф - Sped são: transpor tais barreiras e incentivar indústrias brasileiras a ampliar suas participações em mercados internacionais, principalmente, através da desoneração fiscal e de ganhos de fluxo de caixa.

O Recoф - Sped, assim como, a modalidade Recoф regida pela Instrução Normativa nº 1.291, destina-se às empresas industriais exportadoras, ou seja, aquelas que adquirem insumos importados ou no mercado nacional, os utiliza em seu processo produtivo e, posteriormente, exporta os produtos que consumiram tais insumos, proporcionando, nesse processo a suspensão de tributos federais (II, IPI, PIS E COFINS) na aquisição de insumos e posterior isenção dos mesmos na efetivação das exportações.

Os principais requisitos de habilitação são:

- a.** estar adimplente com as obrigações de entrega da Escrituração Fiscal Digital (EFD), nos termos da legislação específica em vigor;
- b.** possuir autorização para o exercício da atividade, expedida pela autoridade aeronáutica competente, se for o caso;
- c.** não ter sido submetida ao regime especial de fiscalização de que trata o artigo 33 da Lei nº 9.430/1996, nos últimos três anos; e
- d.** exportar produtos industrializados no valor mínimo anual equivalente a 80% (oitenta por cento) do valor total das mercadorias importadas ao amparo do regime, no mesmo período, e não inferior a US\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de dólares americanos);
- e.** aplicar anualmente, na produção dos bens que industrializar, pelo menos 80% das mercadorias estrangeiras admitidas no regime; e
- f.** entregar regularmente a EFD.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Instrução Normativa nº 1.609, de 19.01.2016 - DOU de 20.01.2016

A Instrução Normativa RFB nº 1.609/2016 altera a Instrução Normativa RFB nº 907/2009, que dispõe sobre o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF), para acrescentar o § 3º ao artigo 3º.

A referida Instrução Normativa estabeleceu que a prorrogação, a renovação, a novação, a composição, a consolidação, a confissão de dívida e os negócios assemelhados das operações de crédito com prazo de vencimento superior a 365 dias, sem substituição do devedor, não ensejarão cobrança de IOF complementar sobre o saldo não liquidado da operação anteriormente tributada.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Portarias RFB

Portaria RFB nº 1.453, de 29.09.2016 - DOU 30.09.2016

A Portaria RFB nº 1.453/2016 estabelece os procedimentos para o reconhecimento de direito creditório em processo de restituição, compensação, resarcimento ou reembolso.

Dentre as disposições, destacam-se:

- a)** o Auditor-Fiscal da RFB é a autoridade competente para elaborar e proferir a decisão em processo de restituição, compensação, resarcimento ou reembolso;
- b)** caso a decisão resultar no reconhecimento de direito creditório em valor total superior a R\$ 1.000.000,00 até R\$ 5.000.000,00, deverá ser proferida por dois Auditores-Fiscais;
- c)** caso a decisão resultar no reconhecimento de direito creditório em valor total superior a R\$ 5.000.000,00, deverá ser proferida por três Auditores-Fiscais; e

Cabe ressaltar que o disposto nesta Portaria não se aplica ao despacho decisório emitido eletronicamente.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Portaria RFB nº 354, de 11.03.2016 - DOU 14.03.2016

A Portaria RFB nº 354/2016 dispõe sobre a formalização de processos relativos a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. De acordo com o disposto na Portaria, serão objeto de um único processo administrativo:

- a)** as exigências de crédito tributário do mesmo sujeito passivo, formalizadas com base nos mesmos elementos de prova, referentes:
 - i.** ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
 - ii.** à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
 - iii.** à Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide), à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e à Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (COFINS-Importação);
 - iv.** às contribuições sociais destinadas à Previdência Social e às contribuições destinadas a outras entidades e fundos; ou
 - v.** ao IRPJ e aos lançamentos dele decorrentes relativos à CSLL, ao Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF), à Contribuição para o PIS/Pasep, à COFINS e à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB).
- b)** a suspensão de imunidade ou de isenção e o lançamento de ofício de crédito tributário dela decorrente;
- c)** os pedidos de restituição ou resarcimento e as Declarações de Compensação (DCOMP) que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas;
- d)** e as multas isoladas aplicadas em decorrência de compensação considerada não declarada.

Por fim, a referida norma revogou também as Portarias RFB nº 666/2008 e 2.324/2010, que dispunham sobre o assunto.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Atos Declaratórios Interpretativos

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 24.08.2016 - DOU 26.08.2016

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8/2016 dispõe acerca da aplicação da retroatividade benigna em face da revogação das multas isoladas sobre ressarcimento indeferido, indevido ou com falsidade.

O Ato Declaratório esclarece que as multas isoladas, antes previstas nos §§ 15 e 16 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 e posteriormente revogados pela Medida Provisória nº 656/2014 e pela Medida Provisória nº 668/2015, convertida na Lei nº 13.137/2015, não se aplica, em razão da retroatividade benigna prevista na alínea "a" do inciso II do caput do artigo 106 da Lei nº 5.172/1966 - Código Tributário Nacional (CTN), aos pedidos de ressarcimento pendentes de decisão.

A inaplicabilidade da multa alcança também os pedidos de ressarcimento já indeferidos, mas ainda pendentes de lançamento da multa isolada.

A retroatividade benigna aplica-se, inclusive, aos débitos referentes:

- a)** às multas ainda não extintas em função na forma prevista no artigo 156 do CTN ; e
- b)** às parcelas não liquidadas das multas objeto de acordos de parcelamento.

Por fim, o Ato Declaratório esclarece que a retroatividade benigna não implica a restituição dos valores das multas já extintas por qualquer forma.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 23.08.2016 - DOU 24.08.2016

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7/2016 dispõe sobre a incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico na integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior.

O Ato Declaratório esclareceu que a integralização de capital de pessoa jurídica no Brasil com cessão de direito por residente no exterior sujeita-se à incidência do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) à alíquota de 15% sobre o valor do direito, conforme previsto no artigo 72 da Lei nº 9.430, de 27/1996.

A referida norma dispôs ainda que na hipótese do direito cedido consistir em aquisição de conhecimentos tecnológicos ou implicar transferência de tecnologia, a integralização de que trata o caput sujeita-se também à incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) à alíquota de 10% sobre o valor do direito, nos termos do artigo 2º da Lei nº 10.168/2000.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4, de 07.06.2016 - DOU 09.06.2016

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 4/2016 dispõe sobre o regime de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS aplicável às receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica.

De acordo com o Ato Declaratório desde 1º de janeiro de 2004, com a entrada em vigor dos artigos. 21 e 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas decorrentes da venda de produtos submetidos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estão, em regra, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa das contribuições.

Importante mencionar que a referida norma esclareceu o seguinte:

- a)** as receitas decorrentes da venda de álcool para fins carburantes estiveram sujeitas ao regime de apuração cumulativa da contribuição para o PIS-Pasep e da COFINS até 01.10.2008, data de entrada em vigor das

alíneas "c" e "d" do inciso III do artigo 42 da Lei nº 11.727/2008 , a partir da qual se aplica a tais receitas, em regra, o regime de apuração não cumulativa das contribuições, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação;

- b)** no período compreendido entre 01.01 e 23.06.2008 e entre 01.04 e 04.06.2009, esteve vedada a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a custos, despesas e encargos vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada ou monofásica da contribuição para o PIS-Pasep e da COFINS.

O Ato Declaratório dispôs ainda que para efeitos do rateio proporcional de que tratam o inciso II do § 8º do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, e o inciso II do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.833/2003, as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada ou monofásica da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS podem ser incluídas no cálculo da "relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total" referida nos mencionados dispositivos, mesmo que tais receitas estejam submetidas a suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência das contribuições em voga, salvo disposições contrárias estabelecidas pela legislação.

Por fim, ficam modificadas as conclusões em contrário constantes em Soluções de Consulta ou em Soluções de Divergência emitidas antes da publicação deste ato, independentemente de comunicação aos consultentes.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3, de 27.04.2016 - DOU 29.04.2016

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 3/2016 dispõe sobre a produção de efeitos dos arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259/ 2016, conversão da Medida Provisória nº 692, de 22 de setembro de 2015.

O referido Ato esclareceu que os arts. 1º e 2º da Lei nº 13.259/2016, resultante conversão da Medida Provisória nº 692/2015, que dispõe sobre as alíquotas progressivas incidentes sobre o ganho de capital na alienação de bens e direitos realizados por pessoas físicas e por pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, passarão a vigorar a partir de 1º de janeiro de 2017.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1, de 18.01.2016 - DOU 20.01.2016

O Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 1/2016 dispõe sobre a incidência do imposto sobre a renda nas aplicações financeiras de titularidade de pessoa física que adquire a condição de não residente, com a finalidade de aplicação do regime especial de tributação favorecida ao investidor estrangeiro não residente em país com tributação favorecida. De acordo com o disposto no Ato Declaratório, a pessoa física residente no País que adquire a condição de não residente, para fins de aplicação do regime especial de tributação aplicável ao investidor estrangeiro não residente em país com tributação favorecida nos termos do artigo 24 da Lei nº 9.430/1996, deverá o responsável tributário:

- a)** exigir da pessoa física residente no País que adquire a condição de não residente a comprovação de que apresentou a Comunicação de Saída Definitiva do País à Secretaria da Receita Federal do Brasil; e
- b)** reter e recolher o imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos auferidos até o dia anterior ao da aquisição da condição de não residente.

Cabe mencionar, ainda, que no caso de aplicações financeiras não sujeitas à retenção do imposto sobre a renda nos termos da letra "b" do parágrafo anterior, deverá o contribuinte ou seu representante legal apurar e recolher o imposto na forma prevista na legislação vigente.

Por fim, importante destacar que a pessoa física que adquire a condição de residente no Brasil deve comunicá-la à fonte pagadora.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Convênios ICMS

Convênio ICMS 42, de 03.05.2016 – DOU 06.05.2016

O Convênio ICMS nº 42/2016, autoriza os Estados e o Distrito Federal a, relativamente aos incentivos e benefícios fiscais, financeiro-fiscais ou financeiros, inclusive os decorrentes de regimes especiais de apuração, que resultem em redução do valor ICMS a ser pago, inclusive os que ainda vierem a ser concedidos:

- a)** condicionar a fruição do benefício ao depósito no fundo de equilíbrio fiscal das finanças públicas, equivalente a, no mínimo, 10% do respectivo incentivo/benefício; ou
- b)** reduzir o benefício a, no mínimo, 10% do respectivo incentivo/benefício.

O Convênio nº 42/2016 dispõe ainda que o descumprimento do depósito por três meses, consecutivos ou não, resultará na perda definitiva do incentivo/benefício fiscal.

Por fim, o referido Convênio revoga o Convênio do ICMS nº 31/2016.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Convênio ICMS 20, de 08.04.2016 - DOU de 13.04.2016

O Convênio ICMS 20/2016 altera o Convênio ICMS 84/09, que dispõe sobre as operações de saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação.

Dentre as alterações realizadas, cabe destacar:

- i.** os procedimentos que devem ser preenchidos, quando o destinatário emitir nota fiscal remetida para o exterior;
- ii.** com relação às operações de que trata este convênio, o estabelecimento destinatário, além dos procedimentos a que estiver sujeito conforme a legislação de sua unidade federada, deverá emitir “Memorando-Exportação”; e
- iii.** a comercial exportadora ou outro estabelecimento da mesma empresa, por ocasião da operação de exportação, deverá registrar no Siscomex, para fins de comprovação de exportação da mercadoria adquirida com o fim específico de exportação.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Convênio ICMS 9, de 18.04.2016 - DOU de 22.02.2016

O Convênio ICMS 09/2016 altera o Convênio ICMS 152/2015, que dispõe sobre os procedimentos a serem observados nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final não contribuinte do ICMS, localizado em outra unidade federada.

O referido Convênio permite ao contribuinte responsável pelo recolhimento do ICMS ao Estado de destino, que o faça até o décimo quinto dia do mês subsequente à saída do bem ou ao início da prestação de serviço, ainda que o contribuinte não possua inscrição de substituto tributário no Estado destinatário em relação aos fatos geradores que ocorrerem no período de 1º de janeiro de 2016 a 30 de abril de 2016.

Ressaltamos que tal medida fica assegurada somente aos contribuintes que estiverem devidamente inscritos em seu Estado de domicílio até o dia 31 de dezembro de 2015.

Ainda, o contribuinte deverá ater-se ao fato de que tais mudanças não se aplicam quando o Estado destinatário seja Alagoas, Amapá, Amazonas, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia e Tocantins.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Comunicados CAT

Comunicado CAT nº 1, de 12.01.2016 – DOU 13.01.2016

O Comunicado CAT nº 1 esclarece sobre o preenchimento da Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais - GNRE relativa ao ICMS devido nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte do ICMS, nos termos da Emenda Constitucional 87/2015.

Dentre os procedimentos a serem realizados, destacam-se:

- I. o recolhimento do ICMS deverá ser efetuado por meio da Guia Nacional de Recolhimentos de Tributos Estaduais - GNRE, emitida exclusivamente no endereço eletrônico www.fazenda.sp.gov.br/guias/demais.asp;
- II. no preenchimento da GNRE referida na alínea "a", deverá ser utilizado exclusivamente o código de receita 10008-0; e
- III. o código de receita 10008-0 será convertido automaticamente para os códigos "101-6 - ICMS - consumidor final não contribuinte por operação (outra UF)" e "102-8 ICMS - consumidor final não contribuinte por apuração (outra UF)", nos termos da Portaria CAT-126/2011.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Soluções de Consulta - Cosit

Solução de Consulta Cosit nº 128, de 31.08.2016 – DOU 13.09.2016

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ementa: LUCRO REAL. INCENTIVO FISCAL PESQUISA TECNOLÓGICA E DESENVOLVIMENTO DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA. Não é admitido o uso do benefício fiscal de que trata o Capítulo III da Lei nº 11.196/2005, por pessoa jurídica que não ficar com a responsabilidade, o risco, a gestão e o controle do resultado dos projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica. O benefício fiscal de que trata o Capítulo III da Lei nº 11.196/2005, é admitido em relação: a) aos dispêndios classificáveis como despesas operacionais pela legislação do IRPJ, realizados pela pessoa jurídica nos seus próprios projetos de pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica, executados por ela mesma, desde que aqui no País; e b) aos dispêndios com pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica contratados no País com universidade, instituição de pesquisa ou inventor independente de que trata o inciso IX do artigo 2º da Lei nº 10.973/ 2004. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 17 a 26 da Lei nº 11.196, de 2005; Decreto nº 3.000/1999(RIR); Decreto nº 5.798/ 2006; e arts. 111, 176 e 178 da Lei nº 5.172/ 1966 (CTN); Lei nº 4.506/ 1964; Decreto nº 3000/ 1999(RIR/99), PN CST/SRF nº 32/1981; Instrução Normativa RFB nº 1.187/ 2011, Instrução Normativa RFB nº 1.396/ 2013.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta Cosit nº 126, de 09.08.2016 – DOU 25.08.2016

Assunto: Programa Integração Social – PIS
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Ementa: Atendidas as condições estabelecidas na legislação, em especial o disposto no inciso II do §2º do artigo 3º, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/ 2003, as despesas com combustíveis e lubrificantes consumidos no processo de produção de bens e serviços, nos termos do inciso I, do §5º, do artigo 66 da IN SRF nº 247/ 2002, e nos termos do inciso I, do §4º, do artigo 8º da IN SRF nº 404/2004, geram crédito do regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637/ 2002, artigo 3º, II e §2º, II; IN SRF nº 247/ 2002, artigo 66. Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, II e §2º, II; IN SRF nº 404/2004, artigo 8º

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta Cosit nº 111, de 02.08.2016 – DOU 26.08.2016

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: DOAÇÃO BEM IMÓVEL. SÓCIO. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. TRIBUTAÇÃO.

A doação de bens do sócio à pessoa jurídica, sem que corresponda a uma integralização de capital, configura acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica, o qual se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda. No caso de tributação com base no lucro real, o valor do bem recebido em doação integrará o resultado não operacional da empresa. No caso de tributação com base no lucro presumido, o valor da doação não integrará a receita bruta, mas deverá ser acrescido à base de cálculo do IRPJ, sendo tributado como outras receitas e ganho de capital. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.406/ 2002, artigo 538; Lei nº 5.172/1966, artigo 43; Decreto-lei 1.598/1977, artigo 38; Decreto nº 3.000/1999, artigos. 392, 443 e 521; Parecer Normativo CST nº 113/1979; Solução de Consulta Cosit nº 336/2014.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta Cosit nº 77, de 24.05.2016 – DOU 08.06.2016

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ementa: PARCELAMENTO. QUITAÇÃO ANTECIPADA.

CESSÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. GANHO PATRIMONIAL. O ganho patrimonial obtido pela cessionária na aquisição de prejuízos fiscais e/ou de bases de cálculo negativas da CSLL, por meio de doação ou de venda com deságio, para utilização na quitação antecipada do parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009, nos termos do artigo 33 da Lei nº 13.043/ 2014, é tributável pela legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e pela legislação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172/1966, artigo 43; Lei nº 9.065/1995, artigo 15 e 16; Lei nº 8.981/1995, artigo 57; Lei nº 12.973/ 2014, artigo 43; Lei nº 11.941/2009, artigo 1º, caput e § 7º e artigo 4º, parágrafo único; Lei nº 12.996/ 2014, artigo 2º, caput e § 7º; Lei nº 13.043/ 2014, artigo 33, § 1º, Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6/ 2009, artigo 27; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 2/ 2011, artigo. 5º e 8º; Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15/ 2014, artigo 5º, §§ 1º e 4º; SC Cosit nº 21/ 2013.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta Cosit nº 63, de 16.05.2016 – DOU 31.08.2016

Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ementa: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ EMENTA: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. MÉTODO DO PREÇO DE REVENDA MENOS LUCRO - PRL. MARGEM DE LUCRO APLICÁVEL. SETOR DE ATIVIDADE ECONÔMICA. A dedutibilidade dos custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos importados, por pessoa jurídica brasileira, de empresas ligadas, está sujeita ao controle de preços de transferência. Na utilização do método do Preço de Venda menos Lucro - PRL, as margens presumidas de lucro são aplicadas conforme o setor econômico no qual atua a pessoa jurídica. No caso de empresas que importem, para revender, produtos químicos classificados no capítulo 38 da Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados - TIPI - a margem presumida de lucro é de 30%. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 9.430/1996, artigo 18, inciso II, §§ 12, inciso II, alínea "a", 13 e 14; Decreto nº 7.660/ 2011, e alterações posteriores

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta Cosit nº 50, de 05.05.2016 – DOU 11.05.2016

Assunto: Programa Integração Social – PIS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Ementa: COFINS-IMPORTAÇÃO. ACORDOS DE REPARTIÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. CONTRATO DE COMPARTILHAMENTO DE CUSTOS E DESPESAS (COST-SHARING). A COFINS-Importação e a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação incidem sobre importações que se subsumam a suas hipóteses de incidência, inclusive no caso de operações realizadas no âmbito de acordos de repartição de custos e despesas, em qualquer de suas modalidades. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.865/2004, artigos 1º e 3º.

[Acesse a íntegra aqui](#)



Soluções de Consulta Interna - Cosit

Solução de Consulta Interna Cosit nº 1, de 25.01.2016 – DOU 28.04.2016

Assunto: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF

Ementa: A base de cálculo do IOF, quando não ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, inclusive por estar contratualmente prevista a reutilização do crédito, até o termo final da operação, é o somatório dos saldos devedores diários apurado no último dia de cada mês, inclusive na

prorrogação ou renovação ou, quando ficar definido o valor do principal a ser utilizado pelo mutuário, a base de cálculo é o principal entregue ou colocado à sua disposição, ou quando previsto mais de um pagamento, o valor do principal de cada uma das parcelas.

Vale a mesma regra para mútuos entre pessoas jurídicas não financeiras, ou entre pessoas jurídicas e pessoas físicas. Dispositivos Legais: Decreto nº 6.306/ 2007 - Regulamento do IOF - RIOF/2007, arts. 3º, 7º; Lei nº 9.779/1999, artigo 13.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Soluções de Consulta - DISIT

Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9.032, de 20.06.2016 – DOU 30.08.2016

Assunto: Programa Integração Social – PIS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Ementa: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. RECEITAS DE REVENDA DE COMBUSTÍVEIS. MONOFÁSICOS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. ARMAZENAGEM. É vedada a apuração de créditos da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS em relação aos dispêndios com armazenagem de mercadoria e com frete suportados pelo vendedor na operação de venda de produtos sujeitos à cobrança concentrada ou monofásica das contribuições, inclusive gasolinhas e suas correntes, exceto gasolina de aviação; óleo diesel e suas correntes; querosene de aviação; gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e gás natural. ENTENDIMENTO VINCULADO À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT nº 5/2016. Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, artigo 3º, IX, c/c artigo 15, II.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Solução de Consulta DISIT/SRRF04 nº 4.011, de 16.06.2016 – DOU 29.06.2016

Assunto: Programa Integração Social – PIS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Ementa: O ICMS cobrado por substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas sim uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de COFINS, no regime de apuração não cumulativa dessa contribuição. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 106, DE 11 DE ABRIL DE 2014. Dispositivos Legais: Constituição Federal, artigo 150; Lei Complementar nº 87/1996, artigos. 9º, 10 e 13; Lei nº 10.637/2002, artigos. 3º e 66; Instrução Normativa SRF nº 404/2004, artigo 8º; Instrução Normativa SRF nº 247/2002; Instrução Normativa SRF nº 594/2005; Parecer Normativo CST nº 70/1972; Parecer Normativo CST nº 77/1986.

Acesse a íntegra [aqui](#)

Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 6.026, de 13.06.2016 – DOU 17.06.2016

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ementa: LICENÇA DE USO DE PROGRAMA DE COMPUTADOR (SOFTWARE). DIREITO DE AUTOR. CONVENÇÃO PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO ENTRE BRASIL E FRANÇA. Incide IRRF à alíquota de 10% sobre os pagamentos pela licença de uso de programa de computador (software) efetuados a empresa domiciliada na França, com fundamento no Artigo XII, item 2, alínea a, da Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal, firmada entre o Brasil e a França, posto que tal licença se insere no conceito de concessão de uso de direito de autor. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 4/2016. DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 70.506/1972.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 9.012, de 27.05.2016 – DOU 15.06.2016

Assunto: Obrigações Acessórias

Ementa: SISCOSErv. OPERAÇÃO COM MERCADORIAS. INCOTERM. SERVIÇOS CONEXOS. Nas operações de comércio exterior de bens e mercadorias, os serviços de frete, seguro e de agentes externos, bem como demais serviços relacionados às operações de comércio exterior de bens e mercadorias, serão objeto de registro no Siscosev, por não serem incorporados aos bens e mercadorias, desde que pactuados entre residentes ou domiciliados no Brasil, com residentes ou domiciliados no exterior. Portanto, nas operações de importação promovidas pela consultente, no que respeita ao frete, a definição acerca da obrigação de registro no Siscosev dependerá da repartição das responsabilidades pactuadas entre esta e o exportador estrangeiro pela contratação e pagamento do serviço. Se a contratação e o pagamento do frete forem atribuições do exportador estrangeiro, não caberá à consultente providenciar o registro no Siscosev; do contrário, ou seja, sendo da

consultente a referida responsabilidade e está promover a contratação, deverá providenciar o registro. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 222/2015. SISCOSErv. TRANSPORTE DE CARGA. OBRIGAÇÕES DO CONTRATANTE DO AGENTE DE CARGA. Em transações envolvendo transporte de carga, a consultente deverá verificar qual foi exatamente o objeto do contrato com o agente de carga e compará-lo com as situações examinadas na SC Cosit nº 257/14, a fim de determinar quais as suas obrigações relativas ao Siscosev. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 257/2014. Dispositivos Legais: Manual Informatizado do Módulo Aquisição do Siscosev-10ª ed, aprovado pela Portaria Conjunta RFB/SCS nº 219, de 19 de fevereiro de 2016; artigo 1º, § 1º, II, § 4º de IN RFB nº 1.277/12; artigo 8º da IN RFB 1396/13; Portaria Conjunta RFB/SCS nº 275/13; Solução de Consulta Cosit nº 257/2014; e Solução de Consulta Cosit nº 222/2015.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Solução de Consulta DISIT/SRRF 02 nº 2.002, de 25.01.2016 – DOU 27.01.2016

Assunto: Obrigações Acessórias

Ementa: EFD-CONTRIBUIÇÕES. PESSOAS JURÍDICAS IMUNES E ISENTAS DO IRPJ. MONTANTE MÍNIMO DE OBRIGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP COM BASE NA FOLHA DE SALÁRIOS. A apuração de Contribuição para o PIS/Pasep sobre Folha de Salários não constitui fato gerador da obrigação tributária acessória correspondente à Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições). A pessoa jurídica imune ou isenta do IRPJ deverá apresentar a EFD-Contribuições, se o montante total mensal apurado a título de Contribuição para o PIS/PASEP e/ou da COFINS incidentes sobre a receita ou de Contribuição Previdenciária sobre a Receita for superior a R\$ 10.000,00. SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT - Nº 175/2015. DISPOSITIVOS LEGAIS: Instrução Normativa RFB nº 1.252/2012, arts. 1º, 2º, 4º e 5º.

[Acesse a íntegra aqui](#)

Anexo II

Índices Econômicos Nacionais

CHF
0200
4802

CAD
1.0298
1.4944

IGP-DI - FGV - Índice Geral de Preços, da Fundação Getúlio Vargas

Período	Índice	Mensal	Variação (%) Acumulado	Anual
2014				
Janeiro	533.197	0.40	0.40	5.62
Fevereiro	537.703	0.85	1.25	6.30
Março	545.684	1.48	2.75	7.55
Abril	548.145	0.45	3.22	8.10
Maio	545.652	(0.45)	2.75	7.26
Junho	542.194	(0.63)	2.10	5.77
Julho	539.210	(0.55)	1.54	5.05
Agosto	539.550	0.06	1.60	4.63
Setembro	539.649	0.02	1.62	3.24
Outubro	542.853	0.59	2.22	3.21
Novembro	549.040	1.14	3.39	4.10
Dezembro	551.149	0.38	3.78	3.78
2015				
Janeiro	554.835	0.67	0.67	4.06
Fevereiro	557.803	0.53	1.21	3.74
Março	564.568	1.21	2.43	3.46
Abril	569.738	0.92	3.37	3.94
Maio	572.034	0.40	3.79	4.83
Junho	575.938	0.68	4.50	6.22
Julho	579.293	0.58	5.11	7.43
Agosto	581.618	0.40	5.53	7.80
Setembro	589.897	1.42	7.03	9.31
Outubro	600.269	1.76	8.91	10.58
Novembro	607.441	1.19	10.21	10.64
Dezembro	610.128	0.44	10.70	10.70
2016				
Janeiro	619.476	1.53	1.53	11.65
Fevereiro	624.366	0.79	2.33	11.93
Março	627.060	0.43	2.78	11.07
Abril	629.345	0.36	3.15	10.46
Maio	636.468	1.13	4.32	11.26
Junho	646.868	1.63	6.02	12.32
Julho	644.356	(0.39)	5.61	11.23
Agosto	647.153	0.43	6.07	11.27
Setembro	647.360	0.03	6.10	9.74

Fonte: Fundação Getúlio Vargas.

IGP-M - FGV - Índice Geral de Preços do Mercado, da Fundação Getúlio Vargas				
Período	Índice	Mensal	Variação (%) Acumulado	Anual
2014				
Janeiro	540.959	0.48	0.48	5.66
Fevereiro	543.038	0.38	0.87	5.76
Março	552.087	1.67	2.55	7.30
Abril	556.420	0.78	3.35	7.98
Maio	555.679	(0.13)	3.22	7.84
Junho	551.554	(0.74)	2.45	6.24
Julho	548.202	(0.61)	1.83	5.32
Agosto	546.745	(0.27)	1.56	4.89
Setembro	547.839	0.20	1.76	3.54
Outubro	549.396	0.28	2.05	2.96
Novembro	554.769	0.98	3.05	3.66
Dezembro	558.213	0.62	3.69	3.69
2015				
Janeiro	562.482	0.76	0.76	3.98
Fevereiro	564.004	0.27	1.04	3.86
Março	569.536	0.98	2.03	3.16
Abril	576.175	1.17	3.22	3.55
Maio	578.516	0.41	3.64	4.11
Junho	582.401	0.67	4.33	5.59
Julho	586.426	0.69	5.05	6.97
Agosto	588.042	0.28	5.34	7.55
Setembro	593.606	0.95	6.34	8.35
Outubro	604.832	1.89	8.35	10.09
Novembro	614.051	1.52	10.00	10.69
Dezembro	617.044	0.49	10.54	10.54
2016				
Janeiro	624.060	1.14	1.14	10.95
Fevereiro	632.114	1.29	2.44	12.08
Março	635.349	0.51	2.97	11.56
Abril	637.434	0.33	3.30	10.63
Maio	642.651	0.82	4.15	11.09
Junho	653.496	1.69	5.91	12.21
Julho	654.641	0.18	6.09	11.63
Agosto	655.602	0.15	6.25	11.49
Setembro	656.894	0.20	6.46	10.66

Fonte: Fundação Getúlio Vargas.

**IPCA - IBGE - Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo,
do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**

Período	Índice	Mensal	Variação (%) Acumulado	Anual
2014				
Janeiro	3,836.380	0.55	0.55	5.59
Fevereiro	3,862.840	0.69	1.24	5.68
Março	3,898.380	0.92	2.18	6.15
Abril	3,924.500	0.67	2.86	6.28
Maio	3,942.550	0.46	3.33	6.37
Junho	3,958.320	0.40	3.75	6.52
Julho	3,958.720	0.01	3.76	6.50
Agosto	3,968.620	0.25	4.02	6.51
Setembro	3,991.240	0.57	4.61	6.75
Outubro	4,008.000	0.42	5.05	6.59
Novembro	4,028.440	0.51	5.58	6.56
Dezembro	4,059.860	0.78	6.41	6.41
2015				
Janeiro	4,110.200	1.24	1.24	7.14
Fevereiro	4,160.340	1.22	2.48	7.70
Março	4,215.260	1.32	3.83	8.13
Abril	4,245.190	0.71	4.56	8.17
Maio	4,276.600	0.74	5.34	8.47
Junho	4,310.390	0.79	6.17	8.89
Julho	4,337.110	0.62	6.83	9.56
Agosto	4,346.650	0.22	7.06	9.53
Setembro	4,370.120	0.54	7.64	9.49
Outubro	4,405.950	0.82	8.52	9.93
Novembro	4,450.450	1.01	9.62	10.48
Dezembro	4,493.170	0.96	10.67	10.67
2016				
Janeiro	4,550.230	1.27	1.27	10.71
Fevereiro	4,591.180	0.90	2.18	10.36
Março	4,610.920	0.43	2.62	9.39
Abril	4,639.050	0.61	3.25	9.28
Maio	4,675.230	0.78	4.05	9.32
Junho	4,691.590	0.35	4.42	8.84
Julho	4,715.990	0.52	4.96	8.74
Agosto	4,736.740	0.44	5.42	8.97
Setembro	4,740.530	0.08	5.51	8.48

Fonte: IBGE

Taxa Selic					
Período	2012	2013	2014	2015	2016
Janeiro	0.89%	0.60%	0.85%	0.94%	1.06%
Fevereiro	0.75%	0.49%	0.79%	0.82%	1.00%
Março	0.82%	0.55%	0.77%	1.04%	1.16%
Abril	0.71%	0.61%	0.82%	0.95%	1.06%
Maio	0.74%	0.60%	0.87%	0.99%	1.11%
Junho	0.64%	0.61%	0.82%	1.07%	1.16%
Julho	0.68%	0.72%	0.95%	1.18%	1.11%
Agosto	0.69%	0.71%	0.87%	1.11%	1.22%
Setembro	0.54%	0.71%	0.91%	1.11%	1.11%
Outubro	0.61%	0.81%	0.95%	1.11%	
Novembro	0.55%	0.72%	0.84%	1.06%	
Dezembro	0.55%	0.79%	0.96%	1.16%	
Taxa do ano	8.48%	8.21%	10.90%	13.29%	10.45%

Fonte: Receita Federal.

TJLP - Taxa de Juros a Longo Prazo					
Período	2012	2013	2014	2015	2016
1º trimestre	6.00%	5.00%	5.00%	5.50%	7.50%
2º trimestre	6.00%	5.00%	5.00%	6.00%	7.50%
3º trimestre	5.50%	5.00%	5.00%	6.50%	7.50%
4º trimestre	5.50%	5.00%	5.00%	7.00%	

Fonte: Banco Central do Brasil

Risco Brasil*					
Período	2013	2014	2015	2016	
Janeiro	157	271	316	512	
Fevereiro	170	239	316	503	
Março	189	226	319	409	
Abril	170	210	292	385	
Maio	203	206	288	403	
Junho	238	206	302	350	
Julho	233	212	310	339	
Agosto	247	204	340	311	
Setembro	232	239	447	319	
Outubro	218	239	413		
Novembro	246	239	429		
Dezembro	227	259	517		

Último dia útil de cada mês.

* EMBI+ (Emerging Market Bonds Index Plus), calculado pelo JP Morgan.

Cotação de moedas (cotações de venda do último dia útil de cada mês)

Período	Dólar Americano	Euro	Libra Esterlina	Iuan	Iene
2014					
Janeiro	2.4263	3.2726	3.9954	0.4004	0.02372
Fevereiro	2.3334	3.2231	3.9103	0.3797	0.02286
Março	2.2630	3.1175	3.7733	0.3640	0.02197
Abril	2.2360	3.1011	3.7753	0.3572	0.02189
Maio	2.2390	3.0538	3.7535	0.3584	0.02200
Junho	2.2025	3.0150	3.7676	0.3550	0.02175
Julho	2.2674	3.0360	3.8296	0.3673	0.02207
Agosto	2.2396	2.9453	3.7146	0.3646	0.02154
Setembro	2.4510	3.0954	3.9755	0.3993	0.02235
Outubro	2.4442	3.0572	3.9049	0.3999	0.02177
Novembro	2.5601	3.1914	4.0130	0.4168	0.02161
Dezembro	2.6562	3.2270	4.1405	0.4283	0.02223
2015					
Janeiro	2.6623	3.0097	4.0022	0.4260	0.02264
Fevereiro	2.8782	3.2276	4.4474	0.4591	0.02408
Março	3.2601	3.4457	4.7642	0.5175	0.02675
Abril	2.9936	3.3418	4.5889	0.4827	0.02498
Maio	3.1788	3.4941	4.8578	0.5129	0.02563
Junho	3.1026	3.4603	4.8795	0.5004	0.02541
Julho	3.3652	3.7429	5.3065	0.5466	0.02739
Agosto	3.6467	4.0825	5.6028	0.5719	0.03007
Setembro	3.9729	4.4349	6.0054	0.6251	0.03316
Outubro	3.8589	4.2660	5.9408	0.6108	0.03204
Novembro	3.8506	4.0735	5.7940	0.6018	0.03129
Dezembro	3.9048	4.2504	5.7881	0.6011	0.03243
2016					
Janeiro	4.0428	4.3824	5.7634	0.6148	0.03325
Fevereiro	3.9796	4.3234	5.5436	0.6073	0.03526
Março	3.5589	4.0539	5.1181	0.6094	0.03166
Abril	3.4508	3.9484	5.0464	0.5527	0.03228
Maio	3.5951	4.0039	5.2240	0.5464	0.03246
Junho	3.2098	3.5414	4.2511	0.4830	0.03123
Julho	3.2390	3.6183	4.2991	0.4880	0.03166
Agosto	3.2403	3.6116	4.2545	0.4852	0.03134
Setembro	3.2462	3.6484	4.2249	0.4867	0.03207

Cotações de venda do último dia útil de cada mês

Fonte: Banco Central do Brasil

Coordenação Técnica

**Carlos Eduardo Munhoz, Ramon D. Jubels, Rogério V. Andrade e
Tiago Senger Bernert**

Sócios do Departamento de Práticas Profissionais

Cecílio N. Schiguematu e Pedro R. Anders

Sócios do Departamento de Impostos

Equipe Técnica de Auditoria e Contabilidade

Auro Kunio Suzuki
Catarina de Sousa Vieira
Fabiana Campos Almeida
Janine Marie Pereira Leal
Jennifer Anne Martin
Luciana Teixeira de Lima
Márcio Cotta Rost
Renata de Souza Gasparetto
Roland Kuerzi
Sérgio Govoni
Yanka dos Santos Ribeiro

Equipe Técnica de Impostos

Beatriz Rodrigues Palorca
Bruno Silva
Camila Piva Ferreira Alves
Paula Ayumi Silva Sato
Ricardo Bonfá de Jesus

dpp@kpmg.com.br

Tel.: (11) 3940-3029

www.kpmg.com.br

 /kpmgbrasil

© 2016 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative ("KPMG International"), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados. Impresso no Brasil.

O nome KPMG e o logotipo são marcas registradas ou comerciais da KPMG International.

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de uma pessoa ou entidade específica. Embora tenhamos nos empenhado em prestar informações precisas e atualizadas, não há garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreenderem ações sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.

Projeto gráfico e diagramação: Gaudi Creative Thinking

